



CIRCOLARE

Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative

Aprile 2019

CONSIGLIERE DELEGATO AREA “NO PROFIT”

Maurizio Postal

GRUPPO DI LAVORO PER LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

COMPONENTI

Lorenzo Boni

Francesco Capogrossi Guarna

Nicola Forte

Mario Paolo Moiso

Enrico Savio

Serenella Spaccapaniccia

ESPERTI

Giuseppe Molinaro

Alceste Santuari

OSSERVATORI

Antonio Fici

Roberto Museo

Gabriele Sepio

UFFICIO DI PRESIDENZA CNDCEC

Matteo Pozzoli

RICERCATORI FNC

Cristina Bauco

Viviana Capozzi

Lorenzo Magrassi

INDICE

PREMESSA	I
EXECUTIVE SUMMARY E AVVERTENZE PER LA LETTURA	IV
1 PRINCIPI ISPIRATORI E INQUADRAMENTO	1
1.1 Inquadramento generale e ambito di applicazione della normativa	1
1.2 Enti del Terzo settore	5
1.3 Attività esercitabili: attività d'interesse generale e altre attività	5
1.4 Attività secondarie e raccolta fondi	8
1.5 Patrimonio	10
1.6 Distribuzione di utili e destinazione del patrimonio	11
2 ISCRIZIONE NEL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE	13
2.1 Iscrizione a regime	13
2.1.1 Normativa	13
2.1.2 Sezioni del Registro e contenuti	14
2.1.3 Iscrizione	15
2.2 Periodo transitorio	17
2.2.1 Disciplina speciale degli enti iscritti nei registri territoriali	17
2.2.2 Passaggio delle ONLUS	18
2.2.3 Modifiche statutarie	20
3 CONSIDERAZIONI CIVILISTICHE	23
3.1 Contenuto dell'atto costitutivo e acquisto personalità giuridica	23
3.2 Funzionamento e governance: associati e organo assembleare	24
3.3 Funzionamento e governance: organo amministrativo e responsabilità	27
3.4 Funzionamento e governance: organo di controllo e revisione	30
3.4.1 Organo di controllo	31
3.4.2 Revisore legale	32
3.4.3 Prima nomina di organo di controllo e revisore legale	34
3.5 Entrata in vigore delle nuove disposizioni e sanzioni	35
4 RENDICONTAZIONE	38
4.1 Bilancio d'esercizio: elementi generali	38
4.2 Schemi e approvazione del bilancio d'esercizio	42
4.3 Rendicontazione sociale	44
4.3.1 Problematiche inerenti alla tempistica di redazione e di deposito del bilancio sociale	44
4.3.2 Linee guida per la redazione del bilancio sociale	48
4.3.3 Riflessioni sulla valutazione d'impatto	51

5	NUOVO SISTEMA DI TASSAZIONE E SUA ENTRATA IN VIGORE	55
5.1	Lineamenti generali del nuovo regime fiscale	55
5.2	Criteri di determinazione del reddito e disapplicazione di norme tributarie	56
5.3	Attività commerciali, non commerciali e decommercializzazioni	60
5.4	Nuova qualifica fiscale di ETS non commerciale e criterio della prevalenza	63
5.5	Esame degli aspetti di fiscalità per le ONLUS	64
5.6	Regime forfetario	65
5.7	Scritture contabili ai fini tributari	67
5.8	Imposte indirette e tributi locali	68
5.9	Deduzioni e detrazioni	71
5.10	Social bonus	74
5.11	Regime transitorio della disciplina fiscale	75
6	ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO	78
6.1	Premessa	78
6.2	Figura del volontario	78
6.3	Organizzazioni di volontariato	80
6.4	Accesso al credito agevolato, privilegi, accesso al fondo sociale europeo, strutture e autorizzazioni temporanee per manifestazioni pubbliche e locali utilizzati	82
6.5	Contributo per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali	83
6.6	Regime fiscale, regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e tenuta e conservazione scritture contabili	83
6.7	Norme transitorie	84
7	ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE	86
7.1	Caratteristiche e peculiarità	86
7.2	Aspetti caratteristici	87
7.3	Volontari, associati e forza lavoro	88
7.4	Aspetti fiscali	88
8	IMPRESA SOCIALE	91
8.1	Regime civilistico	91
8.1.1	Normativa di riferimento	91
8.1.2	Qualificazione giuridica e organizzazione	92
8.1.3	Attività di impresa di interesse generale e assenza di scopo di lucro	94
8.1.4	Cooperative sociali quali imprese sociali	96
8.1.5	Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi	98
8.1.6	Costituzione dell'impresa sociale	98
8.1.7	Obblighi contabili	99
8.1.8	Disciplina dei controlli	100
8.1.9	Controllo pubblico	102
8.1.10	Procedure concorsuali	103
8.2	Regime fiscale	103
8.2.1	Lineamenti guida	103
8.2.2	Non imponibilità delle somme accantonate a riserva	104
8.2.3	Incentivi fiscali per quanti decidono di investire nelle imprese sociali	105
8.2.4	Accesso all' equity crowdfunding	106
8.2.5	Regime dei controlli	106

9	ENTI FILANTROPICI, SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO E RETI ASSOCIATIVE	108
9.1	Enti filantropici	108
9.2	Società di mutuo soccorso	109
9.3	Reti associative	110
9.4	Centri di servizio per il volontariato	114
9.4.1	Introduzione	114
9.4.2	Forma giuridica e qualifica dell'ente accreditato quale gestore del CSV	114
9.4.3	Finanziamento dei Centri di servizio per il volontariato.	115
9.4.4	Funzioni e compiti dei Centri di servizio per il volontariato.	116
10	FINANZIAMENTO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE E NUOVE FORME DI FINANZA SOCIALE	117
10.1	Titoli di solidarietà degli ETS ed altre forme di finanza sociale	117
10.2	Titoli di solidarietà del terzo settore	118
10.3	Monitoraggio e pubblicità	120
10.4	<i>Social lending</i>	120
10.5	Regime fiscale dei proventi derivanti da prestiti erogati per il finanziamento e sostegno di attività di interesse generale svolte mediante piattaforme dedicate a soggetti finanziatori non professionali	122
10.6	Risorse finanziarie	122
11	RAPPORTI DI COLLABORAZIONE TRA ENTI DEL TERZO SETTORE ED ENTI PUBBLICI	126
11.1	Inquadramento generale	126
11.2	Principio di sussidiarietà quale criterio-guida per gli affidamenti dei servizi alle organizzazioni non profit	127
11.3	Forme diverse di cooperazione tra enti locali ed enti del Terzo settore	128
11.4	Codice dei contratti pubblici	129
11.5	Cooperazione tra enti locali ed organizzazioni non profit alla luce del Codice del Terzo settore	130
12	OPERAZIONI STRAORDINARIE	135
12.1	Operazioni straordinarie per associazioni e fondazioni	135
12.2	Operazioni straordinarie per l'impresa sociale	136
13	CINQUE PER MILLE	138
13.1	Normativa	138
13.2	Beneficiari	138
13.3	Soglie di accesso	139
13.4	Tempistica	139
13.5	Trasparenza e pubblicità	140
	ALLEGATI	142
	Allegato 1: Norme abrogate e norme transitorie	142
	Allegato 2: Implementazione regolamentare	143
	Allegato 3: Circolari e altri atti normativi e interpretativi	145

PREMESSA

Cara/o Collega,

è con estremo piacere che introduco la presente Circolare “Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative”.

Oggetto di analisi è un tema di particolare interesse per molti professionisti, come dimostrano i numerosi convegni e corsi sulla materia realizzati in tutto il territorio nazionale nonché lo spazio ad essa dedicato dalla stampa specializzata. La Riforma del Terzo settore, d'altronde, rivede in modo organico la disciplina del mondo non profit, la cui complessità, peraltro, sta rendendo necessaria una transizione più articolata di quella ipotizzata dai primi commentatori e più lunga di quella prevista dal legislatore delegato.

La prima stesura del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, “Codice del Terzo settore” (CTS), aveva di fatto disposto che entro 18/24 mesi dalla sua entrata in vigore, avvenuta il 3 agosto 2017, il nuovo sistema avrebbe potuto essere a regime, con l'entrata in funzione del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) che, com'è noto, costituisce l'elemento centrale intorno al quale ruoterà il nuovo sistema degli enti del Terzo settore (ETS). La realtà è che oggi la data di operatività del RUNTS risulta spostata in avanti, verosimilmente alla metà del 2020.

Dopo una pausa attribuibile al cambiamento del Governo nazionale, in questi giorni è ripresa con vigore l'attività del cantiere per completare la Riforma: sono vicini all'emanazione decreti ministeriali fondamentali come quello sulle “attività diverse” (di cui all'art. 6, co. 1, del CTS) e quello sul bilancio sociale (di cui all'art. 14, co. 1, del CTS). Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha affidato a InfoCamere la realizzazione dell'infrastruttura informatica che consentirà allo stesso Ministero e alle Regioni di gestire il RUNTS e, tuttavia, continua a mancare all'appello il decreto fondamentale che fissa le modalità di funzionamento del Registro, la cui emanazione, secondo l'art. 53 del CTS, era prevista entro il 3 agosto 2018.

Nel frattempo, gli enti interessati ad accedere al novero degli ETS – in particolare gli enti che possono beneficiare di alcune norme agevolative già in vigore per questi soggetti, in quanto già iscritti ai registri “storici” degli Organismi di volontariato (ODV) e delle Associazioni di promozione sociale (APS) nonché all'anagrafe delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) – sono in procinto di adeguare i propri statuti alla nuova normativa. L'art. 101, co. 2, del CTS dispone, infatti, che il passaggio senza discontinuità si verifichi a condizione che tali enti preesistenti deliberino le modifiche statutarie di adattamento alle disposizioni del CTS entro il 3 agosto 2019, potendo farlo entro questo termine con le modalità semplificate e le maggioranze ridotte previste per l'assemblea ordinaria. Solo il passaggio senza soluzione di continuità, tra

l'altro, evita alle ONLUS il pericolo della devoluzione del patrimonio, altrimenti disposta dalla relativa normativa quando queste escano dal loro sistema di agevolazione.

Talune iniziali convinzioni concernenti il periodo transitorio, tuttavia, sembrano superate o messe in discussione. Da un lato, anche alla luce della Circolare del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali 27 dicembre 2018, n. 20, per le fondazioni e le associazioni riconosciute le modalità semplificate sono state di fatto vanificate dall'obbligo di redigere l'adeguamento in forma di atto pubblico per esigenze dell'attuale Registro delle persone giuridiche, mentre le maggioranze ridotte dell'assemblea ordinaria sono invece confermate, sebbene limitatamente ai soli adeguamenti resi obbligatori o per i quali sia imposta una scelta di campo dal CTS.

Dall'altro lato, per la continuità delle agevolazioni degli enti iscritti preesistenti, si è affermata l'interpretazione secondo la quale non sarebbe vincolante adeguare in via assoluta gli statuti entro il 3 agosto 2019. Infatti, per le ONLUS, la relativa normativa contenuta nel d.lgs. n. 460/1997 non risulta abrogata fino all'entrata in vigore del nuovo regime tributario in materia di imposte sui redditi previsto dal Titolo X del CTS e, quindi, fino al periodo d'imposta successivo al verificarsi di due condizioni: l'approvazione, da parte della Commissione europea, del suddetto nuovo regime tributario e l'operatività del RUNTS. Per le APS e gli ODV la situazione risulta meno chiara, ma si rileva una corrente interpretativa secondo la quale questi enti potrebbero adeguare il proprio statuto dopo la trasmigrazione "dei registri esistenti" al RUNTS, prevista dall'art. 54 del CTS per le ODV e le APS, nel termine di 60 giorni dalla richiesta proveniente dall'ufficio del Registro unico, tenuto – come la norma dispone – ad effettuare una disamina preliminare sui soggetti trasmigrati entro 180 giorni e a richiedere eventualmente, in tale circostanza, l'adeguamento statutario, procedendo alla successiva cancellazione dell'ente solo in caso di mancata effettuazione dell'adempimento nei termini.

Se per i soggetti preesistenti alla Riforma questi sviluppi interpretativi rendono tendenzialmente più facile affrontare l'adeguamento alle nuove disposizioni e l'iscrizione nel RUNTS, restano da sciogliere nodi complicati sul piano del regime tributario applicabile ai futuri ETS, principalmente in materia di imposte sul reddito.

In primo luogo, l'applicazione dell'art. 79 del CTS presenta alcune aree di incerta interpretazione e, in prospettiva, talune problematiche nella definizione della modalità di confronto dei corrispettivi di ciascuna attività di interesse generale svolta con i relativi "costi effettivi", ai fini della sua classificazione come attività commerciale o non commerciale.

In secondo luogo, gli enti che prestano servizi organizzati in forma aziendale, soprattutto nel settore sociale in convenzione con la pubblica amministrazione, anche a causa delle citate criticità di applicazione dell'art. 79, tenderebbero – seguendo l'intenzione del legislatore delegato – ad assumere dopo il periodo transitorio la veste dell'impresa sociale, fattispecie di fronte alla quale si manifesterebbe un'ulteriore difficoltà, potenzialmente preclusiva della volontà di intraprendere questo percorso: la perdita, rispetto al passato, dell'esenzione IVA delle prestazioni attive, che era – ed è ancora nel regime transitorio – riservata alle ONLUS e che in futuro si applicherà ai soli ETS non commerciali. Questi enti, una volta divenuti ETS commerciali o imprese sociali, dovranno applicare l'aliquota IVA ordinaria del 22% sulle prestazioni, trovandosi probabilmente fuori mercato rispetto, per esempio, alle cooperative sociali per le quali è oggi già prevista l'aliquota del 5%.

Questa Circolare, che segue quella molto più snella pubblicata da questo Consiglio Nazionale nel novembre 2017, affronta i temi della Riforma in modo sistematico, focalizzandosi soprattutto sulle

questioni di interesse professionale. L’augurio è che possa fornire un effettivo supporto all’attività degli operatori del settore.

Il presente contributo prelude a un corso *e-learning* che il Consiglio nazionale produrrà entro breve termine ad opera degli stessi autori di questo documento, tra cui figurano alcuni Colleghi esperti della Commissione “No Profit”, due studiosi indicati nel Gruppo di lavoro per la Riforma del Terzo settore come “Esperti” e i Ricercatori del Consiglio Nazionale e della Fondazione Nazionale dei Commercialisti. Ha operato infine un Gruppo di controllo, composto da autorevoli specialisti della materia qui indicati come “Osservatori”, che ha verificato i contenuti del documento. A tutti questi studiosi della Riforma va la nostra riconoscenza.

Maurizio Postal

*Consigliere nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili
con delega all’Area “No profit” e all’Area “Fiscalità”*

EXECUTIVE SUMMARY E AVVERTENZE PER LA LETTURA

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) ha voluto esaminare con il presente contributo l'intera Riforma del terzo Settore, ponendo però attenzione soprattutto su alcune delle **principali criticità** che potrebbero emergere in ambito professionale nell'adozione delle relative disposizioni.

A questo fine, il presente Sommario identifica, rinviando alla lettura del testo integrale per un esame più organico ed approfondito dei singoli temi e delle conclusioni raggiunte, talune indicazioni operative emerse dall'analisi della norma e dalla lettura critica delle tematiche, focalizzandosi sugli **elementi che interessano gli ETS** genericamente intesi per quanto concerne sia la fase di transizione, sia la fase di gestione a regime.

La Circolare non può essere concepita come un "manuale" di pronta soluzione per i diversi e molteplici interrogativi che possono originare dall'applicazione del nuovo Codice del Terzo settore (CTS) e delle norme ad esso correlate, considerata l'ampiezza della materia trattata, la novità di gran parte delle previsioni, nonché l'eterogeneità e tipicità dei settori coinvolti. Può, casomai, contribuire a formare un pensiero consolidato che possa orientare gli operatori verso scelte condivise.

In questa prospettiva, il documento ricorda che **l'attività svolta dagli ETS** individuati dal Codice, in via esclusiva o principale, dovrà rientrare tra quelle qualificate come attività di interesse generale ed elencate all'art. 5 del Codice. Anche lo sport dilettantistico, è evidenziato, rientra tra le attività esercitabili da parte degli ETS in forma di "organizzazione e gestione" di attività non professionistiche. Peraltro, sembrerebbe, stante il tenore piuttosto ampio della definizione dell'art. 5 del CTS, che la richiamata attività sportiva possa rappresentare attività di interesse generale anche laddove l'ente che la esercita e/o l'attività sportiva esercitata non siano riconosciuti dal CONI.

In merito al riconoscimento degli ETS, si nota che l'art. 6 del d.lgs. 105/2018 (di seguito anche "correttivo del CTS") ha previsto (inserendo il comma 1-bis all'art. 22 del CTS) che le associazioni e le fondazioni, già in possesso della **personalità giuridica** ai sensi del d.P.R. 361/2000 prima dell'operatività del RUNTS, possano sospendere il riconoscimento acquisito con la procedura di cui all'art. 22 del CTS. Per i nuovi enti costituiti dopo l'entrata in funzione del Registro unico del Terzo settore la richiesta della personalità giuridica, secondo quanto disposto dall'art. 22 del CTS, risulterebbe aggiuntiva ed alternativa rispetto a quanto già disposto dalla l. 361/2000.

Più precisamente si ha che:

- i soggetti precedentemente riconosciuti possono con l'iscrizione nel RUNTS:
 - optare per mantenere il precedente riconoscimento ex d.P.R. 361/2000, e nel tal caso essere oggetto di controllo anche da parte dell'autorità di controllo che aveva rilasciato il riconoscimento (prefettura o Regione);
 - richiedere il riconoscimento ex art. 22 del CTS; in questo caso, il precedente riconoscimento viene sospeso; mentre
- i soggetti non riconosciuti possono con l'iscrizione nel RUNTS:
 - non richiedere il riconoscimento;
 - richiedere il riconoscimento ex art. 22 del CTS;
 - richiedere il riconoscimento ex d.P.R. 361/2000.

Si rileva che la valenza generale delle norme in materia di **indistribuibilità degli utili e del patrimonio** (che non sono più come in passato principalmente di carattere tributario) non consentono agli ETS la possibilità di richiedere interPELLI preventivi alla Agenzia delle Entrate in merito al comportamento da assumere, circostanza adesso possibile sia per le ONLUS (d.lgs. 460/1997, art. 10, co. 6) sia per gli enti associativi non commerciali fiscalmente agevolati (d.P.R. 917/1986, art. 148, co. 3-8). Di conseguenza, non potrà essere fornita alcuna prova in via anticipata all'ufficio del RUNTS competente per territorio, per acquisire un parere volto a legittimare la disapplicazione delle presunzioni "assolute" in assenza di abusi e intenti elusivi. Diversamente, l'onere probatorio sarà a carico dell'autorità di controllo in caso di contestazione di ipotesi nuove, non *ex lege*, in quanto la normativa, come evidenzia la relazione illustrativa al Codice del terzo settore, *"non esclude che altre fattispecie atipiche di distribuzione possano configurarsi"*.

Con riferimento al **periodo transitorio, per le ONLUS**, a differenza delle ODV e delle APS per le quali la precedente normativa di riferimento risulta già abrogata dal 3 agosto 2017, appare superflua la disposizione dell'art. 101, co. 2, del CTS secondo cui in via transitoria, fino all'operatività del RUNTS, continuano ad applicarsi le norme previgenti (salvo eccezioni espresse dall'1° gennaio 2018) ai fini e per gli effetti dell'iscrizione nei rispettivi Registri di settore a quegli enti *"che si adeguano alle disposizioni inderogabili"* entro 24 mesi, vale a dire entro il 3 agosto 2019, rimanendo le ONLUS soggette in ogni caso al d.lgs. 460/1997 sino alla sua (differita) abrogazione definitiva.

Quindi, il rispetto del termine di adeguamento statutario del 3 agosto 2019 garantisce alle ONLUS solo il meccanismo semplificato relativo alle modalità e maggioranze dell'assemblea ordinaria, atteso che non sembrano sussistere divieti o conseguenze derivanti da un adeguamento dello statuto successivo al 3 agosto 2019, purché l'adeguamento statutario avvenga in modo da consentire l'iscrizione al RUNTS non appena operativo. Se l'adeguamento statutario avviene invece dopo la cessazione delle norme ONLUS, si dovranno applicare le disposizioni relative all'obbligo di devoluzione del patrimonio dell'ente contenute nell'articolo 10 del decreto legislativo 460/1997.

L'adeguamento statutario e l'iscrizione al RUNTS nei termini di sopravvivenza della normativa sulle ONLUS non comporta l'insorgere della causa di scioglimento dell'ente né alcun obbligo devolutivo

patrimoniale. Infatti, l'art. 101, co. 8, del CTS prevede che la "perdita della qualifica" di ONLUS, a seguito dell'iscrizione nel RUNTS non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi dell'art. 10, co. 1, lett. f), del d.lgs. 460/1997. Tuttavia, scaduto il termine senza aver adeguato il proprio statuto alle clausole inderogabili del CTS si avrà la cessazione dello *status* di ONLUS con l'obbligo di devolvere il patrimonio ad altro ente con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, previo parere del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali.

La lettura coordinata delle norme porterebbe, altresì, a ritenere possibile per una ONLUS l'adozione di un nuovo statuto che preveda il differimento delle clausole di recepimento del Codice del terzo settore, considerato che le menzionate ONLUS mantengono il proprio status tributario sino all'esercizio successivo alla autorizzazione da parte della Commissione Europea del nuovo regime fiscale e, comunque, fino all'esercizio successivo a quello di operatività del RUNTS. Per questo motivo, una ONLUS potrebbe approvare il nuovo statuto entro il 3 agosto 2019 (con le maggioranze previste per le assemblee ordinarie) o dopo il 3 agosto 2019 (con le maggioranze statutarie), differendo anche integralmente l'efficacia dello stesso all'operatività del RUNTS (vale a dire adottando uno "statuto condizionato" alla iscrizione nel RUNTS).

Per ODV e APS, l'iscrizione al Registro passerà attraverso un automatismo, cui gli enti potranno sottrarsi solo con la mancata risposta alla richiesta di eventuali informazioni o documenti mancanti ai fini della verifica della sussistenza dei requisiti d'iscrizione; il CTS, infine, nulla prevede al momento con riguardo alle **altre tipologie di enti** comunque già iscritti in registri speciali, quali ad esempio le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) riconosciute a fini sportivi e iscritte nel Registro CONI per una o più discipline sportive. Anche tali soggetti, potenzialmente inclusi negli ETS, come peraltro confermato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 18/E/2018 (paragrafo 5), potranno verificare l'interesse o meno di accedere al nuovo sistema, senza un termine di scadenza prestabilito, valutando i vincoli e le condizioni di ingresso sotto i diversi profili, soprattutto fiscali, visti gli effetti che ne potrebbero derivare. Come per le ONLUS l'art. 101 comma 8 CTS dispone per gli enti associativi che l'iscrizione al RUNTS non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi dell'art. 148 del TUIR.

L'adeguamento nei tempi previsti richiede che gli enti debbano implementare le disposizioni del CTS, modificando i propri **statuti** o introducendo clausole che escludano l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria con modalità e maggioranze previste per assemblee ordinarie. L'impostazione prevalente, confermata dalla circolare ministeriale del 27 dicembre 2018, n.20, vuole che gli enti riconosciuti come persone giuridiche (cioè iscritti nei registri delle persone giuridiche tenuti da prefetture e regioni ai sensi del d.P.R. n. 361/2000) possano modificare il proprio statuto solo con atto pubblico; in tale caso, l'agevolazione consiste nel vedere modificato lo statuto con la maggioranza dell'assemblea ordinaria, laddove i cambiamenti siano imputabili ad un "adattamento" alla nuova disciplina. Tale limitazione è finalizzata ad evitare modifiche statutarie non richieste dal Codice con delibere di assemblee ordinarie con garanzie ridotte per eventuali soci dissenzienti. Le associazioni non riconosciute, invece, non necessitano dell'atto pubblico per le modifiche.

Gli enti che acquisiscono la **personalità giuridica** per tramite dell'iscrizione nel RUNTS, pur essendone già in possesso precedentemente, dovrebbero rispondere alle previsioni inerenti al capitale minimo indicate nel CTS e, quindi, non continuare a soddisfare le originarie condizioni previste in sede di precedente riconoscimento.

Ancora, il CNDCEC ha da sempre ritenuto che il **sistema di amministrazione e controllo** degli ETS sia un elemento cruciale di trasparenza e garanzia per tutti gli stakeholder coinvolti.

Va salutata con particolare favore la modifica del sesto comma dell'art. 30 apportata con le disposizioni integrative e correttive, che recepisce a pieno la proposta già avanzata dal CNDCEC.

Secondo l'attuale formulazione della disposizione, viene definitivamente accolta la tesi, precedentemente sostenibile soltanto in via interpretativa, secondo la quale la revisione legale (e non più il "controllo contabile", locuzione che di per sé poteva dare adito a confusioni interpretative) risulti obbligatoria solo al superamento dei più ampi limiti dimensionali posti dall'art. 31 del CTS; in tal caso l'attività di revisione legale potrà essere attribuita all'organo di controllo nominato ai sensi dell'art. 30, purché sia (interamente) costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

Con riferimento all'attività di revisione legale dei conti, in attesa di futuri pronunciamenti ministeriali e di prassi, il riferimento alla **revisione legale** dovrebbe essere letto in via sistematica con il disposto esistente in materia dal d.lgs. 39/2010. In sintesi, il riferimento alla "revisione legale" di cui all'art.31 del CTS non può che riferirsi alla revisione prevista *ex lege* dal d.lgs. 39/2010. Questo significa che la revisione legale dovrebbe essere effettuata nel rispetto dei Principi di revisione ISA Italia e, per il medesimo motivo, gli incarichi di revisione legale negli ETS dovrebbero essere soggetti alla medesima disciplina prevista per gli enti societari. Tale indicazione appare perseguibile anche in mancanza di una esplicita previsione di predisposizione di una relazione di revisione che renda il ciclo della revisione completo. Ciò detto, esistono problematiche tecniche in merito anche alla mancanza di principi contabili a cui occorrerà dare soluzione.

Resta ancora da comprendere, in questa fase transitoria, il **periodo a partire dal quale risulta obbligatoria la nomina dell'organo di controllo**. Talune ODV, APS e ONLUS potrebbero, infatti, rientrare nell'obbligo da subito.

ODV e APS, modificando lo statuto, rendono vigenti da subito le disposizioni in essere. La nomina dell'organo di controllo è, tuttavia, articolata sull'entrata in vigore del CTS (che prevale sul disposto statutario) e sui valori di bilancio predisposto ai sensi dell'art. 13 del CTS. L'obbligo di nomina, infatti, non presenta elementi ostativi alla sua entrata in vigore, non essendo legato all'operatività del RUNTS.

Si dovrebbe, tuttavia, ritenere che l'obbligo sorga a partire dall'inizio dell'esercizio amministrativo successivo a quello di entrata in vigore del CTS (nella gran parte dei casi, il 1° gennaio 2018), per non avere un'applicazione parzialmente retroattiva della norma e poter allineare adeguatamente la contabilità alle nuove previsioni normative in materia. In questa prospettiva, indipendentemente dalla data di adeguamento dello statuto -assunto che gli statuti siano rivisti entro il 3 agosto 2019- l'obbligo di nomina dovrebbe scattare al superamento dei limiti del

secondo esercizio successivo alla data di applicazione della disposizione, ossia all'approvazione del bilancio dell'esercizio 2019.

Le ONLUS dovrebbero essere soggette al medesimo obbligo, per quanto detto, considerato che lo statuto, anche laddove modificato in data successiva al 3 agosto 2019, dovrebbe in ogni caso essere ragionevolmente rivisto o reso applicabile prima della data di approvazione del citato bilancio 2019. Laddove le ONLUS fossero ancora esistenti per quella data (in quanto il nuovo regime fiscale non risulta ancora entrato in vigore) e l'ente – in sede di adeguamento statutario – avesse differito l'entrata in vigore dello statuto *in toto* alla abrogazione della disciplina del d.lgs. 460/1997, l'obbligo di nomina scatterebbe con l'efficacia dello statuto revisionato.

L'**obbligo di nomina del revisore legale** appare seguire le medesime previsioni sopra richiamate con riferimento all'organo di controllo, con l'ulteriore precisazione che:

- la disciplina ONLUS prevede che: *"[q]ualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di due miliardi di lire, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili"* (d.lgs. 460/1997, art. 25, co. 5). Il limite dei proventi è comunque fisso, pari ad euro 1.032.913,80, poiché l'art. 1, co. 3, della l. n. 398/1991 risulta abrogato. Attesa la mancanza di dettagli nella normativa ONLUS circa le effettive funzioni del revisore e il contenuto della sua relazione, si ritiene che le norme sull'organo di controllo negli ETS (con un limite peraltro ben inferiore a quello per le ONLUS) e sulla revisione legale siano pienamente compatibili con il d.lgs. n. 460/1997;
- l'obbligo della nomina sia nelle Associazioni sia nelle Fondazioni segue il superamento dei limiti del bilancio stabiliti dall'art. 31 per un biennio e, per questo, si ritiene si debba verificare tale superamento dei limiti applicabili a partire dai bilanci dell'esercizio chiuso dopo l'entrata in vigore del CTS per gli enti iscritti in registri (ONLUS, ODV e APS) e da quello successivo all'iscrizione al RUNTS per gli altri;
- in caso di patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi dell'art. 10 del CTS la nomina del revisore legale è sempre obbligatoria (art.31, co. 3, del CTS) e scatterà con l'iscrizione al RUNTS.

Per quanto concerne lo studio dei **modelli contabili previsti dall'art. 13 del CTS**, il tema del cambiamento di regime rischia di divenire particolarmente delicato per quegli enti di minori dimensioni che, avendo adottato il sistema semplificato per cassa, necessitano di mutare sistema di rilevazione con il passaggio della soglia. Si ritiene che ragionevolmente l'obbligo di utilizzo del sistema di rilevazione per competenza economica scatti dall'esercizio successivo a quello rendicontato; se, infatti, l'obbligo dovesse essere fatto retroagire all'esercizio in corso, si richiederebbe all'ente di dover applicare la norma dell'art. 13, comma e del CTS in via retroattiva; ciò, oltre a richiedere oneri amministrativi superiori ai benefici informativi apportati, parrebbe una soluzione contraria alla norma che richiede che la variazione rendicontativa avvenga una volta definito il superamento del limite, e non prima. Per il medesimo motivo, peraltro, si ritiene che gli enti non piccoli possano fruire delle semplificazioni previste dal passaggio alla soglia dei piccoli a partire dall'esercizio successivo a quello in cui l'ammontare dei componenti positivi risulta sotto soglia. La soluzione già indicata per il passaggio civilistico (semplificazioni concesse per il periodo

successivo a quello che di riferimento del bilancio che è oggetto di approvazione) tende, peraltro, ad allineare il comportamento civilistico con quello fiscale.

Il CTS prevede ancora che il bilancio sia redatto *“in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore”*.

Si suppone che la *ratio* del legislatore del CTS fosse quella di demandare al Ministero la predisposizione dei soli “schemi di bilancio” e non anche la fissazione di criteri generali per la contabilizzazione e la valutazione delle poste, visto che il termine “modulistica” sembra interessare la presentazione e non tanto il trattamento contabile da riservare alle operazioni e fatti di competenza, tematica solitamente trattata a livello tecnico e non normativo, almeno negli ordinamenti giurisdizionali di *civil law*.

Considerato anche che, come detto, l’intendimento del legislatore sembra essere quello di trattare dei soli schemi di bilancio, appare inevitabile che nel tempo sorgeranno, poi, da parte della professione contabile anche prassi di settore (i cosiddetti principi contabili), volte a orientare l’attività tecnico-contabile degli operatori. Gli ultimi elaborati in materia sono stati predisposti dal Tavolo congiunto Agenzia per il Terzo settore-CNDCEC-Organismo Italiano di Contabilità.

Si deve osservare che il bilancio dovrà essere depositato presso il “futuro” Registro unico nazionale del Terzo settore e diverrà, si suppone, consultabile pubblicamente. Le imprese sociali e depositeranno, diversamente, il proprio bilancio presso il registro delle imprese.

Sembra utile osservare che né l’art. 13 né l’art. 14 forniscono una tempistica precisa per l’approvazione del bilancio. Tuttavia, il comma 3 dell’art. 48 richiede che *“[i] rendiconti e i bilanci di cui agli articoli 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell’esercizio precedente devono essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno”*.

Se ne deduce che l’atto costitutivo o lo statuto dovrebbero prevedere una tempistica tale da rendere possibile il deposito entro i termini stabiliti.

La predisposizione del bilancio deve essere coordinata, come accennato, anche con quanto disposto in termini fiscali, stante che l’art. 87 del Codice dispone al comma 1, lettera a) che l’ETS deve *“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 nel bilancio di cui all’articolo 13 distintamente le attività indicate all’articolo 6 da quelle di cui all’articolo 5, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore quello indicato dall’articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”*.

Affinché ciò si possa verificare, la modulistica ministeriale dovrebbe evidentemente prevedere schemi di bilancio atti a distinguere le attività indicate agli artt. 6 e 7 da quelle previste all’art. 5.

Si suppone che anche gli ETS “commerciali” debbano seguire le previsioni del CTS in materia di tempistica di approvazione e deposito del bilancio.

Il **regime fiscale** degli ETS, diversi dalle imprese sociali, è disciplinato dal CTS nel Titolo X (artt. 79-89).

Le nuove disposizioni, inoltre, prevedono l'applicazione agli ETS delle norme IRES di cui al Titolo II del TUIR, in quanto compatibili, rimanendo ancorata la soggettività fiscale di un ETS, come per il passato, alla commercialità o meno delle attività svolte.

Permane, dunque, una certa complessità del sistema tributario con l'introduzione di un vero e proprio "doppio binario" poiché gli ETS dovranno applicare sia le nuove norme fiscali del CTS, anche di tipo agevolativo, sia le previsioni del TUIR, tra cui quelle di determinazione della base imponibile IRES in quanto enti commerciali (capo II) ovvero non commerciali (capo III), fatte salve le disapplicazioni, le abrogazioni e previsioni di coordinamento generale (anche per i "non ETS") introdotte dal nuovo Codice.

Una volta operata la corretta qualificazione tributaria, l'ETS, se commerciale, dovrà determinare il proprio reddito in base al principio di attrazione al reddito d'impresa di tutte le tipologie reddituali prodotte ovvero, se non commerciale, procedere alla sommatoria dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione secondo le disposizioni dell'art.8 del TUIR.

Nell'attuazione della riforma viene meno, quindi, quella *"revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente"* prevista dalla legge delega (art. 9, co. 1, lett. a), l. 106/2016) senza alcuna introduzione di un regime tributario di vantaggio (o di una qualifica fiscale "agevolata" in termini impositivi) connesso all'impatto sociale generato. Il CNDCEC, peraltro, aveva evidenziato in sede di audizioni parlamentari al primo schema di CTS come il nuovo sistema tributario non rispondesse appieno ai criteri direttivi della delega.

Variano, invece, i parametri per stabilire la natura e la rilevanza fiscale, commerciale o non commerciale, delle attività di interesse generale (art. 5 del CTS), anche in relazione alle modalità gestionali adottate, mentre le attività diverse, secondarie e strumentali (art. 6 del CTS), sono sempre da considerarsi produttive di reddito d'impresa.

È, invece, da segnalare favorevolmente la possibilità per l'ente di svolgere un'attività di interesse generale in forma d'impresa, anche in via esclusiva o prevalente, mantenendo la natura di ETS. Ciò tuttavia comporterà il mutamento della qualifica da ente "non commerciale" a ente "commerciale" con ogni conseguenza in termini di fiscalità (oltreché di contabilità e di bilancio), nel caso in cui siano superati i parametri di cui all'art. 79 del CTS. Qualora l'ente abbia strutturalmente una configurazione "d'impresa", svolgendo attività organizzata e corrispettiva con adeguati margini di risultato, potrà valutare l'opportunità e la convenienza ad assumere la qualifica di "impresa sociale", rientrando pur sempre nel novero degli ETS, con un rinvio alle norme ivi previste in quanto compatibili ma separatamente disciplinata dal d.lgs. 112/2017 e successive modifiche correttive e integrative.

Tutte le disposizioni fiscali del CTS di cui al Titolo X, incluse quelle di coordinamento normativo (art. 89 del CTS) e quelle abrogative o modificative di norme tributarie (art. 102, co. 2, CTS), si applicano dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea e comunque non prima di quello successivo all'operatività del RUNTS (art. 104, co. 2).

Sono fatte salve ai sensi dell'art. 104 comma 1 del CTS alcune deroghe espresse per diverse agevolazioni fiscali già in vigore dal 1° gennaio 2018 (artt. 77, 78, 81, 82, 83, 84, co. 2, 85, co. 7, 102, co. 1), solo per le ODV, le APS e le ONLUS.

La tempistica di entrata in vigore delle norme tributarie in materia di imposte sui redditi è stata oggetto di chiarimento con norma di interpretazione autentica (art. 5-*sexies*, d.l. 148/2017 convertito in l. 172/2017), ulteriormente precisata dall'Agenzia delle Entrate (Telefisco 2018 - Il Sole 24 Ore), secondo cui i termini di decorrenza valgono anche per l'applicabilità delle disposizioni fiscali che prevedono corrispondentemente modifiche o abrogazioni di norme vigenti prima dell'entrata in vigore del CTS.

Allo stato attuale è possibile prevedere l'avvio dell'impianto fiscale non prima del 1° gennaio 2020 o, forse, del 1° gennaio 2021, qualora l'autorizzazione della Commissione europea e l'operatività del RUNTS si verifichino nel 2020.

Il CTS abroga inoltre le principali leggi speciali, tra cui gli articoli da 10 a 29 del d.lgs. 460/1997 sulle ONLUS, soggetto esclusivamente a valenza fiscale, e gli altri ad esso collegati come l'art. 20-*bis* del d.P.R. 600/1973 e l'art. 150 del TUIR.

Pertanto, come per le altre disposizioni tributarie, l'abrogazione delle previsioni ONLUS decorre dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea (che fino all'emanazione dei decreti correttivi non risultava essere stata recapitata dal Governo italiano) e comunque non prima di quello successivo all'operatività del RUNTS.

I dati delle ONLUS non confluiranno in "automatico" nel RUNTS ma rimarranno nell'Anagrafe presso la DR dell'Agenzia delle Entrate competente sino a quando non saranno iscritte al Registro unico e cesseranno, con effetto differito, le specifiche normative fiscali in materia (si veda il Capitolo 2).

L'analisi delle diverse disposizioni fiscali, dopo l'esame delle abrogazioni e delle linee guida della norma, si sofferma anche sulla potenziale commercialità delle attività effettuate. A tale fine, è ricordato che si considerano non commerciali le attività di interesse generale svolte a titolo gratuito o dietro corrispettivi che non superano i costi effettivi (diretti e indiretti), fatto salvo il limite di tolleranza del 5% (clausola di salvaguardia).

Il **calcolo dell'attuale 5%** deve essere effettuato per ciascun periodo d'imposta sino ad un massimo di due consecutivi, e per ciascuna attività di interesse generale, in modo da verificare se sia stato o meno superato il limite di tolleranza previsto. Pertanto *"laddove dovessero realizzarsi le circostanze indicate in precedenza a far tempo dal terzo periodo d'imposta l'ente dovrà adeguarsi ai criteri di cui al comma 2 e qualsiasi scostamento rispetto ai parametri ivi previsti determina la qualifica dell'attività come commerciali"*.

L'attività, quindi, in caso di margini positivi per due volte consecutive e nei limiti della percentuale di tolleranza, non perderà la natura di attività non commerciale dovendo nuovamente, per almeno un periodo d'imposta, soddisfare il criterio base di non commercialità (comma 2), svolgendo la sua attività dietro corrispettivi non superiori ai costi effettivi.

La verifica di tale scostamento andrà eseguita al termine dell'esercizio (31 dicembre o altra data in caso di periodo a cavallo) e seguirà i criteri del regime di contabilizzazione e di bilancio adottati (competenza o cassa) ai sensi degli articoli 87 e 13 del CTS.

Si ricorda, tuttavia, che anche il superamento del 5% per due esercizi consecutivi non determina automaticamente la perdita della qualifica, stante che il superamento per due esercizi consecutivi del limite sopra indicato comporta, come accennato, l'inclusione dei proventi in oggetti come entrate commerciali riferiti alla specifica area di interesse generale.

I proventi commerciali sono quelli delle attività di interesse generale svolte "in forma d'impresa" e delle attività diverse (art. 6), escluse le sponsorizzazioni secondo i criteri e i limiti previsti da apposito decreto ministeriale (non ancora pubblicato, ancorché predisposto dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali su cui la Cabina di Regia ha espresso parere favorevole il 7 marzo 2019).

Sono invece entrate da "attività non commerciali" (nuovo comma 5-*bis*) i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative e, ogni altra entrata assimilabile, compresi i proventi e le entrate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 (inclusi i fondi raccolti occasionalmente) dell'art. 79 CTS. Si tiene conto, inoltre, del "valore normale" delle cessioni di beni e prestazioni di servizi afferenti alle attività svolte "con modalità non commerciali".

Pertanto, sono ETS "non commerciali" quelli che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale con le modalità non commerciali secondo criteri conformi ai commi 2, 2-*bis* e 3 dell'art. 79 del CTS.

Qualora, indipendentemente dalle previsioni di statuto, a prescindere dalla "forma organizzativa", le entrate commerciali superano quelle non commerciali l'ETS perderà la sua qualifica fiscale con effetto retroattivo dal periodo d'imposta in cui assume natura commerciale (nuovo comma 5-*ter*), pur rimanendo ente del terzo settore, fermi restando i requisiti generali richiesti dal CTS.

Per gli enti attualmente con qualifica di ONLUS cambia il profilo della tassazione diretta (IRES) che risulta molto penalizzato rispetto a quello previgente, almeno per i soggetti operanti in settori che richiedono una organizzazione d'impresa ovvero un'attività sinallagmatica e corrispettiva, come ad esempio accade per gli ambiti sanitario, socio-assistenziale, di istruzione, di formazione e di ricerca scientifica.

Si passa da una "*decommercializzazione*" delle attività istituzionali e da una "*non concorrenza*" dei proventi delle attività connesse a formare il reddito imponibile (art. 150, commi 1-2, del TUIR) ad una diversa fiscalità "*commerciale/non commerciale*" per la qualifica di ETS, con l'applicazione del c.d. rapporto di "prevalenza", con ogni conseguenza in termini di potenziale tassazione, anche alle ex-ONLUS poi qualificate esclusivamente come ETS.

Le ONLUS più orientate al "mercato" potranno valutare l'opzione della qualifica di impresa sociale maggiormente conveniente in termini di fiscalità. [Si noti](#), peraltro, che gli enti che prestano servizi organizzati in forma aziendale nel settore sociale in convenzione con la pubblica amministrazione, se acquisteranno lo status di impresa sociale, si troveranno a gestire la perdita dell'esenzione da IVA delle prestazioni attive riservata alle ONLUS, nel futuro applicabile solo agli ETS non commerciali, mentre le cooperative sociali continueranno ad utilizzare l'aliquota del 5%.

1 PRINCIPI ISPIRATORI E INQUADRAMENTO

1.1 Inquadramento generale e ambito di applicazione della normativa

Il legislatore nazionale ha provveduto, in attuazione della legge delega 6 giugno 2016, n. 106, ad emanare ben tre decreti legislativi sulle tematiche attinenti al Terzo Settore. Si tratta in particolare del:

- decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 111, Disciplina del 5x1000, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 166 del 18 luglio 2017 ed entrato in vigore il 19 luglio 2017;
- decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, Disciplina dell'impresa sociale, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 167 del 19 luglio 2017 ed entrato in vigore il 20 luglio 2017, così come modificato in seguito dal decreto legislativo "correttivo" n. 95 del 20 luglio 2018;
- decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, Codice del Terzo settore, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 179 del 2 agosto 2017 ed entrato in vigore il 3 agosto 2017, così come modificato in seguito dal decreto legislativo "correttivo" n. 105 del 3 agosto 2018.

Si rileva, peraltro, che in seguito alla pubblicazione dei decreti implementativi della legge delega 6 giugno 2016, n. 106, sono state emanate, oltre ai sopra citati decreti correttivi, altre previsioni emendative focalizzate su specifici aspetti e contenute in leggi di più ampia portata, citati nel corso della Circolare nella pertinente sezione.

I tre decreti legislativi prevedono inoltre una serie nutrita di decreti e atti attuativi, attualmente ancora in gran parte non adottati, di cui si dà una elencazione nell'Allegato 2 a questa circolare.

Peraltro, si deve rilevare che le novità apportate alla disciplina hanno richiesto la previsione di una serie di indicazioni interpretative, volte a indirizzare gli operatori almeno nella gestione del periodo transitorio. Le principali fonti interpretative sono rappresentate da Circolari e note ministeriali di cui viene dato conto nell'Allegato 3.

Le disposizioni normative in esame modificano sostanzialmente il panorama del Terzo settore e dell'economia sociale, tanto che la disciplina soprarichiamata viene spesso denominata "Riforma del Terzo settore", in sintonia peraltro con il titolo della legge delega n. 106/2016.

In particolare, con il d.lgs. 117/2017, recante il Codice del Terzo settore (di seguito anche "Codice" o "CTS"), si è inteso riordinare, semplificare e rivedere in modo organico, coerente e sistematico le disposizioni vigenti in materia di enti non lucrativi che perseguono finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale, così da garantire e favorire il più ampio esercizio del diritto di associazione e in modo da sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono a perseguire il bene comune.

Il Codice del Terzo settore si suddivide in dodici titoli e complessivamente la disciplina risulta declinata in 104 articoli, organicamente ordinati e suddivisi in diversi titoli.

Il titolo I del Codice reca le disposizioni generali. Il titolo II si occupa degli enti del Terzo settore in generale, il titolo III reca la disciplina del volontariato e dell'attività di volontariato; il titolo IV reca la disciplina delle associazioni e delle fondazioni del Terzo settore; il titolo V si occupa di particolari categorie di enti del Terzo settore; il titolo VI è dedicato al Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS o Registro), mentre il titolo VII tratta dei rapporti con gli enti pubblici. Il titolo VIII si occupa della disciplina relativa alla promozione e al sostegno degli enti del Terzo settore e il titolo IX reca la regolamentazione attinente ai titoli di solidarietà degli enti del Terzo settore e alle altre forme di finanza sociale. Il titolo X contiene il regime fiscale, il titolo XI la disciplina dei controlli e del coordinamento normativo e il titolo XII chiude il Codice con le disposizioni transitorie e finali.

L'introduzione nell'ambito normativo del Terzo settore obbliga a effettuare alcune preliminari riflessioni in merito al coordinamento delle disposizioni del predetto Codice con le disposizioni esistenti in materia e contenute in altre norme di legge, nonché a inquadrare l'applicabilità delle disposizioni contenute nel Codice secondo la stabilita gerarchia delle fonti.

L'art. 3, co. 1, stabilisce che le disposizioni del Codice trovano applicazione, ove non espressamente derogate e nei limiti di compatibilità, anche alle categorie di ETS che hanno una disciplina particolare, sia all'esterno che all'interno del Codice stesso. Si pensi, al riguardo, da un lato, alle cooperative sociali e alle imprese sociali e, dall'altro lato, alle organizzazioni di volontariato, alle associazioni di promozione sociale, agli enti filantropici e alle reti associative. Per quanto concerne specificamente le cooperative sociali, il Ministero dello Sviluppo economico e il Ministero del lavoro e delle politiche sociali sono intervenuti successivamente per circoscrivere in maniera più puntuale l'ambito di applicazione della Riforma. A tale sezione sono dedicate specifiche considerazioni anche nel corso della presente circolare.

In sintesi, la norma impone un'attività di coordinamento tra discipline, sia quelle speciali contenute in altre fonti (intendendosi per tali quelle non ricomprese nel Codice) sia quelle particolari presenti nel Codice che derogano ai principi generali contenuti nel titolo II dello stesso Codice. A titolo d'esempio, può farsi menzione della previsione dettata in punto di denominazione sociale per le ODV che, in conformità a quanto a quanto previsto nell'art. 32, co. 3, del Codice deve essere formata con l'indicazione dell'acronimo ODV o con l'indicazione di organizzazione di volontariato; stessa regola vale per le associazioni di promozione sociale (APS) di cui all'art. 35 e per gli enti filantropici di cui all'art. 37. Tale regola speciale relativa alla formazione della denominazione sociale degli ODV e delle APS deroga all'evidenza ai criteri generali fissati nell'art. 12 del Codice che prevede l'obbligo di denominare "ente del Terzo settore" o "ETS" gli enti iscritti nel Registro.

L'art. 3 co. 2, rinvia alla disciplina del codice civile per quanto non previsto dal Codice del Terzo settore: l'integrazione della disciplina contenuta nel Codice del Terzo settore, allora, avverrà primariamente con riferimento alle previsioni del codice civile e delle Disposizioni di Attuazione relative agli enti del libro I, che rivestiranno una funzione meramente suppletiva.

L'art. 3, co. 3, sancisce, infine, l'inapplicabilità delle previsioni contenute nel Codice del Terzo settore alle fondazioni di origine bancaria (d.lgs. 153/1999), fatta eccezione per quanto previsto dal Capo II del Titolo VIII: in tali ambiti, infatti, si descrivono disciplina e funzioni dei centri di servizio per il volontariato al cui finanziamento contribuiscono le fondazioni di origine bancaria.

Si rammenta che, a norma dell'art. 4 del CTS 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, 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, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore”*.

Gli ETS disciplinati dal Codice coesistono con enti senza scopo di lucro disciplinati dal libro I del codice civile o da leggi speciali, quali:

- gli enti che non svolgono in via principale o esclusiva una o più delle attività “di interesse generale” di cui all'art. 5 del CTS;
- gli enti che, pur svolgendo in via principale o esclusiva una o più delle attività “di interesse generale” di cui all'art. 5 del CTS, non possono iscriversi nel RUNTS, perché ad esempio sottoposti a direzione e coordinamento o controllati da una pubblica amministrazione o da un altro dei soggetti esclusi dall'art. 4 comma 2 del CTS (formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche le associazioni dei datori di lavoro);
- gli enti che, anche se teoricamente ammessi all'iscrizione, preferiscono non iscriversi al Registro unico nazionale del terzo settore (RUNTS) e non divenire ETS al fine di evitare i conseguenti oneri organizzativi e amministrativi, oltre che il controllo da parte delle competenti pubbliche amministrazioni;
- gli enti che sceglieranno di non iscriversi al RUNTS per un (lecito) arbitraggio fiscale; in particolare le ASD, in forza dell'art. 89, co. 1, lett. c), solo non iscrivendosi al Registro, continueranno a beneficiare dell'attuale regime forfetario previsto dalla l. 398/1991 (non abrogata dal Codice solo per questi enti, se non iscritti) e dello specifico regime di decommercializzazione dei corrispettivi specifici di cui all'art. 148, comma 3, TUIR, anche a partire dall'entrata in vigore delle disposizioni fiscali contenute nel CTS¹.

Ne consegue la prevedibile permanenza di un settore di enti non profit (il cui comune denominatore è costituito dall'assenza di scopo di lucro soggettivo) assai vasto e variegato anche al di fuori della nuova disciplina codicistica del Terzo settore.

V'è anche da dire che il generico rinvio alle norme del codice civile, per quanto non previsto dal CTS, operato dal citato secondo comma dell'art. 3, non consentirà di risolvere tutti i dubbi interpretativi discendenti dalla suddetta concorrenza ordinamentale.

In particolare, i vuoti normativi lasciati volutamente aperti dal CTS (per esempio, convocazione e maggioranze assembleari degli ETS costituiti in forma di associazione o di fondazione di partecipazione) per lasciare spazio all'autonomia dei singoli ETS, in assenza di specifiche previsioni

¹ Infine, sebbene l'art. 4, co. 1, preveda tra gli ETS anche *“gli altri enti di carattere privato diversi dalle società”*, resta presente il dubbio circa la possibilità di iscriversi al RUNTS degli enti che, pur avendo le altre caratteristiche (attività, scopo e finalità), siano diversi da quelli tipizzati nei titoli IV (associazioni e fondazioni) e V (ODV, APS, enti filantropici, imprese sociali, reti associative e società di mutuo soccorso) del Codice, come ad esempio i comitati o, anche se non rappresentano propriamente una figura giuridica propria, i trusts.

di statuto, andranno colmati con la disciplina vigente del libro I del codice civile. Trattandosi di associazioni e di fondazioni, solitamente la disciplina del libro I del codice civile trova applicazione per espressa previsione di una clausola di rinvio contenuta nello statuto: in assenza di previsioni statutarie, sarà la qualificazione giuridica dell'ente medesimo a determinare quale normativa applicare in via analogica.

Qualche dubbio interpretativo potrà anche sorgere in relazione all'applicazione del comma 1 dell'art. 3 del CTS, secondo cui alle categorie di ETS aventi una disciplina particolare si applicheranno le disposizioni del codice *"soltanto ove non derogate ed in quanto compatibili"*, lasciando all'interprete l'onere di stabilire se le disposizioni specifiche risultino derogatorie del regime generale e se questo sia comunque compatibile con la specificità della categoria di appartenenza.

Sarà dunque necessario misurarsi con un rapporto di duplice specialità che renderà l'applicazione delle norme, soprattutto nella prima fase, non del tutto agevole ed immediata.

Con particolare riferimento alla collocazione degli enti sportivi dilettantistici, pur rientrando "l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche" tra le "attività di interesse generale" (art. 5, d.lgs. 117/2017) esercitabili dagli ETS, permane per il mondo sportivo dilettantistico la possibilità di applicare la sola disciplina prevista specificamente in tema di associazioni e società sportive dilettantistiche (art. 90, l. 289/02). La scelta di non iscriversi nel Registro unico del Terzo settore e di non divenire perciò ETS comporta per le sole associazioni sportive dilettantistiche di mantenere gli importanti benefici fiscali consistenti nello speciale regime forfettario previsto dalla l. 398/1991, nella decommercializzazione dei corrispettivi specifici prevista dall'art. 148, comma 3, del TUIR.

Occorre, peraltro, considerare che non esiste per l'ente sportivo dilettantistico incompatibilità tra iscrizione nel RUNTS e iscrizione nel registro del CONI (Agenzia delle Entrate, circolare 18/E, del 1° agosto 2018). Da quanto detto, si ritiene che l'ente sportivo che opta per l'iscrizione nel Registro non perda la possibilità di fruire dei benefici accordati agli enti iscritti anche al registro CONI sopra richiamati, salvo rinunciare, come detto in precedenza, al regime forfettario di cui alla l. 398/91 e alle altre norme di favore di carattere fiscale.

È stato evidenziato che i maggiori adempimenti e, soprattutto, la modificazione delle agevolazioni fiscali in capo agli ETS dovrebbero rendere non appetibile per gli enti sportivi dilettantistici attualmente iscritti nel Registro CONI l'iscrizione nel Registro Unico del Terzo settore. Potrebbero, tuttavia, iscriversi nel RUNTS le associazioni che promuovono lo sport, seppur non iscritte nel registro del CONI, come per esempio le associazioni che promuovono attività ginnica per persone della terza età. Nello specifico, gli operatori potrebbero valutare l'eventuale convenienza a qualificarsi come APS.

1.2 Enti del Terzo settore

Gli ETS individuati dal legislatore all'art. 4 del Codice sono:

- Organizzazioni di volontariato;
- Associazioni di promozione sociale;
- Enti filantropici;
- Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- Reti associative;
- Società di mutuo soccorso;
- Altri enti del Terzo settore, che comprendono associazioni riconosciute e non riconosciute e fondazioni non classificate nelle precedenti categorie, nonché "gli altri enti di carattere privato diversi dalle società" (si veda anche Nota 1).

Gli enti religiosi civilmente riconosciuti, possono optare, limitatamente alle attività di interesse generale di cui all'art. 5 eventualmente svolte, per l'adozione delle pertinenti disposizioni del CTS alle condizioni di cui all'art. 4, co. 3.

In generale tali enti potranno definirsi del Terzo settore solo una volta conseguita l'iscrizione al Registro: solo allora potranno beneficiare delle agevolazioni previste dal Codice, in funzione dell'inquadramento civilistico e dell'attività svolta.

