



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

I QUADERNI

numero

87

---

# I NUOVI ENTI DEL TERZO SETTORE

---

COMMISSIONE ENTI NON PROFIT E COOPERATIVE SOCIALI





ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

I QUADERNI

numero

87

---

# I NUOVI ENTI DEL TERZO SETTORE

---

COMMISSIONE ENTI NON PROFIT E COOPERATIVE SOCIALI

## SOMMARIO

	PROLOGO	6
<b>1</b>	<b>LO STATO ATTUALE DEGLI ENTI NON PROFIT</b>	<b>7</b>
1.1	<b>FORME GIURIDICHE, SETTORI E QUALIFICHE</b> A CURA DI VERONICA SPADA E SARA AUGUADRO	7
1.1.1	ASSOCIAZIONI NON RICONOSCIUTE E LE ASSOCIAZIONI RICONOSCIUTE	9
1.1.2	FONDAZIONI RICONOSCIUTE	10
1.1.3	COMITATI	11
1.1.4	ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO - L. QUADRO SUL VOLONTARIATO N. 266 DELL'11.8.1991	12
1.1.5	ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE - LEGGE QUADRO N. 383 DEL 7 DICEMBRE 2000	13
1.1.6	ENTI RELIGIOSI	15
1.2	<b>LA DISCIPLINA FISCALE FINO ALL'ENTRATA IN VIGORE DELLA RIFORMA</b> A CURA DI DANIELA IATTONI	17
1.3	<b>O.N.L.U.S.</b> A CURA DI EMANUELA MARIA CONTI	20
1.4	<b>ENTI RELIGIOSI</b> A CURA DI GIANLUIGI BERTOLLI	26
1.5	<b>LA DISCIPLINA FISCALE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI NON E.T.S. DOPO L'ENTRATA IN VIGORE DELLA RIFORMA</b> A CURA DI LUCREZIO MICHEAL PANDOLFINO	31
1.5.1	NOVITÀ FISCALI PER GLI ENTI ASSOCIATIVI NON E.T.S.	32
1.5.1.1	LE MODIFICHE ALL'ARTICOLO 148 T.U.I.R.	32
1.5.1.2	IL "RITORNO AL PASSATO" DELLA LEGGE 398/1991 E L'ESCLUSIONE PREVISTA PER GLI E.T.S.	33
1.5.1.3	I RISVOLTI ANCHE NELLA DISCIPLINA IVA	34
1.5.1.4	ALCUNE RIFLESSIONI SULLE ASSOCIAZIONI CULTURALI	35
<b>2</b>	<b>CARATTERISTICHE COMUNI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE</b>	<b>39</b>
	PREMESSA	39
2.1	<b>LE ATTIVITÀ SVOLTE</b> A CURA DI ROBERTO ZAMBIASI	45
2.2	<b>LE ATTIVITÀ DIVERSE</b> A CURA DI SARA AUGUADRO	48
2.3	<b>IL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE (R.U.N.T.S.)</b>	51
	I SOGGETTI ISCRIVIBILI A CURA DI ROBERTO ZAMBIASI	51
	FUNZIONAMENTO DEL REGISTRO UNICO DEL TERZO SETTORE A CURA DI EMANUELA MARIA CONTI	53
	AGGIORNAMENTO E DEPOSITO DEI DATI	61
	I CONTROLLI DEL R.U.N.T.S. SUGLI ENTI ISCRITTI	63
	LA MIGRAZIONE IN ALTRA SEZIONE DEL R.U.N.T.S.	64
	LA CANCELLAZIONE DAL R.U.N.T.S.	64
	POPOLAMENTO INZIALE DEL R.U.N.T.S.	65
2.4	<b>VOLONTARI</b>	67
2.5	<b>SCRITTURE CONTABILI E RENDICONTAZIONE DEGLI E.T.S.</b> A CURA DI LUCREZIO MICHEAL PANDOLFINO	69
2.5.1	OBBLIGHI DI TRASPARENZA A CURA DI PIER PAOLO PAGNOTTO	77
2.6	<b>LA DISCIPLINA FISCALE GENERALE DEGLI E.T.S.</b> A CURA DI PIER PAOLO PAGNOTTO	78
2.7	<b>LA RENDICONTAZIONE SOCIALE NEGLI E.T.S. E NELLE IMPRESE SOCIALI: IL BILANCIO SOCIALE E VALUTAZIONE D'IMPATTO</b> A CURA DI LUCREZIO MICHEAL PANDOLFINO	85
2.7.1	INQUADRAMENTO NORMATIVO	87
2.7.2	LA VALUTAZIONE D'IMPATTO DELLE ATTIVITÀ (SOSTENIBILI)	90
2.8	<b>ORGANO DI CONTROLLO</b> A CURA DI PIER PAOLO PAGNOTTO	98
2.9	<b>LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI</b>	100
<b>3</b>	<b>GLI ENTI TIPICI DEL TERZO SETTORE</b>	<b>101</b>
3.1	<b>ASSOCIAZIONI</b> A CURA DI PIER PAOLO PAGNOTTO	101