Come accennato, il Codice prevede, in molti casi, disposizioni di carattere generale che, in quanto tali, sono applicabili a tutti gli ETS e previsioni "caratterizzanti" taluni specifici profili giuridici contenuti nel Codice. Caso particolare è rappresentato dall'impresa sociale (si veda il Capitolo 8), come novellata, ai sensi dell'art. 40 del CTS, dal d.lgs. 112/2017, qualifica che può essere acquisita non solo da associazioni e fondazioni ma anche da società e cooperative, soddisfatte determinate condizioni, e a cui sono collegati, a differenza di quanto avveniva con la precedente normativa (d.lgs. 155/2006), un apposito regime fiscale, incentivi alla capitalizzazione e la possibilità di redistribuire, a differenza del divieto assoluto che sussisteva prima della riforma, in taluni casi, parte degli utili.

1.3 Attività esercitabili: attività d'interesse generale e altre attività

L'attività svolta dagli ETS individuati dal Codice, in via esclusiva o principale, dovrà rientrare tra quelle qualificate come attività di interesse generale ed elencate all'art. 5 del Codice.

L'elencazione di 26 tipologie di attività è tassativa, nel senso che solo le attività elencate costituiscono attività d'interesse generale ai fini del Codice. La lista comprende tutte le attività che già storicamente gli ETS svolgono ed include attività che possiamo definire nuove in cui gli ETS possono avere un ruolo fondamentale per la promozione dell'interesse generale come, ad

esempio, la riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata. Tale elencazione, se pur disomogenea in termini di classificazione, è caratterizzata da categorie generali, da categorie più specifiche e da attività con specifici riferimenti normativi, con la conseguenza che può essere talvolta difficoltoso circoscrivere il reale ambito di azione degli enti.

Come detto, anche lo sport dilettantistico rientra tra le attività esercitabili da parte degli ETS in forma di “organizzazione e gestione” di attività non professionistiche. Peraltro, sembrerebbe, stante il tenore piuttosto ampio della definizione dell’art. 5 del CTS, che la richiamata attività sportiva possa rappresentare attività di interesse generale anche laddove l’ente che la esercita e/o l’attività sportiva esercitata non siano riconosciuti dal CONI.

Le iniziative, esercitabili in via esclusiva o prevalente con una o più delle attività di cui all’art. 5, d.lgs. 117/2017, dovranno essere caratterizzate dal non presentare margini economici positivi per non essere considerate commerciali. Si deve, inoltre, presumere che l’esercizio delle attività di interesse generale senza scopo di lucro, così come sopra identificate e di seguito illustrate (si veda paragrafo 5.3), assorba il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale richiesto dall’art. 4, co. 1, del CTS.

Tabella 1: Attività di interesse generale previste dal Codice del Terzo settore

Art. 5. Attività di interesse generale

1. Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto:

- a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;
- b) interventi e prestazioni sanitarie;
- c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;
- d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
- e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, nonché alla tutela degli animali e prevenzione del randagismo, ai sensi della legge 14 agosto 1991, n. 281;
- f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;
- g) formazione universitaria e post-universitaria;
- h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- 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;
- j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;
- k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;
- m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;
- n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;
- o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;
- p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;
- q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
- r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
- s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;
- t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
- u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;
- v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
- w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;
- x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;
- y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;
- z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Il legislatore delegato ha però stabilito che l'elenco delle attività d'interesse generale potrà essere aggiornato con decreto del Consiglio dei Ministri, sentite le Commissioni Parlamentari e la Conferenza Unificata, in modo da tenere conto di nuovi possibili ambiti di bisogni sociali, ambiti di azione per gli ETS.

È interessante notare come nessuna delle attività di cui all'art. 5, a differenza di quanto previsto dall'art. 10, co. 2, del d.lgs. 460/1997 per le ONLUS, debbano essere necessariamente svolte a favore di specifici beneficiari (soggetti svantaggiati), escluse quelle che richiamano in via espressa tali categorie (ad esempio, nella lettera u).

1.4 Attività secondarie e raccolta fondi

Stando a quanto disposto nell'art. 6, il legislatore prevede la possibilità di esercitare altre attività, diverse da quelle elencate dall'art. 5, se atto costitutivo e statuto lo consentano, purché secondarie e strumentali alle attività d'interesse generale. La circolare n. 20 del Ministero del lavoro del 27 dicembre 2018 ha sottolineato che lo statuto dell'ETS non necessariamente debba individuare specificamente l'oggetto delle attività diverse che devono essere svolte, affermando che l'indicazione delle attività esperibili possa essere definita dall'organo a cui l'ente, in ogni caso, deve attribuire tale competenza. Il nesso di strumentalità è quindi visto come attenuato, riducendosi al limite ad una mera capacità delle attività secondarie di fornire un autofinanziamento all'attività prevalente di interesse generale.

Anche alla luce della Circolare del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali 27 dicembre 2018, n. 20, "Codice del Terzo settore. Adeguamenti statutari", si ritiene che le attività diverse potranno essere strumentali, rispetto alle attività di interesse generale, anche solo dal punto di vista finanziario, cioè idonee a fornire un autofinanziamento dell'attività principale dell'ente; sotto il profilo della secondarietà, saranno verosimilmente ripresi i limiti dimensionali rispetto all'attività svolta dell'ente nel suo complesso, con l'individuazione di un limite in termini di ricavi generati dalle attività diverse rispetto al totale del valore normale dei proventi annuali del rendiconto gestionale e un limite alternativo in termini di costi sostenuti per le attività diverse rispetto al totale dei costi annuali sostenuti dall'ETS.

Lo schema di regolamento in materia di attività diverse, su cui la Cabina di Regia ha espresso parere favorevole il 7 marzo 2019, fornisce, in linea con le richieste del legislatore dell'art. 6 del d.lgs. 117/2017, indicazione dei requisiti della strumentalità e della secondarietà di cui devono essere in possesso le attività diverse per essere considerate tali.

Le attività sono definite come strumentali qualora, indipendentemente dal loro oggetto, sono realizzate in via esclusiva per il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dichiarate. Se ne evince che possono essere svolte tutte le attività a condizione che l'eventuale margine sia utilizzato, in una prospettiva di autofinanziamento, per il perseguimento del fine istituzionale.

Per quanto concerne la secondarietà delle attività diverse, il decreto ministeriale, riprendendo in parte la disciplina delle imprese sociali con riferimento alle attività secondarie (d.lgs. 112, art. 2, comma 3), e in altra parte la normativa concernente le ONLUS (d.lgs. 460/1997, art. 10, comma 5), dispone che le attività diverse siano considerate secondarie quando ricorra (almeno) una delle seguenti condizioni:

- i ricavi non sono superiori al 30% delle entrate complessive;
- i ricavi non sono superiori al 66% dei costi complessivi.

È assai importante considerare che nei costi complessivi rientrano, per esplicita indicazione ministeriale, anche:

- i costi figurativi relativi all'impiego dei volontari abituali iscritti nel registro dei volontari di cui all'art. 17 del CTS, determinato sulla base del calcolo delle ore di attività prestate, della retribuzione oraria lorda prevista dalla corrispondente qualifica dai contratti collettivi (d.lgs. 81/2015, art. 51);
- le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni e servizi, misurate in funzione del loro valore normale;
- la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati per lo svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto.

Il decreto ministeriale copre anche il tema degli obblighi e delle sanzioni derivanti dal superamento dei limiti sopra indicati. Nello specifico, è previsto che l'ETS che supera i predetti limiti debba segnalare tale superamento all'Ufficio del Registro unico nazionale competente per territorio ed eventualmente alla rete associativa nazionale a cui aderisce, nel caso in cui questa eserciti attività di autocontrollo ai sensi dell'art. 93, comma 5 del CTS.

Nell'esercizio successivo l'ETS dovrà "recuperare", rientrando per una percentuale almeno pari al superamento. Per cui, per esempio, un ETS che nell'esercizio t ha rilevato entrate da attività diverse pari a 35 su entrate complessive pari a 100, superando del 5% il limite previsto, nell'esercizio successivo dovrà presentare, a fronte di entrate complessive pari a 120, attività diverse pari al massimo a 30 ($120 \cdot 0,30 - 120 \cdot 0,05$).

In caso di sfioramento dei limiti per due esercizi consecutivi, l'Ufficio del Registro nazionale competente per territorio dispone la cancellazione dell'ente coinvolto dal RUNTS.

L'organo di amministrazione deve evidenziare il criterio scelto per il rispetto della secondarietà. Questo deve anche dare evidenza del rispetto del carattere strumentale e secondario delle attività diverse a seconda dei casi, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio. Tale strumentalità e secondarietà sarà anche oggetto di verifica da parte dell'organo di controllo ai sensi del comma 7 dell'art. 30 del CTS. Non essendo fornita alcuna indicazione in merito alla "continuità" del criterio selezionato, si deve presumere che questo possa mutare da esercizio ad esercizio.

Un ETS, per finanziare le proprie attività d'interesse generale, ai sensi dell'art. 7, può realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, sia impiegando risorse dell'ente, inclusi volontari e dipendenti, che impiegando risorse di terzi, sempre nel rispetto dei

principi di trasparenza e correttezza nei confronti dei sostenitori. Anche in questo caso occorre aspettare le linee guida che verranno adottate con decreto ministeriale.

1.5 Patrimonio

Il Codice regola, in modo diverso da quanto previsto dal libro I del codice civile e dalle relative norme di attuazione, le forme di acquisizione della personalità giuridica degli ETS, disponendo che per l'ottenimento della stessa l'ente debba dotarsi di un fondo di dotazione iniziale. Nello specifico, l'art. 22 prevede che:

- le associazioni debbano essere dotate di un patrimonio non inferiore a 15.000 euro (in forma di somma liquida e disponibile);
- le fondazioni debbano essere dotate di un patrimonio minimo non inferiore a 30.000 euro (parimenti in forma di somma liquida e disponibile).

Nel caso in cui il patrimonio sia costituito da beni differenti dal denaro, occorre una relazione giurata effettuata da un revisore legale o società di revisione iscritti nel registro, da allegare all'atto costitutivo.

È evidente come il legislatore, consapevole del ruolo determinante in questo settore delle liberalità e di come fosse essenziale agevolare e favorire l'afflusso di risorse verso enti meritevoli, abbia proceduto ad una revisione attenta delle norme relative alla formazione e devoluzione del patrimonio degli enti ed al sistema delle deduzioni e detrazioni riconosciute a coloro che sostengono finanziariamente tali soggetti.

L'art. 6 del d.lgs. 105/2018 (di seguito anche "correttivo del CTS") ha previsto (inserendo il comma 1-bis all'art. 22 del CTS) che le associazioni e le fondazioni già in possesso della personalità giuridica ai sensi del d.P.R. 361/2000 prima dell'operatività del RUNTS possano sospendere il riconoscimento acquisito con la procedura di cui all'art. 22 del CTS

Con una interpretazione estensiva della norma, la richiesta della personalità giuridica secondo quanto disposto dall'art. 22 del CTS risulterebbe aggiuntiva ed alternativa rispetto a quanto già disposto dalla l. 361/2000.

In base anche agli ultimi orientamenti interpretativi, quindi, avremmo che:

- i soggetti precedentemente riconosciuti possono con l'iscrizione nel RUNTS:
 - optare per mantenere il precedente riconoscimento ex d.P.R. 361/2000, e nel tal caso essere oggetto di controllo anche da parte dell'autorità di controllo che aveva rilasciato il riconoscimento (prefettura o Regione);
 - richiedere il riconoscimento ex art. 22 del CTS. In questo caso, il precedente riconoscimento viene sospeso; mentre
- i soggetti non riconosciuti possono con l'iscrizione nel RUNTS:
 - non richiedere il riconoscimento;

-
- richiedere il riconoscimento ex d.P.R. 361/2000;
 - richiedere il riconoscimento ex art. 22 del CTS.

Il nuovo procedimento obbligatorio di intervento da parte degli organi sociali nel caso di riduzione del patrimonio sociale per effetto di perdite previsto dall'art. 22, co. 5, CTS appare meno rigido rispetto al modello societario di riferimento: c'è, infatti, obbligo di attivazione solo nel caso di perdite che riducano il patrimonio al di sotto del minimo legale, con una tolleranza di un terzo.

Nel caso in cui ciò si verifichi, l'organo di amministrazione e, nel caso di sua inerzia, l'organo di controllo, se presente, devono *“senza indugio”*:

- in un'associazione, convocare l'assemblea per deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo;
- in una fondazione deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo.

Qualora non vi sia la possibilità di ricostituzione, l'art. 22 cita come opzioni *“alternative”*: la trasformazione; la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta; la fusione; lo scioglimento.

Non è invece stata data attuazione all'art. 3, lett. b), della legge delega che prevedeva disposizioni volte al mantenimento di un congruo rapporto tra patrimonio netto e complessivo indebitamento degli enti.

1.6 Distribuzione di utili e destinazione del patrimonio

Dalla riforma viene confermato il divieto di distribuzione degli utili, anche indiretta, per gli ETS.

Il patrimonio ed eventuali utili devono essere usati esclusivamente per lo svolgimento delle attività dell'ente nel perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

All'art. 8, co. 2, il legislatore elenca quando comunque si configurano casi di distribuzione indiretta di utili, ossia:

- corresponsione di compensi non proporzionati all'attività svolta a chi rivesta cariche sociali nell'ente,
- pagamento ai lavoratori subordinati ed autonomi di compensi superiori al 40% rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi per le medesime qualifiche, salvo la presenza di competenze specifiche,
- acquisto di beni e servizi a prezzi superiori al valore normale senza valide ragioni economiche,
- cessione di beni e prestazioni di servizi a coloro che a qualsiasi titolo operino nell'ente a condizioni più favorevoli di quelle di mercato,
- corresponsione di interessi passivi superiori di oltre quattro punti rispetto al tasso annuo di riferimento a soggetti diversi da banche e intermediari finanziari autorizzati.

Si rileva che la valenza generale delle norme in materia di indistribuibilità (che non sono più solo di carattere tributario) negano agli ETS la possibilità di richiedere interpelli preventivi in merito al comportamento da assumere, circostanza adesso possibile sia per le ONLUS (d.lgs. 460/1997, art. 10, co. 6) sia per gli enti associativi non commerciali fiscalmente agevolati (d.P.R. 917/1986, art. 148, co. 3-8).

Di conseguenza, non potrà essere fornita alcuna prova in via anticipata all'ufficio del RUNTS competente per territorio per acquisire un parere volto a legittimare la disapplicazione delle presunzioni "assolute" in assenza di abusi e intenti elusivi. Diversamente, l'onere probatorio sarà a carico dell'autorità di controllo in caso di contestazione di ipotesi nuove, non *ex lege*, in quanto la normativa, come evidenzia la relazione illustrativa al Codice del terzo settore, *"non esclude che altre fattispecie atipiche di distribuzione possano configurarsi"*.

Da notare che all'Organo di controllo spetta specificatamente l'onere di vigilare sulla corretta applicazione di detta norma sempre a sensi del comma 7 dell'art. 30 del Codice.

In caso di scioglimento dell'ente occorre il previo parere della struttura competente del Registro prima di procedere alla devoluzione del patrimonio residuo: ogni atto di devoluzione senza parere o difforme al parere è considerato nullo.

Gli ETS dotati di personalità giuridica ed iscritti anche nel Registro delle Imprese possono destinare uno o più patrimoni ad uno specifico affare ai sensi degli artt. 2447-*bis* e seguenti del c.c.

2 ISCRIZIONE NEL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE

2.1 Iscrizione a regime

2.1.1 Normativa

Nell'ambito della riforma del Terzo settore è istituito, come già detto, il Registro unico nazionale (degli enti) del Terzo settore disciplinato, in particolare, dal titolo VI, agli artt. 45 e ss., del d.lgs. 117/2017 e successive modifiche e integrazioni.

In base al disposto transitorio, entro un anno dalla data di entrata in vigore del CTS, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni, avrebbe dovuto definire, con un proprio decreto, la procedura per l'iscrizione nel Registro, individuando i documenti da presentare e le modalità di deposito degli atti da includere e/o aggiornare nel Registro, nonché le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro nell'ottica di assicurare l'omogeneità sul territorio nazionale dei suoi elementi informativi e le modalità con cui è garantita la comunicazione dei dati tra lo stesso e il Registro delle imprese con riferimento alle imprese sociali e agli altri enti del Terzo settore iscritti nel Registro delle imprese (art. 53, co. 1, CTS). Il mancato rispetto dei termini indicati evidentemente non annulla bensì posticipa (a data ad oggi non nota) l'emanazione del decreto recante le procedure d'iscrizione. Infine, il decreto del Ministero del lavoro disciplinerà anche *“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”* (art. 54, co. 1, CTS).

Le Regioni e le province autonome presso le quali sono istituiti gli uffici regionali o provinciali del Registro, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, devono poi disciplinare i procedimenti per l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e di cancellazione degli ETS, rendendo operativo il Registro entro sei mesi dalla predisposizione della struttura informatica (art. 53, co. 2, CTS).

L'iscrizione al Registro è facoltativa, ma ad essa è subordinata la possibilità per un ente giuridico di potersi qualificare come ETS e conseguentemente la possibilità di fruire delle agevolazioni finanziarie, fiscali e di rapporto con gli enti pubblici previste dalla riforma normativa del settore.

Gli enti non profit che, pur potendo, optano per non iscriversi nel Registro, saranno soggetti all'applicazione delle disposizioni del libro primo del codice civile e di quelle fiscali sugli enti non

commerciali; d'altra parte, l'iscrizione nel Registro determina la potenziale soggezione agli adempimenti relativi al controllo effettuato dall'Ufficio del Registro.

Nei primi giorni di marzo 2019 è stata siglata una convenzione tra Ministero del Lavoro e delle politiche sociali e Unioncamere, in base alla quale è affidata a Infocamere, società telematica delle Camere di commercio, la gestione informatica del RUNTS.

L'accordo prospetta un termine di 18 mesi nell'arco del quale implementare le specifiche tecniche ai fini delle procedure d'iscrizione e di visura del Registro.

Considerando la proroga del correttivo del CTS (modifica dell'art. 101, co. 2, del CTS) con riguardo al termine ultimo (dal 3 febbraio al 3 agosto 2019) di modifica dello statuto da parte di ONLUS, ODV e APS ai fini di adeguamento alle norme del CTS, con le modalità di seguito descritte, la trasmigrazione nel RUNTS per le ODV e le APS potrebbe (in ragione della presumibile accelerazione del processo seguente all'accordo) velocizzarsi e perfezionarsi anche nel corso dell'anno mentre gli altri enti, come le ONLUS, dovranno presentare un modulo di iscrizione, seguendo la procedura definita con il citato decreto ministeriale.

2.1.2 Sezioni del Registro e contenuti

Il Registro, che è pubblico e le cui informazioni saranno rese accessibili a tutti gli interessati in modalità telematica, si compone delle seguenti sezioni:

- a) ODV;
- b) Associazioni di promozione sociale;
- c) Enti filantropici;
- d) Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- e) Reti associative;
- f) Società di mutuo soccorso;
- g) Altri enti del Terzo settore.

Solo le reti associative potranno essere iscritte contemporaneamente in più sezioni (art. 46, co. 2, del Codice).

Ancora, si deve rilevare che gli ETS che esercitino la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono soggetti all'obbligo di iscrizione nel Registro delle imprese in aggiunta all'iscrizione nel Registro unico nazionale (art. 11, co. 2, CTS). Al riguardo, occorre precisare che le imprese sociali sono tenute all'iscrizione nel registro delle imprese, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 5 del d.lgs. 112/2017, iscrizione che soddisfa anche il requisito dell'iscrizione nel Registro unico (art. 11, co. 2, CTS).

Occorre altresì precisare che l'art. 41 prevede quale condizione per l'iscrizione nel RUNTS delle reti associative un precipuo requisito di onorabilità per i rappresentanti legali e per gli amministratori delle medesime: questi ultimi, infatti, non devono aver riportate condanne penali, passate in giudicato, per reati che comportano l'interdizione dai pubblici uffici.

Il Codice stabilisce che nel Registro devono risultare per ciascun ente almeno le seguenti informazioni:

- la denominazione;
- la forma giuridica;
- la sede legale, con l'indicazione di eventuali sedi secondarie;
- la data di costituzione;
- l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 5, il codice fiscale o la partita IVA;
- il possesso della personalità giuridica e il patrimonio minimo;
- le generalità dei soggetti che hanno la rappresentanza legale dell'ente;
- le generalità dei soggetti che ricoprono cariche sociali con indicazione di poteri e limitazioni.

Tra l'altro, nel Registro vanno poi iscritte le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, le deliberazioni relative alle operazioni straordinarie (trasformazione, fusione, scissione, scioglimento, estinzione, liquidazione e cancellazione), i provvedimenti che ordinino lo scioglimento, dispongono la cancellazione o accertano l'estinzione, le generalità dei liquidatori e tutti gli altri atti e fatti la cui iscrizione è espressamente prevista da norme di legge o di regolamento nonché i rendiconti e i bilanci dell'ente, tra i quali i rendiconti sulle attività di raccolta fondi.

Del deposito degli atti e della completezza delle informazioni e dei relativi aggiornamenti sono onerati gli amministratori.

2.1.3 Iscrizione

Gli enti che vogliano iscriversi nel Registro devono presentare domanda tramite il rappresentante legale dell'ente o della rete associativa cui l'ente eventualmente aderisca all'Ufficio del Registro della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale, depositando l'atto costitutivo, lo statuto ed eventuali allegati, ed indicando la sezione del registro nella quale l'ente chiede l'iscrizione. Per le reti associative la domanda di iscrizione nella sezione è presentata all'Ufficio statale del Registro. Nel caso in cui sia richiesto l'intervento del notaio per la redazione dell'atto costitutivo o per la sua modifica, al notaio compete il deposito dell'atto entro venti giorni.

L'ufficio competente verifica la sussistenza delle condizioni previste dal Codice del terzo settore per la costituzione dell'ente quale ETS, nonché per la sua iscrizione nella sezione richiesta.

Peculiare è la disciplina della cancellazione dell'ETS dal Registro (art. 50, CTS).

La cancellazione avviene su istanza motivata dell'ente o a seguito dell'accertamento d'ufficio anche in conseguenza di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o tributaria, ovvero a seguito dello scioglimento o dell'estinzione dell'ente, ovvero per carenza dei requisiti ritenuti necessari ai fini della permanenza nel Registro unico.

Si ricorda che in caso di estinzione o scioglimento, l'ufficio rilascia, ex art. 9 del CTS, un parere sulla devoluzione del patrimonio residuo entro trenta giorni dalla richiesta inoltrata dall'Ente. La norma

prevede la nullità di qualsiasi atto di devoluzione ad altri enti del patrimonio dell'Ente in assenza del parere e introduce la regola del silenzio assenso se il parere non è rilasciato nel termine sopra indicato.

L'ente cancellato dal Registro, che intenda continuare ad operare ai sensi del codice civile, è tenuto a devolvere il patrimonio limitatamente all'incremento realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel Registro unico secondo la procedura di cui all'art. 9.

Ricorre invece la migrazione in altra sezione (art. 50, co. 3, CTS) quando l'Ente abbia perso i requisiti per restare iscritto in una delle sezioni del registro ma continui a possedere requisiti propri di enti iscritti in altra sezione. Sulla richiesta di migrazione si esprime l'ufficio con le stesse modalità previste per l'iscrizione nel registro.

Per trasmigrazione (art. 54, CTS), invece, il legislatore ha inteso il procedimento transitorio tramite cui gli enti, in sede di prima iscrizione nel RUNTS, trasmigrano da un registro speciale previgente al Registro unico, previa informativa resa dagli enti pubblici territoriali circa i dati posseduti su ODV e APS. Scatta dunque un procedimento di controllo dei dati forniti, di documentazione esibita e informazioni rese anche successivamente dall'Ente interessato, finalizzato alla verifica della sussistenza dei requisiti richiesti per l'iscrizione (durata massima del procedimento otto mesi).

Fino al termine delle verifiche, gli enti continuano a beneficiare dei diritti connessi alla loro qualifica. Il decreto di istituzione del Registro unico dovrà definire le modalità con cui gli enti pubblici territoriali provvederanno a trasmettere i dati al registro unico nazionale.

Ne risulta, pertanto, che relativamente alle ODV e alle APS esistenti al giorno antecedente l'operatività del Registro, con proprio decreto il Ministero del lavoro disciplinerà le modalità con cui gli enti pubblici territoriali provvederanno a comunicare al Registro i dati in loro possesso degli enti già iscritti nei relativi registri speciali esistenti; si tratta del procedimento di trasmigrazione delineato nell'art. 54 del Codice del Terzo settore.

Per questi enti, dunque, l'iscrizione al Registro passerà attraverso un automatismo, cui gli enti potranno sottrarsi solo con la mancata risposta alla richiesta di eventuali informazioni o documenti mancanti ai fini della verifica della sussistenza dei requisiti d'iscrizione; il Codice invece nulla prevede con riguardo ad altre tipologie di enti pure iscritti in altri registri speciali (quali ad esempio le ASD e le SSD), la cui inclusione in quei registri ("non del Terzo settore", per così dire) ne determina la soggezione a specifiche norme cui è subordinato il godimento di rilevanti agevolazioni fiscali.

D'altra parte, la mancata iscrizione al Registro impedirebbe in assoluto di accedere a tutte le agevolazioni previste, sia quelle di carattere fiscale previste dal Titolo X del CTS, sia quelle di carattere extra-fiscale (si pensi alle Convenzioni con le Pubbliche amministrazioni di cui all'art. 56 o all'accesso ai finanziamenti del Fondo sociale europeo ex art. 69 o ancora alle devoluzioni del cinque per mille).

2.2 Periodo transitorio

2.2.1 Disciplina speciale degli enti iscritti nei registri territoriali

L'iscrizione al Registro Unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) è elemento a regime imprescindibile per l'adozione delle disposizioni contenute nel Codice del Terzo settore (CTS).

Il legislatore ha deciso di distinguere a livello normativo la disciplina inerente al periodo transitorio dalle previsioni che entreranno in vigore una volta che il Codice sarà entrato a regime. In questa prospettiva, il presente capitolo distingue le due fattispecie trattando le tematiche in modo consequenziale, seppur distinguendo il percorso di iscrizione che attende ODV, APS ed ONLUS già esistenti rispetto a quello che attende gli enti che si costituiranno già *ab origine* come ETS.

Per il periodo transitorio è previsto che alcuni enti, soggetti a discipline particolari, quali le ODV (l. 266/91) e le APS (l. 383/2000), seguano un percorso di tipo semi-automatico con la *"trasmigrazione"* dei dati, in possesso delle Amministrazioni territoriali di competenza, relativi agli enti iscritti nei registri speciali di ODV e APS esistenti al giorno antecedente l'operatività del RUNTS, dati che verranno comunicati al RUNTS con modalità da definirsi con decreto ministeriale (art. 54 del CTS).

Il mancato adeguamento statutario alle disposizioni inderogabili del CTS ovvero l'omessa trasmissione delle ulteriori informazioni o documenti richiesti – anche per libera scelta – comporterebbe in linea teorica, da un lato, la mancata iscrizione al RUNTS (art. 54, co. 4, CTS) e, dall'altro, la definitiva cessazione delle qualifiche di ODV e APS con l'obbligo di devolvere il patrimonio ai sensi delle rispettive leggi (art. 5, co. 4, l. 266/91 e art. 3, co. 1, lett. l, l. 383/00) e di proseguire in altra veste al di fuori delle regole sul Terzo settore. Si ritiene, tuttavia, che il mancato adeguamento nel termine del 3 agosto 2019 non debba comportare l'automatica perdita della qualifica di ODV e APS, considerate anche le tempistiche previste per la richiesta di integrazioni documentali da parte del nuovo Registro unico (ai sensi dell'art. 54 del CTS). Tuttavia, si ritiene che il mancato adeguamento nel predetto termine determini il venir meno della possibilità di avvalersi delle maggioranze dell'assemblea ordinaria.

Attualmente, secondo la nota del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali (Prot. n. 34/0012604 del 29/12/2017), richiamata in continuità e in stretta correlazione con la circolare dello stesso Ministero n. 20 del 27/12/2018 su *"Codice del Terzo settore. Adeguamenti statutari"*, gli enti *"tipici"* ODV e APS costituiti dopo l'entrata in vigore del CTS (3 agosto 2017) devono avere già *ab origine* uno statuto conforme alle nuove disposizioni codicistiche *"purché queste siano applicabili in via diretta e immediata"* per potersi iscrivere a livello locale (Regione o Provincia autonoma) a differenza di quelli già esistenti prima di tale data. È stato inoltre precisato che le norme del CTS - escluse quelle strettamente collegate alla istituzione e alla operatività del RUNTS ovvero *"all'adozione di successivi provvedimenti attuativi"* - sono già applicabili alle ODV e APS (ad esempio quelle sulla forma giuridica, sul numero minimo degli associati, sulla prevalenza dell'attività di volontariato dei propri associati, sui requisiti obbligatori degli amministratori, sulle competenze inderogabili dell'assemblea, ecc.). In assenza del RUNTS nel periodo transitorio, tuttavia, sono ancora poco chiari gli effetti pratici in caso di inosservanza delle disposizioni del CTS, come, ad esempio, nel caso in cui il numero minimo degli associati (artt. 32 e 35 CTS) non venga reintegrato entro il termine di un anno da quando il loro numero scenda al di sotto del numero

minimo (nuovo comma 1-bis introdotto dal correttivo), con la conseguenza che l'ente dovrà essere cancellato dal RUNTS (o, in mancanza, da altra amministrazione vigilante a livello regionale o provinciale) se l'ODV non formula una richiesta di iscrizione in altra sezione del medesimo Registro con conseguente devoluzione del patrimonio.

Per ogni ulteriore dettaglio in merito alle ODV e alle APS si rinvia alle specifiche sezioni della presente circolare ad esse dedicate.

2.2.2 Passaggio delle ONLUS

Diversamente, i dati delle ONLUS (qualifica questa, si ricorda, a valenza tributaria) non confluiranno in "automatico" nel RUNTS ma rimarranno nell'Anagrafe presso la DR dell'Agenzia delle Entrate competente sino a quando cesseranno, con effetto differito, le specifiche normative fiscali in materia.

Come per le altre disposizioni tributarie (si veda il Capitolo 5), l'abrogazione delle previsioni ONLUS decorre dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea e, comunque, non prima di quello successivo all'operatività del RUNTS.

Per le ONLUS, a differenza delle ODV e delle APS per le quali la normativa risulta già abrogata dal 3 agosto 2017, appare superflua la disposizione dell'art. 101, co. 2, del CTS secondo cui in via transitoria, fino all'operatività del RUNTS, continuano ad applicarsi le norme previgenti (salvo eccezioni espresse dall'1/1/2018) ai fini e per gli effetti dell'iscrizione nei rispettivi Registri di settore a quegli enti *"che si adeguano alle disposizioni inderogabili"* entro 24 mesi, rimanendo le ONLUS soggette in ogni caso al d.lgs. 460/1997 sino alla sua (differita) abrogazione definitiva.

Il rispetto del termine di adeguamento statutario del 3 agosto 2019 garantisce alle ONLUS il meccanismo semplificato per le modalità e le maggioranze dell'assemblea ordinaria nonché le agevolazioni tributarie già applicabili dall'1/1/2018 (art. 104, co. 1, del CTS), atteso che non sembrano sussistere divieti o conseguenze derivanti da un adeguamento dello statuto successivo al 3 agosto 2019; se l'adeguamento statutario e la successiva iscrizione al RUNTS avvengono invece dopo la cessazione delle norme ONLUS si dovranno applicare le disposizioni relative all'obbligo di devoluzione del patrimonio dell'ente.

L'adeguamento statutario e l'iscrizione al RUNTS nei termini di sopravvivenza della normativa sulle ONLUS non comporta una causa di scioglimento né alcun obbligo devolutivo patrimoniale. Infatti, l'art. 101, co. 8, del CTS prevede che la "perdita della qualifica" di ONLUS, a seguito dell'iscrizione nel RUNTS non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi dell'art. 10, co. 1, lett. f), del d.lgs. 460/1997.

Tuttavia, scaduto il termine senza aver adeguato il proprio statuto alle clausole inderogabili del CTS e senza aver ottenuto l'iscrizione al RUNTS si avrà la cessazione dello *status* di ONLUS con l'obbligo di devolvere il patrimonio ad altro ente con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, previo parere del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali.

Si segnala, tuttavia, che la circolare n. 20/2018 sottolinea che *"l'onere di adeguamento statutario sia da considerarsi adempiuto qualora entro il termine del 3 agosto 2019 siano deliberate le relative modifiche statutarie, anche laddove la loro efficacia, (sempre, beninteso, limitatamente*

alle ONLUS), possa prodursi a partire dal periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro unico”.

In termini operativi, l'adeguamento delle ONLUS alle nuove disposizioni sul terzo settore, secondo l'indirizzo dell'Agenzia delle Entrate (Telefisco 2018, Il Sole 24 Ore) espone gli enti *“al rischio di recepire regole statutarie in linea con la nuova normativa del CTS, ma incompatibili con quella ONLUS. È allora possibile per tali enti apportare modifiche al proprio statuto, subordinandone l'efficacia alla decorrenza del termine di cui all'art. 104, comma 2, del CTS* [periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea e in ogni caso all'operatività del RUNTS, n.d.r.]. *Nel contempo, allo stesso termine dovrebbe essere collegata, con espressa previsione statutaria, la cessazione dell'efficacia delle vecchie clausole statutarie, incompatibili con la nuova disciplina degli ETS”.* L'Agenzia delle Entrate prosegue affermando nella risposta che *“in attesa di tale termine, gli enti aventi qualifica di ONLUS dovranno continuare a qualificarsi come tali e utilizzare nella denominazione e in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, la locuzione “organizzazione non lucrativa di utilità sociale” o l'acronimo “ONLUS”. L'assunzione della nuova denominazione sociale di ETS inserita nello statuto, invece, sarà sospensivamente condizionata all'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore* [ed anche alla decorrenza del termine di cui all'art. 104, co. 2, del CTS, come confermato dalla circolare ministeriale n. 20/2018, n.d.r.]. *A partire da quel momento l'indicazione di Ente del Terzo settore o l'acronimo ETS sarà spendibile negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico”.*

Si tratta, in sostanza, di prevedere una o più clausole transitorie di coordinamento per evitare conflitti con la differente disciplina ONLUS ancora vigente, dovendo ben distinguere sotto il profilo temporale le vecchie previsioni ONLUS da quelle nuove (ai sensi del CTS), come ad esempio la denominazione e l'acronimo di “ETS”, l'elencazione delle ulteriori attività di interesse generale non contemplate dall'art. 10 del d.lgs. 460/1997, la possibilità di conferire più deleghe ad altri associati per il voto in assemblea che, secondo alcune direzioni generali dell'Agenzia delle Entrate, non soddisferebbe il requisito di democraticità, qualunque riferimento al RUNTS come nel caso degli obblighi devolutivi patrimoniali, ecc.

Sempre con riguardo alle ONLUS, si ritiene che sia ammessa la diversa tecnica sotto il profilo formale, ma non sotto il profilo sostanziale, di predisporre due testi statutari, l'uno vigente fino al termine di cui all'art. 104, co. 2, del CTS, l'altro applicabile successivamente.

Dunque, dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea e in ogni caso all'operatività del RUNTS cessano di avere efficacia le clausole ONLUS (statutarie e normative) non più compatibili con il CTS, mentre avranno contestualmente effetto quelle nuove sugli ETS, previa iscrizione nel RUNTS.

La lettura coordinata delle norme porterebbe, altresì, a ritenere possibile per una ONLUS anche il differimento delle clausole di recepimento del CTS, considerato che le menzionate ONLUS mantengono il proprio status tributario sino alla più volte citata autorizzazione da parte della Commissione Europea del nuovo regime fiscale e, comunque, non prima dell'operatività del RUNTS. Per questo motivo, una ONLUS potrebbe approvare il nuovo statuto entro il 3 agosto (con le maggioranze previste per le assemblee ordinarie) o dopo il 3 agosto (con le maggioranze statutarie), differendo anche integralmente l'efficacia dello stesso all'operatività del RUNTS.

È, tuttavia, da segnalare che fino all'operatività del RUNTS è ancora possibile acquisire la qualifica di ONLUS con le “vecchie regole” (d.lgs. 460/1997) essendo operativo per legge l'iter di iscrizione

presso le direzioni generali dell'Agenzia delle Entrate, potendo in ogni caso questi enti già beneficiare di alcune nuove disposizioni agevolative sulla fiscalità (art. 104, co. 1).

Tra gli altri enti soggetti a discipline speciali rientrano, inoltre, le organizzazioni non governative (ONG) già riconosciute idonee dalla l. 49/1987, poi inserite nell'elenco delle OSC (organizzazioni della società civile e altri enti senza fini di lucro) sotto il controllo dell'Agenzia per la cooperazione allo sviluppo (AICS) (che opera a sua volta secondo gli indirizzi e sotto la vigilanza del Ministero degli Affari esteri e della cooperazione internazionale). Tali soggetti, in genere, risultano anche iscritti all'Anagrafe delle ONLUS in via "ordinaria" essendo venuta meno la qualifica di ONLUS "di diritto" in base alla l. 125/2014 (art. 32 co. 7). Il loro statuto, quindi, risponde agli obblighi di cui al d.lgs. 460/1997 essendo qualificate a tutti gli effetti di legge come ONLUS.

Per queste entità, l'art. 89, co. 9, del CTS ha previsto che *"sono iscritte nel Registro unico nazionale del Terzo settore"* senza ulteriori chiarimenti di dettaglio in merito ad eventuali automatismi o meno di ingresso negli ETS.

In assenza di ufficiali indirizzi da parte delle diverse Amministrazioni vigilanti sulle soluzioni procedurali da adottare, considerata l'ampia portata delle novità introdotte dalla riforma in tema di ordinamento, amministrazione e controllo per gli ETS, appare naturale che tali enti debbano adeguare il proprio statuto, nei requisiti inderogabili richiesti dal CTS, nei modi e tempi previsti, vale a dire entro il 3 agosto 2019 se l'ente è iscritto come ONLUS ovvero senza uno specifico termine nel caso della sola iscrizione nell'elenco delle OSC.

Il CTS, infine, nulla prevede al momento con riguardo alle altre tipologie di enti comunque già iscritti in registri speciali, quali ad esempio le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) riconosciute a fini sportivi e iscritte nel Registro CONI per una o più discipline sportive. Anche tali soggetti, potenzialmente inclusi negli ETS, come peraltro confermato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 18/E/2018 (paragrafo 5), potranno verificare l'interesse o meno di accedere al nuovo sistema, senza un termine di scadenza prestabilito, valutando i vincoli e le condizioni di ingresso sotto i diversi profili, soprattutto fiscali, visti gli effetti che ne potrebbero derivare. Come per le ONLUS l'art. 101 comma 8 CTS dispone per gli enti associativi che l'iscrizione al RUNTS non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi dell'art. 148 del TUIR.

2.2.3 Modifiche statutarie

Il legislatore ha previsto un passaggio semplificato per le organizzazioni del Terzo settore preesistenti alla riforma che ambiscono all'iscrizione nel RUNTS.

Partendo dall'esame dell'art. 101, co. 2, del CTS si ricava che l'ambito soggettivo di applicazione della norma transitoria relativa agli adeguamenti statutari si riferisce, con le modalità già in precedenza espresse, alle ODV, alle APS e alle ONLUS.

L'adeguamento nei tempi previsti richiede che gli enti debbano implementare le disposizioni del CTS, modificando i propri statuti o introducendo clausole che escludano l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria con modalità e maggioranze previste per assemblee ordinarie. L'impostazione prevalente, confermata dalla circolare ministeriale del 27 dicembre 2018, vuole che gli enti riconosciuti come persone giuridiche (cioè iscritti nei registri delle persone giuridiche tenuti da prefetture e regioni ai sensi del d.P.R. n. 361/2000) possano

modificare il proprio statuto solo con atto pubblico; in tale caso, l'agevolazione consisterebbe nel vedere modificato lo statuto con la maggioranza dell'assemblea ordinaria, laddove i cambiamenti siano imputabili ad un "adattamento" alla nuova disciplina. Tale limitazione è finalizzata ad evitare modifiche statutarie non richieste dal Codice con delibere di assemblee ordinarie con garanzie ridotte per eventuali soci dissenzienti. Le associazioni non riconosciute, invece, non necessitano dell'atto pubblico per le modifiche.

Le Fondazioni prive di organo assembleare si potranno adeguare con delibera dell'Organo amministrativo senza alcuna deroga in materia di quorum.

Nell'individuare quali norme inserire o modificare per adeguare atto costitutivo e statuto, il CTS, secondo anche la classificazione fornita dal Ministero del lavoro con la già citata circolare del 27 dicembre 2018, prevede:

- norme inderogabili che devono essere inserite in fase di adeguamento;
- norme derogabili solo per espressa previsione statutaria *"se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente"*;
- norme che attribuiscono all'autonomia statutaria mere facoltà *"se l'atto costitutivo o lo statuto lo consentono"*.

Le modifiche inerenti alle norme inderogabili e alle norme derogabili solo per espressa previsione statutaria sono effettuabili per mezzo della modalità semplificata.

Secondo le disposizioni transitorie previste dal Codice, i chiarimenti e gli orientamenti espressi dal legislatore occorre fare una precisa distinzione tra:

- enti costituiti prima dell'entrata in vigore del CTS: hanno 24 mesi di tempo dall'entrata in vigore del CTS per adeguare i propri statuti secondo le nuove disposizioni con le modalità descritte, vale a dire fino al 3 agosto 2019;
- enti costituiti dopo l'entrata in vigore del CTS ma prima dell'operatività del RUNTS: sono tenuti a conformarsi con le modalità descritte *ab origine* alle disposizioni del CTS solo se immediatamente applicabili (quindi tutte quelle norme non riconducibili all'operatività del RUNTS) mentre le altre clausole avranno decorrenza differita a partire dall'operatività del RUNTS;
- con specifico riferimento alle ONLUS: si applica, come illustrato nel paragrafo precedente, l'attuale disciplina fiscale fino al periodo d'imposta di operatività del RUNTS, mentre da quello successivo entra in vigore la nuova disciplina delle imposte sui redditi.

L'adeguamento statutario non può prescindere dalla verifica della presenza nello statuto degli elementi caratterizzanti l'ETS ai sensi della nuova normativa, quali, ad esempio, la denominazione, l'oggetto sociale, lo scopo.

Oltre alle attività devono essere descritte in modo specifico le finalità perseguite dall'ente che debbono essere in armonia e coerenti con la natura dell'ente (adeguamento obbligatorio ai sensi art. 101, co. 2).

Ai sensi dell'art. 6 del CTS, in via facoltativa, l'ente può esercitare attività diverse rispetto a quelle di interesse generale ricomprese all'art. 5 del CTS, ma subordinatamente al verificarsi di due condizioni:

1. che esse siano secondarie e strumentali (criteri e limiti per valutare la secondarietà e strumentalità saranno definiti con decreto interministeriale) rispetto a quelle di interesse generale;
2. che esse siano previste nell'atto costitutivo o nello statuto.

Nella circolare 27 dicembre 2018, n. 20, Il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha chiarito che, a differenza di quanto previsto per le attività d'interesse generale, *"qualora l'ETS intenda esercitare attività diverse, lo statuto dovrà prevedere tale possibilità, senza tuttavia che sia necessario già in sede statutaria inserire un puntuale elenco delle attività diverse esperibili: la loro individuazione potrà infatti essere successivamente operata da parte degli organi dell'ente, cui lo statuto dovrà, in tale ipotesi, attribuire la relativa competenza."*

Vi è qui da segnalare che l'art. 24-ter, co. 1, del d.l. 119/2016 ha modificato il comma 3 dell'articolo 33 del CTS, prevedendo, a differenza di quanto originariamente disposto, che le ODV possano svolgere attività di interesse generale ricevendo somme eccedenti il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, se tale attività è svolta quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'articolo 6 (si veda anche il Capitolo 6).

Alla luce di quanto esposto sotto il profilo dell'applicabilità dell'art. 101, co. 2, ai fini dell'adeguamento statutario occorre procedere come segue:

- se lo statuto in essere non prevede lo svolgimento di attività diverse rispetto a quelle d'interesse generale, il loro inserimento non rientra tra le modifiche statutarie di mero adeguamento al CTS da adottare nel termine dei 24 mesi dall'entrata in vigore del CTS, quindi non può essere fatto con delibera "alleggerita" in quanto vengono modificate in modo sostanziale le condizioni del rapporto associativo e, per democraticità, bisogna rispettare i *quorum* originari previsti dallo statuto per le modifiche statutarie;
- se lo statuto invece prevede già lo svolgimento di attività diverse occorrerà solo specificare la secondarietà e strumentalità, individuarle oppure attribuire tali competenze agli organi dell'ente. In questo caso ci troveremo di fronte a modifiche statutarie soggette al quorum deliberativo dell'assemblea ordinaria.

3 CONSIDERAZIONI CIVILISTICHE

3.1 Contenuto dell'atto costitutivo e acquisto personalità giuridica

L'atto costitutivo di un ETS per espressa previsione normativa (art. 21, CTS) deve necessariamente indicare:

- la denominazione dell'ente (integrata con l'acronimo ETS, ai sensi dell'art. 12);
- l'assenza dello scopo di lucro;
- le finalità civiche, solidaristiche e di solidarietà sociale perseguite (anche evidentemente alternative);
- l'attività di interesse generale che costituisce l'oggetto sociale (ricompresa in una o più delle 26 attività tassativamente previste dall'art. 5);
- il patrimonio iniziale (nei limiti previsti dall'art. 22) ai fini dell'eventuale riconoscimento della personalità giuridica;
- le norme sull'ordinamento, l'amministrazione e la rappresentanza dell'ente (particolarmente importanti anche in ragione delle numerose lacune normative di cui diremo appresso);
- i diritti, gli obblighi e i requisiti di ammissione degli associati secondo criteri non discriminatori;
- la nomina dei primi componenti gli organi di amministrazione e controllo;
- le norme sulla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento;
- le eventuali attività diverse rispetto a quelle elencate nell'art. 5 (connotate dai requisiti di secondarietà e strumentalità di cui all'art. 6); e
- le modalità con cui esaminare i libri sociali ai sensi dell'art. 15.

In caso di contrasto tra atto costitutivo e statuto, prevalgono le previsioni contenute nello statuto.

Qualora l'ente intenda ottenere il riconoscimento della personalità giuridica, e in ogni caso per le fondazioni, l'atto costitutivo redatto in forma di atto pubblico dal notaio è soggetto a un controllo di legalità simile a quello delle società.

Riguardo al procedimento di acquisizione della personalità giuridica di associazioni e fondazioni, va salutato con particolare favore la possibilità di abbandonare il tradizionale procedimento di riconoscimento previsto dal d.P.R. 361/2000 e perfezionare il procedimento di iscrizione tipizzato dall'art. 22 del CTS.

Tale superamento del regime “concessorio” di cui al libro I del c.c. e l’adozione da parte del CTS di quello “normativo”, fondato sul controllo notarile, non è tuttavia imposto, considerando che, anche secondo quanto disposto dalla Relazione governativa, *“nulla impedisce alle associazioni e fondazioni del terzo settore di acquisire la personalità giuridica mediante la procedura ordinaria di cui al DPR 361/2000”*, il che mette in evidenza la natura speciale del procedimento di cui all’art. 22, rispetto a quello generale previsto dal d.P.R. 361.

Il decreto correttivo è intervenuto per risolvere il problema degli enti che, avendo già ottenuto il riconoscimento giuridico attraverso il sistema concessorio, decidano di iscriversi al RUNTS, ottenendo la qualifica di ETS, ma rischierebbero di perdere la personalità giuridica qualora dovessero successivamente venire cancellati dal registro.

L’intervento correttivo dell’art. 22, nel solco del parere espresso dal Consiglio di Stato, prevede che per tali enti *“l’efficacia dell’iscrizione nei registri delle persone giuridiche di cui al DPR 361/2000 è sospesa 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 non si applicano le disposizioni di cui al DPR 361/2000”*.

Pertanto a tali enti, per il periodo di mantenimento dell’iscrizione al RUNTS effettuata ai sensi dell’articolo 22 CTS, si applicano le disposizioni di cui al d.lgs. 117/2017, risultando sottoposti ai controlli previsti dal CTS e non a quelli della Pubblica Amministrazione competente alla tenuta del registro delle persone giuridiche, mentre in caso di cancellazione (volontaria od obbligatoria) dal registro torna a valere la pregressa iscrizione, evitandosi la perdita della personalità giuridica precedentemente acquisita con le regole di cui al d.P.R. 361/2000.

Gli enti che acquisiscono la personalità giuridica per tramite dell’iscrizione nel RUNTS, pur essendone già in possesso precedentemente, dovrebbero rispondere alle previsioni inerenti al capitale minimo indicate nel CTS e, quindi, non continuare a soddisfare le originarie condizioni previste in sede di precedente riconoscimento. Nella sostanza, sembrerebbe dal tenore della norma che una fondazione con patrimonio di dotazione originario di 50.000 euro, in virtù della richiesta della pertinente Regione, possa, nel caso in cui nell’atto costitutivo o nello statuto non vi sia esplicito divieto e modificando lo statuto stesso, liberare il differenziale di 20.000 euro (visto che il patrimonio minimo per le Fondazioni che richiedono la personalità all’Ufficio del Registro è 30.000 euro) per il periodo di iscrizione nel registro, essendo le previsioni antecedenti in materia di riconoscimento sospese, salvo poi dover incrementare nuovamente il patrimonio in caso di uscita dal RUNTS. Ciò, evidentemente, potrebbe avere effetti anche ai fini della verifica dei presupposti di diminuzione del patrimonio in presenza di perdite per oltre un terzo.

3.2 Funzionamento e governance: associati e organo assembleare

L’affermazione del “multistrato normativo” o della “concorrenza ordinamentale”, illustrati al par. 1.1, in linea con la tendenza alla decodificazione già sperimentata in altri settori dell’ordinamento (codice del consumo, del turismo, del commercio, della privacy, della protezione civile, dei beni culturali e del paesaggio), pur comportando un *“sostanziale svuotamento normativo del codice*

civile” (parere del Consiglio di Stato allo schema di d.lgs. del CTS), oltre a determinare le specificate difficoltà di coordinamento interpretativo, ha comunque il pregio di fornire un quadro normativo più dettagliato ed aggiornato rispetto alle scarse regole civilistiche del '42.

E ciò a maggior ragione per le associazioni non riconosciute che, da fenomeno tipologico originariamente concepito come marginale (e conseguentemente marginalmente disciplinato), si è affermato come quello maggiormente utilizzato all'interno del mondo no profit (oltre l'85% degli enti non lucrativi è costituito da associazioni, in gran parte non riconosciute).

La personalità giuridica da elemento ordinante la soggettività, ne è divenuta mera sotto-categoria, ormai connotata dalla sola autonomia patrimoniale perfetta ed in particolare dalla non applicabilità del regime della speciale responsabilità di coloro che avessero agito in nome e per conto dell'associazione ex art. 38 c.c.

Peraltro, come si preciserà in seguito, l'obbligo di iscrizione al RUNTS della nomina e dei poteri di rappresentanza degli amministratori delle associazioni non riconosciute, fa quanto meno dubitare del mantenimento in efficacia di tale disposizione normativa, che mira ad attribuire la responsabilità sulla base del principio dell'apparenza e non sulla circostanza della carica formalmente rivestita (ed in futuro, debitamente pubblicizzata).

In considerazione del carattere aperto delle associazioni e delle c.d. fondazioni di partecipazione previste dall'art. 23, co. 4, è stato disciplinato il procedimento di ammissione dei nuovi associati, che tuttavia non pare vietare l'apposizione negli statuti di clausole di gradimento (anche mero), espressamente vietate solo nelle associazioni di promozione sociale (art. 35, co. 2, CTS), pur dovendosi definire requisiti di ammissione secondo criteri non discriminatori ai sensi del citato art. 21.

Il CTS prevede che l'elettorato attivo spetti agli associati iscritti “da almeno 3 mesi”, laddove lo statuto non si esprima sul tema. A tale proposito, la circolare del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 27 dicembre 2018 ha limitato la possibilità di intervento dello statuto solo come facoltà di riduzione del termine “ordinario” dei tre mesi, mentre ha affermato l'esistenza di un divieto a una modifica che incrementi “*in peius*” il termine oltre a quanto previsto dal testo di legge di riferimento.

Per unanime posizione dottrinale, il principio della “porta aperta”, non può tradursi in un vero e proprio diritto soggettivo in capo al terzo che intenda aderire alla compagine e alla vita associativa, ma solo di un interesse legittimo all'osservanza delle norme (sostanziali e procedurali) di ammissione statutariamente previste.

Il nuovo procedimento disciplinato dall'art. 23 prevede infatti che l'organo assembleare venga in ultimo investito della decisione di ammissione, senza che il giudice possa quindi mai arrivare a sindacare un diniego formalmente ineccepibile, rimanendo la libertà associativa espressione di autonomia privata non limitabile se non in forza di legge (o di volontà statutaria).

Non è previsto il divieto esplicito di cessione delle quote associative (a meno di non farlo rientrare nella previsione del dell'art. 8, co. 2, di divieto di distribuzione indiretta di utili ed avanzi di gestione), ad eccezione, di nuovo, di quanto disposto per le associazioni di promozione sociale (art. 35, co. 2, CTS).

È prevista grande trasparenza (diritto di esaminare anche il libro adunanze e deliberazioni degli organi di amministrazione e controllo), in quanto agli associati è garantito il diritto di ispezione dei libri sociali, secondo le modalità previste dall'atto costitutivo e dallo statuto (art. 15, co. 3, del

CTS). Tuttavia, lo statuto può prevedere, come indicato anche dalla circolare n. 20 del Ministero del lavoro del 27 dicembre 2018, le modalità di esercizio di tale diritto.

Si rammenta che l'art. 15 del CTS prevede per gli ETS l'obbligo di tenuta di alcune tipologie di libri sociali, in particolare: a) libro degli associati o aderenti; b) libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee; c) il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi sociali.

Riguardo al funzionamento dell'organo assembleare, il principio di democraticità (una testa, un voto) non sembra essere derogabile per volontà statutaria: l'art. 24, co. 1, limita il diritto di voto a chi risulti iscritto nel libro degli associati da almeno tre mesi (termine derogabile nei limiti come sopra interpretati), mentre il comma 2 stabilisce perentoriamente che ciascun associato ha diritto ad un voto).

L'immanenza del principio di democraticità (richiamato nell'art. 4, comma 1, lett. d. della legge delega) e quindi della regola del voto capitaro, pare derogabile solo per gli ETS più grandi (con almeno 500 associati), i quali, ai sensi del comma 5 dell'art. 24, possono istituire assemblee separate. Forme di democrazia indiretta paiono quindi ammesse al solo fine di rendere possibile e più efficace il governo di associazioni in possesso di un numero di associati particolarmente consistente.

Ne consegue che per il restante novero di ETS, alla luce della minor complessità organizzativa, il principio di democraticità non pare essere derogabile, non potendosi attribuire a diverse categorie di associati (pur ammissibili, ai sensi del quarto comma dell'art. 26), differenti poteri decisionali. Anche le reti associative, pur avendo la possibilità di derogare alle specifiche disposizioni in materia, sono tenute in via generale al rispetto del principio della democraticità (si veda paragrafo 9.3).

Forse soltanto nelle fondazioni di partecipazione (di nuovo menzionate dal sesto comma dell'art. 24), in considerazione della prevalenza della volontà fondativa rispetto a quella assembleare, potrebbe essere ammessa una qualche compressione del principio di democraticità.

Per via statutaria è tuttavia adottabile il principio del voto plurimo, sino a un limite di cinque voti, a favore di ETS associati (come accade in molti casi in associazioni di tipo complesso o multilivello).

Sempre l'art. 24 disciplina il voto per delega (conferibile, peraltro, soltanto ad altri soci), imponendone la forma scritta ed un limite massimo che varia a seconda del numero di associati. È anche prevista la possibilità che lo statuto preveda l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione, così come l'espressione del voto per corrispondenza o in via elettronica, a patto di poter verificare l'identità dell'associato.

Il Codice stabilisce anche le competenze "inderogabili" spettanti all'assemblea (si veda tabella che segue).

Tabella 2: Competenze inderogabili dell'assemblea (art. 25 del Codice del Terzo settore)

-
- nomina e revoca i componenti degli organi sociali;
 - nomina e revoca, quando previsto, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti;
 - approva il bilancio;
 - delibera sulla responsabilità dei componenti degli organi sociali e promuove azione di responsabilità nei loro confronti;
 - delibera sull'esclusione degli associati, se l'atto costitutivo o lo statuto non attribuiscono la relativa competenza ad altro organo eletto dalla medesima;
 - delibera sulle modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto;
 - approva l'eventuale regolamento dei lavori assembleari;
 - delibera lo scioglimento, la trasformazione, la fusione o la scissione dell'associazione;
 - delibera sugli altri oggetti attribuiti dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto alla sua competenza.
-

Sempre in tema assembleare, il Codice non presenta alcun cenno agli istituti dei quorum costitutivi e deliberativi, convocazione, presidenza, invalidità, in relazione ai quali, in mancanza di esplicita previsione statutaria, non si potrà che far riferimento alla disciplina del libro I del codice civile, stante il generale rinvio operato dal secondo comma dell'art. 3 alle norme del codice civile in generale.

L'applicabilità dell'art. 21 del codice civile per le associazioni riconosciute renderà impossibile per gli associati che fossero anche amministratori partecipare alle deliberazioni di approvazione del bilancio. Questo significa che non sarà possibile avere ETS in cui le figure di amministratori ed associati si sovrappongono in modo perfetto.

Anche gli istituti del recesso e dell'esclusione non sono disciplinati dal CTS, rendendosi pertanto applicabile agli ETS, in virtù della regola enunciata nell'art. 3, la disciplina codicistica e, più precisamente, nel caso delle associazioni, le disposizioni di cui all'art. 24 del codice civile.

In considerazione della mancata disciplina del procedimento di approvazione del bilancio (semplicemente da depositarsi, ai sensi dell'art. 48, entro il 30 giugno di ogni anno presso il RUNTS), sarà opportuno prevedere regole statutarie riguardo la relativa tempistica.

3.3 Funzionamento e governance: organo amministrativo e responsabilità

Nel Codice risulta mancante gran parte della disciplina dell'organo amministrativo, e *in primis* risultano assenti le regole relative alla sua composizione (organo collegiale o moduli amministrativi propri delle società personali). Sarà, quindi, fondamentale che lo statuto (ai sensi dell'art. 21, CTS)

ne disciplini in dettaglio i vari aspetti, in mancanza peraltro di una disciplina del libro I del codice civile.

Sembra, peraltro, da escludersi in via interpretativa la presenza di un amministratore unico, stante il mancato richiamo esplicito della disciplina a figure di amministratori che svolgano il proprio ruolo in via monocratica, come, al contrario, avviene, per esempio, per l'organo di controllo.

Il recente intervento normativo in materia di cooperative (art. 1, co. 936, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, "Legge di bilancio 2018") sembrerebbe tuttavia deporre in senso contrario: sarebbe cioè necessaria una norma che lo escludesse espressamente, ma ben potrebbe sostenersi *a contrario* l'accentuarsi del disfavore dell'ordinamento per soluzioni amministrative unipersonali in contesti assimilabili.

Anche riguardo alla durata dell'incarico, nulla disponendo l'art. 26, si dovrà tornare a far riferimento alla tradizionale ricostruzione dottrinale che ha sempre ritenuto nel mondo associativo, a differenza che nelle fondazioni, l'impossibilità di statuire cariche a vita o comunque per tempi molto lunghi.

Non sarebbe cioè applicabile, in quanto contrastante col principio di democraticità connotante il mondo associativo, la norma delle società a responsabilità limitata, che ammette la presenza di amministratori nominati a tempo indeterminato (fino a revoca), peraltro, di nuovo, ritenuta inammissibile nelle cooperative dal recente intervento normativo.

Nessuna preclusione potrebbe tuttavia essere avanzata riguardo a clausole statutarie che prevedessero la rieleggibilità degli amministratori, anche se secondo parte della dottrina, nomine pressoché perpetue, di nuovo confliggerebbero col principio di democraticità, la cui immanenza renderebbe, almeno preferibili, clausole statutarie che prevedessero rielezioni limitate a due-tre mandati consecutivi, di durata unitaria non eccedente i tre-cinque anni.

Il secondo comma dell'art. 26 impone un rigido vincolo all'autonomia gestoria degli ETS, stabilendo che la maggioranza degli amministratori sia scelta fra le persone fisiche associate (anche appartenenti alle diverse categorie di associati, ai sensi del comma 6), ovvero indicate dagli enti giuridici associati; in ogni caso la nomina della maggioranza degli amministratori è riservata all'assemblea.

Tale autonomia statutaria non è applicabile alle ODV, ove ai sensi dell'art. 34, non è ammessa la nomina extra-assembleare, così come quella di amministratori non associati.

Gli istituti delle cause di ineleggibilità e decadenza, del conflitto di interessi, della responsabilità e delle relative azioni trovano espressa regolamentazione nella disciplina prevista per le società per azioni, per effetto del rinvio operato rispettivamente dagli artt. 26, 27 e 28, nella sua funzione di normativa di riferimento nell'ambito di un processo di interpretazione analogica o estensiva rispetto alle tematiche non disciplinate dal CTS in materia civilistica.

Tuttavia, la disciplina della rappresentanza (art. 26, co. 7) risulta modulata sulle disposizioni civilistiche (art. 19, c.c. in tema di associazioni riconosciute, ora estesa anche a quelle non riconosciute, sottoposte allo stesso regime di pubblicità), rendendosi sempre opponibili a terzi le limitazioni iscritte nel RUNTS, in contrasto con la corrispondente disposizione societaria (art. 2384, c.c.), coerentemente con l'efficacia dichiarativa della pubblicità degli atti iscritti nel registro unico, prevista in via generale dall'art. 52.

Si richiama *in toto* la disciplina della responsabilità degli amministratori delle società per azioni, con inclusione dell'art. 2394-*bis*, c.c. (azione di responsabilità nelle procedure concorsuali), affermando quindi implicitamente la fallibilità degli ETS qualificabili in senso civilistico quali imprese commerciali.

Viene quindi abbandonato il riferimento alle norme sul mandato, che avevano finora governato la responsabilità degli amministratori ai sensi dell'art. 18 c.c. e con esso la diligenza del buon padre di famiglia, sostituita dalla diligenza professionale richiesta dalla natura dell'incarico e dalle loro specifiche competenze, di cui al richiamato art. 2392 c.c.

Anche se la dottrina e la giurisprudenza più recenti avevano già sostenuto che trattandosi di obbligazioni inerenti l'esercizio di un'attività professionale, risultasse applicabile l'art. 1176 comma 2 c.c., sicché la diligenza dovuta non fosse comunque quella media, ma quella di grado più elevato richiesta agli amministratori delle società commerciali, finendo dunque per assimilare le relative forme di responsabilità.

L'esigenza che gli amministratori degli ETS debbano essere dotati di adeguata professionalità, trova comunque adesso definitivo riconoscimento normativo, come necessario corollario della complessità del mondo del terzo settore, in cui i relativi attori non siano animati unicamente da passione e generosità, ma anche da capacità e competenze tecniche di rilievo, in modo che risultino adeguatamente tutelati non soltanto l'ente, ma tutti i soggetti variamente coinvolti nella sua attività (associati, fondatori, creditori, terzi).

In particolare per ciò che riguarda la responsabilità nei confronti dell'ente (richiamo all'art. 2392 c.c.), risulta doveroso sottolineare tutti i profili di responsabilità ulteriori e peculiari degli amministratori di ETS, rispetto a quelli degli enti lucrativi, inerenti il necessario e concreto perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale di cui all'art. 4, il contestuale svolgimento delle attività d'interesse generale previste dall'art. 5, il puntuale rispetto del vincolo di indisponibilità diretta e indiretta della ricchezza raccolta e prodotta, secondo le previsioni dell'art. 8, il rispetto dei requisiti di secondarietà e strumentalità delle attività economiche eventualmente esercitate ai sensi dell'art. 6, la verifica che le raccolte fondi siano effettuate secondo i canoni posti dall'art. 7, che la redazione della documentazione contabile (comprensiva della relazione di missione e, ove richiesto del bilancio sociale) sia effettuata secondo le norme del CTS e della regolamentazione secondaria ivi prevista, nonché, che l'inquadramento dell'ente a fini tributari sia allineato con le disposizioni fiscali del CTS.

Se l'azione di responsabilità esercitabile dai creditori sociali, in forza del richiamo all'art. 2394 c.c., non pare presentare profili di eccezionale peculiarità negli ETS rispetto agli enti lucrativi, l'art. 28 prevede che gli amministratori rispondano nei confronti degli associati, dei terzi e del fondatore.

Non pare tuttavia agevole ipotizzare quale possa essere il danno sofferto dal fondatore o dagli associati in conseguenza della negligenza degli amministratori, attesa l'impossibilità di prefigurare per tali soggetti, perdite o mancati guadagni, in considerazione della necessaria assenza di legittime aspettative di qualsiasi tipo di ritorno di natura economica (al di fuori dei soci di imprese sociali, per i quali è prevista una limitata forma di remunerazione).

Sarà forse ipotizzabile la risarcibilità del danno morale eventualmente subito dal fondatore o dagli associati, in conformità ai principi fissati dalla dottrina e dalla giurisprudenza prevalenti, nel fornire un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 2059 c.c.

I “terzi” nei confronti dei quali gli amministratori di ETS potrebbero essere chiamati a rispondere potranno invece corrispondere con i destinatari delle attività di interesse generale statutariamente perseguite, che tuttavia appaiono di difficile individuazione nel caso appartengano ad una collettività indifferenziata di beneficiari, tutti portatori di un medesimo interesse diffuso.

Questione diversa è invece la responsabilità per le obbligazioni assunte dall’ente.

L’art. 22 comma 7 del CTS statuisce che *“nelle fondazioni ed associazioni riconosciute come persone giuridiche, per le obbligazioni dell’ente risponde soltanto l’ente con il suo patrimonio”*.

Si deve dunque ritenere che per gli ETS non riconosciuti risulti sempre applicabile il disposto dell’art. 38 c.c., costantemente interpretato nel senso che la responsabilità personale e solidale (normalmente fatta rientrare fra le garanzie accessorie non sussidiarie *ex lege* assimilabili alla fideiussione) non sia collegata alla mera titolarità formale della rappresentanza dell’associazione, bensì all’attività negoziale effettivamente svolta per conto di essa.

Tale ricostruzione si fonda sull’assenza di qualsiasi forma di pubblicità legale per gli enti non riconosciuti e sulla conseguente impossibilità di ottenere informazioni certe in ordine alla generalità degli amministratori ed ai relativi poteri, tutte questioni destinate a decadere a seguito del nuovo regime di pubblicità fondato sull’obbligo di iscrizione al RUNTS dei poteri di rappresentanza conferiti agli amministratori e delle relative limitazioni.

Parte della dottrina è addirittura arrivata a sostenere che, essendo la responsabilità *ex art. 38 c.c.* fondata sul difetto di conoscibilità della situazione patrimoniale dell’ente, questa non avrebbe più ragione di esistere, stante l’obbligo gravante sulle associazioni non riconosciute, *ex art. 48 CTS*, di depositare il rendiconto annuale.

In realtà deve riconoscersi che la norma si fonda (come nelle società di persone) sull’assenza della garanzia patrimoniale fornita dalla necessaria sussistenza di un patrimonio minimo iniziale e di adeguate norme volte ad assicurarne la permanenza nel tempo: di qui la necessità di garantire l’adempimento delle obbligazioni dell’ente anche con il patrimonio di chi le ha contratte in suo nome e per suo conto, dando semmai prevalenza, a seguito dell’istituzione del RUNTS, al dato formale dei soggetti ivi iscritti con i relativi poteri e sancendo il definitivo abbandono del principio dell’apparenza.

Risulta inoltre applicabile, per effetto del richiamo effettuato dall’art. 29, l’istituto della denuncia al tribunale (art. 2409, c.c.).

Peraltro, relativamente ai controlli di natura fiscale, analogo procedimento di denuncia, questa volta all’Ufficio del Registro Unico nazionale del Terzo settore, è previsto dall’art. 94, co. 2, da parte dell’Amministrazione finanziaria.

3.4 Funzionamento e governance: organo di controllo e revisione

Il CNDCEC ritiene che il sistema di amministrazione e controllo degli ETS sia un elemento cruciale di trasparenza e garanzia per tutti gli stakeholder coinvolti.

Del resto soltanto un sistema che privilegi il controllo continuativo e sostanziale dell'interesse generale perseguito, rispetto a finalità meramente egoistiche, indipendentemente dalla qualificazione dell'attività svolta per il raggiungimento dello scopo, consentirà di reprimere o dissuadere in origine tutti i fenomeni di abuso della qualifica di ETS.

Fenomeni elusivi e di tradimento della pubblica fede che continuerebbero ad annidarsi nelle maglie di una disciplina mirante a privilegiare inutili formalismi a discapito della verifica sostanziale della conformità della realtà alle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale che secondo la riforma dovrebbero essere perseguite. In questa prospettiva, occorre delineare, nella prospettiva che le previsioni del CTS lasciano ampi spazi di intervento "tecnico", un inquadramento delle disposizioni tecniche di riferimento per l'evoluzione della prossima prassi operativa.

3.4.1 Organo di controllo

Le Fondazioni hanno obbligo di nomina dell'organo di controllo. L'obbligo di nomina sorge anche per gli enti associativi al superamento delle soglie dimensionali previste dal secondo comma dell'art. 30 (per due esercizi consecutivi, e per due su tre dei parametri ivi previsti). I parametri appaiono comunque accettabili ed in linea con le esigenze di tutela della trasparenza e del buon funzionamento degli enti, appena ricordate.

La nomina è altresì obbligatoria, in ogni caso, quando siano costituiti uno o più patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi dell'art.10 del CTS, a prescindere dai limiti quantitativi e dalla forma assunta dall'ente del terzo settore, purché con personalità giuridica.

Dubbia e aperta a diverse interpretazioni è l'identificazione del momento da cui sorge l'obbligo di nomina dell'organo di controllo.

Per espressa previsione delle pertinenti disposizioni normative dell'art. 3 del CTS, l'organo di controllo degli ETS, oltre a esercitare le stesse funzioni ricoperte negli enti societari (controllo di legalità, sui principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del d.lgs. 231/2001, sull'adeguatezza degli assetti), deve farsi garante del rispetto di aspetti cruciali per l'esistenza e il corretto funzionamento dell'ETS stesso, quali:

- l'effettivo perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale di cui all'art. 4 e il contestuale svolgimento delle attività d'interesse generale previste dall'art. 5;
- il puntuale rispetto del vincolo di indisponibilità diretta e indiretta della ricchezza raccolta e prodotta, secondo le previsioni dell'art. 8;
- la verifica dei requisiti di secondarietà e strumentalità delle attività economiche eventualmente esercitate ai sensi dell'art. 6 e del pertinente decreto ministeriale;
- le modalità di raccolta fondi eventualmente effettuate secondo i canoni posti dall'art. 7;
- l'attestazione che il bilancio sociale sia redatto secondo le linee guida di cui all'art. 14.

Sembra allora evidente che soltanto l'esperienza, l'indipendenza e la competenza di un ceto professionale uso a confrontarsi quotidianamente con realtà economiche complesse e articolate, può fornire un'adeguata garanzia di corrispondenza della realtà alle finalità che la novella intende perseguire, assicurando che la ricchezza raccolta e prodotta dagli ETS non sia in alcun modo diretta

all'arricchimento degli associati o degli organi sociali o comunque destinata a finalità diverse da quelle istituzionali.

Si deve, peraltro, ricordare come fra i doveri di vigilanza riservati all'organo di controllo ai sensi del sesto comma dell'art. 30 (che ripropone fedelmente il contenuto dell'art. 2403, c.c.), vi sia la verifica dell'adeguatezza dell'assetto amministrativo e contabile e del suo concreto funzionamento, dovendosi dunque riconoscere come l'organo di controllo, anche in assenza dell'attribuzione della revisione legale, mantenga delle mansioni di natura contabile, almeno riguardo alla verifica della idoneità del sistema contabile approntato, così come del processo di formazione e della veste formale della rendicontazione obbligatoria.

Va salutata con particolare favore la modifica del sesto comma dell'art. 30 apportata con le disposizioni integrative e correttive, che recepisce a pieno la proposta già avanzata dal CNDCEC.

Tale modifica pone rimedio ad una precedente formulazione che si prestava ad interpretazioni equivocate e potenzialmente contrastanti.

Secondo l'attuale formulazione della disposizione, viene definitivamente accolta la tesi, precedentemente sostenibile soltanto in via interpretativa, secondo la quale la revisione legale (e non più il "controllo contabile", locuzione che di per sé poteva dare adito a confusioni interpretative) risulti obbligatoria solo al superamento dei più ampi limiti dimensionali posti dall'art. 31 del CTS; in tal caso l'attività di revisione legale potrà essere attribuita all'organo di controllo nominato ai sensi dell'art. 30, purché sia (interamente) costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

Tale modello, che risulta appunto allineato con quanto già disposto per l'impresa sociale, consentirà di sviluppare le ben note sinergie tra svolgimento di attività di vigilanza ed espletamento dell'incarico di revisione legale.

Per quanto concerne l'attività dell'organo di controllo, ancora, mancano espliciti richiami alla disciplina del collegio sindacale in materia di riunioni (art. 2404, c.c.), intervento adunanze (art. 2405, c.c.), omissioni amministratori e potere di convocazione assemblea (art. 2406, c.c.), relazione (art. 2429, c.c.), che tuttavia sembrano colmabili, anche in assenza di esplicita previsione statutaria, ritenendo applicabili le suddette norme in forza di un rinvio sistematico.

Dal punto di vista operativo, appaiono riproponibili, laddove sia possibile e con gli adeguati adattamenti, le norme di comportamento del collegio sindacale. Il CNDCEC sta sviluppando un piano d'intervento per poter fornire linee guida e indicazioni più specifiche sul tema.

3.4.2 Revisore legale

Riguardo allo svolgimento dell'attività di revisione legale dei conti l'art. 31 prevede la sua obbligatorietà, negli ETS che superino, per due esercizi consecutivi, due dei parametri ivi previsti (sensibilmente più elevati rispetto a quelli posti dall'art. 30), secondo un sistema analogo a quello previsto per l'impresa sociale (salvo la sussistenza di differenti limiti dimensionali).

Tale disciplina risulta coerente con un sistema di controlli mirante a privilegiare la vigilanza sull'effettiva sussistenza dei requisiti legali di ETS, rispetto alla revisione legale, ritenuta necessaria soltanto nelle realtà di maggiori dimensioni, anche per considerazioni di mera economicità

gestionale, in linea con la previsione contenuta nella legge delega (l. 106/2016, art. 4, comma 1, lett. g) che invitava il Governo a “*disciplinare gli obblighi di controllo interno ... differenziati anche in ragione della dimensione economica dell’attività svolta ...*”.

In attesa di futuri pronunciamenti ministeriali e di prassi, il riferimento alla revisione legale dovrebbe essere letto in via sistematica con il disposto esistente in materia dal d.lgs. 39/2010. In sintesi, il riferimento alla “revisione legale” di cui all’art.31 del CTS non può che riferirsi alla revisione prevista *ex lege* dal d.lgs. 39/2010. Questo significa che la revisione legale dovrebbe essere effettuata nel rispetto dei Principi di revisione ISA Italia e, per il medesimo motivo, gli incarichi di revisione legale negli ETS dovrebbero essere soggetti alla medesima disciplina prevista per gli enti societari. Tale indicazione appare perseguibile anche in mancanza di una esplicita previsione di predisposizione di una relazione di revisione che renda il ciclo della revisione completo.

Si ricorda infatti che secondo quanto unanimemente e internazionalmente riconosciuto le verifiche contabili sono contenute in diversi prodotti di *assurance* standardizzati in *framework* precisi (ISA, ISRS, ISAE, ISRE, ecc.), mentre gli audit possono essere limitati o pieni (*full audit* o *limited audit*).

Nessuna differenziazione può invece essere fatta sulla base del soggetto sottoposto a revisione, secondo il noto assunto da sempre sostenuto dagli organismi contabili internazionali (FEE) secondo il quale *an audit is an audit*, tanto più nel nostro ordinamento ove il d.lgs. 39/2010 attuando la direttiva 2006/43/CE, cui il d.lgs. 117/2017 fa implicito richiamo, disciplina l’attività di revisione in maniera unitaria, senza ammettere deroghe od eccezioni di qualsiasi genere.

Si deve, tuttavia, rilevare che il principio di revisione ISA Italia n. 700 impone che qualora l’incarico per la revisione legale sia conferito ai sensi del d.lgs. 39/2010, è richiesto al revisore un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta. Pertanto, il revisore dovrà verificare se il bilancio sia redatto in base alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e i principi contabili, attualmente mancanti per il terzo settore. Ciò non consentirebbe, quindi, al revisore di svolgere la “revisione legale” ma soltanto di esprimere un giudizio di “conformità”. Pertanto la revisione legale ai sensi del d.lgs. n. 39/2010 potrebbe non ritenersi oggi applicabile agli ETS, almeno per quelli che non operano esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale. Gli ETS commerciali, infatti, devono essere iscritti al Registro Imprese e devono redigere il bilancio di esercizio ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-*bis* o 2435-*ter* del codice civile (art. 13, co. 5, del CTS), rientrando appieno tra gli enti soggetti alla revisione legale ex art. 31 CTS. E’ quindi indispensabile che venga tempestivamente colmata tale lacuna potendo l’ente, in via transitoria, provvedervi in autonomia secondo criteri e previsioni “contabili” in ambito statutario, regolamentare o indicando all’interno del bilancio i criteri redazionali seguiti. L’ente, qualora opti per tale indicazione nel bilancio, potrebbe inserire ad inizio della relazione di missione che “il bilancio è redatto in conformità con...”. Tale richiamo vale, sino al momento di emanazione della modulistica di cui all’art. 13, co.1, del CTS, sia per gli schemi di bilancio sia per il trattamento contabile dedicato alle operazioni e fatti di esercizio. A partire dalla statuizione di detta modulistica, il riferimento al dedicato decreto ministeriale dovrebbe essere accompagnato nei bilanci d’esercizio degli ETS dall’indicazione dei criteri di rilevazione e valutazione seguiti; normalmente, questi sono contenuti nei principi contabili. Si auspica, anche per questo motivo, la prossima stesura di documenti di contabilizzazione *ad hoc* per gli ETS. Questo Consiglio nazionale si impegna a dare, come già nel passato, un contributo fattivo al processo di emanazione degli

standard contabili, mettendo a disposizione l'esperienza e la competenza accumulati nel corso degli anni.

Rileva evidenziare, anche se prescinde dalla riforma del Terzo settore, che la legge 9 gennaio 2019, n. 3, ha esteso in maniera sostanziale l'obbligo di trasparenza e di revisione di taluni enti non profit. Senza pretesa di esaustività, la l. 3/2019 (nota anche come "legge spazzacorrotti"), rivedendo l'art. 5, co. 2, del d.l. 149/2013, ai fini degli obblighi di trasparenza, ha equiparato le associazioni e le fondazioni i cui organi direttivi si compongono di politici o ex politici ai partiti politici². In tal modo, si richiede agli enti interessati (indipendentemente dal fatto che questi si qualifichino come ETS) anche la revisione.

3.4.3 Prima nomina di organo di controllo e revisore legale

Resta ancora da comprendere, in questa fase transitoria, il periodo a partire dal quale risulta obbligatoria la nomina dell'organo di controllo. Talune ODV, APS e ONLUS potrebbero, infatti, rientrare nell'obbligo da subito.

ODV e APS, modificando lo statuto, rendono vigenti da subito le disposizioni in essere. La nomina dell'organo di controllo è, tuttavia, articolata sull'entrata in vigore del CTS (che prevale sul disposto statutario) e sui valori di bilancio predisposto ai sensi dell'art. 13 del CTS (si veda capitolo 4). L'obbligo di nomina, infatti, non presenta elementi ostativi alla sua entrata in vigore, non essendo legato all'operatività del RUNTS.

Si dovrebbe, tuttavia, ritenere che l'obbligo sorga a partire dall'inizio dell'esercizio amministrativo successivo a quello di entrata in vigore del CTS (nella gran parte dei casi, il 1° gennaio 2018), per non avere un'applicazione parzialmente retroattiva della norma e poter allineare adeguatamente la contabilità alle nuove previsioni normative in materia. In questa prospettiva, indipendentemente dalla data di adeguamento dello statuto - assunto che gli statuti siano rivisti entro il 3 agosto 2019 - l'obbligo di nomina dovrebbe scattare al superamento dei limiti del secondo esercizio successivo alla data di applicazione della disposizione, ossia all'approvazione del bilancio dell'esercizio 2019.

Le ONLUS dovrebbero essere soggette al medesimo obbligo, per quanto detto, considerato che lo statuto, anche laddove modificato in data successiva al 3 agosto 2019, dovrebbe in ogni caso essere ragionevolmente rivisto o reso applicabile prima della data di approvazione del citato

² L'art. 1, comma 20 della citata legge 3/2019 dispone, infatti, che "All'articolo 5 del decreto-legge 28 dicembre 2013, n. 149, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 13, il comma 4 è sostituito dal seguente:

"4. Ai sensi e per gli effetti del presente articolo, sono equiparate ai partiti e movimenti politici le fondazioni, le associazioni e i comitati la composizione dei cui organi direttivi sia determinata in tutto o in parte da deliberazioni di partiti o movimenti politici ovvero i cui organi direttivi siano composti in tutto o in parte da membri di organi di partiti o movimenti politici ovvero persone che siano o siano state, nei dieci anni precedenti, membri del Parlamento nazionale o europeo o di assemblee elettive regionali o locali ovvero che ricoprano o abbiano ricoperto, nei dieci anni precedenti, incarichi di governo al livello nazionale, regionale o locale ovvero incarichi istituzionali per esservi state elette o nominate in virtù della loro appartenenza a partiti o movimenti politici, nonché le fondazioni e le associazioni che erogano somme a titolo di liberalità o contribuiscano in misura pari o superiore a euro 5.000 l'anno al finanziamento di iniziative o servizi a titolo gratuito in favore di partiti, movimenti politici o loro articolazioni interne, di membri di organi di partiti o movimenti politici o di persone che ricoprono incarichi istituzionali".

bilancio 2019. Laddove le ONLUS fossero ancora esistenti per quella data (in quanto il nuovo regime fiscale non risulta ancora entrato in vigore) e l'ente – in sede di adeguamento statutario - avesse differito l'entrata in vigore dello statuto *in toto* alla abrogazione della disciplina del d.lgs. 460/1997, l'obbligo di nomina scatterebbe con l'efficacia dello statuto revisionato.

In ultimo, le fondazioni (non ONLUS), e gli enti dotati di patrimoni destinati ad uno specifico affare, dovrebbero risultare tenuti alla nomina dell'Organo di controllo dal momento dell'entrata in vigore dello statuto rivisto, in quanto l'obbligo non risulta vincolato ai limiti quantitativi del bilancio.

L'obbligo di nomina del revisore legale appare seguire le medesime previsioni sopra richiamate con riferimento all'organo di controllo, con l'ulteriore precisazione che:

- la disciplina ONLUS prevede che: *“[q]ualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di due miliardi di lire, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili”* (d.lgs. 460/1997, art. 25, co. 5). Il limite dei proventi è comunque fisso, pari ad euro 1.032.913,80, poiché l'art. 1, co. 3, della l. n. 398/1991 risulta abrogato. Attesa la mancanza di dettagli nella normativa ONLUS circa le effettive funzioni del revisore e il contenuto della sua relazione, si ritiene che le norma sull'organo di controllo negli ETS (con un limite peraltro ben inferiore a quello per le ONLUS) e sulla revisione legale siano pienamente compatibili con il d.lgs. n. 460/1997;
- l'obbligo della nomina sia nelle Associazioni sia nelle Fondazioni segue il superamento dei limiti del bilancio stabiliti dall'art. 31 per un biennio e, per questo, si ritiene si debba verificare tale superamento dei limiti applicabili a partire dai bilanci dell'esercizio chiuso dopo l'entrata in vigore del CTS per gli enti iscritti in registri (ONLUS, ODV e APS) e da quello successivo all'iscrizione al RUNTS per gli altri;
- in caso di patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi dell'art. 10 del CTS la nomina del revisore legale è sempre obbligatoria (art.31, co. 3, del CTS) e scatterà con l'iscrizione al RUNTS.

3.5 Entrata in vigore delle nuove disposizioni e sanzioni

Circa l'entrata in vigore delle disposizioni civilistiche del CTS, ci pare opportuno sostenere la loro efficacia a decorrere dall'adeguamento statutario alle disposizioni del d.lgs. 117/2017, da effettuarsi entro il 3 agosto 2019 ai sensi del secondo comma dell'art. 101, come modificato dalle disposizioni integrative e correttive.

Per gli enti interessati da tale previsione normativa (ONLUS, APS, ODV, oltre che imprese sociali, il cui adeguamento è stato previsto entro il 20 gennaio 2019), l'adeguamento statutario attesta infatti la volontà degli stessi di entrare nel Terzo settore, fregiandosi, una volta reso operativo il RUNTS, della qualifica di ETS.

Per il restante novero degli enti no profit, considerata la concreta possibilità di non entrare mai a far parte del Terzo settore, così come definito dal d.lgs. 117/2017, l'applicabilità delle relative norme civilistiche non potrà che decorrere dalla data dell'eventuale iscrizione al RUNTS (previo adeguamento statutario), dovendosi peraltro interpretare il terzo comma dell'art. 101 nel senso della ricomprensione nella relativa disposizione dei soli registri settoriali (appunto ONLUS, APS, ODV, oltre che imprese sociali) e non anche dei registri delle persone giuridiche regionali e prefettizi, pena l'insostenibile disparità di trattamento che subirebbero le associazioni riconosciute rispetto a quelle non riconosciute.

Peraltro, per gli enti diversi dalle ONLUS, dagli APS e dagli ODV, non essendo previsto alcun obbligo di adeguamento statutario, l'applicazione immediata della disciplina del CTS confliggerebbe con previsioni statutarie che potrebbero presentare contenuti del tutto incompatibili con le disposizioni del d.lgs. 117/2017.

Varrebbe in ogni caso (quindi anche dopo le modifiche statutarie operate ai sensi del secondo comma art. 101) la previsione ministeriale contenuta nella nota del 29 dicembre 2017, secondo la quale non sarebbero *“suscettibili di immediata applicazione le norme del codice del Terzo settore che presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione e all'operatività del registro unico nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi”*.

Quindi risulterebbero immediatamente applicabili, ad esempio, le norme riguardanti la responsabilità dell'organo amministrativo (estensione della diligenza professionale richiesta dalla natura dell'incarico, regime della responsabilità nei confronti dell'ente, creditori sociali, associati, fondatori e terzi) in quanto non astrattamente riconducibili all'istituzione del RUNTS, come tutte quelle che regolano la *governance* ed il funzionamento dell'ente, le quali, potendosi, per altro, declinare secondo modalità operative assai diverse, di nuovo necessariamente postulano il preventivo adeguamento statutario.

Soltanto il prospettato abbandono del regime di responsabilità degli amministratori per le obbligazioni sociali, fondato sul principio dell'apparenza, sarà naturalmente subordinato all'operatività del RUNTS ed ai conseguenti obblighi di iscrizione degli amministratori e dei relativi poteri di rappresentanza.

Infine, riguardo all'obbligo di istituire l'organo di controllo, se questo appare immediatamente applicabile a decorrere dal momento di adeguamento statutario delle fondazioni, la necessaria verifica del superamento dei limiti dimensionali nell'ambito del periodo di osservazione biennale previsto per le associazioni porterebbe a ritenere che:

- per gli enti esistenti prima dell'operatività del RUNTS (ONLUS, ODV e APS), l'obbligo scatta dal secondo bilancio successivo al 3 agosto 2017, ossia all'approvazione del bilancio d'esercizio 2019;
- per gli enti che si iscrivono nel RUNTS, a partire dal secondo esercizio successivo a quello di iscrizione.

Oltre a quanto previsto in merito alla responsabilità all'art. 28 (si veda il Capitolo 3), l'art. 91, co. 1, stabilisce che in caso di distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a un fondatore, un associato, un lavoratore o un collaboratore, un amministratore o altro componente di un organo associativo dell'ente, i rappresentanti legali e i componenti degli organi amministrativi dell'ETS che ha commesso la violazione o che ha concorso

a commettere la violazione è soggetto a sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000 euro a 20.000 euro.

Poi il co. 2 indica che in caso di devoluzione del patrimonio residuo effettuata in assenza o in difformità al parere dell'Ufficio del Registro unico nazionale, i rappresentanti legali e i componenti degli organi amministrativi degli enti dell'ETS che hanno commesso la violazione o che hanno concorso a commettere la violazione sono soggetti a sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000 euro a 5.000 euro.

Infine, il co. 3 stabilisce che chiunque utilizzi illegittimamente l'indicazione di "ente del Terzo settore", di "associazione di promozione sociale" o di "organizzazione di volontariato" oppure i corrispondenti acronimi, "ETS", "APS" e "ODV", è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 2.500 euro a 10.000 euro. La sanzione medesima è raddoppiata qualora l'illegittimo utilizzo sia finalizzato ad ottenere da terzi l'erogazione di denaro o di altre utilità.

Il co. 1 dell'art. 101 statuisce che ogni riferimento nel decreto al Consiglio nazionale del Terzo settore diviene efficace dalla data di adozione del decreto di nomina dei suoi componenti entro il 3 agosto 2018 come pure ogni riferimento al Registro unico nazionale del Terzo settore.

Di conseguenza il co. 2 stabilisce che fino all'operatività del Registro, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri ONLUS, ODV e APS che si adeguano alle disposizioni del presente decreto entro ventiquattro mesi dalla data della sua entrata in vigore cioè, computando i termini per mezzo del calcolo dei mesi, entro il 3 agosto 2019. Entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria, come già detto in precedenza.

Tale concetto è rafforzato dal co. 3 che indica come il requisito dell'iscrizione al Registro 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.

4 RENDICONTAZIONE

4.1 Bilancio d'esercizio: elementi generali

Il CTS esamina gli obblighi e gli adempimenti concernenti la redazione del bilancio nell'art. 13 "Scritture contabili e bilancio". Come si evince dalla rubrica, l'articolo in oggetto dovrebbe disciplinare anche gli obblighi contabili degli ETS. In realtà, l'articolo è principalmente dedicato agli aspetti rendicontativi. Il solo comma 4 si limita a richiedere agli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale a tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214, c.c.

A livello civilistico, quindi, non vi sono specifici obblighi amministrativi, fatta ovviamente eccezione per quanto appena detto con riferimento agli ETS di cui all'art. 13, co. 4, del CTS. Ciò premesso, al fine di definire in senso complessivo il quadro degli adempimenti in materia di scritture contabili, è necessario effettuare ulteriori connessioni con quanto previsto fiscalmente in materia dall'art. 87 del CTS, come illustrato meglio in seguito. In questa prospettiva, è consigliabile che gli ETS si dotino, per quanto e laddove possibile, di un unico sistema di rilevazione che possa essere in grado di adempiere agli obblighi fiscali e contestualmente capace di definire le risultanze necessarie per la predisposizione dei prospetti di bilancio (si veda anche par. 6.7).

Il bilancio degli ETS è relazionato alle "dimensioni economiche", come indicato dalla legge delega (l. 106/2016, art. 4, co. 1, lett. g), così da includere, con un approccio modulare, disposizioni semplificate per gli enti di minori dimensioni. Sono, a questo fine, distinti, per così dire, gli ETS "piccoli" da quelli "non-piccoli". L'art. 13, co. 2 del CTS prevede che gli enti di piccole dimensioni siano gli enti "con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000 euro".

Anche il superamento (o il non superamento) dei limiti sopra indicati deve essere, perciò, misurato in base alla tecnica di rilevazione contabile adottata (competenza economica per gli enti non piccoli, cassa o competenza economica per gli enti piccoli). Per quanto rileva il passaggio da un regime all'altro, in virtù di una lettura coordinata con le norme sul bilancio, risulta che:

- gli enti non piccoli divengono piccoli nel momento in cui hanno componenti (economici) positivi di reddito complessivamente intesi inferiori a 220.000 euro;
- gli enti piccoli che adottano le norme semplificate divengono non piccoli nel momento in cui hanno:
 - entrate complessivamente intese uguali o superiori a 220.000 euro, nel caso in cui adottino un sistema di rilevazione articolato sulle misurazioni monetarie;

-
- componenti (economici) positivi di reddito complessivamente intesi uguali o superiori a 220.000 euro, nel caso utilizzino un sistema di rendicontazione basato sulla competenza economica.

Evidentemente, laddove gli enti piccoli decidano di utilizzare in via facoltativa le norme ordinarie, il passaggio di dimensione economica da “piccolo” a “non piccolo” (e viceversa) non crea problematiche, in quanto irrilevante ai fini contabili. È utile ai nostri fini ricordare che quando si aderisce al sistema ordinario, pur non essendo obbligati alla sua adozione, l'utilizzo del sistema degli ETS per i non piccoli è integrale, dovendosi seguire le previsioni in esame in modo completo. Nella pratica, questo significa che un ETS non può scegliere, per esempio, di predisporre gli schemi quantitativi (stato patrimoniale e rendiconto gestionale) con le disposizioni ordinarie e non produrre l'informativa discorsiva (relazione di missione), in quanto non prevista nel regime semplificato.

Il tema del cambiamento di regime rischia di divenire particolarmente delicato per quegli enti di minori dimensioni che, avendo adottato il sistema semplificato per cassa (come meglio di seguito illustrato), necessitano di mutare sistema di rilevazione con il passaggio della soglia. Si ritiene che ragionevolmente l'obbligo di utilizzo del sistema di rilevazione per competenza economica scatti dall'esercizio successivo a quello rendicontato; se, infatti, l'obbligo dovesse essere fatto retroagire all'esercizio in corso, si richiederebbe all'ente di dover applicare la norma dell'art. 13, comma e del CTS in via retroattiva; ciò, oltre a richiedere oneri amministrativi superiori ai benefici informativi apportati, parrebbe una soluzione contraria alla norma che richiede che la variazione rendicontativa avvenga una volta definito il superamento del limite, e non prima. Per il medesimo motivo, peraltro, si ritiene che gli enti non piccoli possano fruire delle semplificazioni previste dal passaggio alla soglia dei piccoli a partire dall'esercizio successivo a quello in cui l'ammontare dei componenti positivi risulta sotto soglia.

Non si fa menzione – come avviene, per esempio, nell'art. 30 per il caso degli obblighi di controllo interno e di revisione – al superamento degli obblighi per due esercizi consecutivi del limite previsto. Si evince che il superamento della soglia comporti a partire dal primo esercizio di superamento/non superamento dei limiti (così come inteso in precedenza) la necessità di adottare le nuove previsioni. Per cui, per esemplificazione, se un ente supera nell'esercizio t la soglia di 220.000 euro di entrate, adotterà il sistema di rilevazione per competenza a partire dall'esercizio $t+1$. Ciò comporta anche attenzione da parte dell'ente stesso, in quanto, considerato che il bilancio viene solitamente approvato dopo 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, si potrebbe verificare che la contabilità per il primo periodo dell'esercizio $t+1$ (ossia nel nostro caso dal 1° gennaio sino alla data di approvazione) continui ad essere mantenuta secondo le “vecchie” abitudini. Occorre, quindi, che l'ente, già prima della preparazione del bilancio, abbia contezza della situazione in essere per equipaggiarsi amministrativamente ai fini del passaggio.

Rinviando a una lettura della sezione dedicata alla fiscalità per un esame esaustivo delle norme, vale la pena poi evidenziare da subito che il già citato art. 87, co. 3, dispone che gli ETS che non hanno conseguito in un anno proventi complessivi di ammontare superiore a 220.000 euro possano tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili cronologiche e sistematiche necessarie per produrre la rappresentazione bilancistica “ordinaria” (art. 13, co. 1), il rendiconto di cassa di cui all'articolo 13, co. 2. Il decreto correttivo ha cercato così di allineare le soglie dell'art. 87, co. 3, con le semplificazioni fiscali dell'art. 13, co. 2. Nel caso di passaggio da un regime ad un altro (per esempio, nel caso in cui l'ente passi dal regime ordinario al regime semplificato), la norma fiscale specifica che la semplificazione vale a partire dall'esercizio successivo, mentre nel

disposto civilistico niente si dice in materia, come accennato, con riferimento al periodo di passaggio. La soluzione già indicata per il passaggio civilistico (semplificazioni concesse per il periodo successivo a quello che di riferimento del bilancio che è oggetto di approvazione) tende, peraltro, ad allineare il comportamento civilistico con quello fiscale, come rappresentato dalla tabella successiva.

Tabella 3: Norme civilistiche e fiscali in materia di tenuta dei conti e rendicontazione finanziaria

Categoria	Norme di riferimento	Applicazione delle disposizioni
<i>ETS che non esercita la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, con componenti (economici) positivi di reddito complessivamente intesi non inferiori a 220.000 euro</i>	Disposizioni civilistiche L'ETS redige il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, 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 gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie (art.13, co.1, CTS).	A partire dall'esercizio successivo al superamento delle soglie (art 13, co. 2, CTS, secondo interpretazione CNDCEC)
	Disposizioni fiscali L'ETS tiene scritture contabili cronologiche e sistematiche quale base per la rappresentazione adeguata del bilancio di cui all'art. 13 con esposizione distinta delle attività diverse (art. 6, CTS) rispetto a quelle di interesse generale (art. 5, CTS), e con obbligo di conservazione delle stesse per un periodo non inferiore ai dieci anni. Per le attività svolte con modalità commerciali, di cui agli articoli 5 e 6, tiene le scritture contabili con la modalità prevista per le imprese minori (art. 87, co. 1, lett. b), CTS).	A partire dall'anno successivo al superamento delle soglie (art.87, co.3, CTS)
<i>ETS che non esercita la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, con componenti (economici o di cassa) positivi complessivamente intesi inferiori a 220.000 euro</i>	Disposizioni civilistiche L'ETS predispone un rendiconto per cassa o, se l'ente opta per tale soluzione (facoltà), prepara il bilancio secondo le indicazioni degli enti "sopra soglia".	A partire dall'esercizio successivo al superamento delle soglie (art. 13, co. 2, CTS, secondo interpretazione CNDCEC)
	Disposizioni fiscali L'ETS può tenere, per l'anno successivo a quello in cui non hanno conseguito proventi di ammontare superiore all'importo stabilito dall'art. 13, co. 2, in luogo delle scritture contabili previste, il rendiconto di cassa.	A partire dall'anno successivo al superamento delle soglie (art.87, co.3, CTS)
<i>ETS che esercita la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, indipendentemente dalle dimensioni economiche</i>	Disposizioni civilistiche Amministrazione: l'ETS tiene la contabilità in base a quanto disposto dall'art. 2214, c.c. Predispone il bilancio in conformità con quanto richiesto alle società di capitali (artt. 2423 e ss., c.c.).	A partire dall'esercizio in cui si verifica la prevalenza dell'attività commerciale
	Disposizioni fiscali Valgono le disposizioni di cui agli artt. 14-17, d.P.R. 600/1973	

In aggiunta a quanto detto, si rileva che l'art. 86, co. 5, del CTS indica che le ODV e le APS che aderiscono al regime forfetario, avendo conseguito nel periodo d'imposta precedente ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 130.000 euro, sono esonerate dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, salvo l'obbligo della conservazione dei documenti contabili.

4.2 Schemi e approvazione del bilancio d'esercizio

Il CTS prevede ancora che il bilancio sia redatto *“in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore”*.

In relazione al periodo transitorio in cui il presente contributo è predisposto, vale la pena ricordare che la nota direttoriale del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali del 29 dicembre 2017 dispone che *“[i]ndipendentemente dal relativo deposito presso il registro unico nazionale, tutti gli enti del Terzo settore sono tenuti alla redazione del bilancio di esercizio, nelle forme di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 13: l'attuale mancanza della modulistica, da definirsi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, non esonera gli enti da tale adempimento, traducendosi detta mancanza esclusivamente nell'eterogeneità dei documenti contabili in questione”*. Ciò implica che i bilanci anche relativi al primo esercizio successivo al 3 agosto 2017 degli ETS temporanei dovranno essere redatti in conformità alle attuali disposizioni del CTS. Tale considerazione vale sino al momento in cui la modulistica del Ministero non sarà prodotta.

Si suppone che la *ratio* del legislatore del CTS sia stata quella di demandare al Ministero la predisposizione dei soli “schemi di bilancio” e non anche la fissazione di criteri generali per la contabilizzazione e la valutazione delle poste, visto che il termine “modulistica” sembra interessare la presentazione e non tanto il trattamento contabile da riservare alle operazioni e fatti di competenza, tematica solitamente trattata a livello tecnico e non normativo, almeno negli ordinamenti giurisdizionali di *civil law*.

Il bilancio degli ETS “non piccoli” dovrebbe, quindi, essere composto da:

- stato patrimoniale;
- rendiconto gestionale; e,
- relazione di missione.

Lo stato patrimoniale espone tradizionalmente la situazione patrimoniale e finanziaria dell'entità rappresentata alla data di chiusura dell'esercizio.

Il rendiconto gestionale – prospetto opportunamente corretto nella terminologia dal d.lgs. 108/2018, con le modifiche già auspiccate da questo Consiglio nazionale- presenta i componenti positivi e negativi di competenza dell'esercizio.

La relazione di missione è destinata a illustrare “le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie” (art. 13, co. 1, CTS).

Si evidenzia che il comma 6 dell'art. 13 richiede all'organo di amministrazione di "documentare" il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'art. 6:

- nella relazione di missione per gli ETS che predispongono il bilancio in forma "ordinaria";
- come annotazione al bilancio per gli ETS piccoli che redigono il bilancio forma semplificata, quindi senza relazione di missione; o
- nella "nota integrativa" per gli enti che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, che quindi presentano il proprio secondo le previsioni adottate dalle società di capitali.

Si deve osservare che laddove l'ente eserciti la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale e sia configurabile come una micro-impresa (art. 2435-ter, c.c.), l'informativa, di per sé obbligatoria, non potrà che essere riportata a piè di pagina del bilancio, analogamente a quanto avviene per le informazioni di cui all'art. 2427, comma 1, nn. 9 e 16 per le micro-imprese configurate giuridicamente come società di capitali.

Anche se tema non legato direttamente al bilancio, è utile ricordare che l'art. 14, co. 2, dispone che *"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, o nel sito internet della rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati"*. Tale informativa potrà ovviamente essere riprodotta nel bilancio. La sua sola indicazione nel bilancio, tuttavia, come si evince chiaramente dal tenore della norma, non soddisfa la richiesta informativa. Stesso dicasi, anche se richiesta estranea al CTS, per quanto rileva gli obblighi informativi introdotti dalla legge concorrenza (legge 4 agosto 2017, n. 124, art. 1, commi 125-129) per sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere ricevuti nel periodo considerato superiori a 10.000 euro. In tal caso, l'informativa deve essere prodotta entro la fine del mese di febbraio dell'esercizio successivo a quello di riferimento (a meno che l'ente non sia un'impresa, poiché la l. 124/2017 prevede per le imprese un regime diverso di pubblicazione di queste informazioni). In via analogica a quanto indicato per gli obblighi di informativa della legge concorrenza, si suppone che l'informazione di cui all'art. 14, co. 2, del CTS possa essere eventualmente soddisfatta per mezzo della pubblicazione del dato sul sito Internet della rete associativa di appartenenza, sulla pagina Facebook dell'ente³.

Si rileva che gli schemi di bilancio dell'Agenzia per le ONLUS, poi Agenzia per il Terzo settore, così come le precedenti raccomandazioni del CNDC, già seguono un approccio modulare quale quello su cui è articolato il modello del CTS e forniscono schemi sostanzialmente in linea con il disposto normativo.

Inoltre, l'art. 87, co. 6, prevede che gli ETS non commerciali includano nel proprio bilancio anche il rendiconto specifico della raccolta fondi.

Considerato anche che, come detto, l'intendimento del legislatore sembra essere quello di trattare dei soli schemi di bilancio, appare inevitabile che nel tempo sorgeranno, poi, da parte della professione contabile anche prassi di settore (i cosiddetti principi contabili), volte a orientare

³ Si veda: Ministero del lavoro e delle politiche sociali, circolare 2 dell'11 gennaio 2019, "Legge 4 agosto 2017, n.124 - articolo 1, commi 125-129. Adempimento degli obblighi di trasparenza e di pubblicità".

l'attività tecnico-contabile degli operatori. Gli ultimi elaborati in materia sono stati predisposti dal Tavolo congiunto Agenzia per il Terzo settore-CNDCEC-Organismo Italiano di Contabilità.

Si deve osservare che il bilancio dovrà essere depositato presso il “futuro” Registro unico nazionale del Terzo settore e diverrà, si suppone, consultabile pubblicamente. Le imprese sociali depositeranno, diversamente, il proprio bilancio presso il registro delle imprese.

Sembra utile osservare che né l'art. 13 né l'art. 14 forniscono una tempistica precisa per l'approvazione del bilancio. Tuttavia, il comma 3 dell'art. 48 richiede che *“[i] rendiconti e i bilanci di cui agli articoli 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente devono essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno”*.

Se ne deduce che l'atto costitutivo o lo statuto dovrebbero prevedere una tempistica tale da rendere possibile il deposito entro i termini stabiliti.

La predisposizione del bilancio deve essere coordinata, come accennato, anche con quanto disposto in termini fiscali, stante che l'art. 87 del Codice dispone al comma 1, lettera a) che l'ETS deve *“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 nel bilancio di cui all'articolo 13 distintamente le attività indicate all'articolo 6 da quelle di cui all'articolo 5, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore quello indicato dall'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”*.

Affinché ciò si possa verificare, la modulistica ministeriale dovrebbe evidentemente prevedere schemi di bilancio atti a distinguere le attività indicate agli artt. 6 e 7 da quelle previste all'art. 5.

Si suppone che anche gli ETS “commerciali” debbano seguire le previsioni del CTS in materia di tempistica di approvazione e deposito del bilancio.

4.3 Rendicontazione sociale

4.3.1 Problematiche inerenti alla tempistica di redazione e di deposito del bilancio sociale

Gli obblighi di deposito e di pubblicazione del bilancio sociale da parte degli ETS sono previsti dall'art. 14, co. 1, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, Codice del Terzo settore (CTS), e dall'art. 9, co. 2, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, Revisione della disciplina in materia di impresa sociale.

L'art. 14, co. 1, del CTS dispone che gli ETS *“con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro”*, debbano:

- a. depositare il bilancio sociale presso il registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS);
- b. pubblicare il bilancio sociale nel proprio sito internet.

Lo stesso comma dispone poi che il bilancio sociale debba essere *“redatto secondo 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, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.”.

L'art. 9, co. 2, del d.lgs. 112/2017 prevede invece per tutte le imprese sociali (e l'art. 4, co. 2, del d.lgs. 112/2016 lo prevede per i gruppi di imprese sociali, in forma consolidata), comprese le cooperative sociali e i loro consorzi (imprese sociali *ex lege*), l'obbligo di:

- a. depositare il bilancio sociale presso il registro delle imprese;
- b. pubblicare il bilancio sociale nel proprio sito internet.

Infine, l'art. 61, co. 1, lett. l), del CTS, prevede per tutti gli enti accreditati come centri di servizio per il volontariato (CSV), a prescindere dai limiti dimensionali, e in ragione della specificità e delle loro funzioni, l'obbligo di:

- a. redigere il bilancio sociale;
- b. pubblicare il bilancio sociale⁴.

Per tutti i soggetti tenuti alla sua predisposizione, tale documento deve essere redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia istituita presso la Presidenza del Consiglio dei ministri (di cui all'art. 97 del CTS) e il CNTS (di cui agli artt. 58-60 del CTS), e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ETS, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.

Il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha predisposto lo schema di decreto recante “Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore ai sensi dell'art. 14, comma 1, del d.lgs. 117/2017 e, con riferimento alle imprese sociali, dell'art. 9, comma 2, del d.lgs. 112/2017” (linee guida approvate dal CNTS il 20 aprile 2018, su cui la Cabina di Regia ha espresso parere favorevole il 7 marzo 2019).

Con riguardo all'entrata in vigore delle sue disposizioni di cui all'art. 3, il co. 1 prevede che si applichino *“a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della [sua – n.d.r.] pubblicazione”* e il comma 2 specifica che dal medesimo esercizio cessi *“l'efficacia delle disposizioni recate dal decreto del Ministro della solidarietà sociale 24 gennaio 2008”* con le linee guida per la redazione del bilancio sociale da parte delle imprese sociali.

In sostanza – e salvo diversa indicazione nella versione finale del decreto – tutti gli ETS sono tenuti ad adottare le linee guida predisposte nel decreto in oggetto a partire dall'esercizio 2021 con riferimento ai bilanci dell'esercizio 2020, mentre, fino a quel momento, le imprese sociali esistenti, già tenute a redigere e depositare presso un registro delle imprese il bilancio sociale, secondo le indicazioni diffuse dal MISE (art. 2, co. 4, del decreto interministeriale 16 marzo 2018), continueranno a redigerlo secondo le linee guida di cui al decreto 24 gennaio 2008 del Ministro della solidarietà sociale.

⁴ Si ricorda che, ai sensi dell'art. 61 del CTS, possono essere accreditati come CSV gli enti costituiti in forma di associazione riconosciuta del Terzo settore da organizzazioni di volontariato e da altri enti del Terzo settore, esclusi quelli costituiti in una delle forme del libro V del codice civile, i cui statuti prevedano espressamente una serie di specifiche attività e requisiti.

In ogni caso, l'adempimento di pubblicazione del bilancio sociale previsto per gli ETS implica che esso debba essere munito (o potersi avvalere) di un sito internet.

In merito agli strumenti telematici di pubblicazioni delle informazioni (in questo caso del bilancio sociale), si osservi che il comma 2, dell'art. 14, dispone che gli ETS *“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, o nel sito internet della rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati.”*; ci si potrebbe logicamente chiedere, quindi, se il legislatore abbia volutamente riservato la facoltà di avvalersi di strumenti telematici della rete associativa solo agli ETS di dimensioni medie e piccole (con proventi fino a 1 milione di euro) o la mancata previsione di tale opportunità con riguardo alla pubblicazione del bilancio sociale (non essendo tale opzione espressamente prevista al comma precedente) costituisca una lacuna normativa.

In proposito si osservi anche che il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, espressosi in materia di obblighi di pubblicità e trasparenza per i soggetti che intrattengano rapporti con le PP.AA., nella circolare n. 2 dell'11 gennaio 2019, pur limitando espressamente il ragionamento *“ai fini che rilevano in [quella, n.d.r.] sede”*, ha specificato che le informazioni da pubblicare, affinché risultino *“di immediata comprensibilità per il pubblico ...”*, *“per i soggetti obbligati, diversi dalle imprese, devono essere pubblicati sui siti internet o sui portali digitali degli enti percipienti l'ausilio pubblico: in mancanza del sito internet, il riferimento ai portali digitali rende possibile l'adempimento degli obblighi di pubblicità e di trasparenza anche attraverso la pubblicazione dei dati in questione sulla pagina Facebook dell'ente medesimo”*⁵. Ove l'ente non disponga di alcun portale digitale, la pubblicazione in parola potrà avvenire anche sul sito internet della rete associativa alla quale l'ente del Terzo settore aderisce”⁶. La circolare prosegue esplicitando che questa soluzione *“permette ... di soddisfare l'esigenza di trasparenza ... con l'ulteriore esigenza di evitare un aggravio di oneri amministrativi ed economici sproporzionati rispetto alle ridotte dimensioni (organizzative e finanziarie)”* di molteplici ETS, in coerenza con il criterio della differenziazione, in ragione delle dimensioni economiche dell'ente, degli obblighi di trasparenza gravanti sugli ETS di cui all'4, co. 1, lett. g), della legge delega sulla riforma del Terzo settore 106/2016.

Relativamente agli strumenti di *disclosure*, infine, si osservi che, pur non trattandosi della norma primaria di cui ai pertinenti artt. 14, co. 1, del CTS e 9, co. 2, d.lgs. n. 112/2017, il decreto

⁵ Ministero del lavoro e delle politiche sociali, circolare 2 dell'11 gennaio 2019, “Legge 4 agosto 2017, n.124 - articolo 1, commi 125-129. Adempimento degli obblighi di trasparenza e di pubblicità”. Le disposizioni di cui ai commi 125-129 dell'art. 1 della legge 124/2017 (Legge annuale per il mercato e la concorrenza” hanno introdotto una serie di obblighi di pubblicità e trasparenza a carico di una pluralità di soggetti che intrattengono rapporti economici con le PP.AA. o con altri soggetti pubblici o con i soggetti di cui all'art.2-bis del d.lgs. n.33/2013, tra i quali “le associazioni di protezione ambientale a carattere nazionale e quelle presenti in almeno cinque Regioni individuate con decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare; le associazioni dei consumatori e degli utenti rappresentative a livello nazionale; le associazioni e le fondazioni, nonché tutti i soggetti che hanno assunto la qualifica di ONLUS” nonché le imprese.