3.1.1	COSTITUZIONE	101
3.1.2	PERSONALITÀ GIURIDICA	102
3.1.3	GOVERNANCE	103
3.1.4	LAVORO E VOLONTARI	106
3.1.5	ASPETTI FISCALI DELLE ASSOCIAZIONI	107
3.1.6	CAUSE DI SCIoglIMENTO O ESCLUSIONE DAL R.U.N.T.S.	107
<b>3.2</b>	<b>FONDAZIONI</b>	
	A CURA DI ANTONELLA KOENIG E GIOVANNI LIOTTA	109
3.2.1	COSTITUZIONE	110
3.2.2	ORGANI SOCIALI, AMMINISTRAZIONE E CONTROLLO	113
3.2.3	REGIME FISCALE FONDAZIONI E.T.S.	116
<b>3.3</b>	<b>ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE</b>	
	A CURA DI SARA AUGUADRO, CRISTIANA GIAMPETRUZZI E BARBARA FARNÈ	121
3.3.1	CARATTERISTICHE E PECULIARITÀ	121
3.3.2	SOGGETTO GIURIDICO	122
3.3.3	DENOMINAZIONE	123
3.3.4	PUBBLICITÀ	123
3.3.5	TIPOLOGIA DEGLI ASSOCIATI	123
3.3.6	ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE	123
3.3.7	RISORSE ECONOMICHE	124
3.3.8	LAVORATORI	125
3.3.9	VOLONTARI	126
3.3.10	ASPETTI FISCALI	127
<b>3.4</b>	<b>ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO</b>	
	A CURA DI WALTER CERIOLI, BARBARA FARNÈ	131
3.4.1	SOGGETTO GIURIDICO	132
3.4.2	NUMERO DEGLI ASSOCIATI	132
3.4.3	TIPOLOGIA DI ASSOCIATI	133
3.4.4	ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE	134
3.4.5	RISORSE ECONOMICHE	134
3.4.6	CONVENZIONI	136
3.4.7	LAVORATORI	138
3.4.8	VOLONTARI	138
3.4.9	ASPETTI FISCALI	138
<b>3.5</b>	<b>ENTI FILANTROPICI</b>	
	A CURA DI EMANUELA MARIA CONTI	140
<b>3.6</b>	<b>RETI ASSOCIATIVE</b>	
	A CURA DI FIRMINO BERNARDI	143
3.6.1	CARATTERISTICHE	143
3.6.2	ATTIVITÀ	145
3.6.3	NORME APPLICABILI	147
3.6.4	COSTITUZIONE	147
3.6.5	ORDINAMENTO E AMMINISTRAZIONE	153
3.6.6	ASPETTI AMMINISTRATIVI	155
3.6.7	ASPETTI FISCALI	157
<b>3.7</b>	<b>IMPRESE SOCIALI</b>	
	A CURA DI DAVIDE BERTOLLI, TATIANA LUPO E DANIELA MORLACCHI	158
3.7.1	QUALIFICA DI IMPRESA SOCIALE	158
3.7.2	COSTITUZIONE	164
3.7.3	ORGANI SOCIALI	166
3.7.4	ORGANI DI CONTROLLO	167
3.7.5	CAUSE DI SCIoglIMENTO ED ESCLUSIONE DAL R.U.N.T.S.	167
3.7.6	LA DISCIPLINA FISCALE DELL'IMPRESA SOCIALE	169
3.7.7	INCENTIVI FISCALI A CHI INVESTE	170
<b>3.8</b>	<b>SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO</b>	
	A CURA DI ELENA DEMARZIANI	176
3.8.1	LA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO ALLA LUCE DEL D.L. 18 OTTOBRE 2012, N. 179, CHE HA MODIFICATO IN MODO SOSTANZIALE L'IMPIANTO ORIGINARIO DELLA LEGGE N. 3818 DEL 1886	176
3.8.2	GLI ARTICOLI ALL'INTERNO DEL TERZO SETTORE CHE DISCIPLINANO LE SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO: IL D.LGS. N. 117/2017	178
3.8.3	OBBLIGHI E DIVIETI DELLE SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO	180

## PROLOGO

Il presente Quaderno, prodotto grazie al lavoro di alcuni componenti della Commissione Enti Non Profit e Cooperative sociali dell'Ordine di Milano, vuole essere un supporto per i colleghi che si stanno affacciando al mondo del Terzo Settore.

Il documento offre, infatti, un quadro completo della nuova normativa attraverso un'analisi trasversale di tutte le tipologie di enti. Particolare evidenza viene data ad uno dei pilastri della nuova normativa che è l'istituzione della qualifica di Ente del Terzo Settore o meglio E.T.S.

La guida dopo una *overview* generale sulla panoramica del mondo del *non profit* prima dell'operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore descrive i principali requisiti e obblighi che dovranno essere rispettati da tutti gli enti del Terzo Settore per poi concentrarsi sulle specifiche categorie tipicizzate. Per ciascuna tipologia di ente vengono poi esaminate le principali caratteristiche fornite dalla ormai non più nuova disciplina codicistica per concludere con la trattazione sul regime fiscale di riferimento dando la possibilità ai colleghi di collegarsi direttamente alle varie fonti normative o interpretative citate.

Il Quaderno vuole essere un documento aperto che potrà essere aggiornato e arricchito costantemente dalla Commissione in base all'evoluzione della norma.

**Daniela Morlacchi**

*Presidente della [Commissione Enti Non Profit e Cooperative Sociali](#) dell'Odcec di Milano*

Hanno collaborato all'edizione del presente documento:

Sara **Auguadro**, Firmino **Bernardi**, Davide **Bertolli**, Gianluigi **Bertolli**,  
Emanuela Maria **Conti**, Elena **Demarziani**, Barbara **Farné**,  
Cristiana **Giampetruzzi**, Daniela **Iattoni**, Antonella **Koenig**,  
Giovanni **Liotta**, Tatiana **Lupo**, Daniela **Morlacchi**, Pier Paolo **Pagnotto**,  
Lucrezio Micheal **Pandolfino**, Veronica **Spada** e Roberto **Zambiasi**.

Il Quaderno è aggiornato al 10 dicembre 2021

## 1 LO STATO ATTUALE DEGLI ENTI NON PROFIT

### 1.1 FORME GIURIDICHE, SETTORI E QUALIFICHE

A cura di VERONICA SPADA e SARA AUGUADRO

A livello giuridico, rientrano tra gli Enti Non Profit (“E.N.P.” nel seguito) diversi soggetti individuati dalla Costituzione, dal Codice Civile o da leggi speciali.

La Costituzione italiana sancisce il diritto dei cittadini di associarsi cioè di creare una stabile e duratura organizzazione volta a perseguire degli scopi comuni. In particolare: L’articolo 2 ricorda come la *“Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell’uomo sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l’adempimento di doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”*.

L’articolo 18 della Costituzione recita: *“I cittadini hanno diritto di associarsi liberamente, senza autorizzazione, per fini che non sono vietati ai singoli dalla legge penale”*.

Inoltre, gli articoli 19 e 20 altresì tutelano il diritto di professare liberamente la propria fede religiosa, sia individualmente sia in forma associata senza assoggettarlo a particolari limitazioni legislative.

Dal punto di vista civilistico in materia di enti che perseguono ideali e non economici sono disciplinati dal Codice Civile e sono i seguenti:

- Associazioni e Fondazioni riconosciute<sup>[1]</sup>;
- Associazioni non riconosciute<sup>[2]</sup>;
- Comitati<sup>[3]</sup> [ex articolo 39](#) del Codice Civile e seguenti;
- Le Cooperative<sup>[4]</sup>.

Gli articoli del Codice Civile dal nr. 14 al nr. 42 *bis* dettano le regole di funzionamento di associazioni riconosciute e non, fondazioni e comitati.

Vi sono altresì diverse forme di Enti non profit disciplinati dalle diverse leggi speciali, ovvero una pluralità di statuti normativi che hanno spesso creato problemi di coordi-

<sup>1</sup> Articoli [14](#) e seguenti del Codice Civile (Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 262)

<sup>2</sup> Articoli [36](#) e seguenti del Codice Civile (Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 262)

<sup>3</sup> Articoli [39](#) e seguenti del Codice Civile (Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 262)

<sup>4</sup> [Legge 381 del 1991](#)

namento con la disciplina codicistica di cui sopra, a tal proposito si riporta un elenco<sup>[5]</sup>:

- Fondazioni e associazioni bancarie<sup>[6]</sup>;
- Organizzazioni di Volontariato - (O. d. V.)<sup>[7]</sup>;
- Associazioni Sportive Dilettantistiche (A.S.D.) e Società Sportive Dilettantistiche (S.S.D.)<sup>[8]</sup>;
- Enti Lirici<sup>[9]</sup>;
- Organizzazioni Non Governative<sup>[10]</sup> - (O.N.G.);
- Enti di promozione sociale le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno<sup>[11]</sup>;
- Associazioni di promozione sociale<sup>[12]</sup> - (A.P.S.);
- Centri di formazione professionale<sup>[13]</sup>;
- Istituti di patronato<sup>[14]</sup>;
- Associazioni e partiti politici<sup>[15]</sup>;
- Associazioni sindacali<sup>[16]</sup>;
- Enti Religiosi;
- Ex-IPAB;
- Società Mutuo Soccorso;
- *Trust*.

<sup>5</sup> Elenco elaborato dalle seguenti fonti: a. Principio Contabile n. 1 - Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio degli enti *non profit* - Maggio 2011 - C.N.D.C.E.C. - Agenzia per le Onlus e OIC. b. "Enti non profit e applicabilità del modello 231/2001 sulla responsabilità amministrativa - Aspetti generali sugli enti non profit: nozioni, settori, ambiti normativi e regolamentari" - ODCEC Roma - CAPOGROSSI GUARNA FRANCESCO.

<sup>6</sup> [D. Lgs. 20.11.90, n.356](#), e [L. 23.12.98, n.461](#); [D. Lgs.17.05.1999, n. 153](#)

<sup>7</sup> [Legge 11.08.1991, n.266](#)

<sup>8</sup> [Legge 16.12.1991, n. 398](#), e art. [90, L. 27.12.2002, n. 289](#)

<sup>9</sup> [D.Lgs. 29.06.1996, n.367](#)

<sup>10</sup> [Legge 26.02.1987 n.49 art. 28](#)

<sup>11</sup> [Legge 287/1991 articolo 3 comma 6](#)

<sup>12</sup> [Legge 383/2000](#)

<sup>13</sup> [Legge 845/1978](#)

<sup>14</sup> [L. 152/2001](#)

<sup>15</sup> [L. 159/1999](#) e Art. [49](#) della Costituzione

<sup>16</sup> [L. 300/1970](#) e Art. [35](#) e [39](#) della Costituzione



### 1.1.1 Associazioni non riconosciute e le associazioni riconosciute

Le associazioni sono enti costituiti da più persone, fisiche o giuridiche, al fine di perseguire scopi definiti, generalmente di natura altruistica o ideale e la loro caratteristica principale è la presenza di un gruppo di associati che determina le caratteristiche operative dell'ente.

Le associazioni non riconosciute basano il loro funzionamento sugli accordi presi dagli associati, non è prescritta né una forma né un contenuto minimo dello statuto; pertanto, il contratto associativo può essere perfezionato con una scrittura privata o addirittura oralmente. I contributi degli associati e i beni con essi acquistati costituiscono il fondo comune dell'associazione del quale non può essere chiesta la divisione finché perdura l'associazione. Le associazioni non riconosciute hanno una autonomia patrimoniale cosiddetta "*imperfetta*", pertanto, delle obbligazioni assunte in nome e per conto dell'associazione rispondono personalmente e solidalmente anche le persone che le hanno contratte.

Gli unici elementi necessari e per i quali gli associati fondatori devono obbligatoriamente accordarsi sono:

- Scopo;
- Condizioni di ammissione degli associati;
- Regolamento interno e sull'amministrazione;
- Denominazione;
- Sede;
- Patrimonio.

Le associazioni cosiddette riconosciute sono quelle cui la competente autorità ha concesso il riconoscimento, che si perfeziona con l'iscrizione al registro delle persone giuridiche. Le associazioni riconosciute rispondono a regole più stringenti, la costituzione deve avvenire per atto pubblico e l'art. 16 C.C. fissa il contenuto minimo dell'atto costitutivo e dello statuto.

L'associazione è caratterizzata da una propria struttura, composta obbligatoriamente dall'Assemblea e dell'organo amministrativo cui relativo funzionamento è regolato dai seguenti articoli del Codice Civile:

- art. [18](#) Responsabilità degli amministratori;
- art. [20](#) Convocazione dell'assemblea delle associazioni;
- art. [21](#) Deliberazioni dell'assemblea;
- art. [22](#) Azioni di responsabilità contro gli amministratori;
- art. [23](#) Annullamento e sospensione delle deliberazioni;
- art. [24](#) Recesso ed esclusione degli associati;
- art. [36](#) Ordinamento e amministrazione delle associazioni non riconosciute.