⁶ Ciò *“fa sì che il vincolo associativo in tal modo costituitosi all'interno della rete consenta di ritenere proprio del singolo ente aderente, sia pure in via mediata, il sito internet o il portale digitale della rete medesima, applicandosi pertanto, alla fattispecie trattata in questa sede, le modalità di adempimento dell'obbligo di pubblicazione dei compensi corrisposti dagli enti del Terzo settore ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti ed agli associati, previsto dall'articolo 14, comma 2 del Codice del Terzo settore.”*.

ministeriale recante line guida per la redazione del bilancio sociale, al par. 7, “L’approvazione, il deposito, la pubblicazione e la diffusione del bilancio sociale”, con riguardo agli *“enti sui quali grava l’obbligo di redazione e deposito (del bilancio sociale – n.d.r.)”*, prevede che essi provvedono *“altresì alla pubblicazione del documento sul proprio sito internet o, qualora ne siano sprovvisti, su quello della rete associativa cui aderiscono”*, estendendo così il legislatore ministeriale, per così dire, la facoltà di cui all’art. 14, co. 2, del CTS a tutti i soggetti tenuti all’obbligo di rendicontazione sociale indipendentemente dalla loro dimensione.

Già a partire dai primi mesi del 2018 è stata posta la questione relativa alla decorrenza dell’obbligo di tale *disclosure* sociale (meglio, non finanziaria) in mancanza dell’emanazione delle linee guida (o fino alla data da esse prevista per l’inizio della loro applicazione).

Nell’ambito della cooperazione sociale, con la nota della Direzione generale del Terzo settore del 22 febbraio 2018, si rileva che la necessità dell’attestazione di conformità dei bilanci alle linee guida da parte dei sindaci implichi la previa adozione delle linee guida da parte del Ministro: in altri termini, tale verifica non si sarebbe potuta effettuata senza il riferimento tecnico ministeriale. Peraltro, nel decreto interministeriale del Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, del 16 marzo 2018, “Definizione degli atti da depositare presso l’ufficio del registro delle imprese da parte dell’impresa sociale e delle relative procedure, in attuazione dell’articolo 5, comma 5, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112” (pubblicato in Gazzetta ufficiale il 21 aprile), in riferimento all’impresa sociale, si afferma che, in assenza delle linee guida in questione, il bilancio sociale vada redatto adottando le linee guida del 2008 riferite alla precedente e abrogata normativa sull’impresa sociale⁷.

Con riguardo alle imprese sociali neocostituite – nella prospettiva di individuare una soluzione al problema generato dalla mancata iscrizione delle stesse da parte degli uffici del registro che richiedono loro, ai fini dell’iscrizione nella sezione speciale, il deposito del bilancio di esercizio e del bilancio sociale, benché le imprese neocostituite possano risultare inattive o avere avviato l’attività solo di recente e, quindi, possano non aver approvato alcun bilancio – si è di recente espresso il Ministero dello Sviluppo economico, Direzione generale per il mercato, la concorrenza, il consumatore, la vigilanza e la normativa tecnica, Divisione VI, con la circolare 2 gennaio 2019, n. 3711/C, “Problematiche interpretative relative alle imprese sociali e alle cooperative sociali”, in cui chiarisce che *“l’omesso deposito del bilancio di esercizio e del bilancio sociale da parte di imprese neocostituite non costituisce ostacolo all’acquisizione dello status e, per l’effetto, all’iscrizione delle medesime nella sezione speciale”*.

Altra questione riguarda l’individuazione del *“momento da cui decorre l’obbligo, per le cooperative sociali iscritte nella sezione speciale imprese sociali del registro delle imprese, del deposito del bilancio sociale presso il registro medesimo”*.

A tale proposito, la Direzione generale ha chiarito che *“tale specifica tipologia di soggetti (le cooperative sociali e relativi consorzi, per cui ha trovato applicazione l’art. 1, comma 4, del d.lgs. 112/2017) è da intendersi assoggettata all’obbligo di deposito del bilancio sociale nelle forme e con le modalità previste dall’art. 9, comma 2, del d.lgs. 112/2017, come richiamato dall’art. 2,*

⁷ Il decreto interministeriale del 16 marzo, ai fini della *“iscrizione in apposita sezione”*, riferisce gli obblighi di deposito degli atti, *“per via telematica o su supporto informatico, presso l’ufficio del registro delle imprese”*, compreso *“il bilancio sociale di cui all’art. 9, comma 2, del d.lgs. 112/2017”*, a *“gli enti privati che, secondo quanto previsto dai rispettivi atti costitutivi, esercitano in via stabile e principale un’attività d’impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”*.

comma 1, lett. “c”, del ridetto decreto 16/03/2018, e quindi, in buona sostanza, secondo le modalità e i termini che saranno indicati nelle linee-guida da emanarsi ai sensi del ripetuto art. 9, comma 2.”. Infatti, le cooperative sociali e i loro consorzi sono stati “attratti automaticamente” dal legislatore nell’ambito della disciplina in oggetto con il citato d.lgs. 112/2017 per cui non si ritiene possibile applicare agli stessi l’art. 2, co. 4, del decreto interministeriale del 16 marzo (in quanto norma di natura transitoria volta ad agevolare il passaggio alla nuova disciplina dei soggetti già sottoposti a quella previgente (d.lgs. 155/2006); la Direzione generale, in sostanza, ritiene in tal caso valido quanto riportato nella già citata nota del Ministero del lavoro del 22 febbraio laddove afferma che: “[...] *fino all’emanazione delle linee guida in parola, si deve ritenere che l’adozione del bilancio sociale da parte delle cooperative sociali, il deposito dello stesso presso il registro delle imprese e la pubblicazione sul sito internet assumano carattere facoltativo, fatta salva l’osservanza di eventuali disposizioni regionali in proposito, tenuto conto del fatto che varie Regioni, ai fini del mantenimento dell’iscrizione nell’albo regionale, impongono alle cooperative sociali la redazione del bilancio sociale*”.

In sintesi, le cooperative sociali e relativi consorzi, nell’ambito delle procedure di iscrizione d’ufficio di cui all’art. 1, co. 4, del d.lgs. 112/2017, sarebbero sottratte all’obbligo di deposito del bilancio sociale, fino alla data da indicarsi nel decreto di cui all’art. 9, comma 2, del d.lgs. 112/2017 mentre, fino a quella data, potrebbero procedere facoltativamente al deposito del bilancio sociale, predisposto in conformità alle precedenti linee guida; infine, sarebbero sottoposte all’obbligo di deposito del bilancio sociale le cooperative sociali iscritte d’ufficio, laddove già fossero assoggettate a tale adempimento in base a disposizioni regionali.

Nella circolare 2 gennaio 2019, infine, la Direzione generale precisa poi che le cooperative sociali e loro consorzi iscritti nella sezione speciale delle imprese sociali in base a una opzione volontaria ai sensi dell’art. 17, co. 3, del d.lgs. 155/2006, essendo già in precedenza soggetti all’obbligo di deposito del bilancio sociale, sono tenuti all’applicazione della citata norma transitoria di cui all’art. 2, comma 4, del decreto interministeriale 16 marzo 2018.

Per gli altri ETS, gli adempimenti obbligatori in materia di redazione e pubblicazione del bilancio sociale non possono che essere subordinati alle previsioni di cui al relativo decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali e il suo deposito all’operatività del RUNTS.

4.3.2 Linee guida per la redazione del bilancio sociale

In adesione al disposto normativo della legge delega per la riforma del Terzo settore e dei decreti delegati, le linee guida per la redazione del bilancio sociale di cui allo schema di decreto hanno lo scopo di definire i contenuti e le modalità di redazione del bilancio sociale per consentire ai soggetti coinvolti di adempiere all’obbligo normativo e agli *user* di disporre degli elementi informativi essenziali e rilevanti sull’operato degli enti e dei loro amministratori nonché sui risultati conseguiti nel tempo.

Le linee guida di cui allo schema di decreto constano di 7 paragrafi, scindibili, idealmente e ai soli fini espositivi, in tre parti: una prima parte “introduttiva” (parr. 1-4), in cui si illustrano la cornice normativa nell’ambito della quale sono inserite, le loro finalità e i destinatari della *disclosure* sociale; una seconda parte “contenutistica” (parr. 5 e 6), che ne costituisce il cuore e in cui sono individuati e descritti i criteri di redazione del documento, la sua struttura e gli elementi

informativi di cui deve essere composto; una terza parte “conclusiva” (par. 7), che individua la tempistica di approvazione e le modalità di pubblicazione del bilancio sociale nell’ottica del perseguimento dell’accessibilità e della reperibilità delle informazioni che contiene.

Il bilancio sociale (che è altra cosa rispetto alla relazione di missione di cui all’art. 13, co. 1, del CTS, la quale, come parte del bilancio degli ETS, “*illustra le poste di bilancio, l’andamento economico e finanziario dell’ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie*”) è strumento tramite il quale gli enti tenuti alla sua redazione possono dare attuazione ai vari richiami alla trasparenza e alla rendicontazione contenuti nella legge delega e a diversi altri adempimenti contenuti nel CTS e nel d.lgs. 112/2016⁸.

Ai fini del presente documento, risultando ridondante rispetto a una lettura delle linee guida una mera descrizione del loro contenuto, giova in questa sede evidenziare talune circostanze ed effettuare alcune brevi osservazioni con uno sguardo alla dimensione interpretativa dei fenomeni, partendo da coppie di termini (inclusi, definiti, illustrati o anche solo nominati nel decreto) inerenti ad elementi concettuali e, in definitiva alla struttura e all’efficacia del processo di rendicontazione, che le linee guida sono tese a chiarire e implementare.

Accountability e stakeholder engagement

Nella parte introduttiva, al par. 2 (Finalità), nell’identificare, appunto, le finalità del bilancio sociale, le linee guida ne collegano la funzione informativa al più generale concetto di *accountability*, identificata, quest’ultima, quale “rendicontazione delle responsabilità dei comportamenti e dei risultati sociali ambientali ed economici” (di cui a una definizione dell’Agenzia per il Terzo settore nelle “Linee guida per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni no profit” del 2011). A sua volta, richiamandosi a una definizione del Dizionario Treccani di Economia e finanza, il concetto di *accountability* è connesso, quali elementi-presupposto, alla trasparenza e alla *compliance* dalla cui considerazione le linee guida fanno seguire una serie di asserzioni e implicazioni.

Una di queste è la seguente: “Fornire a tutti gli stakeholder un quadro complessivo delle attività, della loro natura e dei risultati dell’ente”.

Ora, considerando la letteratura tecnica di settore e gli sviluppi delle più diffuse linee guida e standard di rendicontazione, è pressoché condivisa l’opinione che tra gli ostacoli all’efficacia dell’attuale rendicontazione *environment, social, governance* (ESG) possa rientrare un’adozione impropria dell’approccio allo “*stakeholder engagement*” (elemento cardine del *sustainability reporting*), laddove sia sposato in modo “radicale”; il coinvolgimento sistematico degli stakeholder di un’organizzazione nelle iniziative finalizzate alla rilevazione delle informazioni potrebbe confliggere nella rendicontazione non finanziaria con il principio della rilevanza (*materiality*) nella misura in cui conduca ad attribuire uno medesimo peso alle esigenze informative di una molteplicità di portatori d’interesse e a pubblicare, in effetti, una quantità eccessiva di

⁸ Si vedano, ad esempio, gli artt. 16, co.1, del CTS e 13, co. 1, del d.lgs. 112/2017 in materia di rendicontazione delle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, l’art. 11, co. 3, del d.lgs. 112/2017 in materia di rendicontazione delle modalità di coinvolgimento dei lavoratori, gli artt. 30, co. 7, del CTS e 10, co. 3, del d.lgs. 112/2017 in materia di monitoraggio dei sindaci e attestazione di conformità alle linee guida per la redazione del bilancio sociale, l’art. 39, co. 1 del CTS in materia di rendicontazione degli importi delle erogazioni degli enti filantropici.

informazioni, difficilmente fruibili dai vari stakeholder. In sostanza, un report inefficace e poco utile.

Struttura dinamica e rendicontazione strategica

Tra gli altri elementi che scaturiscono dai concetti definitivi illustrati nella prima parte delle linee guida è attribuita considerevole importanza al “sistema di valori” dell’ente e alla sua “declinazione nelle scelte strategiche, nei comportamenti gestionali, nei loro risultati ed effetti”.

E’ assolutamente evidente, anche per la natura del processo di rendicontazione e per le finalità cui normativamente tende (trasparenza dei processi e comparabilità, spaziale e temporale, delle informazioni) che, per acquisire senso, scelte strategiche, impegni assunti e obiettivi di miglioramento non possano che assumere una dimensione dinamica, con uno sguardo rivolto al futuro piuttosto che nella sola proiezione statica/rendicontativa.

Peraltro, l’inclusione, tra gli obiettivi del bilancio sociale, della possibilità di fornire ai soggetti interessati informazioni per “conoscere il valore generato dall’organizzazione ed effettuare comparazioni nel tempo dei risultati conseguiti” appare, ragionevolmente, una tipologia di valutazione inscindibile da una prospettiva di medio-lungo termine.

Rilevanza e completezza

Con riguardo ai criteri di redazione da applicare nel processo di raccolta e selezione delle informazioni, criteri generalmente accettati nell’ambito dei principali standard di *sustainability reporting* di primarie organizzazioni internazionali di settore, appare decisivo il rapporto tra il principio della rilevanza e il principio della completezza così come circoscritti nelle linee guida.

Si tratta di un rapporto fondamentale e già oggetto di molteplici approfondimenti tecnici, che non hanno tuttavia ancora raggiunto risultati univoci e inequivocabili.

Sotto il profilo delle definizioni, le linee guida sposano in seconda battuta quella per la quale risultano “rilevanti” le informazioni “che comunque potrebbero influenzare in modo sostanziale le valutazioni e del decisioni degli stakeholder”. E’ questa una definizione mutuata dai principi contabili internazionali che non manca di portare con sé, quando traslata nel *non-financial reporting*, elementi di criticità interpretativa e problematiche applicative. In questo contesto, ci si limita a evidenziare che, come avvenuto nel contesto della direttiva di *disclosure* non finanziaria per le imprese di grandi dimensioni (ex d.lgs. 254/2016), una simile definizione può generare effetti distorsivi nella rendicontazione e asimmetrie informative nella fruizione della *disclosure*, anche in ragione della flessibilità concessa dalla norma con riguardo all’adozione degli standard di rendicontazione che, rispetto ai criteri in oggetto, quando diversi, sono spesso costruiti prevedendo una sostanziale differenza terminologia e semantica tra rilevanza delle informazioni e materialità delle informazioni, costituendo la prima un principio di redazione e la seconda un processo di identificazione e di priorizzazione gerarchica delle informazioni da fornire (al fine di “attribuire il peso” alle informazioni rilevanti).

L’individuazione di informazioni “complete”, invece, così come illustrato nelle linee guida, è legata indissolubilmente all’identificazione dei “principali stakeholder”, circostanza, in questo caso, che rimarca sostanzialmente la necessità (cui si è già accennato) di una limitazione della platea degli *user* cui la *disclosure* dovrebbe essere rivolta.

Da questo punto di vista, e tenendo a mente quanto già osservato con riguardo allo *stakeholder engagement*, il processo di “mappatura dei principali stakeholder e modalità del loro coinvolgimento” (da non confondere con l’individuazione delle informazioni rilevanti) di cui al n. 3 del par. 6 (Struttura e contenuto del bilancio sociale) assume un ruolo determinante nella costruzione efficace del documento di *disclosure*.

Valore generato e impatto

Con riguardo ai punti 6 e 7 del par. 6 (Struttura e contenuto del bilancio sociale), infine, a nessuno può sfuggire il rapporto che la rendicontazione è chiamata a evidenziare tra il valore generato – anche attraverso l’espressione e la descrizione delle attività poste in essere dall’ente, dei beneficiari diretti e indiretti, e degli *output* risultanti dalla gestione – e gli “elementi/fattori che possono compromettere il raggiungimento dei fini istituzionali e procedure poste in essere per prevenire tali situazioni” (si legga: i rischi); d’altro canto, al punto 7, si richiama espressamente tale concetto con riguardo alla rappresentazione della situazione economico-finanziaria (“segnalazione da parte degli amministratori di eventuali criticità emerse nella gestione ed evidenziazione delle azioni messe in campo per la mitigazione degli effetti negativi”).

E’ di tutta evidenza che questa tipologia di informazioni non possa essere scissa dalla considerazione del ruolo e delle attività dell’ente con l’ambiente circostante (come più volte indicato nella legge delega), in altri termini, dal potenziale/effettivo impatto sociale e ambientale dell’ente.

In calce al par. 2, le linee guida espressamente affermano che esuli dalla loro trattazione “la valutazione di impatto sociale, che costituirà oggetto di specifiche linee guida”, ai sensi, dell’art. 7, co. 3, della legge delega 106/2016. Risulta dunque pacifico che tali linee guida siano indispensabili per dare corpo e limiti temporali al concetto di rischio, se scopo della rendicontazione non finanziaria sia anche, da un lato, evitare/mitigare i rischi e la produzione di esternalità negative (in termini di costi/impatti ambientali e sociali indesiderabili e insostenibili) e, dall’altro, aumentare i benefici di fruizione informativa, realizzando un approccio fondato sulla capacità di calibrare la rilevanza delle informazioni in funzione di “*selected stakeholder needs*” o di una “*stakeholder needs selection*”, sì da consentire ai portatori d’interesse di reperire le informazioni (per loro rilevanti), eventualmente avvalendosi di un pluralità di strumenti (il bilancio sociale, certo, ma ormai anche strumenti interattivi e *web-based*).

In definitiva, si tratta di un approccio che il d.lgs. 254/2016 ha sposato chiaramente (recependo le indicazioni della direttiva 2014/95/UE), decreto pur richiamato dalle stesse linee guida in modo forse un po’ generico e avulso, laddove prevede di includere nel bilancio sociale, tra le “altre informazioni”, quelle “di natura non finanziaria, inerenti gli aspetti di natura sociale, la parità di genere, il rispetto dei diritti umani, la lotta contro la corruzione ecc.”.

4.3.3 Riflessioni sulla valutazione d’impatto

Benché nel decreto recante le linee guida per la redazione del bilancio sociale degli ETS sia esplicitamente affermato che esuli dalla sua trattazione la “*valutazione di impatto sociale, che costituirà oggetto di specifiche linee guida, ai sensi dell’articolo 7, comma 3 della legge 6 giugno*

2016, n. 106”, in questa sede si coglie l’occasione per effettuare alcune brevi e preliminari riflessioni su tre aspetti pertinenti all’ambito operativo, considerando le poche indicazioni espresse e immediatamente desumibili dalla norma e l’evoluzione recente della disciplina di rendicontazione non finanziaria, riflessioni che si auspica possano essere di supporto allo sviluppo dei documenti tecnici che saranno elaborati e pubblicati dal legislatore⁹.

L’art. 14, co. 1, in particolare, dispone che il bilancio sociale debba essere redatto *“tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell’attività esercitata e delle dimensioni dell’ente, anche ai fini della valutazione dell’impatto sociale delle attività svolte.”*. D’altro canto, si ricorda che l’art. 7 della legge delega n. 106/2016 dispone che *“[p]er valutazione dell’impatto sociale si intende la valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all’obiettivo individuato”*. Nel CTS non v’è alcun riferimento utile per definire propriamente ciò che debba intendersi per impatto sociale né per individuare il modo di valutarne la portata.

Ai nostri fini, basti al momento precisare che la valutazione dell’impatto sociale non coincide con il bilancio sociale, seppur evidentemente il bilancio sociale si dovrà soffermare anche sulla misurazione dell’impatto dell’attività svolta per il contesto di riferimento.

Nel caso si voglia procedere sul sentiero della misurazione degli impatti, occorre quindi chiarire *in primis* la semantica dei termini. Nei SR Standards della Global Reporting Initiative (GRI) – tra i principali riferimenti di rendicontazione non finanziaria a livello internazionale –, gli indicatori relativi ad outcome sono per lo più riferiti ai temi legati alla *corruption* e alla *anti-competitive behavior* (in generale, gli indicatori dei SR Standards riguardano risultati, “output”). Nell’Integrated Reporting (IR) Framework dell’International Integrated Reporting Council (IIRC) – altro standard di rendicontazione non finanziaria di primaria importanza nel contesto attuale –, l’outcome trova invece una sua specifica definizione: “incremento o decremento di una delle tipologie di capitale identificate nell’IR Framework”. Nel contesto regolamentare nazionale, infine, una definizione di “impatto sociale” è contenuta nella Guida alle start up innovative del MISE del 21 gennaio 2015, in cui tale concetto è definito come segue: *“Descrivere l’impatto sociale di un’organizzazione significa assegnare alle attività che questa svolge degli effetti più ampi e di lungo termine, effetti intesi come potenziali benefici o cambiamenti che l’intervento genera nella comunità in termini di conoscenze, attitudini, stato, condizioni di vita, valori. Allo stesso tempo, questi risultati devono*

⁹ Il concetto di valutazione d’impatto è richiamato varie volte nelle disposizioni della legge delega n. 106/2016 con riferimento a elementi assolutamente importanti. La sua definizione generale è fornita all’art. 7 (Vigilanza, monitoraggio e controllo), co. 3: *“Per valutazione dell’impatto sociale si intende la valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all’obiettivo individuato”*. Il concetto è associato a obiettivi di lungo periodo della riforma e, in particolare, richiamato dal criterio direttivo di cui all’art. 4, co. 1, lett. o), in cui il riordino e la revisione organica della disciplina devono *“valorizzare il ruolo degli enti nella fase di programmazione, a livello territoriale [...] e individuare criteri e modalità per l’affidamento agli enti dei servizi d’interesse generale, improntati al rispetto di standard di qualità e impatto sociale del servizio, obiettività, trasparenza e semplificazione [...]”*. Inoltre, l’art. 9, (Misure fiscali e di sostegno economico), co. 1, specifica che i decreti legislativi (di attuazione) della legge delega disciplinano le misure agevolative e di sostegno economico in favore degli ETS, con una *“revisione complessiva [...] e introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell’ente, del divieto di ripartizione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e dell’impatto sociale delle attività svolte dall’ente”*, e l’art. 10 (Fondazione Italia sociale), co. 1, vincola il sostegno dalla Fondazione, anche mediante l’apporto di risorse finanziarie, alla realizzazione di interventi da parte di ETS *“caratterizzati dalla produzione di beni e servizi con un elevato impatto sociale e occupazionale e rivolti, in particolare, ai territori e ai soggetti maggiormente svantaggiati.”*

essere tradotti in termini misurabili” (Definizione riadattata dai lavori di EVPA, GECES Sub-group on Impact Measurement e altri).

Ora, la prima definizione, quella contenuta nell’IR Framework, potrebbe risultare di supporto anche al fine di circoscrivere il significato di impatto nel contesto del Terzo settore, potendosi definire, ad esempio, l’impatto sociale come “incremento o decremento del capitale umano, sociale o relazionale dei principali destinatari cui è rivolta l’attività tesa al perseguimento del fine ultimo istituzionale dell’ente” o, in maniera più ampia, l’impatto come “incremento o decremento del capitale finanziario, produttivo, intellettuale, umano, sociale/relazionale, naturale, dei destinatari dell’attività dell’ente”. D’altro canto, esaminando congiuntamente le due definizioni (contenute, rispettivamente, nell’IR Framework e nella Guida alle start up innovative) in rapporto alla necessità di calarle eventualmente nel contesto no profit, l’unica certezza è che per la valutazione dell’impatto sociale di un fenomeno, sia esso positivo sia esso negativo, generato da una determinata attività possa essere opportuno/necessario ricorrere a indicatori qualitativi (che tuttavia, ai fini della trasparenza e della comparabilità informativa, potrebbero rendere sostanziale la possibilità di una aggregazione, e quindi un procedimento di “conversione” in valori numerici, e dell’utilizzo di numeri indice).

Un secondo consequenziale aspetto la cui considerazione appare sostanziale ai fini della ponderazione del concetto di impatto sociale riguarda i soggetti cui debba essere orientata la *disclosure* non finanziaria, la platea di *user/stakeholder*, platea dalla cui ampiezza derivano conseguenze sostanziali nell’ottica dell’applicazione del principio di rilevanza e del processo di materialità delle informazioni da fornire tramite la rendicontazione sociale. Da questo punto di vista, sarebbe ragionevole che le linee guida sulla valutazione d’impatto indicassero chiaramente i processi tramite i quali svolgere l’analisi di materialità, o ne delimitassero quantomeno i confini, con riguardo sia alle informazioni relative agli effetti e alle conseguenze dirette dell’attività sia a quelle inerenti agli impatti di medio-lungo periodo, e se riferirli, in particolare, alla sola catena del valore o all’intero contesto di sostenibilità dell’ETS.

Infine, sarebbe auspicabile che le previsioni di cui alle linee guida sulla valutazione d’impatto siano coerenti con le disposizioni obbligatorie in materia di *disclosure* non finanziaria in vigore nel settore profit, almeno per ciò che concerne il rapporto tra i concetti di impatto potenziale e rischi (nelle loro varie e molteplici manifestazioni), onde evitare che siano percepite (laddove non si configurino proprio) quali nuovi principi di rendicontazione in un panorama già troppo nutrito di documenti di specie, anche considerando la circostanza che molti enti non lucrativi (e non solo quelli di maggiori dimensioni) già adottano metodologie di rendicontazione sociale in linea con gli standard di rendicontazione non finanziaria più diffusi.

Tabella 3: Norme civilistiche e fiscali in materia di tenuta dei conti e rendicontazione finanziaria

Categoria	Attività	Adempimenti obbligatori	Norma di riferimento
ETS “con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro”	Pubblicazione del bilancio sociale nel sito internet dell’ETS o della rete associativa cui aderisce.	L’obbligo di pubblicazione decorre a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della pubblicazione delle linee guida.	Art. 14, co. 1, del CTS e decreto ministeriale linee guida bilancio sociale.
	Deposito del bilancio sociale presso il RUNTS.	Il bilancio sociale deve essere depositato nel momento in cui il RUNTS è operativo.	
ETS accreditati come CSV	Redazione e pubblicazione del bilancio sociale nel sito internet dell’ETS o della rete associativa cui aderisce.	L’obbligo di pubblicazione decorre a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della pubblicazione delle linee guida.	Art. 61, co. 1, lett. I), del CTS e decreto ministeriale linee guida bilancio sociale.
Imprese sociali e gruppi di imprese sociali	Redazione e deposito del bilancio sociale presso il Registro delle imprese (in forma consolidata se gruppi di imprese sociali).	Il bilancio sociale va redatto secondo le linee guida di cui al decreto 24/1/2008 del Ministro della solidarietà sociale (precedente abrogata normativa sull’impresa sociale) fino alla data indicata nel decreto di cui all’art. 9, co. 2, del d.lgs. 112/2017 (essendo già soggetti all’obbligo di deposito del bilancio sociale).	Art 2, co. 4, del decreto MISE e MLPS del 16/3/2018.
	Pubblicazione del bilancio sociale nel sito internet dell’ETS o della rete associativa cui aderisce (in forma consolidata se gruppi di imprese sociali).	L’obbligo di pubblicazione decorre a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della pubblicazione delle linee guida.	Art. 9, co. 2, e art. 4, co. 2, del d.lgs. 112/2017
	Deposito del bilancio sociale presso il RUNTS.	Il bilancio sociale deve essere depositato nel momento in cui il RUNTS è operativo.	
Imprese sociali neocostituite	Deposito del bilancio sociale.	Il bilancio sociale deve essere depositato nell’ordinario termine di trenta giorni dal verificarsi dell’evento (della sua redazione, n.d.r.).	Parere prot. 356521 del 4/9/2017 (risposta a quesito della Camera di commercio di Lecce) di cui alla Circ. MISE del 2/1/2019, n. 3711/C.
Cooperative sociali e loro consorzi iscritti nella sezione speciale delle imprese sociali del registro delle imprese ex art. 1, co. 4, del d.lgs. 112/2017	Deposito e pubblicazione del bilancio sociale.	L’obbligo di pubblicazione decorre a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della pubblicazione delle linee guida (fatta salva l’osservanza di eventuali disposizioni regionali in proposito, tenuto conto del fatto che varie Regioni, ai fini del mantenimento dell’iscrizione nell’albo regionale, impongono alle cooperative sociali la redazione del bilancio sociale).	Art. 9, co. 2, del d.lgs. 112/2017 (richiamato dall’art. 2, co. 1, lett. c), del decreto 16/3/2018), come chiarito nella Circ. MISE del 2/1/2019, n. 3711/C.
Cooperative sociali e loro consorzi iscritti nella sezione speciale delle imprese sociali per opzione volontaria ex art. 17, co. 3, del d.lgs. 155/2006	Redazione e deposito del bilancio sociale nel Registro delle imprese.	Il bilancio sociale va redatto secondo le linee guida di cui al decreto 24/1/2008 del Ministro della solidarietà sociale (precedente abrogata normativa sull’impresa sociale) fino alla data indicata nel decreto di cui all’art. 9, co. 2, del d.lgs. 112/2017 (essendo già soggetti all’obbligo di deposito del bilancio sociale).	Art. 2, co. 4, del decreto MISE e MLPS del 16/3/2018, come chiarito nella Circ. MISE del 2/1/2019, n. 3711/C.

5 NUOVO SISTEMA DI TASSAZIONE E SUA ENTRATA IN VIGORE

5.1 Lineamenti generali del nuovo regime fiscale

Il regime fiscale degli ETS, diversi dalle imprese sociali, è disciplinato dal CTS nel Titolo X (artt. 79-89).

Le nuove disposizioni, inoltre, prevedono l'applicazione agli ETS delle norme IRES di cui al Titolo II del TUIR, in quanto compatibili, rimanendo ancorata la soggettività fiscale di un ETS, come per il passato, alla commercialità o meno delle attività svolte.

Permane, dunque, una certa complessità del sistema tributario con l'introduzione di un vero e proprio "doppio binario" poiché gli ETS dovranno applicare sia le nuove norme fiscali del CTS, anche di tipo agevolativo, sia le previsioni del TUIR, tra cui quelle di determinazione della base imponibile IRES in quanto enti commerciali (capo II) ovvero non commerciali (capo III), fatte salve le disapplicazioni, le abrogazioni e previsioni di coordinamento generale (anche per i "non ETS") introdotte dal nuovo Codice.

Una volta operata la corretta qualificazione tributaria, l'ETS, se commerciale, dovrà determinare il proprio reddito in base al principio di attrazione al reddito d'impresa di tutte le tipologie reddituali prodotte ovvero, se non commerciale, procedere alla sommatoria dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione secondo le disposizioni dell'art.8 del TUIR.

Nell'attuazione della riforma viene meno, quindi, quella *"revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente"* prevista dalla legge delega (art. 9, co. 1, lett. a), l. 106/2016) senza alcuna introduzione di un regime tributario di vantaggio (o di una qualifica fiscale "agevolata" in termini impositivi) connesso all'impatto sociale generato. Il CNDCEC, peraltro, aveva evidenziato in sede di audizioni parlamentari al primo schema di CTS come il nuovo sistema tributario non rispondesse appieno ai criteri direttivi della delega.

Variano, invece, i parametri per stabilire la natura e la rilevanza fiscale, commerciale o non commerciale, delle attività di interesse generale (art. 5 del CTS), anche in relazione alle modalità gestionali adottate, mentre le attività diverse, secondarie e strumentali (art. 6 del CTS), sono sempre da considerarsi produttive di reddito d'impresa.

È, invece, da segnalare favorevolmente la possibilità per l'ente di svolgere un'attività di interesse generale in forma d'impresa, anche in via esclusiva o prevalente, mantenendo la natura di ETS. Ciò tuttavia comporterà il mutamento della qualifica da ente "non commerciale" a ente "commerciale" con ogni conseguenza in termini di fiscalità (oltretutto di contabilità e di bilancio),

nel caso in cui siano superati i parametri di cui all'art. 79 del CTS. Qualora l'ente abbia strutturalmente una configurazione "d'impresa", svolgendo attività organizzata e corrispettiva con adeguati margini di risultato, potrà valutare l'opportunità e la convenienza ad assumere la qualifica di "impresa sociale", rientrando pur sempre nel novero degli ETS, con un rinvio alle norme ivi previste in quanto compatibili ma separatamente disciplinata dal d.lgs. 112/2017 e successive modifiche correttive e integrative.

Tutte le disposizioni fiscali del CTS di cui al Titolo X, incluse quelle di coordinamento normativo (art. 89 del CTS) e quelle abrogative o modificative di norme tributarie (art. 102, co. 2, CTS), si applicano dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea e comunque non prima di quello successivo all'operatività del RUNTS (art. 104, co. 2).

Sono fatte salve ai sensi dell'art. 104 comma 1 del CTS alcune deroghe espresse per diverse agevolazioni fiscali già in vigore dal 1° gennaio 2018 (artt. 77, 78, 81, 82, 83, 84, co. 2, 85, co. 7, 102, co. 1), solo per le ODV, le APS e le ONLUS.

La tempistica di entrata in vigore delle norme tributarie in materia di imposte sui redditi è stata oggetto di chiarimento con norma di interpretazione autentica (art. 5-sexies, d.l. 148/2017 convertito in l. 172/2017), ulteriormente precisata dall'Agenzia delle Entrate (Telefisco 2018 - Il Sole 24 Ore), secondo cui i termini di decorrenza valgono anche per l'applicabilità delle disposizioni fiscali che prevedono corrispondentemente modifiche o abrogazioni di norme vigenti prima dell'entrata in vigore del CTS.

Allo stato attuale è possibile prevedere l'avvio dell'impianto fiscale non prima del 1° gennaio 2020 o, forse, del 1° gennaio 2021, qualora l'autorizzazione della Commissione europea e l'operatività del RUNTS si verifichino nel 2020.

Il CTS abroga inoltre le principali leggi speciali, tra cui gli articoli da 10 a 29 del d.lgs. 460/1997 sulle ONLUS, soggetto esclusivamente a valenza fiscale, e gli altri ad esso collegati come l'art. 20-bis del d.P.R. 600/1973 e l'art. 150 del TUIR.

Pertanto, come per le altre disposizioni tributarie, l'abrogazione delle previsioni ONLUS decorre dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea (che fino all'emanazione dei decreti correttivi non risultava essere stata recapitata dal Governo italiano) e comunque non prima di quello successivo all'operatività del RUNTS.

I dati delle ONLUS non confluiranno in "automatico" nel RUNTS ma rimarranno nell'Anagrafe presso la DR dell'Agenzia delle Entrate competente sino a quando non saranno iscritte al Registro unico e cesseranno, con effetto differito, le specifiche normative fiscali in materia (si veda il Capitolo 2).

5.2 Criteri di determinazione del reddito e disapplicazione di norme tributarie

Avuto riguardo ai criteri di determinazione della base imponibile, si tratta di verificare quali articoli sulle imposte sul reddito previgenti (TUIR) possano essere ancora applicati dai soggetti del Terzo settore, dovendo escludere quelle norme espressamente disapplicate con la riforma.

Inoltre, sono state abrogate alcune disposizioni riferite esclusivamente agli enti “non ETS”, tipicamente associativi, modificando l’impianto tributario agevolativo dei soggetti senza scopo di lucro che per scelta o *ex lege* (art. 4, comma 2, del CTS) non entreranno nel terzo settore.

Per fare chiarezza, risultano in particolare disapplicate agli ETS dall’art. 89, co. 1, lett. a), 3, 4, 6 del CTS le seguenti principali previsioni come di seguito rappresentate:

- *Art. 143, comma 3, lett. a-b, del TUIR* - Si tratta della non concorrenza al reddito delle raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente (lett. a) e dei contributi da amministrazioni pubbliche per attività aventi fini sociali (lett. b). Il contenuto è di fatto confluito nell’art. 79, comma 4, del CTS ed è stato ampliato in termini oggettivi, quanto alla lett. b) riguardante i contributi pubblici, estendendo gli effetti della esclusione dal reddito per gli ETS non commerciali a tutte le tipologie di attività di interesse generale, non solo quelle tipiche del comparto sociale;
- *Art. 144, comma 2, 5, 6, del TUIR* – Ai fini della determinazione del reddito degli enti non commerciali, la previsione dell’obbligo di tenere una contabilità separata per l’attività commerciale svolta è stata disciplinata anche dall’art. 87, comma 4, del CTS. Rimangono, invece, circoscritte al di fuori del Terzo settore le altre disposizioni disapplicate sui criteri di calcolo per l’opera continuativa dei membri degli enti religiosi e sulle modalità di assolvimento della separazione contabile per gli enti soggetti a contabilità pubblica, atteso che si tratta di categorie di soggetti comunque esclusi *ex lege* dagli ETS, in parte o in tutto, come gli enti religiosi o gli enti pubblici;
- *Art. 145 del TUIR* - Tale norma riguarda il regime forfetario degli enti non commerciali (anche non associativi) ammessi alla contabilità semplificata. Nella prima versione del CTS in vigore dal 3 agosto 2017, seppure con qualche dubbio interpretativo circa la platea dei soggetti effettivamente esclusi a seguito delle novità di riforma, l’applicazione di questo regime era prevista soltanto per gli enti esclusi dagli ETS di cui all’art. 4, comma 2 (associazioni politiche, sindacali, di categoria, di datori di lavoro e quelle sottoposte alla loro direzione, coordinamento o controllo), nonché quelli di cui al comma 3 (enti religiosi civilmente riconosciuti) non iscritti al RUNTS ovvero iscritti ma per le sole attività diverse. Il decreto correttivo al CTS ha modificato il secondo periodo delle disposizioni di coordinamento (art. 89 co. 3) specificando che agli enti religiosi civilmente riconosciuti si applicano gli articoli da 143 a 148 del TUIR limitatamente alle attività diverse da quelle di interesse generale (“ramo ETS”) di cui all’art. 5 del CTS. Di conseguenza, venendo meno ogni ulteriore espressa disapplicazione, l’art. 145 del TUIR rimane in vigore per qualunque tipologia di ente non commerciale esclusa dal Terzo settore;
- *Art. 148, comma 1-9, del TUIR* – Gli enti di tipo associativo, ante-riforma, sono beneficiari di particolari agevolazioni e di un regime di vantaggio per le attività rese all’interno della vita associativa. Al soddisfacimento di precisi requisiti formali (statutari) e sostanziali è, inoltre, prevista la decommercializzazione dei corrispettivi specifici per le attività rese agli associati e ad altri soggetti in condizioni di “reciprocità” (iscritti e partecipanti) svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali (art. 148, co. 3, del TUIR).

Il CTS ripropone di fatto nell’art. 79, comma 6 (modificato dal correttivo solo in termini formali a causa di piccoli refusi), le previsioni di non commercialità del primo comma dell’art. 148 del TUIR, per le attività effettuate in conformità ai fini istituzionali nei confronti degli associati, dei loro familiari e dei conviventi degli stessi, senza però chiarire queste tipologie di beneficiari in termini

definitori. Sono stati esclusi, invece, gli “iscritti” e i “partecipanti” richiamati nel TUIR mentre è stata riservata più ampia decommercializzazione (ex comma 3 dell’art. 148 del TUIR) alle sole associazioni ETS con qualifica di promozione sociale (APS), il cui regime fiscale è indicato nell’art. 85 del CTS.

Viceversa, per gli altri ETS, si considerano commerciali (e concorrono alla formazione del reddito come redditi d’impresa o diversi, a seconda che abbiano carattere di abitudine o di occasionalità) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati, familiari o conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

Il CTS interviene, poi, con un possibile eccesso di delega, abrogando nell’art. 148, co. 3, del TUIR il riferimento alle associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale (“trasmigrate” quest’ultime nel terzo settore), e di formazione extrascolastica della persona (art. 89, co. 4, CTS).

Inoltre, le agevolazioni di decommercializzazione delle attività svolte da tali enti sono state estese anche alle *“strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse”*, come introdotte dall’art. 1, comma 1022, della legge di bilancio 2019 (l. 145/2018), in vigore dall’1/1/2019.

In sede di correttivo, non sono state invece accolte le proposte per reintrodurre le associazioni *“assistenziali di cui alla lett. e-ter del comma 1 dell’art. 10 e alla lett. a) del comma 2 dell’art. 51”* del TUIR, anche a seguito del parere negativo del Consiglio di Stato (n. 00731/2018 del 19 luglio 2018) considerato che non si trattava di modifiche *“strettamente tecniche”*.

È altresì da segnalare che permane, nonostante il correttivo, l’anomalia della mancata abrogazione in ambito IVA ex art. 4, comma 4, secondo periodo, 6 e 7 del d.P.R. 633/1972 dei medesimi soggetti associativi esclusi ai fini delle imposte sul reddito (assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extrascolastica) consentendo quindi di considerare non commerciali le attività rese da tali enti “non ETS” che, pertanto, possono legittimamente continuare ad applicare dette agevolazioni solo ai fini IVA.

Con riferimento all’ambito associativo è da evidenziare, tra le altre, la disapplicazione agli ETS delle seguenti disposizioni:

- mod. EAS (art. 30 del d.l. n. 185/2008 convertito nella l. n. 2/2009) a cui rimangono obbligati gli enti non commerciali associativi “non ETS” che fruiscono di agevolazioni fiscali, compresi quelli che si limitano a riscuotere le quote associative o i contributi versati dagli associati (art. 94, co. 4, CTS);
- regime forfetario di cui alla l. 398/1991 ad opera dell’art. 89, co. 1, lett. c), CTS, dal quale il codice di riforma (art. 102, co. 2, lett. e-f) ha escluso in via definitiva, con abrogazione espressa, le associazioni senza scopo di lucro e pro loco con o senza personalità giuridica (abrogato l’art. 9-bis del d.l. 417/1991 convertito in l. 66/1992) e le associazioni bandistiche, cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare senza fini di lucro (abrogato l’art. 2, co. 31, della l. 350/2003).

Il forfait, pertanto, particolarmente vantaggioso non soltanto sotto il profilo delle imposte sul reddito ma anche dell’IVA oltreché per le altre semplificazioni, rimane in vigore solo per le associazioni e società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro – che non si iscrivano al RUNTS – riconosciute dal CONI e affiliate alle Federazioni Sportive Nazionali (FSN), alle Discipline Sportive Associate (DSA) o agli Enti di Promozione Sportiva (EPS).

Sul punto si segnala che, in sede di correttivo al CTS, non sono stati recepiti gli emendamenti presentati dal CNDCEC sulla possibilità di continuare ad applicare (in deroga all'art. 89 del CTS) tutte le norme agevolative del TUIR da parte delle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI con qualifica di ETS, incluso il regime della l. n. 398/1991, al fine di rendere più conveniente l'iscrizione al RUNTS, nonché di ripristinare la formulazione originaria dell'art. 148, comma 3, del TUIR garantendo anche alle associazioni culturali e di formazione extra-scolastica una fiscalità agevolata che, altrimenti, costringerebbe tali enti a tassare anche le quote di frequenza versate dagli associati e tesserati per la partecipazione alle attività istituzionali. La proposta non è stata accolta in quanto nel CTS sono stati già inseriti specifici regimi fiscali agevolativi (ad esempio quello dell'art. 80 per gli ETS non commerciali e dell'art. 86 per ODV e APS) che potranno applicare anche le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) con qualifica di ETS (ed in particolare di APS), mentre il rinvio alla l. n. 398/1991 nell'ambito del codice avrebbe determinato la sottoposizione al vaglio della Commissione europea del regime fiscale. Lo stesso Consiglio di Stato ha espresso parere negativo poiché non si trattava di un intervento *“meramente integrativo e correttivo, ma, talvolta, profondamente modificativo”* ed inoltre tale variazione sarebbe stata *“rivolta esclusivamente in favore di determinati soggetti”* rischiando di *“presentare aspetti censurabili sotto il profilo della disciplina europea in materia di concorrenza”*.

- **Art. 149 del TUIR** – La perdita della qualifica di ente non commerciale, al di fuori del regime ETS, continua ad essere regolata distintamente da quanto previsto dal CTS all'art. 79, co. 5, e nuovo 5-ter (aggiunto dal correttivo) che ripropone per gli ETS, in via analoga, il criterio essenziale di applicazione in termini di prevalenza (attività commerciale superiore a quella non commerciale) in base a parametri di commercialità differenti rispetto al passato, come meglio dettagliato più avanti. Le disposizioni del TUIR sulla perdita di qualifica agli enti non commerciali “non ETS” continuano anche ad applicarsi ai fini dell'IVA (art. 4, ultimo comma, d.P.R. 633/1972). Un simile rinvio, invece, non è presente nell'ambito del Terzo settore.
- **Art. 6 del d.P.R. n. 601/1973** – Tale articolo prevedeva sino al 31/12/2018 la riduzione alla metà dell'IRES (attualmente dal 24 al 12%) *“nei confronti degli enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione”* (comma 1 lett. c), se dotati di personalità giuridica (comma 2). Tale norma, è stata abrogata dall'art. 1, comma 51, della legge di bilancio 2019 (l. 145/2018) con decorrenza dall'1/1/2019. Ai sensi del successivo comma 52, ai fini del calcolo dell'acconto 2019, è da considerare come imposta del periodo precedente quella risultante dall'introduzione delle nuove norme (quindi IRES con aliquota piena).

Tuttavia, si tratta di un'abrogazione temporanea poiché, in sede di conversione nella legge 12/2019 del d.l. 135/2018 (decreto semplificazioni), è stato approvato il 29 gennaio 2019 l'emendamento 1.34 dalle Commissioni Affari costituzionali e Lavori pubblici del Senato che ripristina con il comma 8-bis l'aliquota ridotta IRES stabilendo nuovi termini di entrata in vigore del precedente comma 51 della legge di bilancio 2019 *a decorrere dal periodo d'imposta di prima applicazione del regime agevolativo di cui al nuovo comma 52-bis*. Tale ultima previsione stabilisce che, con successivi provvedimenti legislativi, siano individuate misure di favore, compatibili con il diritto dell'Unione europea, nei confronti dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali, garantendo il necessario coordinamento con il Codice del Terzo settore.

Da sottolineare che ad opera dell'art. 89, comma 5, del CTS, la normativa agevolata in esame è stata disapplicata per gli ETS mentre rimane utilizzabile dagli enti religiosi civilmente

riconosciuti iscritti nel RUNTS limitatamente alle attività diverse da quelle di interesse generale di cui all'art. 5. La disposizione, di conseguenza, è applicabile al di fuori del Terzo settore dagli enti non commerciali "non ETS", *ex lege* o per scelta, ferma restando la sussistenza dei requisiti ivi richiesti per la sua fruizione.

5.3 Attività commerciali, non commerciali e decommercializzazioni

L'art. 79 del CTS, oltre ad offrire la qualifica fiscale e la definizione di ETS non commerciale, individua anche i criteri e i parametri secondo cui le singole attività di interesse generale svolte dall'ente (art. 5 del CTS) non assumono carattere commerciale.

In particolare, il comma 2 indica le "modalità non commerciali" di svolgimento delle predette attività anche quando accreditate, contrattualizzate o convenzionate con pubbliche amministrazioni (definite nell'art. 1, co. 2, d.lgs. n. 165/2001), con l'Unione europea, le amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici internazionali e tenuto conto degli apporti economici di tali enti, salvo gli importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (ad esempio in caso di ticket sanitari a carico dell'utenza).

Si considerano, quindi, non commerciali le attività di interesse generale svolte a titolo gratuito o dietro corrispettivi che non superano i costi effettivi (diretti e indiretti), fatto salvo il limite di tolleranza del 5% (clausola di salvaguardia) di cui si dirà meglio appresso.

In relazione alla nozione di "costi effettivi" il CNDCEC aveva evidenziato come il legislatore, nel richiamare il confronto tra i corrispettivi del servizio reso o del bene ceduto con il costo effettivo, avrebbe dovuto considerare un concetto di "costo pieno", comprensivo quindi dei costi diretti e indiretti di produzione, ma anche dell'imputazione della quota relativa ai costi generali dell'ente. Nonostante la proposta, volta a sostituire il termine nel CTS con la dizione tecnica di "costi pieni effettivi" (nota anche come "*full costing*"), non sia stata accolta in sede di correttivo, si ritiene che tale significato sia quello più coerente da applicare.

All'art. 79 del CTS è stato, poi, inserito il comma 2-*bis* dall'art. 24-*ter*, comma 3, della legge di conversione del d.l. 119/2018 in base al quale le citate attività (solo quelle di interesse generale e non anche quelle diverse strumentali) si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 5% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi di imposta consecutivi.

Tale intervento, con un più ampio margine di scostamento originariamente previsto in misura del 10%, era stato già proposto in sede di decreto correttivo al CTS senza, però, aver trovato accoglimento nella versione definitivamente approvata.

Infatti, il Consiglio di Stato nel suo parere (n. 01432/2018 del 30 maggio 2018) formulava alcuni rilievi secondo cui la qualificazione di non commercialità delle attività verrebbero assoggettate "*a scelte imprenditoriali assolutamente unilaterali e di pura convenienza soggettiva*" considerata la sua capacità di pianificare "*l'individuale politica dei costi e delle correlative spese dal cui voluto andamento non sarebbe difficile "governare" la ricorrenza o meno della soglia del dieci per cento che pure verrebbe introdotta mediante la proposta in discorso*".

La relazione illustrativa al correttivo, invece, affermava che la disposizione era volta a *“consentire un margine di flessibilità nella gestione degli enti ed evitare che il conseguimento di eventuali utili al termine dell’esercizio, che peraltro devono essere costantemente reinvestiti negli scopi istituzionali, possa automaticamente comportare la qualifica dell’attività svolta come di natura commerciale, incidendo anche sulla natura dell’ente”*.

Si tratta di una misura che evita l’applicazione di rigidi criteri di commercialità che potevano incidere negativamente sul proprio *status* fiscale anche in presenza di minimi scostamenti tra i costi e i ricavi (margini positivi). Si pensi ad esempio, secondo la citata relazione, *“a maggiori entrate intervenute alla fine dell’esercizio o alla riduzione dei costi non preventivamente determinabili dall’ente”*.

Il calcolo dell’attuale 5% deve essere effettuato per ciascun periodo d’imposta sino ad un massimo di due consecutivi, e per ciascuna attività di interesse generale, in modo da verificare se sia stato o meno superato il limite di tolleranza previsto. Pertanto *“laddove dovessero realizzarsi le circostanze indicate in precedenza a far tempo dal terzo periodo d’imposta l’ente dovrà adeguarsi ai criteri di cui al comma 2 e qualsiasi scostamento rispetto ai parametri ivi previsti determina la qualifica dell’attività come commerciali”*.

Quindi, in caso di margini positivi per due volte consecutive e nei limiti della percentuale di tolleranza, l’attività non perderà la sua natura non commerciale, dovendo nuovamente, per almeno un periodo d’imposta, soddisfare il criterio base di non commercialità (comma 2), svolgendo la sua attività dietro corrispettivi non superiori ai costi effettivi.

La verifica di tale scostamento andrà eseguita al termine dell’esercizio (31 dicembre o altra data in caso di periodo a cavallo) e seguirà i criteri del regime di contabilizzazione e di bilancio adottati (competenza o cassa) ai sensi degli articoli 87 e 13 del CTS.

Si ricorda, tuttavia, che anche il superamento del 5% per due esercizi consecutivi non determina automaticamente la perdita della qualifica, stante che il superamento per due esercizi consecutivi del limite sopra indicato comporta, come accennato, l’inclusione dei proventi in oggetti come entrate commerciali riferiti alla specifica area di interesse generale.

Potrebbe, quindi, aversi il caso, per esempio, che l’ETS Alfa svolga due attività di cui all’art. 5 per complessivi proventi pari a 60. L’attività A origina proventi pari a 35 e non risulta commerciale, ai sensi delle disposizioni del CTS, mentre l’attività B presenta ricavi pari a 20 che “superano” i costi per un margine positivo inferiore al 5%. Alfa riceve, inoltre, 3 da erogazioni liberali e 2 da raccolta fondi occasionale. In aggiunta, Alfa svolge, ancora, attività di cui all’art. 6 generando ricavi pari a 40. In questo contesto, i proventi dell’attività A rientrano tra i proventi non commerciali dell’ente insieme ai proventi dell’attività B (per un periodo limitato di due esercizi) e alle altre entrate decommercializzate *ex lege* (liberalità e proventi da raccolta fondi occasionali); i proventi dell’attività C sono inclusi, per definizione, tra i proventi commerciali. Alfa risulta ai fini tributari ETS non commerciale, in quanto le entrate non commerciali sono superiori a quelle commerciali ($35+20+5>40$). Nel caso in cui, tuttavia, la situazione presentata si dovesse riverificare per altri due esercizi, i proventi generati da B diverrebbero commerciali, portando l’ETS alla perdita dello *status* di ETS non commerciale ($35+5<20+40$) con quanto ne consegue.

Ai fini del calcolo di prevalenza, sono altresì considerate non commerciali le seguenti ulteriori attività di interesse generale (art. 79, comma 3-4, del CTS):

- a) la ricerca scientifica “di particolare interesse sociale” (art. 5, comma 1, lett. h) svolta direttamente dall’ETS, con utili interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei risultati e senza accesso preferenziale da altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell’ente nonché ai risultati prodotti;
- b) la ricerca scientifica (art. 5, comma 1, lett. h), affidata da ETS a università e altri organismi di ricerca (attraverso convenzioni) che la svolgono direttamente in ambiti e con modalità di cui al d.P.R. n. 135/2003. Tale Regolamento, introdotto per le ONLUS, si riferisce comunque alla “ricerca di particolare interesse sociale” svolta in determinati ambiti, con la previsione di adeguate strutture operative, risorse professionali, finanziamenti e progetti di ricerca;
- b-bis) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi.

Tale ultima previsione (b-bis) è stata introdotta dall’art. 1, comma 82, della legge di bilancio 2019 (l. 145/2018) le cui agevolazioni, in base al successivo comma 83, *“si applicano ai sensi e nei limiti del regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «de minimis», e del regolamento (UE) n. 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «de minimis» nel settore agricolo”*.

Non concorrono in ogni caso a formare il reddito degli ETS non commerciali ai sensi dell’art. 79, co. 4, del CTS i seguenti proventi:

- a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate “occasionalmente” anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. Tali fondi sono in sostanza “non commerciali” così come indica chiaramente il nuovo comma 5-bis, aggiunto dal correttivo, in cui è stata spostata la prima parte del comma 5, come evidenzia la Relazione illustrativa, *“per una migliore intellegibilità letterale della disposizione ... ove, per un’esigenza di coordinamento normativo, viene abrogato il riferimento alla lettera b) del comma 4. Pertanto, le entrate derivanti da raccolte fondi e da contributi pubblici erogati a favore di enti non commerciali concorrono, come proventi non commerciali, ai calcoli da eseguire per determinare la natura fiscale dell’ente”*.

Di conseguenza rimarranno di natura commerciale e quindi tassate (senza modifiche rispetto agli enti non ETS), le raccolte fondi “organizzate e continuative” di cui all’art. 7, comma 2, del CTS, sempreché l’attività posta in essere abbia tutti i requisiti produttivi di un reddito d’impresa (in genere un’attività sinallagmatica di scambio di beni o di servizi di tipo corrispettivo).

Non sono state accolte, peraltro, le proposte di emendamento da parte del CNDCEC finalizzate ad estendere la non imponibilità (meglio non commercialità) dei proventi alle raccolte di cui all’art. 7 del CTS (quindi non solo occasionali) i cui fondi fossero integralmente

destinati allo svolgimento, con modalità non commerciali, delle attività di interesse generale, né l'applicazione del regime forfetario di tassazione (art. 80).

Infine, le attività in esame, fermo restando il regime di esclusione dall'IVA, sono esenti da ogni altro tributo ai sensi dell'art. 89, comma 18, del CTS;

- b) i contributi e gli apporti da amministrazioni pubbliche nazionali (definite nell'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 165/2001) e internazionali per lo svolgimento, anche convenzionato e in regime di accreditamento delle attività di cui ai commi 2-3 dell'art. 79 del CTS. Circa la natura dei "contributi" è possibile richiamare la circolare del Ministero delle Finanze n. 124/1998 al paragrafo 2.2, su analogo contenuto normativo in materia di enti non commerciali (art. 143, comma 3, lett. b), del TUIR), in base alla quale *"non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi che hanno natura di corrispettivi. Si deve ritenere, pertanto, che rientrano nella sfera applicativa dell'agevolazione anche i contributi che assumono natura di corrispettivi"*.

5.4 Nuova qualifica fiscale di ETS non commerciale e criterio della prevalenza

Il criterio della "prevalenza" dettato dal nuovo comma 5 dell'art. 79 del CTS (nella versione più snella così come modificata dal correttivo) non risulta molto differente da quello sinora utilizzato, al di fuori del Terzo settore, dall'art. 149, comma 1, del TUIR per gli enti non commerciali. Il nuovo sistema non prevede, in ogni caso, gli ulteriori parametri di commercialità del comma 2, visto il diverso impianto di qualifica fiscale per gli ETS.

I proventi commerciali sono quelli delle attività di interesse generale svolte "in forma d'impresa" e delle attività diverse (art. 6), escluse le sponsorizzazioni secondo i criteri e i limiti previsti da apposito decreto ministeriale (non ancora pubblicato, ancorché predisposto dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali su cui la Cabina di Regia ha espresso parere favorevole il 7 marzo 2019).

Sono invece entrate da "attività non commerciali" (nuovo comma 5-bis) i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative e, ogni altra entrata assimilabile, compresi i proventi e le entrate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 (inclusi i fondi raccolti occasionalmente) dell'art. 79 CTS. Si tiene conto, inoltre, del "valore normale" delle cessioni di beni e prestazioni di servizi afferenti alle attività svolte "con modalità non commerciali".

Pertanto, sono ETS "non commerciali" quelli che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale con le modalità non commerciali secondo criteri conformi ai commi 2, 2-bis e 3 dell'art. 79 del CTS.

Qualora, indipendentemente dalle previsioni di statuto, a prescindere dalla "forma organizzativa", le entrate commerciali superano quelle non commerciali l'ETS perderà la sua qualifica fiscale con effetto retroattivo dal periodo d'imposta in cui assume natura commerciale (nuovo comma 5-ter), pur rimanendo ente del terzo settore, fermi restando i requisiti generali richiesti dal CTS.

In caso di perdita della qualifica fiscale l'ETS deve porre in essere una serie di adempimenti alquanto onerosi previsti dall'art. 87, comma 7, del CTS.

In particolare, entro tre mesi da quando si verificano i presupposti per la qualifica di ETS "commerciale", tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente (anche quelli in origine istituzionali) devono essere ricompresi in apposito inventario (art. 15 del d.P.R. 600/1973), con l'obbligo di tenere le scritture contabili in regime ordinario (artt. 14-16 del d.P.R. 600/1973). Vengono meno, quindi, i regimi fiscali, anche di tipo forfetario, e le altre disposizioni in materia di tenuta e conservazione delle scritture contabili, applicabili ai soli ETS non commerciali.

L'ente dovrà altresì registrare, con effetto retroattivo in deroga alla disciplina ordinaria (generale), le operazioni comprese tra l'inizio del periodo di imposta ed il momento in cui si perde la qualifica, entro il medesimo termine di 3 mesi dalla sussistenza dei presupposti che determinano la perdita di qualifica fiscale.

L'ETS sarà poi obbligato ad iscriversi nel Registro delle Imprese, in aggiunta al RUNTS, ai sensi dell'art. 11, comma 2, del Codice del Terzo Settore nonché a tenere ai fini "civilistici" le scritture contabili ex art. 2214 del codice civile ai sensi dell'art. 13, comma 4, del CTS.

Nonostante la qualifica commerciale dell'ETS, continuano ad essere riconosciute ai donatori le detrazioni e le deduzioni previste per le erogazioni liberali di cui all'art. 83 del CTS, sempreché queste siano utilizzate dall'ente commerciale per lo svolgimento dell'attività statutaria nel perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (comma 6).

A tal fine la perdita della natura non commerciale dell'ETS deve essere comunicata al RUNTS entro trenta giorni dalla chiusura del periodo d'imposta in cui si è verificata pena l'applicazione di sanzioni amministrative da 500 a 5.000 euro (comma 3). La proposta di abrogazione di questa norma, motivata dalla sproporzione degli adempimenti richiesti agli enti commerciali rispetto agli altri ETS, non è stata recepita nel decreto correttivo.

Da ultimo è da rilevare che, a decorrere dall'entrata in vigore delle norme fiscali di cui al Titolo X del Codice del Terzo Settore ai sensi dell'art. 104, comma 2, del medesimo codice, con l'abrogazione delle ONLUS alcuni regimi agevolativi IVA (art.10, commi 19, 20 e 27-ter) d.P.R. 633/1972) potranno essere applicati solo agli enti del terzo settore "non commerciali", dovendo quindi verificare la natura fiscale ETS in base all'art. 79 del CTS.

5.5 Esame degli aspetti di fiscalità per le ONLUS

Per gli enti attualmente con qualifica di ONLUS cambia il profilo della tassazione diretta (IRES) che risulta molto penalizzato rispetto a quello previgente, almeno per i soggetti operanti in settori che richiedono una organizzazione d'impresa ovvero un'attività sinallagmatica e corrispettiva, come ad esempio accade per gli ambiti sanitario, socio-assistenziale, di istruzione, di formazione. Il nuovo regime non dovrebbe risultare penalizzante per gli enti che fanno ricerca scientifica di particolare interesse sociale (purché svolta alle condizioni di cui all'art. 79, comma 3 del CTS, considerato il particolare regime di decommercializzazione).

In termini tributari si sottolinea che le ONLUS sono un'autonoma e distinta categoria di enti, diversa dagli "enti non commerciali" dell'art. 73, comma 1, lett. c) del TUIR, che prescinde da qualsiasi indagine sull'oggetto esclusivo o principale dell'ente finalizzata alla determinazione della commercialità. Di conseguenza il suo *status*, anche ai fini della imponibilità dei proventi, è indipendente dal tipo di organizzazione utilizzata (se in forma di "impresa" o meno), dalla gratuità o corrispettività delle cessioni di beni o prestazioni e dai margini di profitto. La perdita di qualifica ONLUS con conseguente cancellazione, infatti, può derivare dal venir meno di uno o più requisiti essenziali (art. 10, d.lgs. 460/1997) e mai dalla prevalenza di attività commerciali, decadendo dalle agevolazioni fruite successivamente alla data in cui gli stessi requisiti (formali o sostanziali) sono venuti meno.

Nel nuovo sistema fiscale previsto dal CTS (art. 79) cambia, invece, il punto di osservazione tributario per gli ETS, dovendo considerare "non commerciali" le attività di interesse generale svolte a titolo gratuito o con corrispettivi a copertura dei costi effettivi, salvo il minimo scostamento in misura del 5% per due periodi d'imposta consecutivi.

Dunque, si passa da una "*decommercializzazione*" delle attività istituzionali e da una "*non concorrenza*" dei proventi delle attività connesse a formare il reddito imponibile (art. 150, commi 1-2, del TUIR) ad una diversa fiscalità "*commerciale/non commerciale*" per la qualifica di ETS, con l'applicazione del c.d. rapporto di "prevalenza", con ogni conseguenza in termini di potenziale tassazione, anche alle ex-ONLUS poi qualificate esclusivamente come ETS.

Le ONLUS più orientate al "mercato" potranno valutare l'opzione della qualifica di impresa sociale maggiormente conveniente in termini di fiscalità. Va peraltro notato che gli Enti che prestano servizi organizzati in forma aziendale nel settore sociale in convenzione con la pubblica amministrazione, se assumeranno dopo il periodo transitorio la veste dell'impresa sociale, dovranno affrontare la perdita rispetto al passato dell'esenzione da Iva delle prestazioni attive, che era - ed è ancora nel regime transitorio - riservata alle ONLUS e che in futuro si applicherà ai soli ETS non commerciali. Questi Enti una volta divenuti ETS commerciali o Imprese sociali dovranno applicare l'aliquota Iva ordinaria del 22% sulle prestazioni effettuate, trovandosi probabilmente fuori mercato rispetto, per esempio, alla cooperazione sociale per la quale è oggi già prevista l'aliquota del 5%.

5.6 Regime forfetario

Gli ETS non commerciali, in alternativa ai criteri ordinari di determinazione del reddito stabiliti dal TUIR per l'eventuale attività commerciale svolta, possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa secondo i criteri stabiliti dall'art. 80 in commento. A tal fine devono essere applicati ai ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di cui agli artt. 5 (attività di interesse generale) e 6 (attività diverse) del CTS, svolte con modalità commerciali (cfr. art. 79, co. 2 e 3, del CTS), i coefficienti di redditività ivi indicati.

Per le attività di servizi i coefficienti di redditività variano da un minimo del 7% per i ricavi inferiori a 130.000 euro ad un massimo del 17% (per i ricavi oltre 300.000 euro). Per le altre attività

(cessioni di beni) il coefficiente di redditività minimo è del 5% e quello massimo, applicabile ai ricavi superiori al limite di 300.000 euro, del 14%. Si sottolinea che il regime forfetario non è collegato a un limite massimo di ricavi e proventi.

La concreta applicazione dello stesso, è sempre subordinata all'ottenimento dell'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Tabella 5: Regime forfetario per l'eventuale attività commerciale svolta dagli ETS non commerciali e coefficienti di redditività

<i>Attività di prestazioni di servizi</i>
1. ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente di redditività 7%; 2. ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente di redditività 10%; 3. ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente di redditività 17%.
<i>Altre attività:</i>
1. ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente di redditività 5%; 2. ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente di redditività 7%; 3. ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente di redditività 14%.
<i>Dopo l'applicazione dei predetti coefficienti di redditività devono essere aggiunti i seguenti componenti positivi del reddito dell'attività commerciale:</i>
a. plusvalenze; b. sopravvenienze attive; c. dividendi; d. interessi; e. proventi immobiliari.

Con riferimento agli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività, i coefficienti di redditività applicabili devono essere determinati avendo riguardo all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente laddove l'ente abbia annotato i ricavi distintamente. In mancanza della distinta annotazione si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

L'opzione deve essere comunicata nella dichiarazione dei redditi e vincola l'ente per almeno un triennio.

Il reddito determinato con i criteri sopra indicati non è ancora quello tassabile in quanto è necessario aggiungere, ai fini della determinazione della base imponibile, i componenti positivi di reddito di cui agli artt. 86, 88, 89 e 90 del TUIR. Si tratta delle plusvalenze, delle sopravvenienze attive, dei dividendi e degli interessi e dei proventi immobiliari.

Le perdite fiscali riportate a nuovo originatesi nei precedenti periodi di imposta (al di fuori del predetto regime forfetario) possono essere scomputate secondo le regole ordinarie previste dal TUIR.

La Legge di Bilancio 2019 (art. 1 commi da 23 a 25) ha modificato significativamente la disciplina fiscale del riporto delle perdite d'impresa degli enti non commerciali, allineando la previsione a quanto attualmente previsto per le società. Con effetto sin dall'esercizio 2018, quindi, tutte le perdite conseguite nell'ambito del reddito d'impresa potranno essere computate in diminuzione dei relativi redditi nel periodo di imposta relativo fino a capienza e, per la differenza, illimitatamente nei successivi, nella misura dell'80% dei redditi conseguiti in ogni periodo. Con tale modifica viene meno il termine dei 5 anni per il riporto in avanti delle perdite, che sono adesso utilizzabili senza alcun limite temporale, indipendentemente dal regime contabile adottato. Per gli enti in contabilità semplificata, inoltre, le modifiche apportate comportano l'impossibilità di deduzione di tali perdite dagli altri redditi.

Inoltre, agli ETS che adottano il regime forfetario non si applicano gli indici sistematici di affidabilità che sostituiranno gradatamente nel corso del tempo gli studi di settore.

5.7 Scritture contabili ai fini tributari

L'art. 87 del CTS ha graduato gli obblighi contabili degli ETS non commerciali ai fini tributari in relazione all'elemento dimensionale.

La disposizione in rassegna riguarda i predetti enti non commerciali (*ex art. 79, co. 5, del CTS*) a condizione che non applichino il regime forfetario (*ex art. 86 del CTS*) previsto per le attività commerciali svolte dalle APS e dalle ODV con ricavi non superiori al limite di 130.000 euro. In quest'ultimo caso è sufficiente la mera conservazione dei documenti emessi e ricevuti.

Il legislatore ha però previsto una seconda eccezione all'obbligo di tenuta della contabilità per gli ETS non commerciali che, esercitando le attività di cui agli artt. 5 e 6 del CTS (di interesse generale e attività secondarie e strumentali), non hanno conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 220.000 euro, termine così incrementato (da 50.000 euro) dal decreto correttivo (e come anche richiesto dal CNDCEC). In tale ipotesi gli obblighi contabili si considerano assolti con la mera redazione del rendiconto di cassa di cui all'art. 13, co. 2, del CTS (si veda capitolo 4).

Per gli ETS non commerciali che non hanno adottato il regime forfetario delle APS e delle ODV e che hanno superato il limite dimensionale dei 220.000 euro, si applicano le disposizioni di cui all'art. 87, co. 1, lett. a) del CTS. Perciò, le scritture contabili dovranno osservare i requisiti della cronologia e sistematicità e dovranno rappresentare analiticamente le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione. Gli obblighi contabili possono, quindi, variare anche in ragione delle dimensioni dell'ente. Ad esempio se l'ente ha conseguito nell'anno proventi realizzati con modalità non commerciali di ammontare pari a 6 milioni di euro, la contabilità dovrà essere di tipo analitico (contabilità ordinaria). Viceversa qualora l'ammontare dei proventi ammontasse ad un importo sensibilmente inferiore (es. 70.000 euro) potrebbe essere sufficiente la tenuta di una prima nota semplice (di cassa e di banca).

Conseguentemente deve essere valutato di volta in volta, anche a seconda dell'elemento dimensionale dell'ente, se le scritture contabili adottate siano in grado di descrivere compiutamente e con analiticità le operazioni poste in essere. Ad esempio un sistema contabile poco analitico mal si presta a descrivere le operazioni poste in essere con rilevanti volumi di entrate e di uscite. Per tale ragione, anche al fine di evitare dubbi ed incertezze, l'art. 87, co. 2, del CTS prevede espressamente che “[g]li obblighi di cui al comma 1, lettera a), si considerano assolti anche qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità delle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile”.

Invece gli ETS che svolgono anche attività commerciali (ad esempio corrispettivi conseguiti superiori ai costi effettivi ex art. 79, co. 2, del CTS) o attività diverse di cui all'art. 6 del CTS sono obbligati all'istituzione dei registri Iva integrati con le annotazioni dei componenti reddituali ai fini delle imposte sui redditi. La tenuta dei soli registri IVA è consentita indipendentemente dall'ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo d'imposta. Secondo le indicazioni fornite espressamente dall'art. 87, co. 4 del CTS la contabilità relativa all'attività svolta dagli ETS con modalità commerciali (intendendosi per tale sia quella istituzionale che secondaria e strumentale) deve essere tenuta separatamente rispetto a quella non commerciale.

Gli ETS commerciali sono obbligati al rispetto degli obblighi contabili previsti dagli artt. 14 e segg. del d.P.R. 600/1973. Devono essere istituiti i libri IVA integrati con i componenti reddituali ai fini delle imposte sui redditi. In questo caso, però, con riferimento agli ETS “commerciali”, il superamento dei limiti dei ricavi (400.000 euro per i servizi e 700.000 euro per le altre attività) fa scattare l'obbligo di tenuta della contabilità ordinaria. In pratica se l'attività è esercitata prevalentemente con modalità di tipo commerciale si applicano le regole ordinarie previste dal citato d.P.R. 600/1973.

Inoltre, sussiste una presunzione assoluta, per le sole attività secondarie e strumentali di cui al citato art. 6, di esercizio con modalità commerciali con i conseguenti obblighi contabili. In realtà non sembra possa sostenersi un aggravio degli adempimenti a carico degli enti. Infatti, anche con riferimento alle attività direttamente connesse delle ONLUS l'art. 25 del d.lgs. 460/1997, introducendo l'art. 20-bis del d.P.R. 600/1973, prevedeva, al comma 1, specifici obblighi contabili. In particolare, la disposizione prevedeva l'obbligo di tenuta delle scritture contabili di cui all'art. 14 e segg. del d.P.R. 600/1973.

L'art. 20-bis del d.P.R. 600/1973, avente ad oggetto le scritture contabili delle ONLUS, è abrogato con decorrenza dal periodo d'imposta successivo all'ottenimento dell'autorizzazione della Commissione europea, e comunque non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del registro unico nazionale del Terzo settore.

5.8 Imposte indirette e tributi locali

L'art. 82 del CTS disciplina in modo organico le agevolazioni relative a molteplici imposte indirette e tributi locali (nello specifico: imposta sulle successioni e donazioni; imposta di registro; imposte ipotecaria e catastale; imposta di bollo; IMU; TASI; IRAP; altri tributi locali; imposta sugli

intrattenimenti e tassa sulle concessioni governative) che, prima dell'attuazione della Riforma del Terzo settore, venivano perlopiù regolate all'interno dei singoli atti normativi riguardanti ciascun tributo.

L'ambito soggettivo di applicazione delle misure recate dall'art. 82 del CTS varia in funzione del singolo tributo, ma la maggior parte sono riferite sia agli ETS non commerciali che agli ETS commerciali, comprese le imprese sociali (per lo più con l'eccezione delle imprese sociali costituite in forma societaria) e le cooperative sociali che, a regime, diverranno imprese sociali di diritto.

Sotto il profilo temporale si evidenzia che l'art. 82 del CTS è entrato in vigore il 1° gennaio 2018 e, quindi, anticipatamente rispetto alle altre misure fiscali della riforma, e per il periodo transitorio, intercorrente fra il 1° gennaio 2018 e il momento di operatività del Registro unico del Terzo settore (successivamente all'intervenuta autorizzazione della Commissione europea, di cui all'art. 101, co. 10, del CTS) le introdotte agevolazioni operano a favore dei soggetti considerati ETS nel periodo transitorio (art. 104, co. 1, del CTS), ossia, come già detto: ODV, APS e ONLUS.

L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata a seguito di interpello in merito all'applicazione delle disposizioni in materia di imposta registro e di bollo con la Risoluzione n.158/E del 21 dicembre 2017.

Imposta sulle successioni e donazioni

In base all'art. 82, co. 1, del CTS non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni (né alle imposte ipo-catastali) i trasferimenti a titolo gratuito a favore sia degli ETS non commerciali che di quelli commerciali (incluse le cooperative sociali e le imprese sociali non costituite in forma societaria).

La norma si rivolge ad una platea di beneficiari più vasta rispetto alle corrispondenti disposizioni ante-riforma (art. 3 del d.lgs. n. 346 del 1990, artt. 1 e 10 del d.lgs. 347 del 1990 e art. 8 della l. 266 del 1991). Inoltre, la nuova disposizione sembra responsabilizzare maggiormente gli ETS, prevedendo che i beni ricevuti debbano essere utilizzati con finalità istituzionali. Tuttavia, è utile ricordare che, in senso analogo (se non ancora più stringente), la disposizione recata dall'art. 3 del d.lgs. n. 346 del 1990 prevede che, per poter fruire del beneficio, il destinatario del trasferimento deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o della donazione o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante. In mancanza di tale dimostrazione il beneficiario è tenuto al pagamento dell'imposta in misura ordinaria, oltre agli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere versata.

Imposta di registro e imposte ipotecarie e catastali

L'art. 82, co. 3, del CTS introduce una norma di carattere innovativo, prevedendo che agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie degli ETS – comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione – si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa. Sotto il profilo soggettivo, la disposizione in esame è riferita a tutti gli ETS (non commerciali e commerciali), comprese le cooperative sociali e le imprese sociali non costituite in forma societaria. La norma, nel suo tenore letterale, replica in buona sostanza quanto previsto dall'art. 11-bis della Tariffa, parte I, acclusa al d.P.R. 131 del 1986, che applica l'imposta di registro in

misura fissa agli atti costitutivi e modifiche statutarie riguardanti le ONLUS. Quest'ultima disposizione, peraltro, viene interpretata in senso restrittivo dall'Amministrazione finanziaria, la quale esige le imposte in misura proporzionale in caso di operazioni che comportano il trasferimento di beni e coinvolgono enti non commerciali diversi dalle ONLUS.

La disposizione del CTS, inoltre, prevede un'esenzione dall'imposta di registro per le modifiche statutarie finalizzate ad adeguare gli atti costitutivi a "modifiche o integrazioni normative". Si tratta di una norma introdotta, tra l'altro, per agevolare gli attuali enti non profit ai fini delle modifiche statutarie che dovranno essere apportate per adeguarsi alle prescrizioni del CTS o del d.lgs. 112 del 2017 sull'impresa sociale. La norma sembrerebbe applicarsi anche alle ODV, APS ed ONLUS nella fase di revisione degli statuti che saranno "adeguati" alle nuove previsioni del CTS. Tale interpretazione sembra essere conseguenza naturale del fatto che gli enti sopra richiamati sono oggi considerati, in via temporanea, ETS e ad essi è richiesta la revisione statutaria con le modalità previste dalla disciplina in essere.

A seguito delle modifiche apportate in sede di correttivo al co. 3 dell'art. 82 del CTS (con efficacia dall'11 settembre 2018, data di entrata in vigore del d.lgs. 105/2018), infine, è stata aggiunta un'ulteriore esenzione dall'imposta di registro per le ODV, a favore degli atti costitutivi delle ODV e degli atti connessi allo svolgimento delle attività.

Sempre in materia di imposta di registro e ipo-catastali, un'importante novità è introdotta dal co. 4 dell'art. 82 del CTS che prevede l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per i trasferimenti di immobili a titolo oneroso a favore degli ETS in genere (incluse le imprese sociali, anche se costituite in forma societaria). Per poter fruire dell'agevolazione, è necessario dichiarare, contestualmente all'atto, l'intenzione di utilizzare il bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali, oltre all'effettivo impiego per detti fini entro cinque anni. La Relazione illustrativa al d.lgs. n. 117 del 2017 specifica che *«la disposizione si inserisce tra quelle che comportano l'ampliamento del favor verso gli enti del Terzo settore, andando incontro ad una esigenza segnalata anche dalla Legge delega che, all'articolo 9, lettera l), prevede l'introduzione di agevolazioni volte a favorire il trasferimento di beni patrimoniali agli enti del Terzo settore»*. Ciò spiega l'applicazione di questa norma a beneficio di tutti gli ETS, incluse le imprese sociali costituite in forma societaria.

Tributi locali

Il co. 6 dell'art. 82 del CTS disciplina l'esenzione IMU e TASI, accordata agli ETS non commerciali (esclusi quindi quelli commerciali e le imprese sociali) per gli immobili destinati, totalmente o in parte, allo svolgimento delle attività istituzionali (in quest'ultima ipotesi, l'esenzione sarà parziale). La disposizione presenta una sostanziale continuità con la normativa ante-riforma, tenuto conto dell'esigenza di conformarsi alla stringente giurisprudenza comunitaria sul punto, anche se l'elenco delle attività non coincide con quelle di interesse generale (tantomeno quella di "religione e di culto" del tutto assente per gli ETS).

In termini analoghi, i co. 7 e 8 dell'art. 82 del CTS demandano alle Regioni, alle Province autonome di Trento e Bolzano e agli enti locali di deliberare eventuali riduzioni o esenzioni dai tributi di competenza, nonché possibili semplificazioni legate agli adempimenti.

Altri tributi

I commi 5, 9 e 10 dell'art. 82 del CTS si occupano di regolare, rispettivamente, le esenzioni in materia di imposta di bollo, imposta sugli intrattenimenti e tasse sulle concessioni governative, accordandole agli ETS in genere, incluse le imprese sociali (non costituite in forma societaria) e le cooperative sociali. Viene quindi previsto un ambito soggettivo di applicazione più ampio di quello ammesso dalle norme ante-riforma, incentrate soprattutto sulle ONLUS (art. 27-*bis* Tariffa, acclusa al d.P.R. n. 642 del 1972, art. 23, del d.lgs. 460 del 1997 e art. 13-*bis*, co. 1, del d.P.R. n. 641 del 1972).

Le nuove disposizioni di esenzione in esame presentano anche alcune innovazioni sul versante oggettivo. Così, per esempio, l'esenzione dall'imposta di bollo è prevista non solo per specifiche tipologie documentali ma, ampiamente, per *“ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato”* che venga posto in essere o richiesto dagli ETS. E, per quanto riguarda l'esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti, è prevista una più ampia casistica: la norma fa riferimento alle attività svolte occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

5.9 Deduzioni e detrazioni

Nel disciplinare la fiscalità riservata agli ETS, il legislatore delegato ha dedicato particolare attenzione alla revisione del sistema delle deduzioni e detrazioni fiscali riconosciute ai soggetti che scelgono di sostenere finanziariamente gli ETS. Le disposizioni all'uopo dedicate (art. 83 del CTS), così come quelle appena descritte in tema di imposte indirette e tributi locali, hanno un'entrata in vigore anticipata, avendo anch'esse efficacia già a partire dal 1° gennaio 2018. Per il periodo transitorio, intercorrente fra il 1° gennaio 2018 e il momento di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (successivamente all'intervenuta autorizzazione della Commissione europea, di cui all'art. 101, co. 10, del CTS), le introdotte agevolazioni operano, anche in questo caso, a favore di ONLUS, ODV e APS (art. 104, co. 1, del CTS).

Sotto il profilo soggettivo, si evidenzia che il nuovo regime di deducibilità o detraibilità delle erogazioni liberali effettuate è, in via generale, riconosciuto unicamente qualora dette liberalità siano rese a favore di ETS non commerciali, con particolari e ulteriori vantaggi qualora l'ente beneficiario sia un'Organizzazione di Volontariato. Il medesimo regime, tuttavia, può trovare applicazione anche nei confronti delle erogazioni effettuate a favore di ETS commerciali, di cooperative sociali e di imprese sociali (non costituite in forma societaria) a condizione, tuttavia, che le liberalità ricevute siano utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Il primo comma della disposizione in esame istituisce una detrazione IRPEF pari al 30% degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni in denaro (poste in essere con modalità tracciabili) o

in natura, per un importo complessivo non superiore a euro 30.000 in ciascun periodo d'imposta. La detrazione viene incrementata al 35% in relazione alle liberalità a favore delle ODV¹⁰.

Il secondo comma del medesimo art. 83 del CTS prevede una deduzione dal reddito complessivo netto del soggetto erogante (sia persone fisiche che enti o società) nei limiti del 10% del reddito complessivo dichiarato. Misura che risulta senz'altro più conveniente nel caso di soggetto con aliquote marginali IRPEF superiori al 30 o al 35%). Se la deduzione supera il reddito complessivo netto (vale a dire al netto di tutte le deduzioni) l'eccedenza può essere portata in avanti nei quattro periodi d'imposta successivi, fino a concorrenza del suo ammontare.

L'individuazione della tipologia di beni in natura che danno diritto alle descritte detrazioni e deduzioni, nonché dei criteri di valutazione dei medesimi, è rimessa all'adozione di apposito decreto interministeriale in corso di emanazione a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze.

Entrambi i regimi di detrazione/deduzione non sono cumulabili né fra di loro, né con altre analoghe agevolazioni fiscali, previste a fronte delle medesime erogazioni liberali.

Le modifiche apportate alla disposizione in esame dal d.lgs. n. 105 del 2018 sono state meramente formali (limitandosi a meglio esplicitare la non cumulabilità delle agevolazioni in esame, né fra loro né con altre simili), seppure diverse sembrano essere state le intenzioni originarie del legislatore delegato. Si legge, infatti, nella Relazione illustrativa del decreto correttivo (evidentemente scritta a margine di una prima ben più ampia bozza di decreto) che: *«[s]i procede, inoltre, ad abrogare il comma 3 per esigenze di coordinamento normativo. Il comma 3, infatti, introduceva alcuni adempimenti supplementari a carico degli enti non commerciali del Terzo settore ai quali, in un primo momento, veniva riservato l'accesso alle erogazioni liberali. Detti adempimenti appaiono sproporzionati considerando che le erogazioni previste nella versione definitiva della norma in esame possono essere attribuite anche ad ETS commerciali, cooperative sociali ed imprese sociali costituite in forma non societaria.»*.

Evidentemente, il primo schema di decreto (correttamente) prevedeva l'abrogazione del co. 3 dell'art. 83 del CTS che dispone l'obbligo per l'ente beneficiario di dichiarare la propria natura non commerciale al momento dell'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore e di conservarla. Peraltro, stando al tenore letterale del dettato normativo, siffatta dichiarazione è posta come condizione generale per poter fruire dell'agevolazione, non essendo in alcun modo limitata alle sole ipotesi in cui l'ente beneficiario è un ETS non commerciale. Ebbene, posto che, ai sensi del successivo co. 6 del medesimo art. 83 l'agevolazione è riconosciuta a fronte delle erogazioni liberali effettuate sia a favore di ETS non commerciali, che di ETS commerciali (comprese le cooperative sociali e le imprese sociali non costituite in forma societaria), si pone un evidente contrasto fra le due disposizioni che può essere solo in parte risolto in via interpretativa. Infatti, un'interpretazione letterale della norma di fatto renderebbe impossibile poter fruire dell'agevolazione in tutte le ipotesi in cui il beneficiario è un ETS commerciale, data l'impossibilità per quest'ultimo di dichiararsi come ETS commerciale al momento dell'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore. Viceversa, un'interpretazione sistematica (volta a salvare la portata precettiva del co. 6 dell'art. 83 del CTS), produce l'effetto distorsivo di un ingiustificabile aggravio

¹⁰ A seguito delle modifiche apportate alla disposizione dall'art. 24-ter, co. 4, d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla l. 17 dicembre 2018, n. 136, è stato chiarito che l'incremento al 35% dell'agevolazione in esame vale sia per le erogazioni in denaro che per quelle in natura, quando effettuate a favore delle ODV.

degli adempimenti posti a carico degli ETS non commerciali. In mancanza del cennato intervento correttivo, si deve comunque ritenere (soprattutto alla luce di quanto evidenziato nella Relazione Illustrativa al primo schema di decreto correttivo) che l'interpretazione corretta sia quella sistematica e non quella letterale.

Tornando ad esaminare le disposizioni agevolative contenute nell'art. 83 in esame, si ricorda che un'ulteriore agevolazione viene riconosciuta con riferimento ai contributi associativi versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui alla legge n. 3818 del 1886. Infatti, il co. 5 dell'art. 83 in esame (come modificato dall'art. 5-*quater*) del d.l. 16 ottobre 2017, n. 148, conv. in l. con mod. dall'art. 1, co. 1, della l. 4 dicembre 2017, n. 172) ha introdotto, sempre a decorrere dal 1° gennaio 2018, una detrazione del 19% di detti contributi (di importo non superiore a Euro 1.300), versati per assicurare ai soci (o, in caso di morte, ai loro familiari) un sussidio in ipotesi di malattia, impotenza al lavoro, vecchiaia o decesso.

Infine, è opportuno soffermarsi su alcuni aspetti di coordinamento normativo intertemporale. Come anticipato, le misure agevolative introdotte dalla riforma sono entrate in vigore il 1° gennaio 2018, pertanto anticipatamente rispetto alle altre misure adottate, che sono soggette a preventiva autorizzazione comunitaria, oltre che all'operatività del RUNTS. In relazione alle analoghe misure agevolative (consistenti in deduzioni e detrazioni a concesse a fronte di erogazioni liberali), previgenti l'entrata in vigore del CTS, il legislatore delegato ne ha previsto o una progressiva abrogazione, ovvero la disapplicazione per le liberalità effettuate nei confronti di enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo Settore (artt. 89 e 102 del CTS).

In assenza di un diverso riferimento normativo, le norme che prevedono detta abrogazione e/o disapplicazione (artt. 89 e 102 del CTS) di alcune delle disposizioni previgenti al Codice sono entrate in vigore il 3 agosto 2017, mentre, come si è detto, le nuove misure agevolative hanno efficacia a decorrere dal 1° gennaio 2018. Tale dato ha suscitato diverse perplessità in alcuni operatori del settore, i quali hanno inizialmente ipotizzato che, nel periodo compreso fra il 3 agosto 2017 e il 1° gennaio 2018, le abrogate e/o disapplicate agevolazioni non sarebbero risultate "coperte" dalla contestuale adozione delle nuove misure.

A tal uopo, è opportuno sottolineare che, nella materia in esame, non si è verificato alcuno sfasamento temporale, posto che la disciplina agevolativa previgente al CTS è rimasta in vigore, senza soluzione di continuità, fino all'entrata in vigore delle disposizioni recate dall'art. 83 del CTS. Sul punto, infatti, è necessario effettuare una distinzione fra il momento di entrata in vigore di dette disposizioni (il 3 agosto 2017) e la loro efficacia abrogativa e/o disapplicativa che è rinviata all'entrata in vigore delle nuove misure agevolative.

Il tutto ha trovato riscontro nella norma interpretativa appositamente adottata (art. 5-*sexies*, del d.l. n. 148 del 2017, conv. con mod., dalla l. n. 172 del 2017) che, fornendo un'interpretazione sistematica dell'art. 104 del CTS riferita alle misure fiscali che entrate in vigore il 1° gennaio 2018, ha chiarito che le disposizioni previgenti il CTS, abrogate, disapplicate e/o modificate dalle nuove misure, hanno continuato a trovare applicazione, senza soluzione di continuità, fino al 31 dicembre 2017. Fermo restando quanto precede, di seguito si riporta un breve schema delle disposizioni previgenti al CTS che, a partire dal 1° gennaio 2018, sono state oggetto di abrogazione e/o disapplicazione:

- **Art. 15, co. 1.1., TUIR** – la norma prevede una detrazione pari al 26% per le erogazioni liberali in denaro (per importo non superiore a 30.000 euro annui), effettuate da persone fisiche a favore delle ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da

fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con d.P.C. nei Paesi non appartenenti all'OCSE. La disposizione è disapplicata nei confronti dei soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore di enti del Terzo settore non commerciali (ex art. 79, co. 5, del CTS) e cooperative sociali (art. 89, co. 11, del CTS);

- **Art. 100, co. 2, lett. h), TUIR** – la norma prevede una deduzione IRES pari al 2% del reddito d'impresa dichiarato (nei limiti di 30.000 euro) per le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore delle ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con d.P.C. nei Paesi non appartenenti all'OCSE. La disposizione è disapplicata nei confronti dei soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore di enti del Terzo settore non commerciali (ex art. 79, co. 5, del CTS) e cooperative sociali (art. 89, co. 11, del CTS);
- **Art. 15, co. 1, lett. i-bis e i-quater, TUIR** – la norma prevede delle detrazioni IRPEF pari al 19% degli oneri sostenuti per contributi associativi (per importo non superiore a 2 milioni e 500 mila lire) versati dai soci alle società di mutuo soccorso e per le erogazioni liberali in denaro (per importo non superiore a 4 milioni di lire) a favore delle Associazioni di Promozione Sociale iscritte nei registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge. Le disposizioni sono abrogate (art. 102, co. 1, lett. f) e g), del CTS);
- **Art. 100, co. 2, lett. l), TUIR** – la norma prevede la deducibilità IRES delle erogazioni liberali in denaro (per importo non superiore a 1.549,37 euro o al 2% del reddito di impresa dichiarato), a favore di Associazioni di Promozione Sociale iscritte negli appositi registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge. La disposizione è abrogata (art. 102, comma 1, lett. e), del CTS);
- **Art. 14, d.l. n. 35 del 2005 (la c.d. «più dai meno versi»)** – la norma prevede la deducibilità delle erogazioni liberali (effettuate da persone fisiche o giuridiche) dal reddito dell'erogante, nel limite del 10% del reddito dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000,00 euro annui. A partire dal 1° gennaio 2018 sono state escluse dall'ambito soggettivo di applicazione della disposizione in esame le ONLUS e le Associazioni di promozione Sociale (art. 99, co. 3, del CTS, come modificato dall'art. 5-ter, co. 1, del d.l. n. 148 del 2017). E l'abrogazione della misura (prevista dall'art. 102, co. 2, lett. h), del CTS) è espressamente disposta a decorrere dalle intervenute autorizzazioni comunitarie e, comunque, dall'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore.

5.10 Social bonus

Sempre nell'ambito di questa tipologia di incentivi, va segnalata una misura che riveste carattere totalmente innovativo: il c.d. "*Social bonus*", disciplinato all'art. 81 del CTS che è entrato in vigore sempre a far data dal 1° gennaio 2018.

Si tratta di un credito d'imposta a favore degli ETS che hanno presentato al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata e agli stessi assegnati. Tale misura, per

la cui attuazione è prevista l'adozione di apposito decreto interministeriale, persegue la duplice finalità di finanziare enti meritevoli e sostenere interessi generali di sensibilizzazione alla legalità.

Il beneficio fiscale è subordinato alla condizione che i beni mobili o immobili siano destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività di interesse generale (di cui all'art. 5 del CTS) con modalità non commerciali (così come disciplinate ai co. 2, 2-bis, 3 e 4 dell'art. 79 del CTS). Il credito d'imposta è pari al 65% (nel caso in cui il soggetto erogatore sia una persona fisica) o al 50% (nel caso in cui l'erogatore sia un ente o una società) dell'importo erogato, nei limiti del 15% del reddito imponibile (in caso di persone fisiche), ovvero del 5 per mille dei ricavi annui (in caso di enti e società). Il credito d'imposta viene ripartito in tre quote annuali di pari importo e, «per i soggetti titolari di reddito d'impresa» (specificazione aggiunta in sede di decreto correttivo) può essere utilizzato in compensazione (*ex art. 17 del d.lgs. 241 del 1997*) anche oltre i limiti ordinari.

I beneficiari del *Social bonus* devono comunicare trimestralmente al Ministero del lavoro e delle politiche sociali l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute nel trimestre di riferimento. Di detto ammontare, nonché della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni medesime, ne viene data pubblica comunicazione sia nell'ambito di una pagina appositamente dedicata del sito web dell'ente del Terzo settore beneficiario, sia nell'ambito di apposito portale, gestito dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Nel periodo transitorio, intercorrente fra il 1° gennaio 2018 e il momento di operatività del RUNTS (successivamente all'intervenuta autorizzazione della Commissione europea, di cui all'art. 101, co. 10, del CTS) il *Social bonus* troverà applicazione per le erogazioni effettuate nei confronti di ONLUS, ODV e APS (art. 104, co. 1, del CTS). Vale la pena evidenziare, tuttavia, che attualmente tale agevolazione non è ancora operativa, in quanto non è stato ancora emanato l'apposito decreto attuativo.

5.11 Regime transitorio della disciplina fiscale

A termine dell'esame della nuova disciplina fiscale, sembra utile effettuare una sintesi organica della disciplina intertemporale delle disposizioni fiscali recate dal CTS. In termini generali, l'efficacia normativa della disciplina fiscale di carattere strutturale (di cui al Titolo X del d.lgs. 117 del 2017) è subordinata, come già accennato, all'autorizzazione della Commissione europea, nonché all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (art. 104, co. 2, del CTS). In particolare, è subordinata all'autorizzazione comunitaria l'efficacia delle seguenti disposizioni fiscali:

- il credito d'imposta per i soggetti che emettono titoli di solidarietà (art. 77, co. 10, del CTS);
- le disposizioni relative alla qualificazione commerciale o non commerciale delle attività svolte dagli ETS ai fini delle imposte dirette (art. 79 del CTS);
- il regime forfetario di tassazione dei redditi derivanti dall'esercizio di attività commerciali da parte di ETS non commerciali (art. 80 del CTS);

-
- le disposizioni relative alla qualificazione commerciale o non commerciale di alcune specifiche attività svolte da ODV (art. 84 del CTS) e APS (art. 85 del CTS);
 - il regime forfetario di tassazione dei redditi derivanti dall'esercizio di attività commerciali da parte di ODV e APS, siano essi qualificati ai fini fiscali come enti commerciali o non commerciali (art. 86 del CTS);
 - le disposizioni di coordinamento normativo (art. 89 del CTS) e abrogazione di alcuni regimi fiscali previgenti alla riforma del Terzo settore (art. 102, co. 2, del CTS).

Viceversa, con riferimento ad alcune agevolazioni fiscali, la cui adozione non richiedeva l'intervento di specifiche autorizzazioni comunitarie, il legislatore delegato ha optato per un'anticipata entrata in vigore al 1° gennaio 2018 (art. 104, co. 1, del CTS). Si tratta, in particolare, delle seguenti misure:

- le disposizioni che regolano il regime di deducibilità/detraibilità delle erogazioni liberali effettuate a favore degli ETS (art. 83 del CTS);
- il nuovo credito d'imposta definito "*Social bonus*" (art. 81 del CTS);
- alcune esenzioni e agevolazioni riconosciute ai fini dei tributi locali e delle imposte indirette (art. 82 del CTS);
- il nuovo regime di esenzione IRES dei redditi immobiliari riconosciuto alle ODV (art. 84, co. 2, del CTS) e APS (art. 85, co. 7, del CTS).

Per il trattamento delle disposizioni concernenti gli aspetti dei regimi transitori sopra richiamati, si rinvia agli specifici paragrafi del presente capitolo.

Per quanto riguarda, invece, la fiscalità degli enti che sceglieranno di non iscriversi al Registro unico nazionale del Terzo settore (o che comunque non possono divenire ETS, ai sensi di quanto disposto dall'art. 4 del CTS), va osservato che la medesima continuerà ad essere regolata dalla previgente disciplina normativa, recata in via generale dal TUIR (titolo II, capo II per gli enti commerciali e capo III per gli enti non commerciali), nonché dalle singole leggi speciali nel tempo emanate.

Nell'applicare la disciplina previgente all'entrata in vigore del CTS, tuttavia, si deve tenere conto delle modifiche alla medesima apportate in occasione della riforma e, in particolare, delle disposizioni di disapplicazione e coordinamento normativo recate dall'art. 89 del CTS, nonché delle disposizioni modificative e/o abrogative di cui all'art. 102 del CTS. A tal uopo, di seguito si riassumono brevemente le principali modifiche apportate ai regimi fiscali previgenti al Codice, suddivise in base ai diversi articoli del CTS che dispongono dette modifiche e/o abrogazioni.

Il co. 1 dell'art. 102 del CTS abroga alcune disposizioni previgenti la Riforma, al fine di garantire il coordinamento normativo fra le misure agevolative inserite nel CTS (ed entrate in vigore anticipatamente, il 1° gennaio 2018) e analoghe agevolazioni disposte dalla normativa previgente al CTS. La disciplina intertemporale di tali disposizioni è stata oggetto di analisi nel precedente paragrafo 5.9. In questa sede è sufficiente ricordare che dette abrogazioni sono divenute efficaci, senza soluzione di continuità, al momento dell'entrata in vigore delle nuove misure introdotte dal CTS (vale a dire dal 1° gennaio 2018).

Il comma 2 dell'art. 102 del CTS abroga le seguenti disposizioni di natura fiscale:

- gli art. 20 e 21 della legge 7 dicembre 2000, n. 383 (la c.d. "legge quadro sulle Associazioni di Promozione Sociale") che disciplinano il regime fiscale riservato alle Associazioni di Promozione Sociale dalla medesima legge quadro (art. 102, co. 2, lett. g), del CTS);
- l'art. 8, co. 2, primo periodo e co. 4 della legge 11 agosto 1991, n. 266 (la c.d. "legge quadro sul volontariato") che disciplina il regime fiscale riservato alle ODV dalla medesima legge quadro (art. 102, co. 2, lett. d), del CTS);
- il d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 e l'art. 150 del TUIR entrambe inerenti al c.d. "regime ONLUS" (art. 102, co. 2, lett. a) e c), del CTS);
- l'art. 9-*bis* del d.l. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito con mod. dalla l. 6 febbraio 1992, n. 66, il quale estende l'ambito di applicazione della disciplina della l. 16 dicembre 1991, n. 398 e del relativo regime fiscale, anche alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco (art. 102, co. 2, lett. e), del CTS);
- l'art. 2, co. 31, della l. 24 dicembre 2003, n. 350, il quale estende l'ambito di applicazione della disciplina della l. 16 dicembre 1991, n. 398 e del relativo regime fiscale, anche alle associazioni bandistiche e ai cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro (art. 102, co. 2, lett. f), del CTS).

Per espressa previsione normativa, si rammenta che tali abrogazioni avranno efficacia "a decorrere dal termine di cui all'articolo 104, comma 2", vale a dire, a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, co. 10, del CTS e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore. Ne consegue che la normativa fiscale previgente alla riforma, modificata dalle disposizioni recate dal co. 2 dell'art. 102 del Codice, resterà in vigore, senza soluzione di continuità, fino al momento di piena efficacia della disciplina fiscale di carattere sostanziale recata dal titolo X del Codice.

Il co. 4 dell'art. 89 del CTS prevede una limitazione dell'ambito soggettivo di applicazione delle disposizioni recate dal co. 3 dell'art. 148 del TUIR. In particolare, a far data dal momento di efficacia della disposizione in esame, per le associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, non saranno più de-commercializzate 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.

La disposizione in esame (entrata in vigore il 3 agosto 2017) non effettua alcun riferimento esplicito al momento di efficacia temporale delle modifiche normative dalla medesima recate. L'argomento è stato posto all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate in occasione del Telefisco 2018, la quale ha precisato che, in forza della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 5-*sexies* del d.l. 148 del 2017, l'art. 148, co. 3, del TUIR, nella versione precedente, conserva efficacia fino a quando non inizieranno a essere applicabili le nuove disposizioni fiscali previste dal titolo X del CTS.

6 ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO

6.1 Premessa

Il Codice abroga e sostituisce, come detto, anche la l. 266/1991, legge quadro sul volontariato e la l. 383/2000, Disciplina delle associazioni di promozione sociale. Contestualmente nel Codice si trova il riconoscimento delle “reti associative”, che consentirà alle associazioni nazionali di secondo (o terzo o ancora ulteriore) livello di essere riconosciute in tale qualità con diritto a svolgere una pluralità di azioni di sostegno, supporto e monitoraggio a favore delle associazioni loro aderenti.

Con l’entrata in vigore del Codice avrà avvio un periodo impegnativo per le singole associazioni nel quale sarà necessario attrezzarsi per un corretto recepimento delle novità introdotte dal Codice del Terzo Settore.

Il Terzo settore è contraddistinto da una essenziale ed auspicata presenza di personale volontario. Il volontariato si trovava indicato nelle già citate l. 266/1991 e l. 383/2000 nonché nella l. 381/1991, Cooperative sociali, e nel d.lgs. 155/2006, Disciplina della impresa sociale.

6.2 Figura del volontario

La scelta compiuta dal legislatore delegato è quella di operare un chiaro ed omogeneo inquadramento giuridico del volontario, anche in ragione del fatto che questo può esplicare la propria attività nelle molteplici tipologie di ETS.

L’art. 17, co. 1, consente agli ETS di avvalersi di volontari nello svolgimento delle proprie attività.

Il Codice definisce ora il volontario e l’attività di volontariato all’art. 17, co. 2, per il quale: *“Il volontario è una persona che, per sua libera scelta, svolge 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”*.

Ne è carattere principale la gratuità: l'attività del volontario è gratuita e non può essere in alcun modo remunerata, neppure in modo indiretto, né dall'associazione né dal beneficiario dell'attività (art. 17, co. 3, CTS).

Come conseguenza della gratuità la qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio, o associato, o tramite il quale svolge la propria attività volontaria (art. 17, co. 5, CTS).

Il Codice prevede poi espressamente all'art. 17, co. 3, che il volontario abbia diritto al rimborso delle spese sostenute per l'attività prestata. Il rimborso delle spese deve essere preventivamente disciplinato dall'ente in via statutaria, regolamentare o con una delibera dell'associazione, a cura dell'organo competente in base allo statuto (in genere l'assemblea), la quale stabilirà le condizioni per il rimborso ed i suoi limiti massimi.

Continuano a non essere ammessi rimborsi a forfait.

Allo scopo di semplificare gli adempimenti sono ora specificatamente ammesse a rimborso le spese, sostenute dal volontario, mediante autocertificazione, nei limiti di 10 euro giornalieri fino a un massimo di 150 euro mensili. Anche in questo caso occorre però che l'organo associativo competente stabilisca per quali spese sia ammessa questa modalità di rimborso (art. 17, co.4, CTS).

L'autocertificazione presuppone l'effettiva esistenza della spesa anticipata e, all'occorrenza, che la spesa sia debitamente provata. In mancanza la legge prevede sanzioni penali.

Il comma 1 dell'art. 17 del Codice che prevede l'iscrizione in un apposito Registro per i volontari che svolgono attività "in modo *non* occasionale". La legge non fornisce elementi per definire il concetto di occasionalità e tale mancanza può costituire fonte di rischio sotto il profilo della responsabilità dell'associazione. Per evitare o almeno limitare le possibili conseguenze, potrebbe essere opportuno escludere in via di principio, ove possibile, l'apporto occasionale di attività volontaria, oppure, in alternativa, inserire comunque nel registro dei volontari anche i volontari c.d. occasionali (salvo cancellarne il nome negli aggiornamenti periodici del registro).

Tutti i volontari devono essere assicurati "contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato, nonché per la responsabilità civile verso terzi" (art. 18, co. 1, CTS) anche quelli occasionali che, in quanto tali, non sono iscritti nell'apposito registro. Proprio in ragione del fatto che l'obbligo di assicurazione prescinde dall'iscrizione del volontario nell'apposito registro, le polizze possono essere numeriche (art. 18, co. 2, CTS). È infatti previsto un apposito decreto interministeriale dove saranno individuati meccanismi assicurativi semplificati, riguardanti le diverse tipologie di polizze attivabili (individuale, numerica e collettiva)

Nel caso in cui l'ente stipuli convenzioni con la pubblica amministrazione, a quest'ultima faranno carico gli oneri relativi, con riferimento allo svolgimento delle attività convenzionate (art. 18, co. 3, CTS). Resta pertanto fermo l'obbligo dell'ente di assicurare comunque i volontari per le attività non inerenti ai servizi in convenzione.

Nella stipula della assicurazione, fermo restando la necessità di verificare i contenuti del decreto ministeriale che detterà i meccanismi assicurativi, sarà necessario verificare la disciplina di trattamento della figura del volontario occasionale, in modo da evitare che una sua non precisa definizione possa esporre l'associazione a responsabilità dirette e domande risarcitorie.

La legge esclude (art. 17, co. 6, CTS) la qualità di volontario per l'associato che *"occasionalmente coadiuvi gli organi sociali nello svolgimento delle loro funzioni"*. È da segnalare che tale figura riguarda l'attività esclusivamente riferita agli organi sociali (assemblea, consiglio, presidenza, probiviri e sindaci) e non alle attività operative.

6.3 Organizzazioni di volontariato

Tutte le norme fino ad ora illustrate si applicano a tutti gli enti associativi del Terzo settore, comprese le ODV che sono inoltre disciplinate, insieme ad altre categorie di soggetti, da norme particolari contenute nel titolo III.

La disciplina specifica delle ODV ripete largamente contenuti della legislazione precedente (l. 266/1991), introducendo tuttavia alcune rilevanti novità.

È possibile costituire ODV mediante associazione (riconosciuta o non riconosciuta) di un numero non inferiore a sette persone fisiche o, in caso di organizzazioni complesse (associazioni di associazioni), tre ODV.

L'attività si deve svolgere *"prevalentemente"* in favore di terzi con riferimento ad una o più attività previste dall'art. 5 del Codice e avvalendosi in *modo prevalente* delle *"attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati"* (questo primo comma dell'art. 32 del CTS è stato così modificato in sede di correttivo, nella parte in cui si è specificato che, nel caso l'organizzazione sia costituita da altri ODV, occorre considerare gli associati di queste ultime).

Soprattutto per le organizzazioni complesse (ma non solo: potrebbe darsi anche il caso di una ODV di individui con un ETS sostenitore) è prevista la possibilità che possano essere ammessi come associati altri ETS (per esempio cooperative sociali, imprese sociali, enti filantropici, associazioni di promozione sociale), nonché altri enti senza scopo di lucro che non siano ETS purché il loro numero non sia superiore al 50% del numero delle ODV associate. Tale previsione comporterà un rilevante impatto culturale nel mondo del volontariato organizzato che fino ad ora era abituato al concetto di *"una testa un voto"* e che si troverà di fronte ad assemblee alle quali potranno venir ammesse anche strutture complesse con differenti impatti di democraticità.

Analogamente a quanto è stato stabilito all'art. 12, Denominazione sociale, il Codice prevede che la denominazione sociale delle ODV deve contenere l'indicazione di *"organizzazione di volontariato"* o l'acronimo di *"ODV"*. Trattandosi di norma speciale, troverà dunque applicazione l'adozione dell'acronimo ODV e, qualora l'ente lo desideri, anche quello di ETS.

Occorre fare attenzione alla pesante sanzione pecuniaria prevista all'art. 91, co. 3 (da 2.500 a 10.000 euro), per coloro che utilizzano illegittimamente l'indicazione di Ente terzo settore, di associazione di promozione sociale o di organizzazione di volontariato oppure i corrispondenti acronimi, ETS, APS, ODV.

Come già previsto con la l. 266/1991, il Codice ribadisce che le ODV possano assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo *"esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività"*

svolta". La nuova normativa fissa ora in modo inequivocabile il rapporto che dovrà esistere fra volontari e personale retribuito indicando che, in ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività "non può essere superiore al 50% del numero dei volontari" (art. 33, co. 1, CTS). È da notare che apposita norma è introdotta anche nella novellata disciplina delle imprese sociali, dove l'art. 11, co. 2, del d.lgs. 112/2017 prevede che il numero dei volontari impiegati nell'attività di impresa non può essere superiore a quello dei lavoratori retribuiti.

L'art. 33, comma 2, stabilisce che le ODV possano 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 dalle attività di cui all'articolo 6 e definite dallo stesso Codice come "diverse".

Al riguardo è da ricordare che le attività "diverse" di cui all'art. 6 possono essere realizzate se:

- l'atto costitutivo e lo statuto dell'ODV lo consentano;
- siano secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale (specificatamente elencate nell'art. 5) salvo quanto di seguito specificato;
- rispettino i limiti e i criteri che dovranno essere definiti con apposito decreto del Ministero del lavoro, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze.

La norma precisa che, per le attività di interesse generale, le ODV possono ricevere soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate. Come già indicato, l'art. 24-ter, co. 1, del d.l. 119/2016, convertito con modificazioni dalla l. 17 dicembre 2018, n. 136, ha previsto che le ODV possano svolgere le attività di cui all'art. 5 del CTS "eccedendo" il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate. Laddove ciò si verifichi, tale attività rientrano nel conteggio delle attività diverse ed è svolta *"quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'articolo 6"*.

La problematica derivava dal combinato disposto di due passaggi della norma: innanzi tutto i maggiori limiti, rispetto alla situazione antecedente, in quanto il 2° e 3° comma dell'articolo 33 del decreto escludevano per le ODV la possibilità di trarre le proprie risorse da fonti diverse da quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi nonché dalle attività di cui all'articolo 6 oltre al rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate derivanti dall'attività di interesse generale prestata di cui all'art. 5. Tale prima incongruenza è stata sanata riconoscendo la possibilità per le ODV di svolgere, quale attività secondaria, anche l'attività di interesse generale a fronte di corrispettivi eccedenti il mero rimborso delle spese effettivamente sostenute.

In merito alla *governance* l'art. 34 statuisce che gli amministratori delle ODV devono essere scelti tra le persone fisiche associate ovvero indicate, tra i propri associati, dalle ODV associate. Trova poi applicazione l'art. 2382 del codice civile in merito all'ineleggibilità e la decadenza di coloro i quali siano interdetti, inabilitati, falliti (non riabilitati) o chi siano stati condannati ad una pena che importa l'interdizione anche temporanea dai pubblici uffici e da incarichi direttivi.

Anche ai componenti degli organi sociali, in quanto anch'essi volontari, non può essere attribuito alcun compenso ma solo il rimborso delle spese sostenute per l'attività inerenti alla carica. Vi fa eccezione il componente dell'organo di controllo che abbia i richiesti requisiti di professionalità.

6.4 Accesso al credito agevolato, privilegi, accesso al fondo sociale europeo, strutture e autorizzazioni temporanee per manifestazioni pubbliche e locali utilizzati

L'art. 67, sempre in ambito di promozione e sostegno degli ETS, indica come le provvidenze creditizie e fideiussorie già previste per le cooperative e i loro consorzi sono estese anche alle ODV che, nell'ambito delle convenzioni con le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 56, abbiano ottenuto l'approvazione di uno o più progetti di attività e di servizi di interesse generale inerenti alle finalità istituzionali, cioè inerenti all'art. 5.