Il [D.P.R. 361 del 10/02/2000](#) regola il procedimento per l'acquisizione e la permanenza della personalità giuridica. Le associazioni acquisiscono la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche istituito presso le prefetture, ad eccezione degli enti che operano in materie attribuite alla competenza delle regioni e che esauriscono le loro finalità statutarie all'interno di una sola regione, questi acquisiscono la personalità giuridica tramite l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche istituito presso la propria regione di appartenenza.

Il requisito principale fissato dal [D.P.R. 361/2000](#) per ottenere l'iscrizione nei citati registri è il possesso di un patrimonio che *“risulti adeguato alla realizzazione dello scopo”* la dizione un po' vaga e senza un concreto riferimento numerico ha portato ciascuna prefettura e regione ad interpretare il requisito patrimoniale in modo spesso molto difforme creando non poche complicazioni agli operatori del settore.

### **1.1.2 Fondazioni riconosciute**

Le fondazioni sono normate dagli articoli [14](#) e seguenti del Codice Civile che ne disciplinano le modalità di costituzione, amministrazione, controllo ed estinzione.

Generalmente le fondazioni sono enti costituiti da uno o poco più fondatori persona fisiche o giuridiche che destinano una determinata somma o un determinato patrimonio al fine di perseguire uno scopo definito, di regola altruistico o ideale.

La fondazione può anche essere costituita attraverso una disposizione testamentaria, nel qual caso sorge dopo la morte del fondatore e ha come patrimonio un suo lascito.

Diversamente dalle associazioni, le fondazioni sono caratterizzate esclusivamente dall'elemento patrimoniale ovvero la sussistenza di un determinato patrimonio e non la presenza di un gruppo di associati.

La fondazione viene generalmente definita in dottrina come un complesso di beni destinati al perseguimento di uno specifico scopo.

Questa tipologia di ente ha per definizione personalità giuridica e la acquisisce anch'essa con le modalità fissate dal [D.P.R. 361/2000](#), già descritte nel paragrafo dedicato alle associazioni.

Ottenuto il riconoscimento o iniziata l'attività, l'atto di fondazione non può più essere revocato dal fondatore; inoltre, le fondazioni non possono essere revocate dagli eredi del fondatore.

Alla gestione del patrimonio ed all'attuazione dello scopo provvedono gli amministratori, i quali non hanno un organo consultivo o deliberativo interno cui rendere conto del loro operato, ma sono soggetti al controllo e alla vigilanza sull'amministrazione da parte dell'autorità governativa, e sono responsabili verso la fondazione secondo le regole del mandato.

### 1.1.3 Comitati

I comitati sono regolati dagli articoli da [39](#) a [42](#) del Codice Civile, essi sono enti, che perseguono uno scopo altruistico, generalmente di pubblica utilità, ad opera di una pluralità di persone che, non disponendo dei mezzi patrimoniali adeguati, promuovono una pubblica sottoscrizione per raccogliere i fondi necessari a realizzarlo. La legge individua in maniera specifica i comitati di soccorso o di beneficenza e i comitati promotori di opere pubbliche, monumenti, esposizioni, mostre, festeggiamenti e simili, ponendo in risalto il profilo della sottoscrizione e della raccolta di fondi per uno scopo. Comunque, è dato alla libertà dei privati di crearne di ulteriori e diversi.

I comitati possono acquisire o meno la personalità giuridica.

In mancanza di questa:

- Gli organizzatori e i gestori dei fondi raccolti sono responsabili personalmente e solidalmente della conservazione dei fondi e della loro destinazione allo scopo annunciato;
- I componenti del comitato rispondono personalmente e solidalmente delle obbligazioni assunte laddove i sottoscrittori sono tenuti soltanto ad effettuare le offerte promesse.

#### 1.1.4 Organizzazioni di volontariato - L. Quadro sul volontariato n. 266 dell'11.8.1991

La [Legge Quadro sul volontariato 11 agosto 1991, n. 266](#) definisce l'organizzazione di volontariato come *“organismo liberamente costituito”* al fine di svolgere l'attività solidaria di volontariato, *“che si avvalga in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti”*; la legge fissa le caratteristiche dell'attività di volontariato che *“deve intendersi quella prestata in modo personale, spontaneo e gratuito, tramite l'organizzazione di cui il volontario fa parte, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà”*. Inoltre *“L'attività del volontariato non può essere retribuita in alcun modo nemmeno dal beneficiario. Al volontario possono essere soltanto rimborsate dall'organizzazione di appartenenza le spese effettivamente sostenute per l'attività prestata, entro limiti preventivamente stabiliti dalle organizzazioni stesse”*.

Le organizzazioni di volontariato si caratterizzano per la presenza dei seguenti elementi:

- scopo senza fine di lucro;
- fine di erogare servizi a carattere sociale di solidarietà;
- prevalenza dell'attività spontanea, gratuita e personale dei volontari.

Tuttavia, le Organizzazioni di Volontariato possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo “esclusivamente nei limiti necessari al loro funzionamento”.

La rilevanza della legge va individuata soprattutto nella previsione di specifici benefici che lo Stato accorda alle organizzazioni in possesso dei requisiti prestabiliti, benefici relativi alle esenzioni dalle imposte di bollo e di registro, alle esenzioni sulle donazioni e sulle attribuzioni di eredità, alle erogazioni liberali in denaro, alla non imponibilità delle entrate marginali impiegate per fini istituzionali.

Oltre alle disposizioni previste dal Codice Civile a seconda delle diverse forme giuridiche che l'ente assume, le Organizzazioni di Volontariato devono prevedere nei propri atti costitutivi:

- assenza di fine di lucro;
- democraticità della struttura;
- l'elettività e la gratuità delle cariche associative;

- la gratuità delle prestazioni fornite dagli aderenti;
- i criteri di ammissione e di esclusione degli aderenti nonché obblighi e diritti.