Allo stesso modo l'art. 68, indica come i crediti delle ODV, sempre se collegati allo svolgimento delle attività di cui all'art. 5, hanno privilegio generale sui beni mobili del debitore ai sensi dell'articolo 2751-*bis* del codice civile.

L'art. 69 poi, prevede che lo Stato, le Regioni e le Province autonome promuovano le opportune iniziative per favorire l'accesso degli enti del Terzo settore, e quindi anche alle ODV, ai finanziamenti del Fondo sociale europeo e ad altri finanziamenti europei per progetti finalizzati al raggiungimento degli obiettivi istituzionali anche se in questo caso senza legarli ai servizi di interesse generale di cui all'art. 5.

L'art. 70 ed il successivo art. 71 innovano e regolamentano alcune fattispecie che la consuetudine ha reso di grande interesse negli ultimi anni.

In particolare l'art. 70 stabilisce che lo Stato, le Regioni e Province autonome e gli Enti locali possono prevedere forme e modi per l'utilizzazione non onerosa di beni mobili e immobili per manifestazioni e iniziative temporanee degli ETS, nel rispetto dei principi di trasparenza, pluralismo e uguaglianza sottolineando come detti enti, in occasione di particolari eventi o manifestazioni, possano, per il periodo di svolgimento delle predette manifestazioni e per i locali o gli spazi cui si riferiscono, somministrare alimenti e bevande in forma semplificata rispetto alle autorizzazioni normalmente richieste.

L'art. 71 stabilisce che le sedi degli ETS e i locali in cui si svolgono le relative attività istituzionali, purché non di tipo produttivo, sono compatibili con tutte le destinazioni d'uso omogenee previste dal decreto del Ministero dei lavori pubblici 2 aprile 1968 n. 1444 e simili, indipendentemente dalla destinazione urbanistica.

Inoltre, il secondo comma dello stesso articolo stabilisce che lo Stato, le Regioni e Province autonome e gli Enti locali possono concedere in comodato trentennale beni mobili ed immobili di loro proprietà, non utilizzati per fini istituzionali, agli enti del Terzo settore, ad eccezione delle imprese sociali, per lo svolgimento delle loro attività istituzionali.

6.5 Contributo per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali

L'art. 76 riprende e precisa la previsione del contributo già in essere corrispondente alla riduzione del costo relativo all'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali, parificato all'onere dell'Iva applicata. Infatti, il primo comma, attingendo alle risorse di cui all'art. 73, co. 2, lett. c), prevede il sostegno dell'attività di interesse generale delle ODV, sempre quelle di cui all'art. 5, attraverso l'erogazione di contributi per l'acquisto, da parte delle medesime, di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e di beni strumentali, utilizzati direttamente ed esclusivamente per attività di interesse generale, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diverse utilizzazioni senza radicali trasformazioni.

Inoltre, per l'acquisto di autoambulanze, in alternativa a quanto disposto al comma 1, le ODV possono conseguire il predetto contributo nella misura corrispondente all'aliquota IVA del prezzo complessivo di acquisto, mediante corrispondente riduzione del medesimo prezzo praticata dal venditore e senza limitazioni all'importo complessivo richiesto¹¹. Il venditore recupera le somme corrispondenti alla riduzione praticata mediante compensazione con i versamenti periodici, tributari e previdenziali, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. 241/1997.

Importante poi sottolineare che per le ODV aderenti alle reti associative di cui all'art. 41, co. 2, la richiesta e l'erogazione dei contributi di cui al co. 1 deve avvenire per il tramite delle reti medesime.

Le modalità di attuazione delle disposizioni di cui al presente articolo dovranno essere emanate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali entro il 3 agosto 2018.

6.6 Regime fiscale, regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e tenuta e conservazione scritture contabili

Il Capo II del Titolo X del CTS, agli artt. 84 e 86, prevede disposizioni semplificative e di favore in forma particolare per le ODV.

¹¹ Si veda: Agenzia delle Entrate, Risposta n. 63/2018. La risposta chiarisce, in estrema sintesi, che "[...] per il credito in argomento esiste uno stanziamento, lo stesso può essere utilizzato in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, senza concorrere al limite previsto dall'articolo 34, comma 1 della legge n. 388 del 2000".

L'art. 84 stabilisce che, oltre a quanto già previsto ai commi 1 e 2 dell'art. 79, non si considerano commerciali le seguenti attività effettuate dalle ODV e svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato:

- attività di vendita di beni ricevuti da terzi a titolo gratuito; la vendita deve essere curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari; la vendita deve essere curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

Inoltre, i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle ODV sono esenti dall'imposta sul reddito delle società.

A sensi dell'art. 86, le ODV possono poi applicare, salvo opzione contraria, in relazione alle attività commerciali svolte, nel caso in cui nell'esercizio precedente i ricavi non risultino superiori a 130.000 euro (importo da ragguagliare all'intero anno solare nell'ipotesi di ETS neo-costituiti o, comunque, con periodi d'imposta inferiore all'anno), un regime forfetario di maggior vantaggio rispetto all'imposizione ordinaria e al forfetario previsto per tutti gli ETS dall'art. 80. In caso di superamento del limite di ricavi il regime viene perso con effetto dal periodo d'imposta successivo.

Infatti, sugli introiti delle attività commerciali le ODV che applicano il regime forfetario possono determinare il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente di redditività pari al solo 1%.

Segue poi un'ampia disamina delle norme semplificative relative all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Il capo II del titolo X, che prevede specifiche disposizioni per le ODV (e le associazioni di promozione sociale), si conclude con alcune disposizioni specifiche in merito alla tenuta e conservazione delle scritture contabili.

6.7 Norme transitorie

Le associazioni di volontariato iscritte negli appositi registri sono considerate, come già ampiamente detto, in via transitoria ETS (pur non potendo utilizzare tale denominazione sino all'operatività del RUNTS). Le organizzazioni iscritte nei predetti registri tras migreranno nel RUNTS alla data della sua creazione (si veda Capitolo 2).

Si rammenta che l'articolo 102, comma 1, del CTS abroga anche le seguenti disposizioni:

- a. la legge 11 agosto 1991, n. 266;
- b. il decreto del Ministro del tesoro 8 ottobre 1997, recante "Modalità per la costituzione dei fondi speciali per il volontariato presso le regioni";

Anche per tale motivo, il Ministero ha ritenuto che le ODV che si vengono a costituire nel periodo successivo all'entrata in vigore del d.lgs. 117/2018 debbano già conformarsi sostanzialmente alle nuove previsioni del CTS, laddove queste non siano contrarie alle disposizioni in essere, ancora necessarie per l'iscrizione negli appositi registri.

All'articolo 102, co. 2, è infine previsto che:

Sono altresì abrogate le seguenti disposizioni a decorrere dal termine di cui all'articolo 104, co. 2, del CTS (che – si ricorda – stabilisce quanto segue: *“le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto dal comma 1, si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro”*):

- a. gli articoli da 10 a 29 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, fatto salvo l'articolo 13, commi 2, 3 e 4;
- b. l'articolo 8, co. 2, primo periodo, e co. 4, della legge 266/1991.

Una lettura sistematica delle disposizioni in essere, per il meccanismo transitorio descritto, porterebbe a ritenere che le previsioni statutarie approvate entro il 3 agosto 2019 entrino integralmente in vigore, fatte eccezione per le disposizioni che risultano *contra legem* e di quelle relative alle imposte sui redditi, prima dell'operatività del RUNTS.

7 ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE

7.1 Caratteristiche e peculiarità

La riforma del Terzo settore, con l'abrogazione della l. 383/00, è intervenuta pesantemente nel mondo delle APS. Con l'approvazione del CTS si è inteso rivedere in forma organica la disciplina delle APS. Tali organismi (caratterizzati dallo svolgimento di attività di "rilevante utilità collettiva" a beneficio dei propri associati o dei terzi) da costituirsi ora necessariamente in forma associativa (art. 35, CTS), hanno "perso" la libertà di scelta sulle attività da svolgere dovendo prevedere in statuto (e operare esclusivamente) le attività di interesse generale espressamente elencate nel Codice (art. 5, CTS) nonché nelle attività diverse (art. 6 CTS) stabilite con apposito decreto ministeriale.

La nuova disciplina esclude possano essere considerate APS i circoli e associazioni che prevedono limitazioni all'accesso nella loro compagine sociale con riferimento a condizioni di censo ovvero per discriminazioni di qualsiasi altra natura, dovendo il sodalizio garantire il più libero e trasparente sistema di accesso alla compagine sociale da parte dei potenziali aderenti

Tuttavia, potranno far parte della compagine sociale delle nuove APS anche altri ETS o enti senza scopo di lucro, purché non in misura prevalente (più del 50%) rispetto alle altre APS associate (eccezione fatta per *"enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI che associano un numero non inferiore a cinquecento associazioni di promozione sociale"*).

La perdita di importanti agevolazioni (tra le quali si menziona la decommercializzazione dei corrispettivi specifici ex art. 148, co. 3, TUIR, l. 398/91, ecc.) dovrà essere attentamente valutata da parte delle associazioni culturali, cori, bande e filodrammatiche, pro loco e simili che potranno trovare nella trasformazione in associazione di promozione sociale (o anche organizzazioni di volontariato) ETS una valida alternativa per non essere tagliate fuori dal sistema di agevolazioni e semplificazioni amministrativo-contabili previste per gli enti di interesse collettivo.

In attesa della piena operatività del Codice, a partire dal 3 agosto 2017 i sodalizi costituiti in forma di associazione di promozione sociale devono costituirsi e applicare, laddove possibile, la nuova disciplina di cui al d.lgs. 117/17, mentre per la APS preesistenti l'adeguamento statutario dovrà essere effettuato entro il termine del 3 agosto 2019.

Pertanto, gli enti costituiti dal 3 agosto 2017 sono tenuti a conformarsi "ab origine" alle disposizioni codicistiche (limitatamente a quelle direttamente applicabili), rappresentando queste le norme di riferimento per le nuove APS.

Come precisato dalla norma (art. 101 CTS) e ribadito nella recente circolare Ministeriale n. 20 del 27 dicembre 2018, in attesa della costituzione e operatività del Registro unico nazionale del Terzo

settore restano valide le previgenti regole ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione nei Registri degli enti di promozione sociale, dovendosi considerare le APS già iscritte quali soggetti legittimati ad applicare la disciplina propria dei futuri ETS¹².

Ciò premesso, risulta quindi evidente come, a Registro unico costituito, le uniche realtà che potranno operare in veste di associazione di promozione sociale saranno gli enti associativi iscritti nel RUNTS, sezione APS, non essendo più possibile (come è stato finora) costituirsi come tali ma privi di iscrizione negli appositi registri.

7.2 Aspetti caratteristici

Le associazioni di promozione sociale possono essere costituite in forma di associazione con o senza personalità giuridica: per effetto della nuova disciplina contenuta nel d.lgs. 117/17, dovranno necessariamente essere costituite da almeno sette persone fisiche o tre APS (APS di II° livello) e rivolgere le proprie attività a favore dei propri aderenti (c.d. associati), loro familiari nonché terzi estranei al sodalizio (art. 35 CTS). Come precisato nel comma 1-*bis*, inserito nell'art. 35 dal d.lgs. 105/18, il numero minimo degli associati deve essere sempre garantito pena, in caso di mancata ricostituzione entro il termine annuale dal venir meno del numero legale, la cancellazione dell'ente dal RUNTS (salvo sua espressa richiesta di trasferimento in diversa sezione dello stesso registro).

Tra le regole da rispettare da parte delle APS si ricorda, accanto ai vincoli previsti dal CTS per la generalità degli ETS (es. il divieto di distribuire, direttamente o indirettamente, utili, riserve, capitale o avanzi di gestione, ecc.), il divieto di trasferire la quota sociale, a qualsiasi titolo, nonché la previsione di clausole statutarie che subordinino la partecipazione alla vita associativa alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.

Sotto il profilo della trasparenza verso l'esterno, la nuova norma, collegando la qualifica di APS all'iscrizione nel RUNTS (per ora sostituita dall'iscrizione nei preesistenti registri regionali e provinciali della promozione sociale), non sembra lasciare spazio (come invece aveva permesso la l. 383/00) all'esistenza di associazioni di promozione sociale "non iscritte" (peraltro, il requisito d'iscrizione ai fini della trasparenza è richiesto a tutte le tipologie di ETS). Infatti, come previsto dall'art. 35, potranno (e dovranno) includere nella propria denominazione la dicitura di "associazione di promozione sociale" ovvero l'acronimo "APS" esclusivamente quegli enti costituiti in forma di associazioni di diritto privato (riconosciute o meno) secondo i dettami del Titolo V, Capo II, del CTS.

¹² Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, circolare n. 20 del 27/12/2018: "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"

7.3 Volontari, associati e forza lavoro

Stante l'obbligo di legge (art. 35, co. 1, CTS) di avvalersi in forma prevalente dell'attività volontaristica dei propri associati (o aderenti delle APS associate) nonché il divieto di intrattenere rapporti di lavoro retribuiti con i propri associati che siano anche volontari non occasionali (art. 17, comma 5, CTS), il sodalizio, in continuità con la previgente disciplina, potrà fruire di prestazioni a titolo oneroso (autonome, subordinate o di altra natura), anche con l'impiego dei propri associati, qualora fondamentali per il perseguimento delle finalità statutarie.

Conclude l'art. 36 CTS sottolineando come, in ogni caso, la forza lavoro retribuita non può essere eccedente nel numero, la metà dei volontari o il 5% degli associati dell'ente.

7.4 Aspetti fiscali

Ribadita la natura commerciale delle attività rivolte ai terzi aventi natura corrispettiva, alle APS sono riconosciute importanti agevolazioni e semplificazioni.

Le agevolazioni fiscali proprie delle associazioni di promozione sociale, così come previste dall'art. 85, d.lgs. 117/2017, rappresentano sostanzialmente il frutto dell'evoluzione dell'attuale disciplina contenuta nell'art. 148, TUIR. Nella stessa direzione, il nuovo regime forfettario applicabile alle attività commerciali svolte dalle APS somiglia sotto il profilo delle imposte dirette, in alcuni tratti, all'attuale regime forfettario ex l. 398/91 (ancorché con un tetto massimo più basso e senza regime IVA).

Ai sensi dell'art. 85, comma 1, d.lgs. 117/2017 le APS godono della totale decommercializzazione dei proventi corrisposti dai partecipanti ("corrispettivi specifici") per le attività statutarie del sodalizio qualora siano soddisfatti determinati presupposti. L'agevolazione in questione richiede, quindi, il verificarsi di un duplice presupposto, sia in termini di attività svolta (*"in diretta attuazione degli scopi istituzionali"*) sia di natura del fruitore (*"propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera m."*).

La medesima agevolazione risulta applicabile, per effetto del comma 2, anche alle cessioni a titolo oneroso di proprie pubblicazioni, qualora destinate in misura prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi in attuazione dei propri scopi sociali (es. bollettino periodico).

Sotto il profilo dell'Iva, limitandosi l'art. 85 all'esenzione dalle sole imposte dirette, si ritiene ancora applicabile l'art. 4, comma 4, d.P.R. 633/72 secondo il quale non si considerano poste in essere nell'esercizio di attività commerciali e, di conseguenza, non sono soggetti a IVA i corrispettivi specifici o i contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto qualora percepiti dall'ente per la partecipazione alle attività

istituzionali svolte nei confronti dei propri associati, di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei soci, associati o partecipanti delle stesse e dei tesserati delle organizzazioni nazionali di affiliazione.

Sono considerate, invece, sempre e comunque, commerciali (anche se rivolte agli associati) le cessioni di beni nuovi destinati normalmente alla vendita, la somministrazione di alimenti e bevande, servizi idrici, di erogazione di energia elettrica, gas, vapore, le prestazioni alberghiere, di vitto ed alloggio, di trasporto (merci e persone), deposito e servizi portuali e aeroportuali nonché:

- gestioni di spacci aziendali e mense;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- attività fieristica ed altre esposizioni di carattere commerciale;
- pubblicità (ed altra attività promozionale) commerciale;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Analogamente a quanto già previsto dall'attuale testo dell'art. 148, co. 5, TUIR, il CTS riconosce alle APS la possibilità di de-commercializzare i corrispettivi specifici derivanti dalle attività di somministrazione di alimenti e bevande (effettuate presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar ed esercizi simili) nonché dall'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici qualora:

- si tratti di attività strettamente complementari a quelle istituzionali svolte a favore degli associati e familiari conviventi;
- per l'esercizio delle stesse l'ente non si avvalga di strumenti pubblicitari ovvero di altri mezzi promozionali e di diffusione rivolti ai terzi (comunicazione ammesse solo verso gli associati).

Permane, come previsto dalla l. 383/2000, l'esclusione delle quote e contributi sociali dalla formazione della base imponibile per l'imposta sugli intrattenimenti.

Sono altresì esclusi dall'alveo commerciale i proventi derivanti dalla vendita a terzi dei beni ottenuti dall'associazione a titolo gratuito, qualora si tratti di attività svolta per meri fini di sovvenzionamento e che la stessa sia curata direttamente dall'ente, senza intermediari o impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenza.

Per effetto della nuova norma sono esclusi dalla base imponibile IRES i redditi derivanti dagli immobili impiegati esclusivamente nell'esercizio delle attività istituzionali.

In ultimo è doveroso ricordare che, le APS (commerciali o meno), a breve, pur lasciando sul campo la possibilità di applicare il regime forfettario ex l. 398/91, qualora abbiano realizzato proventi non superiori a 130.000 euro nel periodo d'imposta precedente (da ragguagliare all'intero anno solare nell'ipotesi di ETS neo-costituiti o, comunque, con periodi d'imposta inferiori all'anno) potranno fruire di un importante regime forfettario (migliorativo rispetto a quello previsto dall'art. 80 del Codice) grazie al quale potranno determinare l'imposta d'esercizio applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente pari al 3%. In caso di superamento del limite di ricavi, il regime viene perso con effetto dal periodo d'imposta successivo. La APS in regime forfettario ex art. 86 non eserciteranno alcuna rivalsa né detrazione dell'Iva essendo considerate, sotto il profilo dell'imposta, al pari di un privato consumatore.

Si noti che questo regime è applicabile anche in presenza di prevalenza dei proventi da attività commerciali.

Tra le semplificazioni introdotte dal CTS si ricorda l'esenzione dalla presentazione del Modello EAS.

8 IMPRESA SOCIALE

8.1 Regime civilistico

8.1.1 Normativa di riferimento

Il d.lgs. 112/2017, così come integrato dal d.lgs. 95/2018¹³, ha incisivamente rivisitato la disciplina dell'impresa sociale, già regolamentata dall'abrogato d.lgs. 155/2006.

Il d.lgs. 112/2017, così come modificato dal recente intervento di correzione, rappresenta il testo normativo di riferimento per l'inquadramento della disciplina, ancorché le sue disposizioni vadano collegate e concordate con quelle contenute nel Codice del terzo settore e, in via residuale con quelle contenute nel codice civile, applicabili queste ultime in ragione della forma giuridica in concreto rivestita dall'impresa sociale (art. 1, comma 5, d.lgs. n. 112/2017). Occorre sin da subito evidenziare che l'impresa sociale è a tutti gli effetti, come ricordato dall'art. 4, co. 1, del d.lgs. 117/2017, un ETS e che le regole proprie della fattispecie civilistica devono trovare adeguato coordinamento con la disciplina di settore.

Come chiariscono i commi 6 e 7 dell'art. 1 del d.lgs. n. 112/2017, le disposizioni dello stesso decreto sono applicabili nei limiti di compatibilità con il d.lgs. n. 175/2016, mentre non trovano applicazione con riferimento agli enti disciplinati nel d.lgs. n. 153/1999. In altri termini, la disciplina contenuta nel d.lgs. n. 112/2017 trova applicazione alle società a partecipazione pubblica, nei limiti di compatibilità, mentre è inapplicabile alle fondazioni di origine bancaria di cui al d.lgs. n. 153/1999.

La disciplina delle imprese sociali è altresì completata in alcuni atti di indirizzo e in alcuni provvedimenti normativi di rango secondario emanati dai Ministeri vigilanti.

Nello specifico, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha emanato:

- il decreto del Ministero dello Sviluppo Economico e del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 16 marzo 2018 al fine di dare attuazione all'art. 5, comma 5 in materia di atti e documenti da presentare al registro delle imprese e di modalità per l'esecuzione di tali adempimenti;
- il decreto 27 aprile 2018 pubblicato sulla Gazzetta ufficiale n. 139 del 19 giugno 2018 recante "Disposizioni in materia di trasformazione, fusione, scissione, cessione d'azienda e

¹³ Si tratta delle Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, ai sensi dell'articolo 1, comma 7, della legge 6 giugno 2016, n. 106.

devoluzione del patrimonio da parte delle imprese sociali”, al fine di dare attuazione alle prescrizioni contenute nell’art. 12, comma 2, d.lgs. n. 112/2017;

- nota congiunta di Ministero del lavoro e Ministero dello sviluppo economico n. 29103 del 31 gennaio 2019.

La fitta recente produzione normativa è stata arricchita dalla circolare n. 3711/C, prot. n. 108 del 2 gennaio 2019, diffusa dal MISE per fornire indicazioni circa le modalità di svolgimento di adempimenti pubblicitari che la legge pone a carico delle imprese sociali.

8.1.2 Qualificazione giuridica e organizzazione

Ai sensi dell’art. 6, comma 1, d.lgs. n. 112/2017, la denominazione o la ragione dell’impresa sociale in qualunque modo formate deve contenere l’indicazione “impresa sociale” e tale indicazione deve essere utilizzata negli atti e nella corrispondenza dell’ente. La tutela dell’affidamento dei terzi è altresì garantita dal divieto di utilizzo, da parte di soggetti differenti dalle imprese sociali, dell’indicazione “impresa sociale” o di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli.

L’espressione “Impresa sociale” esprime, come indicato dall’art. 1 del d.lgs. n. 112/2017, una peculiare qualifica normativa riferibile trasversalmente a qualsivoglia organizzazione privata dotata di soggettività giuridica, ivi incluse le società commerciali, sulla base del presupposto che queste: (i) siano prevalentemente dedite allo svolgimento, secondo un criterio imprenditoriale, di un’attività di impresa di interesse generale; (ii) non perseguano uno scopo di lucro ma finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale; (iii) adottino modalità di gestione responsabili e trasparenti ed infine (iv) favoriscano il coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e, più in generale, dei soggetti a vario titolo interessati alla loro attività.

Quanto alle forme giuridiche utilizzabili, il legislatore precisa che la qualifica di impresa sociale può essere attribuita a tutti gli enti privati, inclusi quelli la cui disciplina è raccolta nel libro V del codice civile, ad esclusione delle società unipersonali, delle amministrazioni pubbliche di cui all’art. 1, comma 2, d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165¹⁴ e degli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l’erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati.

La qualifica di impresa sociale è riconosciuta di diritto alle cooperative sociali ed ai loro consorzi le quali, peraltro, sono espressamente incluse tra le imprese sociali anche nel Codice del terzo settore¹⁵. Occorre precisare, al riguardo, che alle cooperative sociali e ai loro consorzi continuano

¹⁴ Ai sensi dell’art. 1, comma 2, d.lgs. n. 165/2001: “Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale”.

¹⁵ Cfr. a titolo d’esempio, gli artt. 4 e 46 del Codice del terzo settore. L’art. 40, comma 2, del Codice del terzo settore chiarisce che le cooperative sociali e i loro consorzi sono disciplinati dalla legge 8 novembre 1991, n. 381.

ad applicarsi le previsioni di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381 e, solo nei limiti di compatibilità con tali ultime previsioni, le regole contenute nel d.lgs. n. 112/2017¹⁶.

Ne discende che le cooperative sociali non hanno l'obbligo di dover dimostrare il possesso dei requisiti fissati per le imprese sociali nel d.lgs. n. 112/2017, in quanto di diritto sono riconosciute come imprese sociali e, conseguentemente, iscritte nella sezione speciale del registro delle imprese riservata alle imprese sociali. Quando verrà istituito il Registro unico del Terzo settore, le cooperative sociali verranno iscritte nella sezione dedicata alle imprese sociali. Come chiarito dal Mise recentemente (cfr. nota del 31 gennaio 2019, prot. n. 0029103), infatti, sulle cooperative sociali e sui loro consorzi non incombe l'onere di dimostrare il possesso dei requisiti che ne fanno un'impresa sociale.

Come accennato, sempre ai sensi dell'art. 1, comma 5, d.lgs. n. 112/2017, alle cooperative sociali si applicano le disposizioni del d.lgs. n. 112/2017 nel rispetto della normativa specifica delle cooperative e solo se compatibili.

Ne discende ulteriormente che le cooperative sociali non debbano obbligatoriamente procedere con l'adeguamento dello statuto, in quanto il rispetto della legge istitutiva di riferimento (legge n. 381/1991) è ritenuto condizione sufficiente per l'inclusione tra le imprese sociali.

L'applicabilità del d.lgs. n. 112/2017 agli enti religiosi civilmente riconosciuti è limitata all'ambito delle attività di impresa di interesse generale di cui all'art. 2 dello stesso decreto e condizionata al fatto che lo svolgimento di tali attività sia determinata in un regolamento redatto con la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata che recepisca le norme del d.lgs. n. 112/2017. Anche in questa sede, come già fatto nell'art.4, co. 3 del CTS, il legislatore precisa che per lo svolgimento delle attività di interesse generale si rende necessaria la costituzione di un patrimonio destinato e la tenuta separata delle scritture contabili.

Il d.lgs. n. 112/2017 detta anche alcune indicazioni relative ai profili organizzativi dell'impresa sociale che possono ritenersi tipiche rispetto alle discipline di riferimento prescelte in sede di costituzione.

Per questo motivo, in qualsiasi impresa sociale, l'atto costitutivo o lo statuto possono riservare a soggetti esterni all'impresa sociale la nomina dei componenti degli organi sociali purché la maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione sia riservata all'assemblea dei soci o degli associati. L'atto costitutivo, inoltre, deve prevedere specifici requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza per quanti assumono tali incarichi.

La presidenza dell'ente non può essere assunta da rappresentanti di amministrazioni pubbliche o enti con scopo di lucro ovvero di società unipersonali. Così anche il controllo con l'unica recente eccezione delle ex IPAB.

Allo stesso modo, l'art. 8 d.lgs. n. 112/2017 impone che sia l'atto costitutivo o lo statuto a regolare le modalità di ammissione e di esclusione di soci o associati, nonché il rapporto sociale, tenendo in considerazione il principio di non discriminazione, le specificità della compagine societaria e della struttura associativa, il tutto compatibilmente con la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita.

¹⁶ Nel ricostruire la disciplina, l'art. 1, comma 4, d.lgs. n. 112/2017 specifica che l'ambito di attività consentita alle cooperative sociali è quella individuata nell'art. 1 della legge n. 381/1999 peraltro modificato dallo stesso art. 17, comma1, d.lgs. n. 112/2017.

Le imprese sociali già costituite avrebbero dovuto adeguare i propri statuti alle previsioni del d.lgs. n. 112/2017 entro il 19 gennaio 2019, secondo le previsioni di cui all'art.17 come modificato dal d.lgs. n. 95/2018, potendo provvedere nel medesimo termine con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria. Vale la pena segnalare che il mancato adeguamento dello statuto nel termine previsto dalla normativa non dovrebbe condurre – in base ad una lettura sistematica delle disposizioni del d.lgs. 112/2017 - ad un'automatica perdita della qualifica di impresa sociale. La perdita della qualifica e la conseguente cancellazione dell'ente dalla speciale sezione del registro imprese, infatti, costituiscono in base al d.lgs. 112/2017 una *extrema ratio*, in presenza di irregolarità non sanate e non sanabili (come si evince, in particolare, dalle procedure descritte dall'art. 15, commi 6-8, del d.lgs. 112/2017 che prevedono in caso di violazioni delle norme del decreto una diffida ad adempiere indirizzata agli organi di amministrazione e, in caso di mancata ottemperanza, la nomina di un commissario ad acta). Le imprese sociali che non si siano adeguate entro il citato termine dovrebbero quindi poter comunque allineare lo statuto alle disposizioni del d.lgs. n. 112/2017, dovendo tuttavia ricorrere a tal fine alle maggioranze rafforzate previste per l'assemblea straordinaria.

8.1.3 Attività di impresa di interesse generale e assenza di scopo di lucro

Premesso che l'impresa sociale esercita in via stabile e principale una o più attività di impresa di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, l'art. 2 del d.lgs. n. 112/2012 è dedicato all'individuazione delle attività d'impresa di interesse generale. La riforma della disciplina del terzo settore ha significativamente ampliato il novero di tali attività aggiungendo alle attività tradizionali già contemplate dal d.lgs. 155/2006 (assistenza sociale; assistenza sanitaria; educazione, istruzione e formazione; tutela ambientale; valorizzazione del patrimonio culturale; turismo sociale; formazione universitaria e post universitaria; ricerca ed erogazione di servizi culturali; formazione extra-scolastica; servizi strumentali alle imprese sociali) nuovi settori quali: ricerca scientifica, attività culturali turistiche o ricreative, *housing* sociale, commercio equo e solidale, inserimento o reinserimento nel mercato del lavoro di persone svantaggiate, microcredito, agricoltura sociale, organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche ed altre. L'elencazione delle attività di interesse generale è inoltre suscettibile – come previsto dall'art. 2, co. 2, d.lgs. n. 112/2017 – di aggiornamenti ed integrazioni con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

Lo svolgimento di un'attività di impresa di interesse generale, seppur qualificante, non necessariamente deve esaurire il novero delle operazioni condotte dall'ente, ma è sufficiente che questa rivesta un ruolo prevalente. Al fine di identificazione del ricorrere del carattere di prevalenza, la novella mantiene fermo il criterio di incidenza percentuale dei ricavi, già disposto dall'abrogato d.lgs. 155/2006, in forza del quale si intende svolta in via principale l'attività di impresa di interesse generale per cui i relativi ricavi siano superiori al 70% dei ricavi complessivamente ottenuti dall'ente, secondo criteri di computo che verranno definiti con decreto del MISE adottato di concerto con il Ministero del lavoro.

Indipendentemente dall'oggetto dell'attività svolta, il d.lgs. n. 112/2017 considera attività di impresa sociale quella svolta da imprese in cui, subordinatamente al perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, siano occupati:

- lavoratori molto svantaggiati ai sensi dell'art. 2, n. 99, regolamento (Ue) n. 651/2014 della commissione europea del 17 giugno 2014;
- persone svantaggiate o con disabilità ai sensi dell'art. 112, comma 2, d.lgs. n. 50/2016, e successive modificazioni, nonché persone beneficiarie di protezione internazionale ai sensi del d.lgs. n. 251/2007 e persone senza fissa dimora iscritte nel registro di cui all'art. 2, quarto comma, della legge n. 1228/1954, le quali versino in condizione di povertà tale da non poter reperire o mantenere un'abitazione in autonomia.

In questo caso l'assunzione della qualifica è subordinata all'esistenza di tre condizioni che devono ricorrere congiuntamente:

1. il numero dei soggetti riconducibili alle summenzionate categorie e impiegati nell'impresa non deve essere inferiore al 30% dei lavoratori;
2. i lavoratori ascrivibili alla categoria dei "lavoratori molto svantaggiati" non possono essere computati per più di un terzo e per più di ventiquattro mesi dall'assunzione, termine superato il quale tali lavoratori non possono essere considerati svantaggiati¹⁷;
3. le particolari situazioni di svantaggio, disabilità, abituale povertà, necessità di protezione internazionale devono essere attestate in conformità alla vigente normativa.

La ricomprensione dell'impresa sociale tra gli enti del Terzo settore (art. 4, co. 1, del CTS) ha comportato l'esigenza di precisare che l'impresa sociale destina eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del patrimonio. In considerazione di ciò, l'impresa sociale non può distribuire, anche per via indiretta, ai propri soci, amministratori, dipendenti e collaboratori e componenti di altri organi sociali, anche in caso di recesso o in presenza di altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto, utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati. Rappresentano eccezioni a tale regola il riconoscimento al socio di una impresa sociale costituita secondo uno dei tipi societari di cui al libro V, del diritto al rimborso del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati calcolate dall'ISTAT, in caso di recesso o di altra causa che comporti lo scioglimento del rapporto sociale, nonché la possibilità di un riconoscimento di un dividendo nei limiti di seguito indicati.

Ciò premesso, l'art. 3 del d.lgs. n. 112/2017 contiene una elencazione delle ipotesi di distribuzione indiretta che, secondo la relazione illustrativa dello schema di decreto, non deve ritenersi esaustiva.

¹⁷ In tal senso si esprime la relazione illustrativa del d.lgs. n. 95/2018 di correzione del d.lgs. n. 112/2017.

Pur avendo la disciplina vocazione unitaria, il d.lgs. n. 112/2017, al fine di favorire il finanziamento dell'impresa sociale tramite capitale di rischio, consente la destinazione di una quota inferiore al 50% degli utili o degli avanzai di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti:

- ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci dell'impresa sociale costituita secondo uno dei tipi di cui al libro V del codice civile, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per famiglie di operai e di impiegati calcolate dall'Istat,
- alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale ovvero l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato
- a erogazioni gratuite a favore di enti del terzo settore differenti dalle imprese sociali che non risultino essere fondatori, soci, o associati dell'impresa sociale medesima o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale, rafforzando in tal modo i rapporti tra Enti del terzo settore e enfatizzando il ruolo di supporto anche finanziario dell'impresa sociale per lo sviluppo e la crescita di enti del terzo settore che non svolgano attività di impresa.

All'intervento di correzione effettuato per tramite del d.lgs. n. 95/2018, si deve, inoltre, l'inserimento del comma 2-*bis* volto a chiarire che non può essere considerata distribuzione neanche indiretta di utili e avanzi di gestione la ripartizione ai soci di impresa sociale costituita come cooperativa di ristorni correlati ad attività di interesse generale effettuata ai sensi dell'art. 2545-*sexies*, c.c., a condizione che lo statuto o l'atto costitutivo indichi i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e alla qualità degli scambi mutualistici e che si registri un avanzo della gestione mutualistica.

8.1.4 Cooperative sociali quali imprese sociali

Le cooperative sociali e i relativi consorzi acquistano di diritto, come accennato, la qualifica di impresa sociale. Del pari, si è precedentemente evidenziato come alle cooperative sociali e ai loro consorzi le disposizioni del d.lgs. n. 112/2017 si applicano nel rispetto della normativa specifica delle cooperative e solo nei limiti di compatibilità, fermo restando l'ambito di attività di cui all'art. 1 della legge n. 381/1991, come modificato ai sensi dell'art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 112/2017.

In ragione del disposto normativo, le cooperative sociali sono tenute ad effettuare un'analisi dell'applicabilità delle disposizioni dell'impresa sociale alla loro realtà. L'analisi della compatibilità del testo di riferimento del d.lgs. 112/2017 con la disciplina delle cooperative sociali ha già portata ad una serie di interventi ministeriali. Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali è intervenuto con una nota direttoriale del 22 febbraio 2018 per dirimere alcuni aspetti controversi.

In questa prospettiva, con riferimento all'elencazione delle attività, contenuta nell'art. 1, comma 1, lett. a), della legge n. 381/1991, effettua un intervento di tipo additivo includendo le attività di cui all'art. 2, lett. a), b), c), d), l) e p) dello stesso d.lgs. n. 112/2017.

Ne consegue, pertanto, che l'attività delle cooperative sociali potrà avere ad oggetto anche:

- interventi e servizi sociali ai sensi dell'art. 1, commi 1 e 2, della legge n. 328/2000 ed interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge n. 104/1992 e di cui alla legge n. 112/2016;
- interventi e prestazioni sanitarie;
- prestazioni socio-sanitarie di cui al d.P.C. del 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001;
- educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge n. 53/2008, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
- formazione extrascolastica finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;
- servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e molto svantaggiati, delle persone svantaggiate o con disabilità o senza fissa dimora o beneficiarie di protezione internazionale come individuate nell'art. 2, comma 4, d.lgs. n. 112/2017.

Resta ferma l'applicabilità di disposizioni di settore alle cooperative sociali¹⁸.

Allo stesso tempo, è stato rilevato che le cooperative sociali sono tenute alla predisposizione del bilancio sociale (art. 14, d.lgs. 112/2017), mentre non si applicano le previsioni dedicate all'impresa sociale con riferimento all'obbligo di nomina dei sindaci (art. 10, d.lgs. 112/2017), soggiacendo le stesse ad una apposita disciplina.

Il Ministero dello Sviluppo Economico ha, quindi pubblicato la circolare 3711/C del 2 gennaio 2019 con la quale ha stabilito che le cooperative sociali, essendo imprese sociali di diritto, non necessitano adeguamenti statutari. Come messo in evidenza in precedenza, trovando applicazione le disposizioni del d.lgs. n. 112/2017 nel rispetto della normativa specifica delle cooperative e solo se compatibili, sulle cooperative sociali non ricade l'obbligo di procedere con l'adeguamento dello statuto, in quanto il rispetto della legge istitutiva di riferimento (legge n. 381/1991) è ritenuto dal legislatore condizione sufficiente per l'inclusione tra le imprese sociali.

Occorre evidenziare, da ultimo, che la nota congiunta di Ministero del lavoro e Ministero dello sviluppo economico n. 29103 del 31 gennaio 2019 ha analizzato altri punti controversi della disciplina. Sull'esame di tali punti si rinvia a quanto questo Consiglio nazionale ha già prodotto in collaborazione con Alleanza delle cooperative¹⁹.

¹⁸ Si pensi all'assegnazione in concessione alle cooperative sociali di beni confiscati alla criminalità all'art. 48 d.lgs. n. 169/2001 o all'agricoltura sociale.

¹⁹ Si veda: CNDCEC/Alleanza delle cooperative, "Adeguamento delle cooperative sociali e delle imprese sociali alla riforma dell'impresa sociale" <http://www.cndcec.it/Portal/News/NewsDetail.aspx?id=17a57193-b189-40a8-b4ca-7a77805bca6a>.

8.1.5 Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi

L'art. 4 del d.lgs. n. 112/2017 ripropone essenzialmente le disposizioni già presenti nel d.lgs. n. 155/2006, estendendo all'attività di direzione e coordinamento di un'impresa sociale le previsioni, nei limiti di compatibilità, di cui al capo IX, del titolo V, del libro V, e l'art. 2545-*septies*, c.c.

Alcuni precipui obblighi di pubblicità vengono individuati nell'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 112/2017, in forza dei quali i gruppi di imprese sociali sono tenuti a depositare l'accordo di partecipazione presso il registro delle imprese e a redigere e a depositare i documenti contabili e il bilancio sociale in forma consolidata, predisposto in conformità alle linee guida di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 112/2017. Tale ultima disposizione prevede, al comma 2, che l'impresa sociale depositi presso il registro delle imprese e pubblichi sul proprio sito internet il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministero del lavoro, sentito il Consiglio Nazionale del terzo settore e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'impresa sociale, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.

A tale riguardo, è doveroso segnalare che lo schema di decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali con riguardo all'entrata in vigore delle sue disposizioni (relative all'adozione delle linee guida per la redazione del bilancio sociale degli ETS), prevede che si applichino *“a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della [sua, n.d.r.] pubblicazione”*, per cui, secondo le indicazioni diffuse dal MISE, fino a quel momento, il bilancio sociale dell'impresa sociale è redatto e depositato secondo le linee guida di cui al decreto 24 gennaio 2008 del Ministro della solidarietà sociale.

8.1.6 Costituzione dell'impresa sociale

Ai fini dell'ottenimento della qualifica di impresa sociale, la disciplina dispone che la costituzione dell'organizzazione avvenga per atto pubblico. Gli atti costitutivi dovranno disporre, attraverso la esplicita previsione dell'oggetto sociale e la statuizione dell'assenza di scopo di lucro, il ricorrere dei tratti qualificanti al fine del riconoscimento legale del carattere sociale dell'istituenda impresa. La denominazione o ragione sociale dell'organismo dovrà menzionare l'indicazione di *“Impresa sociale”*.

Entro trenta giorni dall'avvenuta costituzione, dovrà provvedersi al deposito per l'iscrizione in apposita sezione del registro delle imprese territorialmente competente. Detta iscrizione riveste una valenza costitutiva ai fini dell'acquisizione della qualifica di impresa sociale della nuova organizzazione.

Dall'iscrizione deriva l'inclusione dell'impresa sociale nel *genus* ETS, comportando la perdita di altre specifiche qualifiche (per cui, per esempio, una ODV che opta per ottenere la qualifica di impresa sociale non potrà mantenere la qualifica antecedente).

Il deposito dell'atto costitutivo, così come delle modifiche e di altri atti relativi all'impresa, devono essere depositati entro trenta giorni a cura del notaio rogante o degli amministratori presso l'Ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale dell'impresa, affinché quest'ultimo provveda all'iscrizione nella apposita sezione.

Gli enti religiosi sono tenuti al deposito del regolamento di cui all'art. 1, comma 3, d.lgs. n. 112/2017.

Attuando quanto previsto nel successivo comma 5 dell'art. 5, il decreto del 16 marzo 2018 emanato dal Ministero dello sviluppo economico di concerto con il Ministero delle politiche sociali, definisce gli atti e i documenti che le imprese sociali sono tenute a presentare al registro delle imprese.

Al riguardo possono spendersi alcune riflessioni.

L'elencazione che compare nel summenzionato decreto del 16 marzo 2018 è effettuata in via generale ricomprendendo la documentazione che deve essere allegata, sia in fase di costituzione che in coincidenza con specifiche vicende dalle quali può comportare una modifica dell'atto costitutivo ovvero di particolari operazioni che possono incidere sull'organizzazione dell'ente.

Occorrerà pertanto distinguere il deposito della documentazione e degli atti ai fini dell'iscrizione nella sezione speciale del registro, dal deposito di atti e documenti richiesti *ex lege* ai fini di rendicontazione e trasparenza dell'attività dell'impresa sociale una volta che l'impresa sociale sia costituita e in attività, ovvero dal deposito della documentazione necessaria per la validità di operazioni di trasformazione, fusione, scissione o cessione d'azienda.

8.1.7 Obblighi contabili

In relazione agli obblighi di trasparenza, il d.lgs. n. 112/2017 pone in capo all'impresa sociale l'obbligo di tenuta delle scritture contabili previste dall'art. 2214 e ss., c.c. (libro giornale e libro degli inventari), allo scopo di fornire annualmente ai terzi la rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa ed il risultato economico dell'esercizio, attraverso la predisposizione e il successivo deposito presso il competente registro delle imprese del bilancio di esercizio per la cui redazione viene richiamata la disciplina in materia prevista dagli artt. 2423 e ss., 2435-bis o 2435-ter del codice civile.

Ulteriore aspetto meritevole di segnalazione è costituito dall'obbligo generalizzato di redigere, depositare presso il registro delle imprese e pubblicare sul sito internet dell'impresa il bilancio sociale da redigersi secondo le linee guida che saranno fornite dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali e a cui si è fatto riferimento nel par. 8.1.5 e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'impresa, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte²⁰.

Ferma restando l'applicabilità delle Linee guida di cui al decreto 24 gennaio 2008 del Ministro della solidarietà sociale per la redazione del bilancio sociale da parte delle imprese sociali fino all'efficacia delle summenzionate linee guida predisposte dal Ministero del lavoro, occorre mettere in evidenza come, al contrario, le cooperative sociali e i relativi consorzi ne siano esclusi dall'osservanza.

²⁰ Ai sensi dell'art.7, comma 3, della legge n. 106/2016, per valutazione dell'impatto sociale si intende la valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo individuato.

In altri termini, le cooperative sociali e i relativi consorzi, fatte salve eventuali disposizioni emanate a livello locale che ne impongano la redazione al fine del mantenimento dell'iscrizione nell'albo regionale, istituito ex art. 9, l. n. 381/1991, sono tenuti agli obblighi di redazione, deposito e pubblicazione (presso il registro e sul sito internet) del bilancio sociale secondo la tempistica prevista dal decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali riguardo all'applicazione delle linee guida di cui all'art. 9, co. 2, del d.lgs. n. 112/2017 (Ministero del lavoro e delle politiche sociali con la nota direttoriale 22 febbraio 2018, n. 2491).

8.1.8 Disciplina dei controlli

L'art. 10 del d.lgs. n. 112/2017 è rubricato "Organi di controllo interno". I primi quattro commi della disposizione attengono alla disciplina dell'organo di controllo, mentre il quinto comma concerne l'incarico di revisione legale.

La riforma della disciplina dell'impresa sociale ribadisce la centralità del controllo interno svolto dal collegio sindacale o dal sindaco unico in possesso dei requisiti di professionalità di cui all'art. 2397 c.c. e dell'indipendenza descritta nell'art. 2399 c.c.

Per quanto attiene ai doveri dei sindaci, infatti, l'art. 10 d.lgs. n. 112/2017, replicando le previsioni contenute nell'art. 30 del CTS, attribuisce ai sindaci la vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione anche con riferimento alle disposizioni di cui al d.lgs. n. 231/2001 nonché con riferimento all'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul concreto funzionamento di quest'ultimo.

Con previsione simmetrica all'art. 20, comma 7, del CTS, inoltre, viene imposto al collegio sindacale o al sindaco unico dell'impresa sociale il dovere di monitorare l'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli artt. 2, 3, 4, 11²¹ e 13 (art. 10, co. 3, d.lgs. n. 112/2017). Si tratta, in altri termini, di un monitoraggio continuo effettuato sul rispetto delle regole che caratterizzano la natura di impresa sociale e connotano, in tal senso, l'attività esercitata. Sui sindaci, inoltre, ricade l'obbligo di attestazione della conformità del bilancio sociale alle linee guida di cui all'art. 9, comma 2. Gli esiti del monitoraggio svolto dal collegio sindacale o dal sindaco unico ai sensi dell'art. 10, comma 3, verranno riportati nel bilancio sociale.

Per quel che concerne i poteri dei sindaci, l'art. 10, comma 4, d.lgs. n. 112/2017 attribuisce al collegio il potere di procedere in qualsiasi momento ad atti di ispezione e controllo e di richiedere, a tal fine, notizie anche con riferimento a gruppi di imprese sociali, sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari²².

I descritti poteri e doveri, così come i requisiti di professionalità e le cause di ineleggibilità e decadenza del collegio sindacale o del sindaco unico, devono essere necessariamente previsti nelle clausole degli statuti di qualsiasi impresa sociale rappresentando la disciplina generale (minima) dei controlli interni a ciascuna impresa sociale. L'art. 10, co. 1, del d.lgs. n. 112/2017 dispone

²¹ L'art. 11 attiene a "Coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle attività"; l'art. 13 attiene alla disciplina del "Lavoro nell'impresa sociale"

²² Cfr. art. 2403 – bis, comma 1 e 2, c.c.

che ulteriori attribuzioni e disposizioni statutarie di maggior dettaglio si renderanno necessarie nei casi in cui esistano disposizioni più restrittive relative alla forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita.

Il collegio sindacale, al ricorrere dei presupposti fissati dal d.lgs. n. 112/2017, può essere incaricato della revisione legale, purché tutti i sindaci (o il sindaco unico) siano iscritti al registro dei revisori. Il dettato normativo, infatti, impone all'impresa sociale di incaricare un revisore legale o una società di revisione legale, ovvero il collegio sindacale, allorquando l'impresa sociale superi per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati nel primo comma dell'art. 2435-*bis*, c.c., fatte salve disposizioni maggiormente restrittive.

Anche con riferimento allo svolgimento della revisione legale, pertanto, il legislatore della riforma ha avvertito la necessità di prevederne necessariamente lo svolgimento, prescindendo dalla forma giuridica prescelta in sede di costituzione, ma non dai parametri dimensionali. Il rinvio all'applicazione di disposizioni di maggior rigore declinate nell'ordinamento in relazione al tipo societario concretamente svolto, rende evidente che i parametri dimensionali individuati nell'art. 10 del d.lgs. n. 112/2017 per far obbligatoriamente assoggettare alla revisione legale l'impresa sociale non troveranno applicazione nei casi in cui quest'ultima adotti forma giuridica di s.p.a. o di s.r.l. dovendosi affermare in questi casi la prevalenza di disposizioni di maggior rigore quali sono quelle descritte nella disciplina contenuta nei capi V e VI del titolo V del libro V del codice civile.

Merita un cenno la disciplina dei controlli delle cooperative sociali.

Abbiamo già accennato che pur avendo ricondotto le cooperative sociali nel più ampio *genus* degli ETS, in quanto imprese sociali, la novella precisa che ad esse e ai loro consorzi, le disposizioni del d.lgs. n. 112/2017 si applicano nel rispetto della normativa specifica delle cooperative e solo nei limiti di compatibilità. La combinazione di tale disposizione con la regola generale declinata nell'art. 10 del d.lgs. n. 112/2017 che fa salve le disposizioni di maggior rigore eventualmente fissate nella disciplina dei tipi societari e degli altri enti utilizzati al fine dell'esercizio dell'attività, induce a sostenere che nelle cooperative sociali troverà applicazione l'art. 2543, c.c.

Conseguentemente, fatta salva la possibilità di previsione statutaria che consenta la nomina facoltativa, l'obbligatorietà della nomina di un organo di controllo si rinviene nei casi previsti nel secondo e terzo comma dell'art. 2477, c.c., nonché quando la società emetta strumenti. Si rammenta pertanto che in base alla vigente formulazione dell'art. 2477, c.c., la società è tenuta a nominare l'organo di controllo qualora:

- a. è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- b. controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
- c. per due esercizi consecutivi, ha superato almeno uno dei seguenti limiti: i) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 2 milioni di euro; ii) ricavi delle vendite e prestazioni: 2 milioni di euro; iii) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unità;
- d. ha emesso strumenti finanziari non partecipativi²³.

²³ Come è noto la formulazione dell'art. 2477 c.c. è stata modificata dall'art. 379 del d.lgs. n. 14 del 12 gennaio 2019 recante il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n. 155. L'art. 379 è entrato in vigore il 16 marzo 2019.

Nulla osta che al di fuori dei casi di obbligatorietà fissati nell'art. 2543, c.c. lo statuto possa prevedere la nomina del collegio sindacale che - qualora si tratti di cooperativa s.p.a. non tenuta alla redazione del consolidato - può svolgere anche la funzione di revisione legale. Nei casi di cooperativa – s.r.l., si renderà opportuno un coordinamento.

Per quanto attiene alla funzione di revisione legale, la normativa del codice civile sulle cooperative non contiene riferimenti specifici. Occorrerà allora attenersi al regime giuridico prescelto in sede di costituzione, diverso a seconda dei casi in considerazione dei tipi societari prescelti ex art. 2519, c.c.²⁴

8.1.9 Controllo pubblico

La previsione di misure volte a favorire l'esercizio dell'impresa sociale rende avvertita l'esigenza di un'attività di monitoraggio e di controllo sullo specifico settore inteso a scongiurare l'impiego improprio di tale qualifica da parte di organismi che difettino dei requisiti formali e sostanziali qualificatori dell'istituto.

L'art. 15 del d.lgs. 112/2017 assegna al Ministero del lavoro e delle politiche sociali la funzione di monitoraggio sulle imprese sociali. In concreto, l'attività ispettiva, da effettuarsi con cadenza minima annuale, è demandata all'Ispettorato del lavoro o, eventualmente, ad enti associativi riconosciuti che associno almeno mille imprese sociali iscritte nel Registro delle imprese di almeno cinque regioni o province autonome, ovvero, quale ulteriore alternativa, ad associazioni nazionali di rappresentanza, assistenza, tutela e revisione del movimento cooperativo.

In presenza di violazioni delle disposizioni contenute nel decreto in esame emerse a seguito dello svolgimento dell'attività ispettiva, l'impresa è diffidata a procedere alla regolarizzazione entro un congruo termine. In difetto, o qualora le violazioni riscontrate siano giudicate non sanabili, il Ministro vigilante dispone la perdita della qualifica di impresa sociale a cui consegue la devoluzione del patrimonio residuo (al netto, per le sole imprese sociali che rivestono la forma di società commerciali, del capitale sociale effettivamente versato, o eventualmente rivalutato, e dei dividendi sino a quel momento deliberati ma non ancora distribuiti) al Fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali oppure alla Fondazione Italia Sociale.

Il provvedimento del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, avverso il quale è ammesso il ricorso innanzi al T.A.R., è infine trasmesso all'Ufficio del Registro delle imprese nella cui sezione speciale l'impresa risulta iscritta per la sua cancellazione.

L'attività ispettiva sulle imprese sociali costituite in forma di società cooperativa è svolta nel rispetto delle attribuzioni, delle modalità e dei termini di cui al d.lgs. n. 220/2002.

²⁴ Nelle cooperative che adottano il modello s.p.a. la revisione legale è sempre obbligatoria stante il disposto di cui all'art. 2409-bis, c.c. in virtù del rinvio mobile contenuto nell'art. 2519, c.c., e dunque anche le cooperative in regime di s.p.a. che non sono obbligate alla nomina del collegio sindacale, perché non hanno emesso strumenti finanziari non partecipativi o perché non ricadono sotto l'applicazione dell'art. 2477, terzo comma, c.c., devono obbligatoriamente procedere alla nomina dell'incaricato della revisione, persona fisica o società iscritte nell'apposito registro.

8.1.10 Procedure concorsuali

Le imprese sociali in caso di insolvenza sono soggette a liquidazione coatta amministrativa di cui alla legge fallimentare secondo quanto previsto dall'art. 14 del d.lgs. n. 112/2017 che deve essere coordinato con la normativa di settore.

Al riguardo, si evidenzia che la nuova disciplina della liquidazione coatta amministrativa è contenuta nel titolo VII del Codice della crisi, agli artt. 293 e ss.

Sfuggono dall'ambito di applicazione delle predette disposizioni gli enti in forma di cooperativa e gli enti ecclesiastici.

Con intento meramente ricognitivo, si segnala che l'art. 14 del d.lgs. n. 112/2017 demanda a un decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali l'apertura della procedura a carico dell'impresa sociale e la nomina del commissario liquidatore.

Il patrimonio che residuerà a conclusione della liquidazione dovrà essere devoluto ai sensi dell'art. 15, comma 8, d.lgs. n. 112/2017, vale a dire al fondo istituito dall'impresa medesima per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali o dall'associazione cui l'impresa sociale aderisce o, in mancanza, dalla Fondazione Italia Sociale, salvo quanto previsto in modo puntuale per le cooperative.

Le imprese sociali presentano una specifica disciplina anche per quanto concerne le operazioni straordinarie (si veda par. 12.2)

8.2 Regime fiscale

8.2.1 Lineamenti guida

L'impresa sociale, nel suo primo decennio di vita, non ha trovato ampia diffusione; probabilmente a causa del fatto che, a fronte del divieto (assoluto) di distribuzione degli utili che subisce questo modello di impresa, il legislatore non aveva adottato alcuna forma di "correttivo" e/o "incentivo". Nel vigore della precedente disciplina, infatti, divenire un'impresa sociale non determinava alcun effetto fiscale: ciascun ente continuava ad applicare i modelli impositivi operanti con riferimento alla propria "veste" (associazioni, fondazioni, società, ONLUS, ecc.) e non beneficiava di alcun regime agevolativo.

La legge delega di riforma del Terzo settore, volendo incentivare lo sviluppo delle imprese sociali, ha previsto un'ampia riforma della disciplina normativa di riferimento, indirizzando il legislatore delegato ad introdurre per le imprese sociali la "possibilità di accedere a forme di raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici, in analogia a quanto previsto per le start-up innovative" e "misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale" (art. 9, co. 1, lett. f) della legge 6 giugno 2016, n. 106). In attuazione della delega, l'art. 18 del d.lgs. n. 112 del 2017, come recentemente modificato dal d.lgs. n. 95 del 2018 (il c.d. "Decreto correttivo") ha introdotto le seguenti misure:

- non imponibilità delle somme accantonate in apposita riserva in sospensione d'imposta ed effettivamente destinate (entro il secondo esercizio successivo a quello in cui detti utili sono stati conseguiti): allo svolgimento dell'attività statutaria, o ad incremento del patrimonio, oppure al versamento del contributo per l'attività ispettiva organizzata dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali;
- incentivi fiscali per quanti decidono di investire nelle imprese sociali (sul modello di quelli operanti per le *start-up* innovative);
- possibilità di accedere alla raccolta di capitali di rischio attraverso portali online (il c.d. *equity crowdfunding*).

L'efficacia di queste disposizioni è subordinata all'intervento dell'autorizzazione della Commissione europea (richiesta a cura del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali), nel rispetto della disciplina comunitaria in materia di Aiuti di Stato.

8.2.2 Non imponibilità delle somme accantonate a riserva

Anche dopo la recente riforma, la determinazione dei redditi prodotti dai soggetti che assumono la qualifica di impresa sociale avviene in base alle norme tributarie ordinariamente applicabili alle diverse tipologie di enti che possono assumere detta qualifica. Tuttavia, come anticipato, le limitazioni alla facoltà di distribuire i propri utili o avanzi di gestione (di cui ai co. 1 e 2 dell'art. del d.lgs. n. 112 del 2017) sono state in parte compensate con l'adozione delle seguenti ipotesi di detassazione degli utili (strutturate in analogia con quanto già previsto per le cooperative sociali e per i consorzi tra piccole e medie imprese). In particolare, non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali:

- le somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva svolta dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali (art. 15, del d.lgs. n. 112/2017);
- le somme accantonate ad apposite riserve e destinate allo svolgimento dell'attività statutaria o a incremento del patrimonio.

Le cennate ipotesi di detassazione degli utili operano anche con riferimento agli utili e avanzi di gestione che derivino dallo svolgimento di attività diverse da quelle istituzionali, sempre a condizione che siano rispettati i presupposti normativamente fissati per il regime di favore.

Inoltre, il nuovo co. 1 dell'art. 18, del d.lgs. n. 112/2017 (come modificato dal decreto correttivo) contiene un'importante precisazione volta a chiarire che è consentito l'utilizzo di dette riserve a

copertura di perdite e non comporta la decadenza dal beneficio, sempre che non vengano distribuiti utili fino a quando le riserve non sono state ricostituite.

Per ovvie ragioni di simmetria fiscale, sono viceversa imponibili gli utili e gli avanzi di gestione distribuiti sotto qualsiasi forma. Come, per esempio, mediante l'emissione di strumenti finanziari, l'aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto o versato dai soci, o anche le erogazioni liberali in favore di altri ETS, diversi dalle imprese sociali (che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate), finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale (ai sensi di quanto disposto dall'art. 3, co. 3, lett. b), del d.lgs. n. 112/2017).

Infine, il nuovo co. 2 dell'art. 18 in esame (come sostituito dal Decreto correttivo) riconosce alle imprese sociali il diritto a una deduzione dal reddito d'impresa pari all'IRES dovuta in conseguenza delle variazioni fiscali (effettuate ai sensi dell'artt. 83 e ss. del TUIR) per evitare che tale imposta possa costituire un elemento imponibile, così determinando un effetto di imposte applicate su imposte.

8.2.3 Incentivi fiscali per quanti decidono di investire nelle imprese sociali

Sul modello di quanto già previsto per le start-up innovative e per le piccole e medie imprese innovative, sempre l'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017 ha adottato alcuni incentivi fiscali a favore di quanti decidono di investire nelle imprese sociali. In particolare, le persone fisiche potranno detrarre dall'IRPEF lorda un importo pari al 30% della somma investita nel capitale di una società (incluse le società cooperative) che abbiano acquisito la qualifica di imprese sociali, a condizione che l'investimento sia stato effettuato dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 112/2017 (vale a dire successivamente al 20 luglio 2017) e la società abbia acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni.

Per ciascun periodo d'imposta, l'investimento massimo detraibile non può superare l'importo di 1.000.000,00 di euro e deve essere mantenuto per almeno cinque anni (in luogo dei tre anni previsto dalla disposizione previgente al decreto correttivo), a pena di decadenza dal beneficio. L'eventuale ammontare di investimento non detraibile nel periodo d'imposta di riferimento può essere portato in detrazione nei periodi successivi, ma non oltre il terzo. Il contribuente decade dal beneficio qualora l'investimento venga ceduto (anche parzialmente) prima che sia decorso un quinquennio. Similmente, per i soggetti passivi IRES è prevista una deduzione dalla base imponibile pari al 30% della somma investita nel capitale di un'impresa sociale costituita in forma societaria (comprese società cooperative), a condizione che l'investimento sia effettuato dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 112/2017 e la società abbia acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni. Anche in questo caso, l'investimento deve essere mantenuto per cinque anni e non può eccedere, per ciascun periodo d'imposta, l'importo di 1.800.000,00 euro. L'eventuale cessione anticipata dell'investimento comporta la decadenza dal beneficio.

Le descritte detrazioni IRPEF e deduzioni IRES operano, al verificarsi dei medesimi presupposti, anche in relazione agli atti di dotazione e ai contributi di qualsiasi natura erogati a favore di fondazioni che abbiano acquisito la qualifica di imprese sociali da non più di cinque anni. Viceversa, analogo beneficio non opera per le imprese sociali a forma associativa.

Con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e con il Ministro dello Sviluppo economico, saranno individuate le modalità attuative delle misure agevolative in esame.

8.2.4 Accesso all' equity crowdfunding

In occasione della riforma della disciplina dell'impresa sociale, è stata estesa anche agli enti che assumono detta qualifica (se costituiti in forma di società di capitali o di società cooperative) la possibilità di accedere alla raccolta di capitale di rischio tramite piattaforme telematiche (il c.d. *equity crowdfunding*), regolate dal Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (d.lgs. n. 58/1998).

L'*equity crowdfunding* consente alle società di effettuare un'offerta al pubblico di quote o azioni, per raccogliere capitale di rischio. Questa modalità di raccolta del capitale ha ad oggetto conferimenti solitamente di modesto valore unitario; tuttavia, grazie all'utilizzo di canali telematici, consente di raggiungere un numero potenzialmente elevato di persone. La gestione dei portali online è attualmente riservata ai soggetti iscritti in un apposito registro e sottoposti ad autorizzazione della Consob, nonché alle banche e società di investimento mobiliare (SIM), già autorizzate alla prestazione di servizi di investimento.

8.2.5 Regime dei controlli

Analogamente a quanto previsto per gli altri ETS (art. 94 del CTS), il co. 8-*bis* aggiunto dal decreto correttivo all'art. 18, del d.lgs. n. 112/2017 prevede che, ai fini dell'applicazione del regime fiscale riservato alle imprese sociali, le Amministrazioni vigilanti sugli enti che assumono detta qualifica trasmettano all'Amministrazione finanziaria gli esiti dei controlli di loro competenza, ai fini dell'eventuale assunzione dei conseguenti provvedimenti. Al contempo, anche l'Amministrazione finanziaria, cui è riservato un autonomo potere di controllo, deve trasmettere alle altre Amministrazioni vigilanti ogni elemento utile ai fini della valutazione in merito all'eventuale perdita della qualifica di impresa sociale.

Sotto il profilo sanzionatorio, il successivo comma 8-*ter* (anch'esso aggiunto in sede di correttivo) prevede che la violazione delle disposizioni recate dall'art. 18, del d.lgs. n. 112 del 2017 comporta, oltre alla decadenza dai relativi regimi fiscali agevolati, l'eventuale sottoposizione dell'impresa sociale alla gestione commissariale, ai sensi dell'art. 2545-*sexiesdecies*, c.c.

Infine, è utile ricordare che alle imprese sociali non si applicano:

- le disposizioni relative alle società di comodo (art. 30 della l. 23 dicembre 1994, n. 724);
- le disposizioni relative alle società in perdita sistematica (art. 2, commi da 36-*decies* a 36-*duodecies* del d.l. 13 agosto 2011, n. 138);
- gli studi di settore (art. 62-*bis* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331);
- i parametri contabili (art. 3, commi da 181-189 della l. 28 dicembre 1995, n. 549);

-
- gli indici sintetici di affidabilità fiscale (art. 9-bis del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, conv. con mod. dall'art. 1, comma 1, della l. 21 giugno 2017, n. 96).

Tali esclusioni sembrano trovare giustificazione e fondamento nella particolare tipologia di attività svolta dalle imprese sociali, nonché nella totale assenza di scopo di lucro.

9 ENTI FILANTROPICI, SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO E RETI ASSOCIATIVE

9.1 Enti filantropici

Il Codice inserisce tra gli ETS la già richiamata nuova figura degli “enti filantropici”. In realtà, tale riconoscimento consiste nella tipizzazione dei cosiddetti enti erogativi o *grant making*, ossia di quegli enti, oggi prevalentemente costituiti sotto forma di associazioni, fondazioni filantropiche o di comunità) che cercano risorse da destinare poi a soggetti terzi per il perseguimento di determinati progetti.

L’ente filantropico è, in base a quanto previsto dall’art. 37, co. 1, del Codice, un’associazione riconosciuta o una fondazione costituitasi “al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale”.

Se ne evince che l’ente filantropico è una figura che aggiunge agli elementi richiesti dal Codice per essere ETS costituito sotto forma di associazione o fondazione anche le caratteristiche di cui agli artt. 37-39.

L’ente filantropico “deve” contenere l’indicazione nella denominazione dell’organizzazione. Tale previsione è, quindi, una richiesta obbligatoria di riconoscimento e non facoltativa fatta agli enti interessati. Al contempo, chi non è riconosciuto come “ente filantropico” non può fare uso di tale locuzione o di altra denominazione che possa trarre in inganno soggetti terzi.

L’art. 38 stabilisce che le risorse economiche degli enti filantropici possano essere principalmente derivanti da:

- contributi pubblici e privati;
- donazioni e lasciti testamentari;
- rendite patrimoniali, e
- attività di raccolta fondi.

L’elenco fornito dal Codice potrebbe apparire nella sua formulazione tassativo. Tuttavia la relazione stabilisce che tali entrate siano quelle “principali” dell’ente, lasciando intendere che vi sia la possibilità per l’organizzazione di recuperare, in via marginale e strumentalmente al perseguimento del proprio scopo, risorse anche tramite altre vie.

Gli atti costitutivi devono contenere i principi per: gestione del patrimonio; raccolta di fondi e risorse; destinazione delle risorse; modalità di erogazione di denaro, beni o servizi e alle attività di investimento a sostegno degli enti di Terzo settore.

In virtù dell'elenco fornito sembra che gli enti filantropici possano anche effettuare attività "di investimento" a sostegno dei beneficiari, come, per esempio, l'acquisizione di beni immobili direttamente a favore degli enti beneficiari e, soprattutto, che gli enti beneficiari possano operare a sostegno di persone svantaggiate oppure di attività di interesse generale. Dal tenore letterale del testo, rivisto per mezzo del decreto correttivo, sembrerebbe che possano essere supportate le attività di interesse generale, anche laddove queste siano svolte da enti non profit non iscritti nel RUNTS.

Serve rilevare che l'art. 39 del CTS richiede di includere nel bilancio sociale, qualora questo sia predisposto (si veda anche il capitolo 4): "l'elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio, con l'indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche".

9.2 Società di mutuo soccorso

Il Codice dovrebbe anche rivitalizzare la figura delle società di mutuo soccorso. Questo prevede, in termini generali, che le società di mutuo soccorso mantengano la disciplina speciale della l. 3818/1886.

Le SMS che decidono di trasformarsi in associazioni iscritte nel Registro o in APS entro tre anni dall'entrata in vigore del Codice (ossia entro il 3 agosto 2020) mantengono il proprio patrimonio, in deroga alla devoluzione del patrimonio di cui all'art. 8, co. 3, della l. 3818/1886.

Le SMS non sono più tenute, in ragione del disposto dell'art. 44 del Codice, al versamento del 3% sugli utili netti ai fondi di promozione del sistema cooperativo (l. 59/1992, art. 11). Tale previsione deve essere considerata valida anche nel periodo transitorio antecedente all'iscrizione nel Registro, considerato anche che la *ratio* dell'intervento consiste, come illustrato nella Relazione, nell'eliminazione del "vizio" normativo che andava a equiparare le SMS, inidonee per natura a produrre utili, alle società cooperative, prima ancora che all'inclusione delle SMS negli ETS.

Infine, l'art. 44, co. 2, in deroga all'art. 23, co.1, del d.l. 179/2012, sancisce che *"non sono soggette all'obbligo d'iscrizione nella sezione delle imprese sociali presso il Registro delle imprese le società di mutuo soccorso che hanno un versamento annuo di contributi associativi non superiore a 50.000 euro e che non gestiscono fondi sanitari integrativi"*. Questo lascia intendere che, nei casi che non rientrano nei sopra citati parametri (ossia la gran parte), le SMS, stante la loro naturale attività e indipendentemente dalla figura giuridica prescelta, acquisiscono di diritto anche la qualifica di impresa sociale.

9.3 Reti associative

Le reti associative sono a tutti gli effetti, come già evidenziato, ETS. Essi sono, di fatto, il riconoscimento (e contestualmente la formalizzazione) dei cosiddetti enti federativi di secondo livello. La disciplina delle reti associative è contenuta nell'art. 41 e in restanti altre parti del Codice.

L'art. 41 afferma che le reti associative possono costituirsi in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta. Queste hanno le seguenti caratteristiche:

- rappresentatività di una realtà del Terzo settore significativa, associando, anche indirettamente attraverso gli enti ad esse aderenti, un numero non inferiore a 100 ETS, o, in alternativa, almeno 20 fondazioni del Terzo settore, con sedi legali od operative in almeno cinque regioni o province autonome;
- supervisione e promozione "anche attraverso l'utilizzo di strumenti informativi idonei a garantire conoscibilità e trasparenza in favore del pubblico e dei propri associati, attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS loro associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali".

Sono, poi, previste le reti associative nazionali (art. 59, co. 1, lett. b, CTS) e reti associative equiparate alle reti nazionali a cui, in relazione alla loro maggiore rilevanza e impatto sul territorio, possono essere affidati (facoltà posta in capo alla rete medesima) ulteriori compiti e poteri di monitoraggio degli aderenti (si veda tabella che segue). Peraltro, si evidenzia che l'art. 60, co. 1, lett. e) ricorda che anche il Consiglio Nazionale del Terzo settore è coinvolto, con il supporto delle reti associative nazionali, nelle funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo degli enti aderenti. Allo stesso tempo, il predetto Consiglio si compone anche di quattordici rappresentanti di reti associative, di cui otto di reti associative nazionali, espressione delle diverse tipologie organizzative del Terzo settore (art. 59, co. 1, lett. b, CTS).

Tabella 6: Riconoscimento e funzioni delle reti associative

	Reti associative	Reti associative nazionali	Reti associative equiparate alle reti nazionali
<i>Condizioni di riconoscimento</i>	associano, anche indirettamente attraverso gli enti ad esse aderenti, un numero non inferiore a 100 ETS, o, in alternativa, almeno 20 fondazioni del Terzo settore, con sedi legali od operative in almeno cinque regioni o province autonome	associano, anche indirettamente attraverso gli enti ad esse aderenti, un numero non inferiore a 500 enti del Terzo settore o, in alternativa, almeno 100 fondazioni del Terzo settore, le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno dieci regioni o province autonome	associazioni del Terzo settore formate da un numero non inferiore a 100 mila persone fisiche associate e con sedi in almeno 10 regioni o province autonome
<i>Attività</i>	supervisione e promozione “anche attraverso l’utilizzo di strumenti informativi idonei a garantire conoscibilità e trasparenza in favore del pubblico e dei propri associati, attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS loro associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali	supervisione e promozione “anche attraverso l’utilizzo di strumenti informativi idonei a garantire conoscibilità e trasparenza in favore del pubblico e dei propri associati, attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS loro associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali”	supervisione e promozione “anche attraverso l’utilizzo di strumenti informativi idonei a garantire conoscibilità e trasparenza in favore del pubblico e dei propri associati, attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS loro associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali”
<i>Attività aggiuntiva (facoltativa)</i>		monitoraggio dell’attività degli enti, eventualmente anche con riguardo al suo impatto sociale, e predisposizione di una relazione annuale al Consiglio nazionale del Terzo settore; promozione e sviluppo delle attività di controllo, anche sotto forma di autocontrollo e di assistenza tecnica nei confronti degli enti associati.	monitoraggio dell’attività degli enti, eventualmente anche con riguardo al suo impatto sociale, e predisposizione di una relazione annuale al Consiglio nazionale del Terzo settore; promozione e sviluppo delle attività di controllo, anche sotto forma di autocontrollo e di assistenza tecnica nei confronti degli enti associati.

In base a quanto disposto dall'art. 46, co. 1, la domanda di iscrizione nella sezione delle reti associative del Registro è presentata all'Ufficio statale del Registro.

Appare di rilievo evidenziare che le reti associative nazionali possono svolgere, insieme ai CSV (art. 61 del Codice), attività di autocontrollo degli aderenti (art. 92, co. 1, lett. b), in linea anche con quanto disposto dall'art. 7, co. 2, della l. 106/2016.

Le norme di attuazione dispongono, poi, che un successivo decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali dovrà indicare anche i criteri, i requisiti e le procedure per l'autorizzazione all'esercizio delle attività di controllo da parte delle reti associative nazionali e dei CSV, nonché le forme di vigilanza da parte del Ministero sui soggetti autorizzati. Ciò premesso, alle reti associative nazionali e ai CSV accreditati dal Ministero sono delegate, ai sensi dell'art. 93, co. 5, le seguenti attività di controllo:

- la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al Registro;
- il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;
- l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro.

Tali attività, incluse all'interno delle attività di controllo (anche) pubblico, dovrebbero normalmente essere esercitate dall'ufficio del Registro territorialmente competente, in virtù di quanto riportato dall'art. 93, co. 3 del Codice. La seguente tabella richiama i controlli pubblici sugli ETS.

Tabella 7: Finalità dei controlli sugli ETS

Art. 93, Controllo

1. I controlli sugli enti del Terzo settore sono finalizzati ad accertare:

a) la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;

b) il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;

c) l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;

d) il diritto di avvalersi dei benefici anche fiscali e del 5 per mille derivanti dall'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore;

e) il corretto impiego delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali, ad essi attribuite.

Il ruolo delle reti associative è accresciuto dal fatto che il “fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel terzo settore” di cui all'art. 9, co.1, lett. g), della l. 106/2016 “è destinato a sostenere, anche attraverso le reti associative di cui all'articolo 41, lo svolgimento di attività di interesse generale di cui all'articolo 5, costituenti oggetto di iniziative e progetti promossi da ODV, associazioni di promozione sociale e fondazioni del Terzo settore, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore” (art. 72, co. 1).

Le reti associative e i CSV possono svolgere attività di controllo solo se autorizzati. L'art. 96, co. 6, prevede che le reti associative e i CSV per poter avere la predetta autorizzazione da parte del Ministero del lavoro e delle politiche sociali "devono risultare in possesso dei requisiti tecnici e professionali stabiliti con il decreto di cui all'articolo 96, tali da garantire un efficace espletamento delle attività di controllo". L'autorizzazione è rilasciata entro 90 giorni dalla presentazione dell'istanza (e decorso tale termine l'autorizzazione si intende rilasciata) ed è valida:

- per le reti fino alla avvenuta cancellazione della rete associativa dall'apposita sezione del Registro;
- per i CSV fino alla revoca dell'accreditamento.

In ogni caso, l'autorizzazione può essere revocata anche in caso di accertata inidoneità ad assolvere efficacemente le attività di controllo.

Ancora, le reti associative possono promuovere partenariati e protocolli con le pubbliche amministrazioni e con soggetti privati di cui al d.lgs. 165/2001, art. 1, co. 2.

Gli artt. 7-10 contengono, poi, ulteriori previsioni (richieste o facoltà) riguardanti il contenuto degli atti costitutivi e degli statuti delle reti associative. Le disposizioni appaiono, da un lato, cercare di richiedere una maggiore "strutturazione" della *governance* dell'organizzazione, nell'ottica della "responsabilità" sociale ricoperta, dall'altro lato, sembrano voler concedere maggior elasticità ai sistemi di rappresentatività nel funzionamento dell'assemblea, visti presumibilmente anche i numeri degli associati. In merito a tali indicazioni è previsto più specificamente che:

- gli atti costitutivi o gli statuti disciplinano l'ordinamento interno, la *governance*, la composizione e il funzionamento degli organi sociali nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali;
- gli atti costitutivi o gli statuti possono disciplinare il diritto di voto degli associati in assemblea anche in deroga a quanto stabilito dall'art. 24, co. 2;
- gli atti costitutivi o gli statuti delle reti associative possono disciplinare le modalità e i limiti delle deleghe di voto in assemblea anche in deroga a quanto stabilito dall'art. 24, co. 3.
- gli atti costitutivi o gli statuti delle reti associative possono disciplinare le competenze dell'assemblea degli associati anche in deroga a quanto stabilito dall'art. 25, co. 1.

Le reti, ancora, possono "interferire" anche nella organizzazione e nel funzionamento degli ETS aderenti, poiché:

- possono prevedere codici di comportamento con cui anche indicare specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza, per ricoprire la carica di amministratore (art. 26, co. 3). In tal caso, si applica l'art. 2382 del codice civile;
- possono redigere, nell'ambito della loro attività, modelli standard tipizzati di atto costitutivo e/o statuto. Questi, se approvati con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, portano l'ufficio del Registro, una volta verificata la regolarità formale della documentazione, ad iscrivere l'ente entro trenta giorni dalla presentazione della domanda nel Registro stesso (art. 47, co. 5, del Codice).

In ultimo, è d'obbligo osservare che l'affiliazione a reti associative porta con sé importanti benefici per gli associati.

Oltre alla possibilità per le reti stesse di poter godere di fondi indirizzati al perseguimento di finalità di interesse generale e alla previsione che la richiesta dei contributi di finanziamento per l'acquisto di autoambulanze debba essere effettuata dalla rete e, sono previste importanti indicazioni inerenti ai servizi affidabili in convenzione. L'art.57 del Codice dispone, infatti, che “i servizi di trasporto sanitario di emergenza e urgenza possono essere, in via prioritaria, oggetto di affidamento in convenzione alle ODV, iscritte da almeno sei mesi nel Registro unico nazionale del Terzo settore, aderenti ad una rete associativa di cui all'articolo 41, comma 2, ed accreditate ai sensi della normativa regionale in materia, ove esistente, nelle ipotesi in cui, per la natura specifica del servizio, l'affidamento diretto garantisca l'espletamento del servizio di interesse generale, in un sistema di effettiva contribuzione a una finalità sociale e di perseguimento degli obiettivi di solidarietà, in condizioni di efficienza economica e adeguatezza, nonché nel rispetto dei principi di trasparenza e non discriminazione”. In sostanza, quindi, i servizi di cui sopra saranno prioritariamente affidati alle ODV iscritte in reti associative nazionali.

9.4 Centri di servizio per il volontariato

9.4.1 Introduzione

Il Titolo VIII del Codice del Terzo settore è rubricato Della promozione e del sostegno degli enti del Terzo settore. Il Capo II è dedicato ai Centri servizi per il volontariato (CSV). La collocazione delle disposizioni è assai significativa. Da un lato, infatti, i CSV non assumono una qualifica particolare all'interno degli enti del Terzo settore, ma sono essi stessi enti del Terzo settore, iscritti al RUNTS, accreditati per lo svolgimento di una “attività di supporto tecnico, formativo ed informativo al fine di promuovere e rafforzare la presenza ed il ruolo dei volontari negli enti del Terzo settore”. Si conferma, quindi, l'originale intuizione dell'art. 15 della legge n. 266 del 1991 che attribuiva alle ODV la funzione di auto-amministrare i fondi speciali istituiti dal legislatore, sebbene con molti vincoli e controlli. Dall'altro, i CSV sono individuati come vera e propria infrastruttura dell'intero Terzo settore, indirizzando la propria attività a tutti gli enti che in esso operano. Le disposizioni danno avvio ad un percorso di riforma dell'intero sistema dei CSV non solo per l'adeguamento degli statuti degli enti attualmente gestori ma, più in generale, perché innescano trasformazioni profonde nelle modalità organizzative e funzionali.

9.4.2 Forma giuridica e qualifica dell'ente accreditato quale gestore del CSV

L'art. 61, c. 1, del CTS stabilisce i requisiti di forma giuridica e statutari dell'ente del Terzo settore che intenda acquisire l'accreditamento quale gestore di un CSV. L'accreditamento è l'atto con il quale l'ONC attesta il possesso da parte dell'ente del Terzo settore dei requisiti giuridici e dell'idoneità tecnico-organizzativa e gestionale necessari al fine di erogare “attività di supporto tecnico, formativo ed informativo al fine di promuovere e rafforzare la presenza ed il ruolo dei

volontari negli enti del Terzo settore”²⁵. L’accreditamento consente di esercitare tali attività a valere sulle risorse del FUN (art. 61, c. 1, lett. a), CTS).

Gli enti gestori debbono essere costituiti nella forma di associazione riconosciuta del Terzo settore di secondo grado. Infatti, possono assumere la qualifica di associati le ODV e gli altri enti del Terzo settore fatta eccezione per quelli costituiti in una delle forme del libro V del codice civile (che, alla luce della riforma, possono acquisire solo la qualifica di impresa sociale o cooperativa sociale).

L’ente gestore deve ottenere il riconoscimento della personalità giuridica, al fine di garantire una maggiore stabilità giuridica dell’associazione-ente gestore, a determinare la limitazione della responsabilità patrimoniale degli amministratori nello svolgimento delle attività ed a dotare l’ente di un patrimonio congruo rispetto allo scopo da perseguire ed alle attività da svolgere. A tale scopo, lo statuto dell’ente si deve conformare alle norme inderogabili dettate dal CTS per le associazioni riconosciute del Terzo settore (Titolo IV) e, per quanto non previsto dal CTS, alle previsioni del codice civile.

9.4.3 Finanziamento dei Centri di servizio per il volontariato.

Per l’espletamento delle funzioni e compiti assegnati *ex lege* ai CSV l’art. 62 del CTS prevede la stabilità del finanziamento per la continuità dei servizi offerti e a tal fine è stato istituito e operativo da gennaio 2019 il Fondo Unico Nazionale (FUN), alimentato dai contributi annuali delle Fondazioni di origine bancaria (FOB) ai sensi del d.lgs. 17 maggio 1999, n. 153²⁶.

I singoli CSV per la programmazione dei loro servizi, si possono avvalere, oltre che del contributo stabile di cui sopra, anche di risorse diverse liberamente percepite e gestite con il solo obbligo di contabilità separata (art. 61, co. 1, lett. c). Quindi, salvo il divieto di accesso alle risorse del Fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel Terzo settore (art. 72)²⁷, queste risorse potranno trarsi dall’esercizio delle “attività diverse” da quelle tipiche e primarie dell’ente del Terzo settore (art. 5) nel limite della previsione espressa nello statuto e costituenti attività

²⁵ L’Organismo nazionale di controllo (ONC), insediatosi nel maggio 2018, è una fondazione con personalità giuridica di diritto privato, costituita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, al fine di svolgere, per finalità di interesse generale, funzioni di indirizzo e di controllo sul sistema dei CSV. L’ONC gode di piena autonomia statutaria e gestionale, nell’ambito delimitato dalle norme del Codice nonché – in via residuale – dal codice civile. Spetta al Ministero del lavoro e delle politiche sociali lo svolgimento dell’attività di vigilanza sulla Fondazione.

Nella sentenza n. 185 del 2018, la Corte costituzionale ha precisato che “ancorché la fondazione sia costituita con atto ministeriale, non si tratta di una forma di governo pubblico del Terzo settore, bensì della regolamentazione di assetti che concernono i rapporti tra soggetti di diritto privato, in attuazione del principio di sussidiarietà di cui all’art. 118, quarto comma, Cost.”. Dunque, tanto l’autonomia statutaria quanto quella gestionale si collocano – pur all’interno del perimetro tracciato dalla legge – nell’orizzonte della “disciplina di organismi privati, secondo un modello organizzativo che si riconduce alla tematica del Libro primo, Titolo II, del codice civile”.

²⁶ I contributi costituenti il FUN danno luogo ad un patrimonio autonomo e separato da quello delle FOB, dell’ONC e dei CSV, stante la destinazione esclusiva alla copertura delle funzioni del sistema CSV

²⁷ Ossia dal fondo istituito dalla legge delega n.106/2016 (art. 9, co. 1, lett. g) presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, destinato a sostenere lo svolgimento di attività di interesse individuate secondo criteri che tengano conto delle finalità civiche, solidaristiche e di unità sociale, attraverso il finanziamento di iniziative e progetti promossi da ODV, associazioni di promozione sociale e fondazioni comprese tra gli enti del Terzo settore.

secondaria e strumentale (art. 6), e dalla raccolta fondi (lasciti testamentari, donazioni e contribuzioni di natura non corrispettiva) (art. 7).

9.4.4 Funzioni e compiti dei Centri di servizio per il volontariato

Il compito istituzionale dei CSV è quello di utilizzare le risorse del FUN per erogare servizi al fine di promuovere e rafforzare la presenza ed il ruolo dei volontari negli enti di Terzo settore, nel rispetto e in coerenza con gli indirizzi strategici generali definiti dall'ONC. Questa disposizione dell'art. 63 risulta innovativa rispetto alla previgente disciplina, dato che l'art. 15 della l. n. 266/1991 prevedeva i CSV esclusivamente a disposizione delle ODV per sostenerne e qualificarne l'attività.

Oggi, quindi, il sistema dei CSV guarda a tutti gli enti di terzo settore, e peraltro, senza distinzione tra enti associati e enti non associati al CSV medesimo. Le ODV mantengono, però, una "posizione privilegiata" avendo il legislatore imposto l'attribuzione alle ODV della maggioranza dei voti in ciascuna assemblea dei CSV (art. 61, co. 1, lett. f) e richiesto che, nell'adempimento dei loro compiti, i CSV mantengano "particolare riguardo alle organizzazioni di volontariato" (art. 63, co. 1).

Il Codice, specificamente, prevede che i CSV possano, ma soprattutto debbono utilizzare le risorse del FUN loro conferite al fine di organizzare, gestire ed erogare servizi riconducibili alle tipologie di:

- a. promozione, orientamento e animazione territoriale;
- b. formazione;
- c. consulenza, assistenza qualificata ed accompagnamento;
- d. informazione e comunicazione;
- e. ricerca e documentazione;
- f. supporto tecnico-logistico.

Pur se la tipologia del servizio può essere erogata dal CSV con "attività varie", rimane però l'obbligo di erogare servizi, con conseguente impossibilità sia di assegnare direttamente in denaro le risorse ad essi provenienti dal FUN, nonché di trasferire a titolo gratuito beni mobili o immobili acquisiti mediante le medesime risorse: divieto questo che costituisce una previsione necessaria dello statuto dell'ente del Terzo settore ai fini dell'accreditamento come CSV (art. 61, co. 1, lett. b).

L'erogazione dei servizi è subordinata al rispetto alcuni principi (art. 63, co. 3) quelli della qualità, dell'economicità, della territorialità e prossimità, della pubblicità e trasparenza, di universalità, non discriminazione e pari opportunità di accesso; risultando particolarmente significativo il principio di integrazione che evoca il perseguimento di virtuose sinergie da parte del sistema dei CSV.

10 FINANZIAMENTO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE E NUOVE FORME DI FINANZA SOCIALE

10.1 Titoli di solidarietà degli ETS ed altre forme di finanza sociale

Per favorire il reperimento di risorse finanziarie da parte degli ETS, da tempo, sono state ipotizzate forme di finanziamento, alternative ai consueti canali, molte delle quali si collocano nel contesto degli investimenti a c.d. “impatto sociale” (si veda capitolo 4).

In tale ambito, il CTS disciplina una serie di strumenti istituzionalmente volti ad un ulteriore sostegno degli ETS e, tra questi, contempla due principali misure:

1. una prima, relativa ai titoli di solidarietà, in base alla quale le banche (italiane, comunitarie ed extra-comunitarie autorizzate ad operare in Italia) possono emettere obbligazioni ed altri titoli di debito nonché certificati di deposito con l'obiettivo di sostenere le attività istituzionali degli ETS;
2. una seconda, disciplina il regime fiscale del c.d. “*social lending*” tendente a favorire la raccolta di capitale di rischio assoggettando, per il tramite di una ritenuta a titolo d'imposta, la remunerazione del capitale al medesimo trattamento fiscale previsto per i titoli di Stato.

I titoli di solidarietà erano già stati inseriti nel nostro ordinamento dall'art. 29 del d.lgs. n. 460/1997 (abrogato ad opera del CTS), secondo cui “Per l'emissione di titoli da denominarsi ‘di solidarietà’ è riconosciuta come costo fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa la differenza tra il tasso effettivamente praticato ed il tasso di riferimento determinato con decreto del Ministro del tesoro, di concerto con il Ministro delle finanze, purché i fondi raccolti, oggetto di gestione separata, siano destinati a finanziamento delle ONLUS”. La stessa norma prevedeva che il menzionato decreto avrebbe dovuto stabilire i soggetti abilitati all'emissione dei predetti titoli, le condizioni, i limiti, compresi quelli massimi relativi ai tassi effettivamente praticati e ogni altra disposizione necessaria per l'attuazione del presente articolo. Successivamente, al riguardo, è stato emanato il Decreto del Ministro del Tesoro 8 giugno 1999, n. 328, contenente il “Regolamento recante norme di attuazione dell'articolo 29 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, concernente l'emissione dei titoli da denominarsi ‘di solidarietà’”, che ha costituito finora la cornice normativa nel cui ambito sono stati collocati i titoli di solidarietà emessi nel tempo da vari istituti di credito.

10.2 Titoli di solidarietà del terzo settore

Il CTS prevede che le banche (italiane, comunitarie ed extracomunitarie autorizzate ad operare in Italia) possano emettere obbligazioni e altri titoli di debito nonché certificati di deposito, con l'obiettivo di sostenere le attività degli ETS.

Le banche emittenti non possono applicare alla clientela le commissioni di collocamento dei titoli di solidarietà e hanno l'obbligo di destinare l'intera raccolta effettuata attraverso l'emissione dei titoli agli ETS.

Si tratta di una prima misura volta a favorire la sottoscrizione di tali titoli da parte dei risparmiatori, il cui rendimento non è quindi eroso dagli usuali oneri di collocamento/sottoscrizione.

Sotto un profilo tecnico, i titoli di solidarietà sono rappresentati da:

- a. obbligazioni o titoli di debito simili, non convertibili e non scambiabili (cioè non oggetto di offerta pubblica di scambio) che non conferiscono il diritto di sottoscrivere o acquistare altri tipi di strumenti finanziari e che non sono collegati ad uno strumento derivato; nonché
- b. certificati di deposito consistenti in titoli individuali non negoziati nel mercato monetario.

Il comma 3 dell'art. 77 del CTS evidenzia che, per le obbligazioni e titoli simili in esame, restano ferme le disposizioni legislative e regolamentari in materia di strumenti finanziari di cui al T.U.F. e che per i certificati di deposito restano ferme le disposizioni in materia di trasparenza bancaria di cui al T.U.B.

La norma in commento disciplina anche le caratteristiche sia delle obbligazioni e dei titoli di debito sia dei certificati di deposito: i primi possono essere nominativi o al portatore e devono avere una scadenza non inferiore a 36 mesi mentre i secondi devono avere una scadenza non inferiore a 12 mesi.

Sotto il profilo della remunerazione, è prevista la corresponsione, con periodicità almeno annuale, di interessi computati in misura pari al maggiore tra:

- a. il tasso di rendimento lordo annuo di obbligazioni/titoli/certificati, aventi analoghe caratteristiche e durata, collocati nel trimestre solare precedente la data di emissione dei titoli di solidarietà; e
- b. il tasso di rendimento lordo annuo dei titoli di stato con vita residua simile a quella dei titoli di solidarietà.

Su tale forma di raccolta, le banche emittenti possono anche applicare un tasso inferiore a quello determinato secondo l'impostazione normativa testé riportata, a condizione che corrispondentemente si riduca il tasso di interesse applicato sui correlati impieghi; in sostanza, il legislatore ha concesso alle banche la possibilità di essere gravate da minori oneri sulla raccolta a condizione che, parimenti, concedano migliori condizioni sugli impieghi verso gli ETS.

A seguito del "decreto correttivo" dell'agosto 2018 (d.lgs. 3 agosto 2018, n. 105), in relazione a tale eventualità, le banche emittenti devono essere in grado di fornire una documentazione, oggetto di approvazione da parte del relativo organo amministrativo, dei tassi che ordinariamente

vengono applicati alla clientela sulle operazioni di raccolta e di impiego, equivalenti per durata, formata tecnica, tipologia di tasso fisso o variabile e, se disponibile, rischio di controparte.

Inoltre, la norma in commento prevede che ciascuna banca emittente possa devolvere, a titolo di erogazione liberale, una quota-parte della raccolta agli ETS, per il finanziamento delle attività di interesse generale dagli stessi svolte e che, in base ad un progetto preventivamente prodotto, siano ritenute meritevoli di un sostegno da parte della banca stessa.

Laddove tale erogazione sia almeno pari allo 0,6% dell'ammontare nominale dei titoli collocati, alla banca emittente spetta un credito d'imposta pari al 50% dell'erogazione stessa.

Pertanto, se vengono emessi titoli di solidarietà per un importo di 10 milioni di euro e l'emittente decidesse di erogare a titolo di liberalità agli ETS un importo di 100.000 euro (1%), lo stesso emittente potrebbe beneficiare di un credito d'imposta di 50.000 euro.

Tale credito – irrilevante ai fini dell'IRES e dell'IRAP – non è cumulabile con altre agevolazioni tributarie relative alle erogazioni liberali e può essere utilizzato in compensazione orizzontale nel modello F24, senza ricadere nelle consuete limitazioni quantitative all'uso dei crediti d'imposta, di cui all'art. 1, comma 53, della legge n. 244/2007 e all'art. 34 della legge n. 388/2000.

Per favorire lo sviluppo delle emissioni di titoli di solidarietà ed i conseguenti positivi effetti indotti sugli ETS, il legislatore ha opportunamente concesso una serie di benefici – di natura fiscale e non – volti a favorire la diffusione di tali titoli e, in ultima istanza, gli ETS.

Ai fini dell'applicazione di tali previsioni di favore, gli emittenti devono rispettare le disposizioni relative all'obbligo di impiego a favore degli ETS dell'intera raccolta, al netto dell'eventuale quota di liberalità erogata a sostegno delle attività di interesse generale degli stessi ETS.

A seguito delle modifiche apportate dall'art. 24-ter del d.l. n. 119/2018 – con l'aggiunta di un ulteriore periodo al comma 6 dell'art. 77 del CTS – le somme raccolte con l'emissione dei titoli di solidarietà dovranno essere tenute a disposizione degli ETS che ne dovessero fare richiesta, per un periodo di dodici mesi; decorso tale arco temporale, gli emittenti dovranno utilizzare le somme non impiegate a favore degli ETS per la sottoscrizione o per l'acquisto di Titoli di Stato che abbiano una durata pari a quella dei titoli (in modo tale che le somme incassate alla scadenza dei Titoli di Stato possano essere utilizzate per il rimborso dei titoli di solidarietà).

Nel novero delle previsioni incentivanti previste dal CTS rientra, principalmente, l'applicazione ai proventi dei titoli di solidarietà (interessi, premi, ed ogni altro provento che costituisce reddito di capitale o reddito diverso di natura finanziaria) del medesimo regime fiscale previsto per i titoli di stato e similari e, quindi, l'applicazione di un'imposta sostitutiva (secondo il regime ex d.lgs. n. 239/1996) del 12,50%, ai proventi percepiti al di fuori di un'impresa commerciale. Invece, i proventi percepiti nell'esercizio di imprese commerciali, concorrono ordinariamente alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi.

Altri benefici di natura fiscale, concessi per favorire l'interesse degli investitori nei confronti dei titoli di solidarietà e di conseguenza la loro proliferazione, sono costituiti:

- a. dalla disapplicazione della disciplina antielusiva che comporta la sterilizzazione dalla base di computo della misura denominata Aiuto alla crescita economica (ACE), sebbene ormai abrogata dalla legge di bilancio 2019 (cfr. comma 11 dell'art. 77 del CTS, che sostanzialmente disapplica la previsione di cui all'articolo 1, comma 6-bis del d.l. n. 201/2011);

-
- b. dalla non concorrenza del valore dell'attivo ereditario, ai fini dell'imposta di successione (cfr. comma 12 dell'art. 77 del CTS, che espressamente prevede la non concorrenza alla formazione dell'attivo ereditario ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 346/1990);
 - c. dalla irrilevanza dei titoli ai fini della determinazione della base imponibile della imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai depositi dei titoli che sarebbe altrimenti applicabile con aliquota del 2 per mille (cfr. comma 13 dell'art. 77 del CTS. Il riferimento è alla c.d. "cripto-patrimoniale" – imposta di bollo dovuta per le comunicazioni relative ai depositi titoli di cui alla nota 2-ter dell'allegato A – Tariffa (Parte I), al d.P.R. n. 642/1972).

Sotto un profilo extra-tributario, invece, con riferimento a tali titoli di solidarietà è prevista la non concorrenza alla determinazione delle contribuzioni dovute alla CONSOB dai soggetti preposti alla relativa vigilanza.

10.3 Monitoraggio e pubblicità

Ai fini di monitoraggio e per dare opportuna evidenza delle emissioni dei titoli in commento, delle connesse erogazioni liberali e dei relativi utilizzi da parte degli ETS, gli emittenti hanno due obblighi strumentali, dovendo:

1. comunicare al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali entro il 31 marzo di ogni anno, *i)* il valore delle emissioni dei titoli effettuate nell'anno precedente; *ii)* le erogazioni liberali effettuate a favore degli ETS e *iii)* le iniziative sostenute e gli importi impiegati a favore degli ETS;
2. pubblicare sul proprio sito internet, almeno una volta l'anno, i dati relativi ai finanziamenti erogati con l'indicazione dell'ETS beneficiario ed anche delle relative iniziative sostenute.

Sono obblighi funzionali a garantire la migliore *disclosure* e trasparenza relativamente alla corretta applicazione ed alla valutazione degli effetti della norma in commento.

Gli affinamenti della norma primaria, intervenuti dopo la relativa emanazione, da ultimo grazie alle modifiche al CTS apportate in sede di conversione del d.lgs. n. 119/2018, hanno fatto venire meno la necessità di un decreto attuativo, originariamente previsto per la definitiva applicazione delle previsioni in commento.

10.4 Social lending

Con l'art. 78 del CTS si è voluto disciplinare il regime fiscale del c.d. "*social lending*", cioè il prestito tra privati che si basa sulla creazione di domanda ed offerta di prestiti, con un mercato che si sviluppa per mezzo di piattaforme *on-line*, quindi senza la necessaria presenza di intermediari

finanziari; l'eliminazione dei costi di intermediazione dovrebbe consentire l'ottenimento di migliori condizioni sia per il prestatore sia per il prenditore.

Il *social lending* si inserisce nell'ambito del c.d. "*Fintech*", cioè l'innovazione finanziaria resa possibile dall'innovazione tecnologica, che può concretizzarsi in nuovi modelli di business, processi o prodotti, con conseguenti effetti sui mercati finanziari, sulle istituzioni, e sull'offerta di servizi.

La Banca d'Italia – nel Provvedimento contenente le Disposizioni per la raccolta del risparmio dei soggetti diversi dalle banche, emanato l'8 novembre 2016 – ha evidenziato che il "*social lending*" è uno strumento attraverso il quale una pluralità di soggetti può richiedere ad una pluralità di potenziali finanziatori, tramite gestori di piattaforme telematiche, fondi rimborsabili per uso personale o per finanziare un progetto.

L'operatività dei gestori dei portali, presenti sulla rete, e di coloro che prestano o raccolgono fondi tramite i suddetti portali (rispettivamente, "finanziatori" e "prenditori") è consentita nel rispetto delle norme che regolano le attività riservate dalla legge a particolari categorie di soggetti (ad esempio, soggetti che svolgono attività bancaria, raccolta del risparmio presso il pubblico, concessione di credito nei confronti del pubblico, mediazione creditizia, prestazione dei servizi di pagamento)²⁸.

Fermo restando che la raccolta del risparmio tra il pubblico è, in linea di principio, attività vietata sia ai gestori sia ai prenditori, il citato Provvedimento della Banca d'Italia ha disposto che:

- a. per quanto riguarda i gestori, non costituisce raccolta di risparmio tra il pubblico: *i)* la ricezione di fondi da inserire in conti di pagamento utilizzati esclusivamente per la prestazione dei servizi di pagamento dai gestori medesimi, se autorizzati a operare come istituti di pagamento, istituti di moneta elettronica o intermediari finanziari di cui all'art. 106 del TUB autorizzati a prestare servizi di pagamento ai sensi dell'art. 114-*novies*, comma 4, del TUB; *ii)* la ricezione di fondi connessa all'emissione di moneta elettronica effettuata dai gestori a tal fine autorizzati;
- b. per quanto riguarda, invece, i prenditori, non costituisce raccolta di risparmio tra il pubblico: *i)* l'acquisizione di fondi effettuata sulla base di trattative personalizzate con i singoli finanziatori; *ii)* l'acquisizione di fondi presso soggetti sottoposti a vigilanza prudenziale, operanti nei settori bancario, finanziario, mobiliare, assicurativo e previdenziale.

La Banca d'Italia ha disposto che la definizione di un limite massimo, di contenuto importo, all'acquisizione di fondi tramite portale *on line* di *social lending* da parte dei prenditori è coerente con l'obiettivo di impedire ai soggetti non bancari di raccogliere fondi per un ammontare rilevante presso un numero indeterminato di risparmiatori.

Inoltre – precisa la Banca d'Italia – ai gestori ed ai prenditori sono comunque precluse la raccolta di fondi a vista e ogni altra forma di raccolta collegata all'emissione o alla gestione di mezzi di pagamento a spendibilità generalizzata mentre restano ferme le possibilità di raccolta senza limiti da parte di banche che esercitano attività di *social lending* attraverso detti portali.

²⁸ Sul tema si veda: Fondazione Nazionale dei Commercialisti (2019), Il peer lending: aspetti operativi e opportunità per aziende e investitori, disponibile su: <https://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/1377>.

10.5 Regime fiscale dei proventi derivanti da prestiti erogati per il finanziamento e sostegno di attività di interesse generale svolte mediante piattaforme dedicate a soggetti finanziatori non professionali

Si ricorda preliminarmente che la legge di bilancio 2018 (segnatamente, i commi 43 e 44 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205) ha introdotto una specifica qualificazione fiscale dei proventi derivanti dai prestiti erogati attraverso piattaforme *on-line*.

In particolare, sono stati qualificati come “redditi di capitale” (a tale fine è stata apportata una modifica all'art. 44, comma 1 del T.U.I.R. integrandolo, al riguardo, con la lettera *d-bis*)), i proventi derivanti da prestiti erogati per il tramite di piattaforme telematiche di prestiti per soggetti finanziatori non professionali gestite da società iscritte all'albo degli intermediari finanziari di cui all'articolo 106 del T.U.B. o da istituti di pagamento rientranti nell'ambito di applicazione dell'articolo 114 del medesimo T.U.B., autorizzati dalla Banca d'Italia (i “gestori”).

Tali gestori sono tenuti ad applicare una ritenuta alla fonte a titolo di imposta sui redditi di capitale corrisposti a persone fisiche con l'ordinaria aliquota del 26%, ai sensi dell'articolo 26, comma 1, del d.P.R. n. 600/1973.

In un tale contesto, si inserisce l'art. 78 del CTS, in base al quale la predetta ritenuta si riduce al 12,50% laddove i prestiti erogati per il tramite delle predette piattaforme siano finalizzati a finanziare e sostenere attività di interesse generale degli ETS.

Con il CTS, nell'ottica di incentivare forme di sostegno finanziario alle attività del Terzo settore, il legislatore ha quindi concesso un ulteriore beneficio, in termini di riduzione del prelievo, sugli interessi incassati nell'ambito di operazioni di *social lending* volte a finanziare e sostenere le attività di interesse generale degli ETS.

10.6 Risorse finanziarie

Il CTS dedica un intero ambito (segnatamente il Capo IV, articoli da 72 a 76) alla disciplina delle misure di sostegno finanziario pubblico a favore degli ETS.

In dettaglio, l'articolo 72 del CTS disciplina le caratteristiche e le funzioni del “Fondo per il finanziamento di progetti ed attività di interesse generale nel terzo settore”, volto a sostenere finanziariamente iniziative e progetti promossi da ODV, associazioni di promozione sociale e fondazioni riconducibili tra gli ETS.

Il Fondo è destinato a sostenere – anche attraverso reti associative – lo svolgimento di attività di interesse generale, costituenti oggetto di iniziative e progetti promossi da ODV, associazioni di promozione sociale e fondazioni del terzo settore, iscritti nel Registro unico nazionale.

È compito del Ministro del lavoro e delle politiche sociali determinare annualmente, con proprio atto di indirizzo, gli obiettivi generali, le aree prioritarie di intervento e le linee di attività

finanziabili nei limiti delle risorse disponibili sul Fondo medesimo e che, in attuazione di tale atto di indirizzo, le strutture amministrative del citato Ministero individuino, i soggetti attuatori degli interventi finanziabili attraverso le risorse del Fondo.

Il più recente atto di indirizzo, emanato il 26 ottobre u.s.²⁹ contiene appunto l'individuazione, per l'anno 2018, degli obiettivi generali, delle aree prioritarie di intervento e delle linee di attività in base ai quali gli ETS in possesso dei requisiti di legge potranno presentare proposte progettuali per lo svolgimento delle attività di interesse generale, beneficiando del sostegno finanziario previsto dal Codice, nei limiti delle risorse disponibili, complessivamente pari a circa 62 milioni di euro, di cui:

- a. il predetto fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel terzo settore, per euro 40.000.000,00 (art. 72 d.lgs. 117/2017);
- b. altre risorse finanziarie specificamente destinate al sostegno degli enti del Terzo settore, per euro 21.960.000,00 (art. 73 d.lgs. 117/2017).

Quattro le linee coperte dai finanziamenti: *i)* iniziative e progetti di rilevanza nazionale, con 23.630.000 euro; *ii)* iniziative e progetti di rilevanza locale, con 28.000.000 euro; *iii)* contributi per l'acquisto di autoambulanze autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali, con 7.750.000 euro; *iv)* contributo annuo ai soggetti di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), della legge 19 novembre 1987 n. 476, ai sensi dell'articolo 75, comma 2, con 2.580.000 euro.

L'articolo 73, nell'ottica di una migliore gestione ed allocazione della spesa, prevede che alcuni fondi statali affluiscano ad un capitolo di spesa gestito dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, nel programma "Terzo settore (associazionismo, volontariato, ONLUS e formazioni sociali) e responsabilità sociale delle imprese e delle organizzazioni", nell'ambito della missione "Diritti sociali, politiche sociali e famiglia".

Lo stesso articolo prevede altresì che, con uno o più atti di indirizzo del predetto Ministro, siano determinati annualmente, nei limiti delle risorse complessivamente disponibili, gli obiettivi generali, le aree prioritarie di intervento, le linee di attività finanziabili e la destinazione delle risorse sopracitate per le finalità di sostegno alle attività delle ODV, sostegno alle attività delle associazioni di promozione sociale e contributi per l'acquisto di autombulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali.

Come detto, l'atto di indirizzo del 2018, emanato il 26 ottobre u.s., prevede stanziamenti anche per tale misura, stabiliti in 21,96 milioni di euro.

Con specifico riferimento alle risorse di cui all'articolo 73 del CTS, nel citato atto di indirizzo, il Ministero sottolinea la presenza di disposizioni che prevedono forme di sostegno ad attività non aventi carattere progettuale: 1) i contributi per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali; 2) la concessione, in favore di specifici soggetti (ANMIC, ANMIL, ENS, UICI, UNMS), di un contributo annuo, a valere sulle risorse a sostegno delle associazioni di promozione sociale, ai sensi dell'articolo 75, comma 2 del Codice.

I soggetti beneficiari delle risorse, che in ogni caso devono essere iscritti nel RUNTS, vengono individuati dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali mediante procedure poste in essere nel

²⁹ Si veda: Ministero del lavoro e delle politiche sociali, <http://www.lavoro.gov.it/temi-e-priorita/Terzo-settore-e-responsabilita-sociale-imprese/focus-on/Riforma-terzo-settore/Documents/Atto-indirizzo-26102018-reg-CdC-2.pdf>.

rispetto dei principi della legge n. 241/1990 in tema di provvedimenti attributivi di vantaggi economici.

La nuova disciplina dovrebbe favorire il duplice obiettivo di consentire alla pubblica amministrazione di operare un'efficace programmazione, in virtù dell'immediata disponibilità delle risorse finanziarie acquisita per effetto delle disposizioni in commento e di disporre di una flessibilità nell'allocazione delle risorse medesime verso i fini stabiliti dalla norma primaria.

I successivi tre articoli specificano le finalità al cui soddisfacimento sono destinate le risorse di cui all'articolo 73.

L'articolo 74 prevede che – per un ammontare di 2 milioni di euro – le risorse riguardanti il fondo per il volontariato siano finalizzate alla concessione di contributi per la realizzazione di progettualità da parte delle ODV, per fare fronte ad emergenze sociali e per l'applicazione di metodologie di intervento al riguardo particolarmente avanzate. La norma precisa che i progetti possono essere realizzati anche attraverso partenariati con altre ODV ed in collaborazione con gli enti locali, ai fini della maggiore efficacia degli stessi.

L'articolo 75 contempla analoga previsione relativamente alle associazioni di promozione sociale, disponendosi che le risorse – per un ammontare di 5,16 milioni di euro – siano finalizzate alla concessione di contributi per la realizzazione di progetti elaborati dalle associazioni di promozione sociale, anche in partenariato tra loro e in collaborazione con gli enti locali, per la formazione degli associati, il miglioramento organizzativo e gestionale, l'incremento della trasparenza e della rendicontazione al pubblico delle attività svolte, o per far fronte a particolari emergenze sociali, in particolare attraverso l'applicazione di metodologie avanzate o a carattere sperimentale.

L'articolo 76 prevede che le risorse per associazioni di volontariato siano destinate all'erogazione di contributi alle ODV per l'acquisto di autoblancos, autoveicoli per attività sanitarie e di beni strumentali, utilizzati direttamente ed esclusivamente per attività di interesse generale, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diverse utilizzazioni senza radicali trasformazioni, nonché per la donazione dei beni ivi indicati nei confronti delle strutture sanitarie pubbliche, da parte delle ODV e delle fondazioni.

In alternativa le ODV, per l'acquisto di autoblancos e di beni mobili iscritti in pubblici registri destinati ad attività antincendio da parte dei vigili del fuoco volontari, possono conseguire il citato contributo nella misura corrispondente all'aliquota IVA del prezzo complessivo di acquisto, mediante corrispondente riduzione del medesimo prezzo praticato dal venditore che recupera le somme corrispondenti alla riduzione praticata mediante compensazione orizzontale, ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241/1997.

Per ragioni di economicità procedimentale si prevede che, nel caso di ODV aderenti ad una rete associativa, la richiesta e l'erogazione del contributo avvenga attraverso la rete medesima.

La definizione delle modalità attuative dell'articolo in esame è avvenuta con il decreto del ministro del lavoro e delle politiche sociali del 16 novembre 2017.

Si segnala che con sentenza n. 10809, pubblicata in data 8 novembre 2018, il TAR Lazio, sez. III-bis ha annullato il d.m. Lavoro e Politiche Sociali con cui sono state indicate le modalità ed i presupposti per l'erogazione del contributo ambulanzos per l'anno 2017 nella parte in cui – per acquisti effettuati prima dell'entrata in vigore del Codice del terzo settore (in vigore dal 3 agosto 2017) – ha riconosciuto il diritto al contributo economico solo alle ODV e non anche, tra le altre, alle ONLUS. Ha chiarito il TAR che tale disparità di trattamento tra ODV ed ONLUS, è pienamente

legittima per gli acquisti effettuati dopo l'entrata in vigore del Codice del Terzo settore, mentre non si giustifica anche per gli acquisti prima del Codice: rispetto a questi ultimi il beneficio deve riconoscersi anche alle ONLUS che hanno acquistato beni nel 2017 confidando nel diritto al rimborso.

11 RAPPORTI DI COLLABORAZIONE TRA ENTI DEL TERZO SETTORE ED ENTI PUBBLICI

11.1 Inquadramento generale

Configurare i rapporti tra pubbliche amministrazioni ed enti del terzo settore, in specie alla luce del d.lgs. n. 117/2017, significa richiamare il ruolo fondamentale degli enti locali, così come previsto nell'ordinamento giuridico. Gli enti territoriali, infatti, nell'ambito delle competenze generali ad essi attribuite, perseguono finalità sociali ed il soddisfacimento dei bisogni della comunità di riferimento.