Le Organizzazioni di Volontariato inoltre hanno l'obbligo di assicurare i propri volontari contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività stessa, nonché per la responsabilità civile verso terzi.

Infine, condizione essenziale per accedere ai contributi pubblici, per stipulare le convenzioni con Stato, Regioni, Province autonome, enti locali e altri Enti pubblici e per beneficiare delle agevolazioni fiscali stabilite dalla legge occorre che l'Organizzazione di Volontariato fosse iscritta nei registri generali istituiti dalle Regioni e dalle Province autonome.

#### **1.1.5 Associazioni di Promozione Sociale - Legge Quadro n. 383 del 7 dicembre 2000**

Secondo l'articolo [2 della Legge 383/2000](#) potevano assumere la qualifica di Associazione di Promozione Sociale:

- Associazioni riconosciute e non riconosciute;
- Movimenti (e loro coordinamenti e federazioni);
- Gruppi (e loro coordinamenti e federazioni),

e per la loro costituzione è necessaria la forma scritta mediante atto pubblico, obbligatorio per le associazioni riconosciute, scrittura privata autenticata o registrata.

Tali organizzazioni, inoltre, sono caratterizzate prevalentemente dalla valenza mutualistica dei servizi erogati ancorché la loro attività non sia limitata all'esclusiva soddisfazione degli interessi e dei bisogni degli associati, ma possa essere rivolta anche all'ambiente sociale "esterno", attraverso lo sviluppo di iniziative di partecipazione e di solidarietà attiva.

In merito alla responsabilità, per le associazioni non riconosciute di promozione sociale, la legge prevede il principio della responsabilità sussidiaria: per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione di promozione sociale, i terzi creditori devono far valere i loro diritti sul patrimonio dell'associazione medesima e, solo in via sussidiaria, possono rivalersi nei confronti delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione (è quindi modificata la regola vigente per le altre

associazioni di una responsabilità solidale senza il *beneficium excussionis*).

Infine, va rilevato che le associazioni di promozione sociale prive di personalità giuridica possono ricevere donazioni e, con beneficio di inventario, lasciti testamentari, con l'obbligo di destinare i beni ricevuti e le loro rendite al conseguimento delle finalità previste dall'atto costitutivo e dallo statuto.

Diversamente dalle Organizzazioni di Volontariato *ex* [L. 266/1991](#) che non possono remunerare i propri aderenti le Associazioni di Promozione Sociale *ex* [L. 383/2000](#) “*pur dovendosi avvalere prevalentemente delle attività prestate in forma volontaria, libera e gratuita dai propri associati per il perseguimento dei fini istituzionali, possono, in caso di particolare necessità, assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo, anche ricorrendo a propri associati*”.

È obbligatorio per le associazioni di promozione sociale indicare nello statuto:

- la denominazione;
- l'oggetto sociale;
- l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;
- l'obbligo di reinvestire l'eventuale avanzo di gestione a favore di attività istituzionali statutariamente previste;
- norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche associative (tuttavia, in relazione alla particolare natura di talune associazioni, il Ministro per la solidarietà sociale, sentito l'Osservatorio nazionale di cui all'articolo 11, può consentire deroghe);
- i criteri per l'ammissione e l'esclusione degli associati ed i loro diritti e obblighi;
- l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- le modalità di scioglimento dell'associazione;
- l'obbligo di devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento, cessazione o estinzione, dopo la liquidazione, a fini di utilità sociale.

Ugualmente alle Organizzazioni di Volontariato ex [L. 266/1991](#) l'iscrizione nei rispettivi registri nazionali, regionali o provinciali era condizione necessaria per stipulare le convenzioni e per usufruire dei benefici e delle agevolazioni fiscali e creditizie previsti dalla legge nazionale e dalle leggi regionali e provinciali.

### 1.1.6 Enti religiosi

La Costituzione italiana tutela il diritto di professare liberamente la propria fede religiosa e l'[articolo 20](#) sancisce che *“Il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività”*. I rapporti tra lo Stato italiano e le confessioni religiose sono curati dal ministero dell'Interno, che attraverso il riconoscimento della personalità giuridica degli enti ecclesiastici, la stipula di intese e la vigilanza assicura il rispetto delle garanzie costituzionali.

L'ente religioso è un'istituzione promossa da una confessione religiosa e riconosciuta dall'ordinamento italiano tramite i Patti Lateranensi richiamati dall'[articolo 7](#) della Costituzione per quanto concerne la religione Cattolica e tramite leggi di rango ordinario per le altre confessioni religiose riconosciute dallo Stato italiano.

I rapporti tra Stato e confessioni religiose non cattoliche, secondo l'articolo 8 della Costituzione, sono regolati per legge sulla base di intese con le relative rappresentanze. I rapporti con le confessioni che non abbiano stipulato intese sono invece regolati, in via generale, dalla [Legge n. 1159/1929](#) e dal suo regolamento di attuazione, il [regio decreto 28 febbraio 1930, n.289](#). Si tratta di normative pre-repubblicane rese conformi al nostro Ordinamento da una serie di sentenze della Corte Costituzionale.

Riportiamo le leggi che garantiscono il riconoscimento giuridico delle confessioni religiose attualmente riconosciute:

- [Legge 24 giugno 1929, n.1159](#) - Disposizioni sull'esercizio dei culti ammessi nello Stato e sul matrimonio celebrato davanti ai ministri dei culti medesimi.
- [Regio Decreto 28 febbraio 1930, n. 289](#) - Norme per l'attuazione della [Legge 24 giugno 1929, n. 1159](#), sui culti ammessi nello Stato e per il coordinamento di essa con le altre leggi dello Stato.
- [Legge 11 agosto 1984, n. 449](#) - (Tavola Valdese).

- [Legge 20 maggio 1985, n. 222](#) - Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi.
- [D.P.R. 13 febbraio 1987, n. 33](#) - Approvazione del regolamento di esecuzione della [Legge 20 maggio 1985, n. 222](#), recante disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi.
- [Legge 22 novembre 1988, n. 516](#) - (Unione Italiana delle Chiese Cristiane Avventiste del 7° giorno).
- [Legge 22 novembre 1988, n. 517](#) - (Assemblee di Dio in Italia).
- [Legge 8 marzo 1989, n. 101](#) - (Unione delle Comunità Ebraiche italiane).
- [Legge 5 ottobre 1993, n. 409](#) - (Integrazione alla legge 449/1984).
- [Legge 12 aprile 1995, n. 116](#) - (Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia- UCEBI).
- [Legge 29 novembre 1995, n. 520](#) - (Chiesa Evangelica Luterana in Italia (CELL)).
- [Legge 20 dicembre 1996, n. 637](#) - (Modifica alla Legge 516/1988).
- [Legge 20 dicembre 1996, n. 638](#) - (Modifica della Legge 101/1989).
- [Legge 12 marzo 2012, n. 34](#) - (Modifica legge 116/1995).
- [Legge 30 luglio 2012, n. 126](#) - (Sacra Arcidiocesi Ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa meridionale).
- [Legge 30 luglio 2012, n. 127](#) - (Chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli Ultimi Giorni).
- [Legge 30 luglio 2012, n. 128](#) - (Chiesa Apostolica in Italia).
- [Legge 31 dicembre 2012, n. 245](#) - (Unione Buddhista Italiana).
- [Legge 31 dicembre 2012, n. 246](#) - (Unione Induista Italiana Sanatana Dharma Samgha).
- [Legge 28 giugno 2016, n.130](#) - (Istituto Buddhista Italiano Soka Gakkai).



## 1.2 LA DISCIPLINA FISCALE FINO ALL'ENTRATA IN VIGORE DELLA RIFORMA

A cura di DANIELA IATTONI

L'[articolo 73 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi](#) qualifica gli enti non commerciali come quei soggetti, diversi dalle società, che non hanno ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

L'oggetto esclusivo o principale è l'attività essenziale per raggiungere direttamente le finalità espresse nello statuto. Le attività commerciali sono quelle ricomprese nell'[articolo 2195 del Codice Civile](#) o quelle attività di prestazioni di servizi diverse da quelle indicate nel citato articolo ma svolte con i connotati dell'organizzazione, professionalità e abitudine. Pertanto, **oggetto della valutazione fiscale è l'attività**. La soggettività giuridica, enti diversi dalle società riconducibili nelle fattispecie tipizzate dal Libro I del Codice Civile<sup>[17]</sup>, è ininfluente ai fini della qualificazione fiscale degli stessi.

La qualifica fiscale non è ancorata alla soggettività giuridica ma all'attività esercitata. La previsione che si tratti di soggetti ai quali è precluso lo scopo di lucro (soggettivo, divieto di distribuzione degli avanzi, non oggettivo, conseguimento di un avanzo) non li qualifica sotto il profilo fiscale.

Prioritario diventa individuare l'oggetto esclusivo o principale, vale a dire l'attività essenziale per raggiungere direttamente i fini istituzionali, così come declinata nello statuto o come attività concretamente svolta, per determinare la natura fiscale dell'ente. Come ampiamente chiarito in numerosi documenti di prassi, *“la qualificazione ai fini fiscali dell'attività deve essere operata verificando se la stessa possa ricondursi fra quelle previste dall'[art. 2195 del Codice Civile](#) o, qualora essa consista nella prestazione di servizi non riconducibili nel menzionato articolo, se venga svolta con i connotati dell'organizzazione, della professionalità e abitudine. Il carattere di imprenditorialità può di fatto derivare anche dallo svolgimento di un solo affare in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui si articola e la funzione organizzativa dell'imprenditore può rilevarsi nel coordinamento dei mezzi finanziari nell'ambito di un'operazione di rilevante entità economica<sup>[18]</sup>”*.

<sup>17</sup> Articoli da 12 a 42 del Codice Civile che individua tre distinti soggetti: associazioni, fondazioni e comitati.

<sup>18</sup> [Circolare 12/2009](#).

L'attenzione dovrà essere posta sul **tipo di attività** svolta per determinare la natura fiscale dell'ente.

La lettura combinata delle norme sopra menzionate porta a qualificare come enti commerciali tutti quegli enti per i quali le attività, che costituiscono la ragione d'essere per la quale l'ente è stato costituito e senza le quali non sarebbe possibile perseguire il fine statutariamente previsto, siano svolte dietro pagamento di un corrispettivo e annoverabili tra quelle recate dall'[articolo 2195 del Codice Civile](#) o quand'anche non ivi menzionate siano svolte con professionalità, abitualità e organizzazione di mezzi capitale, e lavoro (si pensi a mero titolo di esempio l'attività sanitaria o l'attività didattica). A rafforzare la previsione recata dall'[articolo 73 del T.U.I.R.](#), ribadita nel documento di prassi citato, interviene anche l'[articolo 143 del T.U.I.R.](#) laddove prevede che *“non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'[articolo 2195 del Codice Civile](#) rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione”*. Si tratta di una previsione di non commercialità davvero marginale poiché limitata ad attività sporadiche (senza specifica organizzazione) la cui remunerazione si configura come mero rimborso dei costi diretti.

In siffatta impostazione molti enti, a prescindere dalla forma giuridica adottata, si qualificerebbero come enti commerciali.

La qualifica fiscale è attribuita *“a monte”* ed immutata nel tempo in assenza di variazione dell'attività esercitata.

Pertanto, accanto a una previsione di così *“largo respiro”* nel ricomprendere nel novero della commercialità, di fatto, le attività rese dietro corrispettivo, il legislatore è poi intervenuto prevedendo, negli anni, una legislazione speciale che ha creato frammentarietà normativa di difficile applicazione, governata dalla *“deroga”* piuttosto che dal principio generale.

Le deroghe che hanno via via smantellato il quadro di riferimento recato dall'[art. 73 del T.U.I.R.](#) sono individuabili secondo le seguenti direttive:

• **Assenza di svolgimento di attività commerciale:**

- a. Organizzazioni non lucrative di utilità sociale, [D. Lgs. 460/1997](#), artt. 10 e seguenti;
- b. Organizzazione di volontariato, [L. 266/91](#).