Le modalità di azione, gli strumenti e l'autonomia discrezionale degli enti locali, nel corso degli ultimi anni, sono stati significativamente (e negativamente) influenzati da vincoli derivanti in larga parte da cambiamenti politici, economici e finanziari³⁰. I vincoli finanziari, in particolare, hanno causato una costante riduzione ovvero rimodulazione delle risorse pubbliche disponibili per confermare le prestazioni dello Stato sociale e, in particolare, per assicurare la fruizione dei livelli essenziali delle prestazioni (cfr. art. 117, comma 2, lett. m), Cost.) e dei diritti conseguenti dalle stesse³¹.

Al fine di organizzare gli interventi e le risposte ai bisogni delle comunità, che siano in grado di assicurare i livelli essenziali delle prestazioni civili e sociali, gli enti locali, nell'ambito della propria discrezionalità amministrativa, possono scegliere, tra le diverse opzioni giuridiche a disposizione, di attivare percorsi di collaborazione con le organizzazioni non profit. In ragione del servizio da assicurare ovvero dell'attività da realizzare, la collaborazione in parola può assumere la forma di una cooperazione stabilizzata che, entro certi limiti, esclude il confronto concorrenziale puro e dunque il ricorso alle procedure stabilite nel Codice dei contratti pubblici (d.lgs. 50/2016) ovvero deve essere regolata dalle previsioni contenute nel Codice medesimo.

L'avvalimento dell'apporto degli enti del terzo settore, con i quali l'ente pubblico può finanche costituire organizzazioni miste, unitamente alla progressiva crescita di organismi partecipati, ha modificato l'approccio degli enti locali nei confronti dell'organizzazione, gestione ed erogazione dei servizi di interesse generale. In quest'ottica, si è assistito al passaggio da un modello di

³⁰ Per tutti, si segnala l'art. 81 della Costituzione, così come novellato dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 81, che ha imposto vincoli più stringenti e puntuali in materia di bilancio, contabilità pubblica e stabilità finanziaria per tutti gli enti pubblici, centrali e territoriali.

³¹ Proprio in ragione della loro peculiare caratteristica, non nasconde i costi sottesi alla (necessaria) garanzia dei livelli essenziali delle prestazioni sociali e socio-sanitarie S. Gambino (a cura di), *Diritti sociali e crisi economica. Problemi e prospettive*, Torino, 2015, in part. p. 4.

“government”, impostato sul tradizionale schema di funzionamento dell'autorità pubblica e sulla produzione diretta di beni e servizi da parte degli enti pubblici ad un modello di “governance”, secondo il quale l'ente locale interviene in un sistema di relazioni e di azioni. Agli enti locali viene pertanto affidata la regia dei servizi che interessano le comunità locali e il coordinamento dei vari attori “preposti” all'erogazione e organizzazione di quei servizi, affinché la loro azione sia indirizzata verso il raggiungimento del benessere collettivo, in una logica tendenzialmente unitaria. In questa prospettiva, particolare importanza assumono le modalità di partnership attivate con i soggetti del terzo settore, ai quali – per espressa previsione della riforma del Terzo settore – è affidata la realizzazione di finalità di interesse generale (l. 106/2016, art. 4, lett. b), per la quale, conseguentemente, gli enti locali valorizzano la funzione degli enti del terzo settore sia nella fase programmatica sia nella fase erogativa dei servizi e delle attività che integrano le finalità di interesse generale (l. 106/2016, art. 4, lett. o).

11.2 Principio di sussidiarietà quale criterio-guida per gli affidamenti dei servizi alle organizzazioni non profit

L'organizzazione, la gestione e, infine, l'erogazione dei servizi di interesse generale richiedono la definizione di una cornice normativa che, da un lato, soddisfi le esigenze di programmazione, di monitoraggio e di valutazione degli enti locali e, dall'altro, assicuri agli operatori che si candidano ad assumere una responsabilità diretta nell'assicurare quei servizi la piena valorizzazione delle loro capacità tecnico-organizzative e progettuali. Da ciò discende che i rapporti tra Pubbliche Amministrazioni e gli enti non profit non trovano *naturaliter* una propria giustificazione in contesti definiti da un certo livello di contendibilità dell'offerta, ma *in primis* in dinamiche contrassegnate da rapporti cooperativi e collaborativi. Si tratta di relazioni fondate sul principio di sussidiarietà, diventato parte integrante dei principi costituzionali a seguito della riforma del Titolo V della Costituzione, novellato ad opera della l. cost. n. 3/2001 e contemplato nella riforma del Terzo settore (cfr. l. 106/2016, art. 1, comma 1). Il principio di sussidiarietà (orizzontale) postula l'obbligo da parte dello Stato/Regioni/Enti Locali a stabilire spazi adeguati di azione ai cittadini, affinché essi si possano organizzare liberamente in quei corpi intermedi che la Carta costituzionale si preoccupa di tutelare (art. 2). Il principio di sussidiarietà, tuttavia, prevede altresì che lo Stato e le sue articolazioni territoriali dovrebbero prevedere appositi interventi – peraltro, senza snaturarne l'indipendenza e l'autonomia organizzativa - per sostenere ed aiutare le iniziative private, in particolare quelle del terzo settore rivolte ad erogare un servizio o a produrre un bene di natura pubblica³². Nella logica di valorizzazione *per se* che il principio di sussidiarietà implica, gli enti locali stabiliscono, quindi, procedure, modalità e percorsi di collaborazione che, in specie in ragione della gratuità delle prestazioni coinvolte, risultano estranee – entro i limiti che verranno approfonditi di seguito – al campo di applicazione delle procedure ad evidenza pubblica, disciplinate nel Codice dei contratti pubblici³³.

³² È questa la logica espressa nell'art. 55, comma 1, d.lgs. n. 117/2017.

³³ In argomento, si vedano, per tutte, Corte di giustizia dell'Unione Europea, sentenze 28 gennaio 2016, n. C-50/14 e le conclusioni dell'Avvocato Generale 18 novembre 2018, n. C-465/17.

La sussidiarietà orizzontale, nel contesto sopra delineato, si presenta come lo strumento capace di coniugare le responsabilità politico-amministrative ineliminabili ed indelegabili degli enti locali con le risposte, anche di carattere innovativo e sperimentale, ai bisogni sociali che possono essere realizzate dagli enti del terzo settore. In questa dinamica collaborativa, agli enti locali spetta monitorare gli interventi posti in essere dalle organizzazioni private impegnate ad erogare e gestire attività di interesse generale, concertando le procedure e le variabili da sottoporre a costante verifica. Gli enti del terzo settore, per contro, sono chiamati a concepirsi come sussunte nell'ambito di intervento delle politiche pubbliche, impegnate congiuntamente con la P.A. nella programmazione e nell'erogazione dei servizi alle comunità locali. L'identificazione tra interessi generali perseguiti dai soggetti privati non profit e interessi pubblici consente di individuare un set di meccanismi collaborativi che, superando il tradizionale modello bipolare, dovrebbero comporre un modello multipolare in cui la P.A. e gli enti locali, ove ritenuto opportuno e sulla base di un principio di flessibilità della forma nel perseguimento delle finalità pubbliche, impiegano strumenti regolatori *"taylor-made"* per realizzare le finalità di interesse generale indicate nella riforma del terzo settore.

11.3 Forme diverse di cooperazione tra enti locali ed enti del Terzo settore

Le forme giuridico-organizzative e gli strumenti messi a disposizione dall'ordinamento giuridico per la gestione e l'erogazione di servizi di interesse generale possono essere suddivisi in tre principali categorie:

1. sostegno, che comprende sovvenzioni, agevolazioni fiscali, messa a disposizione di spazi, contributi a fondo perduto;
2. collaborazione, che riguarda le forme di co-programmazione, di co-progettazione e di verifica congiunta delle attività da realizzare;
3. affidamenti, che implica il ricorso alle procedure ad evidenza pubblica, siano esse aperte ovvero negoziate.

Tralasciando in questa sede quanto indicato sub a), l'attenzione nei prossimi paragrafi sarà dedicata in modo particolare ai diversi strumenti contemplati sia nel Codice dei contratti pubblici (d.lgs. n. 50/2016 e s.m.) sia nel Codice del terzo settore (d.lgs. n. 117/2017 e s.m.). Si tratta di fonti normative che richiedono un necessario coordinamento e un'attenta interpretazione, in specie alla luce del recente parere reso dalla Commissione speciale del Consiglio di Stato³⁴.

³⁴ Il riferimento è all'Adunanza della Commissione speciale del Consiglio di Stato del 26 luglio 2018, parere n. 02052. Si veda, al riguardo, anche il Comunicato del Presidente dell'ANAC, Raffaele Cantone, del 21 novembre 2018.

11.4 Codice dei contratti pubblici

Il Codice dei contratti pubblici è il risultato dell'intervento del Governo ad esito della delega ricevuta dal Parlamento a mezzo della legge 28 gennaio 2016, n. 11, recante "Deleghe al Governo per l'attuazione delle direttive 2014/23/UE, 2014/24/UE e 2014/25/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26 febbraio 2014, sull'aggiudicazione dei contratti di concessione, sugli appalti pubblici e sulle procedure d'appalto degli enti erogatori nei settori dell'acqua, dell'energia, dei trasporti e dei servizi postali, nonché per il riordino della disciplina vigente in materia di contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture". Nell'economia del presente contributo, assume rilevanza la Direttiva 2014/24/UE in materia di appalti pubblici, che conferma e rafforza la particolare attenzione ai servizi sociali e sanitari³⁵. Questi ultimi, collocati nella nozione di servizi di interesse generale, rientrano nella piena competenza degli Stati membri, i quali, in forza della loro autonomia istituzionale, sono dunque chiamati ad adottare le misure ritenute più adeguate per la loro organizzazione, gestione ed erogazione³⁶. La Direttiva 2014/24/UE non prescrive una sottrazione dei servizi in parola al principio di libera concorrenza in forza della loro presunta non economicità ovvero del finanziamento pubblico di cui essi spesso beneficiano. Occorre, al riguardo precisare che, ancorché i servizi alla persona siano in particolare rivolti alla soddisfazione di diritti fondamentali, costituzionalmente garantiti, essi non escludono l'esistenza di un potenziale "mercato" degli stessi. Da ciò discende la necessità di prevedere regole differenziate per un settore che, nonostante i vari tentativi di ricondurlo ad una generalizzata omologazione con altri comparti di interventi, presenta indubbiamente una caratterizzazione peculiare che richiede una specifica regolamentazione. Questa sembra essere stato l'orientamento assunto dal legislatore comunitario che, nell'ambito di una disciplina riguardante i contratti pubblici, ha inteso riconoscere ai servizi sociali e sanitari alcune deroghe che valorizzano le finalità perseguite dai servizi medesimi e l'apporto delle organizzazioni non profit che in larga parte quei servizi gestiscono³⁷.

³⁵ Il regime giuridico specifico per gli appalti pubblici aventi per oggetto i servizi sociali, sanitari e scolastici previsto dalla Direttiva 2014/24/UE incorpora "gli arresti della Corte di giustizia circa l'opportunità di regolamentare in modo certo, trasparente e nel rispetto del principio di parità di trattamento degli operatori economici le procedure di aggiudicazione dei servizi in questione". N. Torchio, *Le nuove direttive europee in materia di appalti e concessioni*, relazione tenuta per il Corso di formazione sui contratti pubblici per il personale di magistratura della Corte dei conti, 12-13 maggio 2014, disponibile al seguente indirizzo internet <http://www.lineeavcp.it/wp-content/uploads/2014/06/leggi-il-documento-completo5.pdf>.

³⁶ Considerando 6 e art. 1, comma 5 della Direttiva 2014/24/UE.

³⁷ In argomento, si vedano gli artt. 18, comma 2, 20, 56 e 57 e da 74 a 77, Direttiva 2014/24/UE.

In ossequio alle previsioni contenute nella Direttiva 2014/24/UE, l'art. 112 del Codice dei contratti pubblici stabilisce che "fatte salve le disposizioni vigenti in materia di cooperative sociali e di imprese sociali", le stazioni appaltanti possono riservare il diritto di partecipazione alle procedure ad evidenza pubblica (appalto e concessione) o possono riservarne l'esecuzione ad operatori economici e a cooperative sociali e loro consorzi il cui scopo principale sia l'inserimento lavorativo di persone svantaggiate. A ciò si aggiunga la previsione contenuta nell'art. 143, comma 2, che legittima la partecipazione riservata agli appalti di servizi sociali soltanto a quelle organizzazioni che soddisfano tutte le seguenti condizioni:

- a. l'organizzazione ha come obiettivo statutario il perseguimento di una missione di servizio pubblico legata alla prestazione dei servizi di cui al comma 1;
- b. i profitti dell'organizzazione sono reinvestiti al fine di conseguire l'obiettivo dell'organizzazione. Se i profitti sono distribuiti o redistribuiti, ciò dovrebbe basarsi su considerazioni partecipative;
- c. le strutture di gestione o proprietà dell'organizzazione che esegue l'appalto sono basate su principi di azionariato dei dipendenti o partecipativi, ovvero richiedono la partecipazione attiva di dipendenti, utenti o soggetti interessati;
- d. l'amministrazione aggiudicatrice interessata non ha aggiudicato all'organizzazione un appalto per i servizi in questione a norma del presente articolo negli ultimi tre anni.

La disciplina del Codice dei contratti pubblici è identificabile nell'evidenza pubblica, che costituisce la procedura che deve informare gli affidamenti previsti dal d.lgs. n. 50/2016, caratterizzata da meccanismi competitivi richiesti per l'approvvigionamento di forniture e per l'erogazione di servizi. L'evidenza pubblica è connotata alla necessità di selezionare gli operatori economici che sul mercato possono risultare individuati per l'erogazione di un servizio a fronte del pagamento di un corrispettivo (*facere/corrispettivo*). L'evidenza pubblica è finalizzata ad assicurare che le diverse fasi del procedimento di gara (programmazione, indizione, svolgimento, aggiudicazione ed esecuzione) siano esperite nel rispetto dei principi di tutela della concorrenza, della massima partecipazione, di correttezza della valutazione delle offerte.

11.5 Cooperazione tra enti locali ed organizzazioni non profit alla luce del Codice del Terzo settore

Le procedure ad evidenza pubblica a favore del mercato non esauriscono, tuttavia, le modalità attraverso cui gli enti pubblici possono rapportarsi con i soggetti privati non lucrativi. Infatti, il Codice del Terzo settore individua diverse formule finalizzate a stabilire modalità collaborative e non competitive tra P.A. ed ETS. In quest'ottica, il principio di sussidiarietà analizzato nei paragrafi precedenti trova una declinazione di diritto positivo negli artt. 55, 56, 57 e 71 del d.lgs. 117/2017 (Codice del terzo settore)³⁸. Si tratta di previsioni normative che disegnano una cornice normativa

³⁸ Per vero, il medesimo Codice precisa che trovano applicazione i principi previsti dalla l. n. 241/1990 e ss.mm. nell'attivazione di procedure di co-programmazione, co-progettazione e accreditamento.

nell'ambito della quale, da un lato, gli enti locali possono dispiegare – confermando un trend avviato con la riforma dell'assistenza del 2000 (l. n. 328) – la loro funzione programmatica potendo impiegare e attivare procedure e percorsi cooperativi (e non solo competitivi) attraverso i quali selezionare i soggetti (non profit) ritenuti più idonei allo svolgimento delle attività di interesse generale individuate nel Codice del Terzo settore. Dall'altro, gli articoli citati consentono agli enti del terzo settore di realizzare quelle attività nel pieno rispetto della loro identità giuridica soggettiva, finanche prendendo parte alle fasi programmatiche, prodromiche alla realizzazione del servizio ovvero dei servizi individuati.

L'art. 55 postula una specifica modalità di rapporti tra P.A. ed enti non profit, che si declina in diversi strumenti e azioni. Il Codice del Terzo settore offre dunque agli enti pubblici ulteriori strumenti, modalità e istituti, unitamente a quelli disciplinati nel Codice dei Contratti pubblici, per stabilire forme di collaborazione contrattuale ovvero strutturata con gli organismi non lucrativi. Di seguito, si analizzano gli strumenti della partnership pubblico-privata non profit definiti dagli artt. 55 e 56, d.lgs. n. 117/17, segnatamente, la co-programmazione, la co-progettazione, la convenzione e, infine, l'accreditamento. Si tratta di istituti giuridici che dovranno necessariamente trovare una loro puntuale declinazione amministrativa e, dunque, operativa nell'organizzazione dei singoli enti locali coinvolti, i quali, inter alia, possono dotarsi di un apposito regolamento interno per disciplinare i diversi ambiti e aspetti degli istituti collaborativi stabiliti negli artt. 55 e seguenti del Codice del Terzo settore.

Co-programmazione

Questo strumento collaborativo, per vero, integra una funzione che tradizionalmente risulta affidata alle istituzioni pubbliche e che, in forza del disposto dell'art. 5, comma 2, assurge ad "ambito" di amministrazione condivisa tra gli enti pubblici e gli enti non profit. Si tratta di una funzione che il Codice del Terzo settore stabilisce contemporaneamente sia in capo alla pubblica amministrazione sia agli enti non profit. Di concerto, enti locali ed organizzazioni non lucrative sono chiamati ad individuare:

- a. i bisogni da soddisfare;
- b. gli interventi necessari;
- c. le modalità di realizzazione;
- d. le risorse disponibili.

Gli obiettivi di cui sopra devono essere esplicitati in un procedimento a carattere generale, che, in ragione delle diverse attività di cui all'art. 5, d.lgs. n. 117/17, dovrà comunque assicurare il coinvolgimento (attivo) degli enti del terzo settore. Questi ultimi, unitamente all'azione della pubblica amministrazione, intervengono finanche apportando risorse proprie (come peraltro già stabiliva l'art. 19, l. 328/2000), così come possono suggerire e indicare taluni bisogni in particolare che essi ritengono maggiormente meritevoli di intervento.

Co-progettazione

Accanto alle procedure ad evidenza pubblica, che permettono agli enti locali di individuare, sulla base dell'offerta economicamente più vantaggiosa, l'operatore economico aggiudicatario di un

determinato servizio di interesse generale, il d.P.C. 30 marzo 2001 aveva già previsto quale ulteriore modalità di raccordo tra istituzioni pubbliche committenti e soggetti non profit affidatari del servizio la c.d. “co-progettazione”³⁹. Si tratta di una dinamica collaborativa che, in forza di linee di indirizzo impartite dalle Regioni, può intercorrere tra enti locali e organizzazioni non lucrative, in specie per quanto riguarda la definizione di interventi di natura emergenziale o comunque non “standard”. Invero, gli enti locali, specie alla luce dei nuovi bisogni che emergono dalla società civile e dalle fasce più deboli della stessa, si ritrovano nella necessità di identificare e progettare nuove modalità di intervento e di azione, che non trovano una precisa collocazione all’interno del “nomenclatore” classico dei servizi alla persona. Coerentemente con una impostazione volta a favorire la ricerca di soluzioni adeguate per implementare un’efficace ed efficiente rete di interventi e servizi sociali, la legge di riforma del welfare del 2000 ha disposto che in ordine all’attivazione di percorsi e di azioni non precedentemente classificabili ovvero che richiedono una modalità di approccio resa urgente dalla situazione fattuale enti pubblici (locali) ed organizzazioni del terzo settore possano attivare percorsi innovativi e condivisi.

Questa impostazione è stata, nella sostanza, ribadita nell’art. 55, comma 3, d.lgs. n. 117/17, che ha confermato che la co-progettazione consiste nel procedimento finalizzato “alla definizione ed eventualmente alla realizzazione di specifici progetti di servizio o di intervento finalizzati a soddisfare bisogni definiti”, che devono trovare attuazione nell’ambito di quanto definito in sede di co-programmazione. Il comma 3 in parola individua, pertanto, la co-progettazione quale azione temporalmente conseguentemente alla fase co-programmatoria, orientata ad una più puntuale definizione degli elementi operativi, che sono stati identificati, in linea più generale nella co-programmazione. Preme, tuttavia, segnalare che il procedimento di co-progettazione solo eventualmente può condurre alla realizzazione degli interventi e delle azioni individuati. Detta realizzazione allora condurrà gli enti del terzo settore a partecipare alla modalità concertativa ovvero selettiva attraverso cui gli enti locali intendono avvalersi dei medesimi enti per l’organizzazione ed erogazione del / dei servizio/i individuati. In caso contrario, la co-progettazione si dovrà interpretare quale passaggio integrativo e perfezionante dell’attività di co-programmazione avviata senza giungere alla fase dell’attribuzione del servizio. Si può ritenere che, in questa seconda ipotesi, l’attività di co-progettazione possa risultare funzionale alla definizione di una procedura ad evidenza pubblica per l’individuazione del soggetto affidatario del servizio.

In entrambi i casi, la co-progettazione individua un procedimento a disposizione degli enti pubblici (locali e sanitari) per definire e realizzare specifici progetti e/o interventi volti a soddisfare bisogni definiti coinvolgendo attivamente gli enti non profit. Si tratta, pertanto, della possibilità per la P.A. e per gli enti non profit di attivare “sperimentazioni gestionali e sociali”, utili soprattutto per affrontare situazioni di emergenza, che richiedono azioni e interventi di carattere innovativo⁴⁰. In questa direzione, le istituzioni locali, le organizzazioni non profit concorrono alla definizione di modalità di intervento in grado di soddisfare bisogni e necessità della comunità locale già dalle fasi progettuali. In quest’ottica, la co-progettazione, considerata la sua particolare natura e le modalità

³⁹ Si tratta del decreto attuativo dell’art. 5 della legge n. 328/2000 di riforma dell’assistenza, che ha disposto in ordine alla legittimità per le organizzazioni non profit di essere coinvolte non soltanto nella fase di esecuzione dei servizi, ma finanche nella fase di programmazione degli stessi unitamente agli enti pubblici.

⁴⁰ Recentemente, il Consiglio di Stato, in un parere rilasciato su richiesta dell’Autorità Nazionale Anticorruzione (ANAC), ha ribadito che l’istituto della co-progettazione deve considerarsi di natura sperimentale e non quale ordinario strumento giuridico per attivare percorsi collaborativi tra enti non profit e P.A. Cfr. Commissione speciale del Consiglio di Stato, n. affare 01382 del 26 luglio 2018.

di svolgimento delle relative procedure, si configura come uno strumento che supera il tradizionale rapporto committente fornitore per divenire strumento di realizzazione di forme di collaborazione e partnership tra P.A. ed enti del Terzo settore, rispettose dei principi di trasparenza, imparzialità, partecipazione e parità di trattamento, che devono caratterizzare l'azione delle pubbliche amministrazioni.

Convenzione

Come è noto, lo strumento giuridico della convenzione era stato espressamente previsto dalla legge n. 266/1991 (ora abrogata dall'art. 102, d.lgs. n. 117/2017) quale modalità ordinaria di partnership tra le pubbliche amministrazioni e le ODV. L'art. 56 del Codice del Terzo settore ha confermato che per quanto attiene ai rapporti intercorrenti tra P.A. ed ODV e associazioni di promozione sociale la modalità cui ricorrere per disciplinare detti rapporti collaborativi nella realizzazione di attività e servizi sociali di interesse generale è quello della convenzione, salvo che non sia dimostrabile che il mercato risulti maggiormente conveniente (comma 1).

Le convenzioni in parola possono prevedere esclusivamente il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, nonché devono assicurare il rispetto di una serie di requisiti e dimostrare adeguata attitudine dell'organizzazione convenzionanda di garantire la continuità del servizio. La convenzione, così come disciplinata dall'art. 56, d.lgs. n. 117/2017, si configura, dunque, quale modello alternativo alle procedure ad evidenza pubblica, atteso che la P.A. committente può, nell'ambito delle ODV (e delle associazioni di promozione sociale) iscritte all'albo regionale, individuare quella specifica associazione, ad esito di procedure comparative riservate alle medesime associazioni.

Il d.lgs. n. 117/2017 definisce un quadro di azione per le P.A. procedenti, nell'ambito del quale, esse sono chiamate a:

- a. valorizzare il ruolo delle ODV (e delle associazioni di promozione sociale), in ragione, in specie, dell'agire volontario di quanti si impegnano in esse;
- b. valorizzare la funzione delle ODV (e delle associazioni di promozione sociale), in ragione delle finalità perseguite, che quindi debbono poter trovare nella convenzione diretta con la P.A. (enti locali) la massima espressione della partnership istituzionale;
- c. valorizzare le ODV (e le associazioni di promozione sociale) nella loro dimensione di realtà capaci di produrre ed erogare servizi di natura comunitaria, che si può realizzare ammettendo le stesse alle gare pubbliche per l'affidamento dei servizi medesimi;
- d. mantenere le convenzioni per quelle attività per le quali si possa dimostrare l'assenza di un mercato contendibile.

In ultima analisi, si tratta di combinare il principio di sussidiarietà sancito nell'art. 118 Cost., u.c., con la verifica delle capacità economico-produttive ed organizzative delle associazioni di volontariato e di promozione sociale.

Accreditamento

Nell'ambito di un sistema di welfare socio-sanitario di stampo universalistico, alla committenza pubblica è affidata la responsabilità e, quindi, anche la funzione, di programmazione, di

pianificazione e regolazione dell'erogazione delle prestazioni in una dimensione di supervisione generale della spesa. In questo senso, l'autorizzazione, l'accreditamento e gli accordi contrattuali costituiscono istituti giuridici finalizzati ad assolvere le funzioni di regolazione, in specie in un momento storico caratterizzato, tra gli altri, dalla contrazione delle risorse pubbliche e dalla necessità di razionalizzare la spesa pubblica in ambito sanitario. In quest'ottica, dunque, autorizzazione, accreditamento e accordi contrattuali rappresentano strumenti a disposizione della committenza pubblica per disciplinare e ordinare i rapporti che, in un contesto di partecipazione dei soggetti privati all'erogazione delle prestazioni socio-sanitarie e di sussidiarietà orizzontale, richiedono comunque la responsabilità ultima in capo alle pubbliche amministrazioni.

Con il termine "accreditamento" si indica il procedimento attraverso il quale i soggetti (profit e non profit) vengono "inseriti" nel sistema pubblico di produzione dei servizi. La finalità a cui l'istituto dell'accreditamento tende è quella di permettere l'esistenza di un gruppo tendenzialmente aperto di concessionari e, quindi, un insieme tendenzialmente aperto di unità di offerta di servizi sanitari, evitando così di operare una selezione a monte e immettendo nella rete una pluralità di soggetti accreditati, tutti professionalmente e strutturalmente idonei, tutti potenziali fornitori di servizi corrispondenti agli standard qualitativi definiti dall'Amministrazione, tutti egualmente inseriti nella rete. L'accreditamento, collocato nella funzione programmatica della committenza pubblica, stabilisce un collegamento funzional-organizzativo tra i soggetti erogatori del pubblico servizio e le istituzioni pubbliche, attraverso il quale vengono quantificate le prestazioni erogabili. Queste, dunque, dipendono da valutazioni programmatiche ed organizzative dell'amministrazione titolare del servizio da erogare e non da atti di ammissione vincolati, il che attribuisce alla valutazione dell'attività dei soggetti erogatori un carattere permanente e globale.

L'accreditamento, in ultima analisi, è uno strumento qualificato di selezione dei soggetti erogatori, che ha segnato un passaggio culturale, istituzionale ed organizzativo da un sistema rigido di controlli, fondati essenzialmente sulla legittimità e controllo degli atti amministrativi (si pensi alla legge Crispi che ha introdotto e disciplinato le IPAB), ad un sistema flessibile, finalizzato alla promozione e alla successiva valutazione, in termini dinamici, della qualità dei servizi erogati. In termini giuridici, l'accreditamento è qualificato quale atto unilaterale della pubblica amministrazione avente carattere vincolato, cioè subordinato al riscontro della serietà, dell'efficienza e della qualità tecnica in capo all'operatore privato che, pertanto, deve presentare adeguati requisiti strutturali, tecnologici ed organizzativi⁴¹.

L'art. 55, comma 4, d.lgs. n. 117/2017 precisa che l'istituto dell'accreditamento rileva quale modalità specifica per realizzare la co-progettazione individuata nel comma 3. Si tratta pertanto di uno strumento a disposizione degli enti locali per selezionare gli enti del terzo settore con i quali attivare percorsi di partenariato sociale e socio-sanitario sul territorio, sulla base di criteri che debbono essere resi obiettivi, trasparenti e conoscibili a tutti i potenziali soggetti interessati. Preme evidenziare, al riguardo, che l'accreditamento in ambito socio-assistenziale rientra nelle competenze e nell'autonomia degli enti locali territoriali, i quali possono agire nell'ambito di discipline ovvero di linee guida approvate a livello regionale.

⁴¹ In argomento, si veda la sentenza del Tribunale Amministrativo Regionale per la Sicilia, Sezione Terza, del 2 luglio 2018, nella quale emerge con chiarezza che l'istituto dell'accreditamento è intimamente collegato alla sussistenza di un rilevante interesse pubblico relativo all'attuazione della programmazione sanitaria. Dal che discende che "il sistema dell'accreditamento sanitario non si sottrae al preminente esercizio di potere autoritativo e conformativo dell'amministrazione che si qualifica di natura concessoria".

12 OPERAZIONI STRAORDINARIE

12.1 Operazioni straordinarie per associazioni e fondazioni

Il Codice, in base a quanto previsto dalla l. 106/2016 doveva portare una revisione della disciplina del libro I, titolo II, del codice civile.

In ultima istanza, l'unico intervento dedicato dalla Riforma al codice civile concerne l'introduzione del nuovo art. 42-*bis*. Il citato articolo, introdotto nel codice civile per mezzo dell'art. 98 del d.lgs. 117/2017, riguarda le «reciproche» trasformazioni, fusioni e scissioni delle associazioni, riconosciute e non, e delle fondazioni.

La disposizione chiarisce la diversa visione che si era formata dottrina e giurisprudenza amministrativa (Cons. Stato 5226/2014) sulla presunta applicazione analogica agli enti del libro I della trasformazione eterogenea prevista per le società dagli artt. 2500-*septies* e 2500-*octies* c.c. secondo un principio già contenuto nella l. 106/2016 (legge delega).

Le interessate operazioni straordinarie possono essere escluse da una contraria previsione contenuta nell'atto costitutivo o nello statuto.

La nuova norma prevede che per le trasformazioni gli amministratori debbano predisporre una situazione patrimoniale non risalente a più di 120 giorni e una relazione *ex art.* 2500-*sexies*, co. 2, sulla motivazione e sugli effetti dell'operazione.

Sono richiamati per la trasformazione gli artt. 2499, 2500, 2500-*bis*, 2500-*ter*, co. 2, 2500-*quinqies* e 2500-*nonies* del codice civile.

Per le fusioni e per le scissioni sono, quindi, genericamente richiamate le disposizioni previste per le società di capitali, in quanto compatibili.

È importante considerare che le iscrizioni degli atti delle operazioni effettuate da:

- ETS sono iscritte nel Registro; e
- gli enti regolati dal libro I del codice civile nel Registro delle Persone Giuridiche.

È utile ribadire che la disciplina delle operazioni di cui sopra interessa associazioni e fondazioni, indipendentemente dal fatto che queste siano iscritte nel Registro. Ciò detto, il Codice contiene alcune altre disposizioni in merito al comportamento o all'"utilizzo" delle operazioni, come per esempio:

- la previsione che, in caso di riduzione del patrimonio per oltre 1/3 a causa di perdite, l'organo di amministrazione debba convocare l'assemblea degli enti associativi per deliberare o nelle fondazioni deliberare direttamente interventi di "rafforzamento", quali,

appunto anche l'esecuzione di un'operazione di trasformazione o fusione (art. 22, co.5 del Codice). Tali operazioni devono essere deliberate negli enti associativi dall'assemblea (art. 25, co. 1, lett. h) del Codice);

- la specifica che le operazioni straordinarie di fusione, scissione o trasformazione scontano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (art.83, co. 3 del Codice).

È di assoluto rilevare che le operazioni di cui al nuovo art.42-*bis* del codice civile sono entrate in vigore dal 3 agosto 2017, rendendo possibili le operazioni da subito per tutti gli enti non lucrativi esistenti. Non entrano in vigore evidentemente le norme inerenti gli ETS sino al momento in cui il Codice del Terzo settore non ha operatività.

12.2 Operazioni straordinarie per l'impresa sociale

La disciplina delle operazioni straordinarie delle imprese sociali trova specifica disciplina nell'art.12 del d.lgs. 112/2017.

Un ETS che acquisisce la qualifica di impresa sociale segue, quindi, le apposite previsioni.

Le imprese sociali rette in forma societaria seguono, invece, le indicazioni contenute nell'art.12 del richiamato decreto anche con riferimento alle operazioni di cessione e devoluzione.

La disciplina delle operazioni straordinarie delle imprese sociali ricalca, di fatto, quanto già contenuto nel d.lgs. 155/2006. Per questo motivo, ci limitiamo a richiamare in modo sintetico quanto disposto dalla norma:

- trasformazione, fusione e scissione devono mantenere la natura non lucrativa dell'attività, i vincoli di destinazione del patrimonio, e il perseguimento delle attività e delle finalità. La cessione d'azienda (o di un ramo aziendale) richiede una relazione giurata di un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede l'impresa sociale. La relazione attesta il valore "effettivo" del patrimonio dell'impresa, nella prospettiva di continuazione dell'attività. Non vi è dubbio che si dovrà sviluppare una prassi in materia atta a definire le tecniche più appropriate per la valutazione del capitale di tali aziende;
- gli amministratori notificano, con atto scritto di data certa, al Ministero del lavoro e delle politiche sociali l'intenzione di procedere ad una delle operazioni in oggetto, allegando la documentazione richiesta.

È opportuno rilevare che , il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha pubblicato il decreto n. 50 del 27 aprile 2018 recante "Disposizioni in materia di trasformazione, fusione, scissione, cessione d'azienda e devoluzione del patrimonio da parte delle imprese sociali" al fine di determinare le modalità con cui le imprese sociali, con la sola esclusione delle cooperative a cui continuano ad applicarsi le norme del codice civile, pongono in essere le descritte operazioni, avuto riguardo alla configurazione giuridica assunta dall'impresa sociale nei limiti di compatibilità con le previsioni dettate negli artt. 2498 – 2506 – *quater* del codice civile.

-
- l'operazione non è efficace se non è autorizzata dal Ministero competente. Passati 90 giorni dalla data di ricezione della notificazione, laddove non avuta comunicazione di diniego dell'autorizzazione, l'operazione si intende approvata. L'impresa sociale che si vede negata l'autorizzazione può effettuare ricorso al giudice amministrativo.

13 CINQUE PER MILLE

13.1 Normativa

Nella Gazzetta Ufficiale del 18 luglio 2017, n. 166, è stato pubblicato il d.lgs. 111/17, recante “Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo 9, comma 1, lettere c) e d), della legge 6 giugno 2016, n. 106”, in attuazione della legge 6 giugno 2016, n. 106 “Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale”.

Il provvedimento è entrato in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione e fa parte dei decreti attuativi della riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e la disciplina del servizio civile universale; esso completa la riforma strutturale dell'istituto del cinque per mille avviata dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), attraverso l'individuazione delle modalità per la razionalizzazione e la revisione dei criteri di accreditamento dei soggetti beneficiari e dei requisiti per l'accesso al beneficio, la semplificazione e accelerazione delle procedure per il calcolo e l'erogazione dei contributi spettanti; il provvedimento, inoltre, introduce obblighi di pubblicità delle risorse erogate, con la previsione di specifiche sanzioni in caso di inadempienza degli obblighi di comunicazione e di rendicontazione stabiliti.

La normativa di dettaglio in materia di modalità e termini per l'accesso al cinque per mille “per la formazione, l'aggiornamento e la pubblicazione dell'elenco permanente degli iscritti e per la pubblicazione degli elenchi annuali degli enti ammessi”, di soglie d'accesso al contributo e di modalità di erogazione dello stesso sarà prevista in un secondo provvedimento normativo, da adottarsi nella forma di d.P.C. entro 120 giorni dall'entrata in vigore del decreto.

13.2 Beneficiari

Il decreto conferma i soggetti beneficiari degli ultimi cinque anni ma, rispetto alla disciplina precedente (di cui, appunto, restano invariati i vari settori cui il contributo può essere devoluto), le nuove disposizioni ampliano la platea dei potenziali beneficiari del contributo, estendendola a tutti gli enti del Terzo settore iscritti nel Registro.

In particolare, il cinque per mille può essere destinato a:

- sostegno degli enti di cui all'art. 1 della l. 106/2016, iscritti nel Registro previsto dall'art. 4, co. 1, lett. m), della stessa;
- finanziamento della ricerca scientifica e dell'università;
- finanziamento della ricerca sanitaria;
- sostegno delle attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente;
- sostegno delle associazioni sportive dilettantistiche, riconosciute ai fini sportivi dal Comitato olimpico nazionale italiano a norma di legge, che svolgono una rilevante attività di interesse sociale;
- finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici di cui all'articolo 23, comma 46, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

13.3 Soglie di accesso

La riforma introduce una sostanziale novità nella procedura (e nella logica) di attribuzione: l'emanando d.P.C. stabilirà infatti i "criteri di riparto della quota del cinque per mille" con "l'importo minimo erogabile a ciascun ente delle somme risultanti sulla base delle scelte effettuate dai contribuenti" e "le modalità di riparto delle scelte non espresse dai contribuenti" (dunque, le somme destinate senza codice fiscale saranno ridistribuite con criteri da stabilire e non più solo in proporzione al numero di scelte ricevute).

13.4 Tempistica

Tra gli obiettivi della riforma sembra potersi includere la riduzione dei tempi per l'espletamento della procedura: in tal senso, il d.P.C. dovrebbe prevedere "le modalità per il pagamento del contributo e i termini entro i quali i beneficiari comunicano alle amministrazioni erogatrici i dati necessari per il pagamento delle somme assegnate al fine di consentirne l'erogazione entro il termine di chiusura del secondo esercizio finanziario successivo a quello di impegno."

Come è noto, attualmente, le preferenze espresse dai contribuenti in un determinato anno (relative ai redditi dell'esercizio precedente) devono prima essere incluse negli elenchi definitivi dei beneficiari del cinque per mille pubblicati dall'Agenzia delle entrate e poi erogati (attività che avviene generalmente nell'esercizio successivo a quello in cui gli elenchi definitivi dei beneficiari sono pubblicati). Tale circostanza genera un rilevante problema di natura contabile: alcuni enti, infatti, contabilizzano in bilancio il contributo assegnato quale provento nell'anno contabile

successivo a quello in cui è stata espressa la preferenza dai contribuenti (con riguardo ai redditi dell'anno precedente), quando si sia comunque manifestata la certezza di assegnazione del contributo (si legga, la maturazione del diritto) tramite la pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo assegnato (in quanto già valorizzato alla data della redazione del documento di rendicontazione); altri enti contabilizzano il contributo assegnato nell'anno contabile di erogazione dello stesso (circostanza per la quale la contabilizzazione del contributo si rileva generalmente due esercizi dopo la preferenza espressa dai contribuenti). Tale duplice opzione nel trattamento contabile del contributo pone un potenziale elemento di incoerenza tra le corrispondenti voci contabili nel caso in cui si vogliano comparare bilanci/rendiconti di gestione o indici di efficienza di enti diversi, di cui uno dei valori sia costituito dai proventi.

13.5 Trasparenza e pubblicità

La riforma, infine, prevede una serie di obblighi di pubblicità e di trasparenza, sia per i soggetti beneficiari sia per l'amministrazione erogatrice del contributo.

Su tali aspetti il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali è intervenuto con la Nota n. 2106 del 26 febbraio 2019 in conseguenza dei numerosi quesiti pervenuti dagli enti beneficiari del contributo del cinque per mille e dai centri di servizio per il volontariato.

In particolare, le questioni riguardavano l'individuazione della normativa a cui fare riferimento ai fini dell'adempimento degli obblighi di trasparenza e pubblicità, dovendo applicare il dettato dell'art. 8 del d.lgs. n. 111/2017 ovvero la preesistente disciplina contenuta negli artt. 12 e 12-bis del d.P.C. 23 aprile 2010 (come modificato ed integrato dal d.P.C. 7 luglio 2016).

Il Ministero, acquisito il parere dell'Ufficio legislativo, ritiene che – in assenza del citato d.P.C. attuativo del d.lgs. n. 111/2017 – gli obblighi di rendicontazione del contributo del cinque per mille e di pubblicazione dei rendiconti medesimi continuano ad essere disciplinati dagli artt. 12 e 12-bis del d.P.C. 23 aprile 2010, come modificato e integrato dal d.P.C. 7 luglio 2016.

I beneficiari, in primo luogo, non possono utilizzare le somme percepite per coprire le spese di pubblicità sostenute per campagne di sensibilizzazione sulla destinazione della quota del cinque per mille, a pena di recupero del contributo utilizzato (art. 7). Essi sono poi tenuti ad adempiere a un duplice obbligo; come in passato, essi devono inoltre “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, dal quale risultino in modo chiaro, trasparente e dettagliato la destinazione e l'utilizzo delle somme percepite” (art. 8, co. 1); in più rispetto al passato, i beneficiari hanno poi l'obbligo di pubblicare sul proprio sito, sempre entro 30 giorni, gli importi e il rendiconto, dandone comunicazione all'amministrazione entro i successivi 7 giorni (art. 8, co. 2), potendo infine incorrere in sanzioni amministrative pecuniarie laddove inadempiente: nel caso di violazione degli obblighi di pubblicazione, “l'amministrazione erogatrice diffida il beneficiario ad effettuare la citata pubblicazione assegnando un termine di 30 giorni, e in caso di inerzia provvede all'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria pari

al 25% del contributo percepito, i cui proventi affluiscono all'entrata del bilancio dello Stato” (art. 8, co. 3).

Da parte sua, l'amministrazione erogatrice ha l'obbligo di pubblicare sul proprio sito *web*, entro 90 giorni dall'erogazione del contributo, gli elenchi dei soggetti beneficiari, con l'indicazione del relativo importo e il *link* al rendiconto pubblicato sul sito del beneficiario (art. 8, co. 5).

ALLEGATI

Allegato 1: Norme abrogate e norme transitorie

Norma abrogatrice	Norme abrogate	ENTRATA IN VIGORE DELLA DISPOSIZIONE DI RIFERIMENTO			
		dal 3 agosto 2017	dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della CE e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto RUNTS	dalla data di operatività del RUNTS, ai sensi dell'art. 53	dal momento di efficacia del d.m. di cui all'art. 103, co. 2 del CTS
	VOLONTARIATO				
Art. 102, co. 1	Legge 11 agosto 1991, n. 266	X			
Art. 102, co. 2	di cui art. 8, co. 2, primo periodo e co. 4 della legge 11 agosto 1991, n. 266 (disciplina fiscale)		X		
Art. 102, co. 3	di cui art. 12, co. 2 (osservatorio nazionale per il volontariato)				X
Art. 102, co. 4	di cui art. 6, della legge 11 agosto 1991, n. 266 (registri)			X	
	APS				
Art. 102, co. 1	Legge 7 dicembre 2000, n. 383	X			
Art. 102, co. 2	di cui art 20 e 21 della legge n. 383 del 7 dicembre 2000 (tassazione servizi agli associati e imposta sugli intrattenimenti)		X		
Art. 102, co. 3	Art. 13 (fondo per l'associazionismo)				X
Art. 102, co. 4	di cui art. 7, 8, 9 e 10 della legge 7 dicembre 2000, n. 383 (registri)			X	
	TUIR				
Art. 102, co. 1 - art. 104, co. 1	Art. 100, co. 2, lettera l), del TUIR (erogazioni liberali ad APS)	X			
Art. 102, co. 1 - art. 104, co. 1	Art. 15, co. 1, lettera <i>i-quater</i>), del TUIR (erogazioni liberali ad APS)	X			
Art. 102, co. 1 - art. 104, co. 1	Art. 15, co. 1, lettera <i>i-bis</i>), del TUIR (contributi associativi a soc. di mutuo soccorso)	X			
	ONLUS				
Art. 102, co. 2	Artt. da 10 a 29 del d.lgs. n. 460 del 1997, fatto salvo l'articolo 13, commi 2, 3 e 4 (regime ONLUS)		X		
Art. 102, co. 2	Art. 150 del TUIR (decommercializzazione)		X		
Art. 102, co. 2	Art. 20-bis, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 (scritture contabili)		X		
	Enti associativi, Pro loco, ... (estensione 398)				
Art. 102, co. 2	Art. 9-bis del d.l. 30 dicembre 1991, n. 417 (estensione applicazione della legge 398 ad enti associativi, pro loco, etc.)		X		
Art. 102, co. 2	Art. 2, co. 31, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (estensione applicazione della legge 398 a bande, associazioni musicali, etc.)		X		
	"Più dai, meno versi"				
Art. 102, co. 2	Art 14, commi 1, 2, 3, 4, 5 e 6 del d.l. 14 marzo 2005, n. 35		X		
Art. 99, co. 3	Art. 14, co. 1, del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35 dopo le parole: «Le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società» sono soppresse le seguenti «in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nonché quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383,»	X			
Norma transitoria e di attuazione					
Art. 101, commi 2 e 3	2. 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, ODV, Associazioni di promozione sociale e Imprese sociali che si adeguano alle disposizioni del presente decreto entro diciotto mesi dalla data della sua entrata in vigore. 3. 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.				

Allegato 2: Implementazione regolamentare

LEGENDA: CNTS = Consiglio nazionale del Terzo settore; MIBACT = Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo; MEF = Ministro dell'economia e delle finanze; MINT = Ministro dell'interno; MIUR = Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca; MLPS = Ministro del lavoro e delle politiche sociali; MISE = Ministro dello sviluppo economico; MSPA= Ministro per la semplificazione e la pubblica amministrazione; PCM = Presidente del Consiglio dei ministri.

D.lgs. n. 117/2017, Codice del Terzo settore

Riferimento	Oggetto	Soggetto	Strumento
Emanati			
Art. 72, co. 3	Determinazione annuale obiettivi generali, aree prioritarie d'intervento e linee di attività finanziabili col Fondo	MLPS	Atto indirizzo 13.11.2017
Art. 73, co. 2	Definizione obiettivi generali, aree d'intervento e linee di attività finanziabili e destinazione risorse Fondo ex co. 1 per a) sostegno attività ODV; b) sostegno attività APS; c) contributi per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali.	MLPS	Atto di indirizzo 13.11.2017
Art. 76, c. 4	Modalità attuazione contributo acquisto autoambulanze e beni strumentali	MLPS	Decreto 16.11.2017
Art. 97, c. 3	Istituzione Cabina di regia	PCM di concerto con MLPS	Decreto 11.1.2018
Art. 64, c. 1-3	Costituzione Fondazione Organ. naz. di controllo e nomina	MLPS	Decreto 19.1.2018
Art. 59, c. 3	Nomina Consiglio nazionale del Terzo settore	MLPS	Decreto 23.1.2018
Art. 62, c. 6	Disposizioni applicative credito imposta FUN e FOB	MLPS di concerto con il MEF	Decreto 4.5.2018
Da emanare			
Art. 6, c. 1	Criteri e limiti attività diverse	MLPS e MEF sentita Cabina di regia art. 97	Decreto
Art. 7, c. 2	Linee guida raccolta fondi	MLPS sentita Cabina di regia art. 97 e CNTS	Decreto
Art. 8, c. 3, lett. e	Aggiornamento limite riferimento tasso per scopo di lucro	MLPS di concerto con il MEF	Decreto
Art. 13, c. 3	Modulistica bilancio ETS	MLPS sentito CNTS	Decreto
Art. 14, c. 1	Linee guida bilancio sociale	MLPS sentita Cabina di regia art. 97 e CNTS	Decreto
Art. 18, c. 2	Assicurazione obbligatoria volontari	MISE di concerto con MLPS	Decreto
Art. 19, c. 2	Riconoscimento in ambito scolastico e lavorativo del volontariato	MLPS di concerto con MIUR e MSPA e previa intesa Conferenza Stato-Regioni	Decreto
Art. 45	Individuazione strutture centrale e territoriali (Uffici statale, regionali e provinciali) del RUNTS	MLPS, Regioni e Province autonome	Procedura interna
Art. 46, c. 3	Eventuale decreto non regolamentare per sottosezioni o modifiche RUNTS	MLPS sentita Conferenza unificata	Decreto
Art. 47, c. 5	Modelli standard tipizzati atti costitutivi e statuti reti associative	MLPS	Decreto
Art. 53, c. 1	Procedure iscrizione nel RUNTS, individuazione documenti e modalità deposito atti, regole per predisposizione, gestione e conservazione, modalità di comunicazione dati.	MLPS previa intesa con Conferenza Stato-Regioni	Decreto
Art. 54, c. 1	Modalità tras migrazione	MLPS previa intesa con Conferenza Stato-Regioni	Decreto
Art. 54, c. 1-4	Tras migrazione ex decreto art. 53	Enti pubblici territoriali	Decreto
Art. 65, c. 5	Nomina componenti Organismi territ. di controllo	MLPS	Decreto
Art. 77, c. 15	Modalità attuative titoli di solidarietà	MEF	Decreto
Art. 78, c. 3	Modalità attuative <i>social lending</i>	MEF	Decreto
Art. 81, c. 7	Modalità attuazione agevolazioni <i>social bonus</i>	MLPS di concerto MINT, MEF e MIBACT	Decreto
Art. 83, c. 2	Individuazione beni in natura per detrazioni e deduzioni e modalità valorizz. liberalità di cui ai co. 1 e 2	MLPS di concerto MEF	Decreto
Art. 91, c. 5	Modalità sanzioni a carico rappresentanti legali e organo di contr.	MEF di concerto con MLPS	Decreto
Art. 96, c. 1	Criteri, requisiti, procedure e autorizzazioni attività di contr.	MLPS sentito MINT previa intesa Conferenza Stato-Regioni	Decreto
Art. 101, c. 2	Validità norme previgenti fino all'operatività del RUNTS	ONLUS, ODV e APS	Adeguamento disposizioni inderogabili CTS
Art. 101, c. 2	Modifica statuti con modalità e maggioranze ordinaria	ONLUS, ODV e APS	Delibere assembleari
Art. 101, c. 10	Efficacia artt. 77, 80 e 86	MLPS	Richiesta autorizzazione UE
Art. 103, c. 2	Variazioni di bilancio	MEF	Decreti

D.lgs. n. 112/2017, Impresa sociale

<i>Riferimento</i>	<i>Oggetto</i>	<i>Soggetto</i>	<i>Strumento</i>
Emanati			
Art. 5, co. 5	Atti da depositare presso il Registro imprese e relative procedure.	MISE di concerto con MLPS	Decreto 13.3.2018
Art. 12, co. 2	Modelli e procedura per richiesta autorizzazione a operazioni straordinarie	MLPS sentito CNTS	Decreto 27.4.2018
Da emanare			
Art. 2, co. 2	Aggiornamento elenco attività di impresa di interesse generale	PCM su proposta MLPS di concerto con MEF sentite commissioni parlamentari	Decreto
Art. 2, co. 3	Definizione criteri di computo per la quantificazione dei ricavi che determinano l'attività principale	MISE di concerto con MLPS	Decreto
Art. 3, co. 2, lett. f	Aggiornamento limite tassi d'interesse per prestiti erogati da soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati	MLPS di concerto con MEF	Decreto
Art. 9, co. 2	Linee guida per la redazione del bilancio sociale	MLPS sentito CNTS	Decreto
Art. 11, co. 3	Linee guida che definiscono le modalità di coinvolgimento di lavoratori, utenti e altri soggetti	MLPS sentito CNTS	Decreto
Art. 14, co. 3	Criteri e modalità di remunerazione dei commissari liquidatori e membri dei comitati di sorveglianza	MLPS di concerto con MEF	Decreto
Art. 15, co. 4	Definizione di forme contenute e modalità dell'attività ispettiva sulle imprese sociali; contributo per l'attività ispettiva da porre a loro carico; individuati criteri requisiti e procedure per il riconoscimento degli enti associativi che possono effettuare controlli e le forme di vigilanza sugli stessi	MLPS	Decreto
Art. 15, co. 4	Approvazione modello verbale ispettivo	MLPS	Decreto
Art. 15, co. 5	Individuazione delle norme di coordinamento per la vigilanza sulle imprese sociali costituite in forma di cooperativa.	MISE di concerto con MLPS	Decreto
Art. 18, co. 6	Individuazione delle modalità di attuazione commi 3, 4 e 5 (detrazioni a fini Irpef e redditi società per gli investimenti nel capitale sociale)	MLPS di concerto con MEF e MISE	Decreto

D.lgs. n. 111/2017, Cinque per mille

<i>Riferimento</i>	<i>Oggetto</i>	<i>Soggetto</i>	<i>Strumento</i>
Emanati			
-	-	-	-
Da emanare			
Art. 4, co. 1	Modalità e termini per l'accesso al riparto del cinque per mille e per la formazione, l'aggiornamento e la pubblicazione dell'elenco permanente degli enti iscritti e per la pubblicazione degli elenchi annuali degli enti ammessi.	PCM su proposta del MEF di concerto con MLPS sentite le commissioni parlamentari	Decreto
Art. 5, co. 1 e 2	Criteri di riparto della quota del cinque per mille, stabilendo l'importo minimo erogabile, e modalità di riparto delle scelte non espresse; modalità per il pagamento del contributo e termini per gli adempimenti dei beneficiari		
Art. 6, co. 2	Modalità attuative delle disposizioni di accelerazione di riparto del cinque per mille in caso di dichiarazioni integrative		

Allegato 3: Circolari e altri atti normativi e interpretativi

(per soggetto emanante e in ordine cronologico decrescente)

Circolari

- Agenzia delle Entrate, circolare 1 agosto 2018, n. 18/E, “Questioni fiscali di interesse delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche di cui all’articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, emerse nell’ambito del Tavolo tecnico tra l’Agenzia delle entrate ed il Comitato Olimpico Nazionale Italiano”.
- Ministero del lavoro e delle politiche sociali, Direzione generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, circolare 11 gennaio 2019, n. 2, “Legge 4 agosto 2017, n. 124 - articolo 1, commi 125-129. Adempimento degli obblighi di trasparenza e di pubblicità”.
- Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, Direzione generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, circolare 27 dicembre 2018, n. 20, “Codice del Terzo settore. Adeguamenti statutari”.
- Ministero dello Sviluppo economico, Direzione generale per il mercato, la concorrenza, il consumatore, la vigilanza e la normativa tecnica, Divisione VI, circolare 2 gennaio 2019, n. 3711/C, “Problematiche interpretative relative alle imprese sociali e alle cooperative sociali”.

Altri atti

- Agenzia delle Entrate, Risposta n. 63/2018, “Articolo 11, comma 1, lett. b), legge 27 luglio 2000, n. 212 – Articolo 34, comma 1, legge 23 dicembre 2000, n. 388”.
- Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, Direttore Generale del Terzo settore, decreto direttoriale 8 novembre 2018, n. 305, “Adozione dell’allegato ‘Avviso n. 1/2018 per il finanziamento di iniziative e progetti di rilevanza nazionale ai sensi dell’articolo 72 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 – anno 2018”.
- Ministro del Lavoro e delle politiche sociali, atto di indirizzo 26 ottobre 2018, “Individuazione degli obiettivi generali, delle aree prioritarie di intervento e delle linee di attività – Articoli 72 e 73 del Codice del Terzo settore”.
- Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, Direzione generale del Terzo settore, nota direttoriale 22 febbraio 2018, n. 2491, “D.Lgs. 112/2017. Quesiti in materia di cooperative sociali”.
- Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, Direzione Generale del terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, nota 29 dicembre 2017, prot. n. 34/0012604, “Codice del Terzo settore. Questioni di diritto transitorio. Prime indicazioni”.
- Ministero dello Sviluppo economico, Direzione generale per la vigilanza sugli enti, il sistema cooperativo e le gestioni commissariali, e Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, Direzione generale del Terzo settore e la responsabilità sociale delle imprese, nota congiunta 31 gennaio 2019, n. 29103, “Oggetto: Applicazione alle cooperative sociali della disciplina in materia di impresa sociale di cui al Decreto Legislativo 112/2017e s.m.i. Richieste di parere da parte delle Associazioni di rappresentanza”.



Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Piazza della Repubblica, 59 – 00185 Roma

Tel. 06 47863 300 – Fax 06 47863 349

consiglio.nazionale@pec.commercialisti.it

www.commercialisti.it