• **Decommercializzazione di attività commerciali:**

- a. Taluni tipi di enti associativi nello svolgimento di attività che realizzano direttamente i fini associativi se effettuate nei confronti dei soci, [art. 148, comma 3 T.U.I.R.](#);
- b. Per le sole A.P.S. le cui finalità siano riconosciute dal Ministero dell'Interno ai sensi della L. 287/91, decommercializzazione della somministrazione di alimenti e bevande e dell'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, [art. 148 comma 5, T.U.I.R.](#)

• **Qualifica di ente non commerciale per legge<sup>19)</sup>:**

- a. Enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili;
- b. Associazioni sportive dilettantistiche ai sensi della [L. 289/2002](#).

Accanto a queste previsioni oggettive e soggettive volte a qualificare “*a monte*” la natura delle attività o dell'ente, il testo unico delle imposte sui redditi prevede ulteriori due agevolazioni riservandole ai soli enti che si possono qualificare come non commerciali. Si tratta di agevolazioni che trovano applicazione “*a valle*” del processo valutativo volto a determinare la natura dell'ente.

Si tratta della previsione recata dall'[art. 143](#), comma 3, in ordine alla non imponibilità di due importanti fonti di finanziamento degli enti non profit.

La *lett. a)* del comma 3 del citato articolo [143 del T.U.I.R.](#) de-commercializza i fondi pervenuti agli enti a seguito di raccolte pubbliche occasionali di fondi effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

La seconda previsione agevolativa recata alla *lettera b)* del citato articolo prevede la non imponibilità dei contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

<sup>19)</sup> La non commercialità di questi soggetti è ricavabile dall'[articolo 149 del T.U.I.R.](#) L'articolo in commento, intitolato “*Perdita della qualifica di ente non commerciale*”, reca una serie di parametri che, unitamente allo svolgimento di attività commerciali per un intero periodo di imposta, concorrono a determinare la natura commerciale dell'ente. Ai sensi del comma 4 dell'[articolo 149](#) tali previsioni non si applicano alle associazioni sportive dilettantistiche e agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili per i quali l'attività principale (prevalente) è sempre riconosciuta di natura non commerciale e pertanto non passibili di perdere la qualifica di ente non commerciale pur nello svolgimento di attività commerciali.

### 1.3 O.N.L.U.S.

A CURA DI EMANUELA MARIA **CONTI**

Il [D.Lgs. n.460/97](#) ha introdotto nel sistema italiano numerose agevolazioni di carattere fiscale riconosciute a quegli enti (associazioni, fondazioni, comitati e trust) che soddisfatte le disposizioni di legge potevano assumere la qualifica di organizzazioni non lucrative di utilità sociale (O.N.L.U.S.).

I requisiti sostanziali delle O.N.L.U.S. è l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale rivolte verso la collettività operando esclusivamente nei seguenti settori:

1. assistenza sociale e sociosanitaria;
2. assistenza sanitaria;
3. beneficenza<sup>[20]</sup>;
4. istruzione;
5. formazione;
6. sport dilettantistico;
7. tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla [Legge 1 giugno 1939, n. 1089](#) ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409](#);
8. tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del [Decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22](#);
9. promozione della cultura e dell'arte;
10. tutela dei diritti civili;
11. ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire

<sup>20</sup> Si considera attività di beneficenza, (numero 3), anche la concessione di erogazioni gratuite in denaro con utilizzo di somme provenienti dalla gestione patrimoniale o da donazioni appositamente raccolte, a favore di enti senza scopo di lucro che operano prevalentemente nei settori di cui al medesimo [comma 1, lettera a\) del D.Lgs. 460/97](#), per la realizzazione diretta di progetti di utilità sociale (beneficenza indiretta).

con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'[articolo 17 della Legge 23 agosto 1988, n. 400](#);

11-bis. cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale.

Alcuni di questi ambiti di attività ben individuati, sono per loro definizione solidaristici<sup>[21]</sup> e, qualora non sia presunto tale fine (nei settori 2) - 4) - 5) - 6) - 9) - 10)<sup>[22]</sup>, lo stesso è riconosciuto quando l'ente si rivolga a soggetti (associati, partecipanti o terzi) come:

- persone svantaggiate in relazione a condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;
- propri soci o associati se considerati persone svantaggiate<sup>[23]</sup>;
- componenti di collettività estere limitatamente agli aiuti umanitari.

Con la piena attuazione della Riforma del Terzo Settore, la normativa sulle O.N.L.U.S. verrà abrogata e come espressamente chiarito nella [Circolare n. 13 del 31/5/2019](#) del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali anche all'esito dell'approfondimento condotto con l'Agenzia delle Entrate, la previsione contenuta nell'[articolo 102](#), comma 2, lettera a) del C.T.S. che prevede l'abrogazione delle disposizioni contenute negli articoli da 10 a 29 del [d.lgs. n. 460/1997](#) dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea (di cui all'[art. 101 comma 10 C.T.S.](#)) sulle misure

<sup>21</sup> Sono considerati solidaristici per definizione i seguenti settori di attività: 1) assistenza sociale e socio-sanitaria; 3) beneficenza; 7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla [Legge 1 giugno 1939, n. 1089](#), ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409](#); 8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente 11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente nonché le attività di promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato.

<sup>22</sup> Dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili.

<sup>23</sup> La [Circolare ministeriale 26 giugno 1998, n.168/E](#), ha chiarito la nozione di persone svantaggiate: "La valutazione della condizione di svantaggio costituisce un giudizio complessivo inteso a individuare categorie di soggetti in condizioni di obiettivo disagio, connesso a situazioni psico-fisiche particolarmente invalidanti, a situazioni di devianza, di degrado o grave disagio economico-familiare o di emarginazione sociale. Situazioni di svantaggio possono, pertanto, riscontrarsi per esempio nei seguenti casi:

- Disabili fisici e psichici affetti da malattie comportanti menomazioni non temporanee;
- Tossico-dipendenti;
- Alcolisti;
- Indigenti;
- Anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico;
- Minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza;
- Profughi;
- Immigrati non abbienti.

fiscali (e comunque non prima del periodo di imposta successivo all'operatività del R.U.N.T.S.), ha quale conseguenza che la disciplina delle O.N.L.U.S. resta in vigore sino a quando non troveranno applicazione le nuove disposizioni fiscali recate dal titolo X del codice medesimo.

La conferma di tale orientamento si riscontra nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 89/E del 25 ottobre 2019 nella quale è precisato che un ente iscritto all'Anagrafe delle O.N.L.U.S. prevista dall'articolo 11 del Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, possa continuare ad applicare le disposizioni fiscali discendenti dal d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, sempre che sia in possesso dei requisiti formali e sostanziali previsti nel citato decreto, fino al termine di cui al comma 2, dell'articolo 104 del Codice, anche nel caso in cui non proceda ad adeguare lo statuto alle disposizioni inderogabili del Codice entro il 30 giugno 2020 (ulteriormente rinviato al 31 ottobre 2020 dall'art. 35 del DL 18/2020 - c.d. Cura Italia, successivamente al 31 maggio 2021 dall'art. 14 del D.L. n. 41 del 22/3/2021 e infine, ci si augura, al 31 maggio 2022 dal Decreto Semplificazioni, art. 66, comma 1, del [Decreto-legge n. 77 del 31 maggio 2021](#)). In conclusione, le disposizioni di carattere fiscale vigenti prima della data di entrata in vigore del C.T.S. continuano a trovare applicazione, senza soluzione di continuità, fino a quando non saranno applicabili le nuove disposizioni fiscali previste dal codice.

Vi sono dunque dei passaggi obbligati prima di vedere definitivamente abrogata la normativa sulla O.N.L.U.S.:

- la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del decreto istitutivo del R.U.N.T.S. (decreto 106 del 15/9/2020 a firma del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 21 ottobre 2020) con il quale sono disciplinate le procedure di iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, le modalità di deposito degli atti, le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro;
- dalla pubblicazione del decreto istitutivo del R.U.N.T.S. decorrono i 180 giorni previsti dall'articolo 45 comma 1 del C.T.S. nel corso dei quali le Regioni dovranno rendere concretamente possibili le procedure di iscrizione e rendere la piena operatività del R.U.N.T.S. data stabilita con decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 561 del 26 ottobre 2021 nel prossimo 23 novembre 2021;

- la presentazione della richiesta di autorizzazione alla Comunità Europea in ordine alla disciplina fiscale per la quale è stato da tempo avviato un tavolo di lavoro MEF e Dipartimento politiche europee della Presidenza del Consiglio.

Conseguenza diretta di tali passaggi obbligati è la possibilità di acquisire la qualifica di O.N.L.U.S. nel rispetto del D. Lgs 460/1997 fino al giorno antecedente l'operatività del R.U.N.T.S. essendo operativo per legge l'iter di iscrizione presso la Direzione Regionale delle Entrate competente per territorio e beneficiare delle disposizioni fiscali agevolative. *Diversamente non potranno più iscriversi con le vecchie regole ONLUS, successivamente all'operatività del R.U.N.T.S., sia i nuovi enti che intendono assumere tale qualifica sia quelli esclusi dall'elenco ONLUS pubblicato dall'Agenzia delle Entrate in quanto aventi procedimenti di iscrizione o di cancellazione pendenti al giorno antecedente quello di comunicazione dell'avvio del processo di popolamento di cui all'art. 30 del D.M. 106/2020, per i quali si applicheranno le disposizioni generali di iscrizione al nuovo Registro (art. 34 co. 15 D.M. 106/2020).*

Essendo dunque stato stabilito l'avvio del processo di popolamento del R.U.N.T.S. di cui all'art. 30 del D.M. 106/2020 con decreto del 26 ottobre 2021 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 561 nel prossimo 23 novembre 2021, a partire dal 22 novembre 2021 non si potrà quindi più ottenere la qualifica di O.N.L.U.S.

Per le O.N.L.U.S., come confermato anche dal D.M. 106 del 15/9/2020, la trasmigrazione nel R.U.N.T.S. non sarà automatica. Il decreto infatti prevede all'art. 34 che un termine che sarà stabilito dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, l'Agenzia delle Entrate trasmetterà al R.U.N.T.S. i dati e le informazioni (il codice fiscale, la denominazione, la sede legale, le generalità e il codice fiscale del rappresentante legale) degli enti iscritti all'anagrafe tributaria delle O.N.L.U.S. per dare avvio al procedimento di iscrizione che il comma 7 dell'unico articolo del recente D.M. n. 561/2021 rinvia ad una separata comunicazione.

Ai fini del perfezionamento dell'iscrizione nel R.U.N.T.S., in ogni caso, l'ente dovrà presentare, apposita domanda all'ufficio del R.U.N.T.S. territorialmente competente, indicando la sezione del R.U.N.T.S. nella quale intende essere iscritto e allegando copia dell'atto costitutivo, dello statuto adeguato alle disposizioni inderogabili del Codice, e

degli ultimi due bilanci approvati.

L'ente avrà tempo fino al 31 marzo del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117.

Le O.N.L.U.S., dunque, sembrerebbe che abbiano la possibilità di "scegliere" se iscriversi al R.U.N.T.S.

È doveroso peraltro sottolineare che ai sensi dell'articolo 101 comma 8 del C.T.S. la perdita della qualifica di O.N.L.U.S., a seguito dell'iscrizione nel R.U.N.T.S., anche in qualità di impresa sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dagli articoli 10, comma 1, *lettera f)*, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

Si ricorda che, come chiarito, dalla Circolare ministeriale 26 giugno 1998 n. 168/E, la perdita della qualifica di O.N.L.U.S. equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente. A tale conclusione si perviene in considerazione della *ratio* della disposizione in argomento intesa ad impedire all'ente, che cessa per qualsiasi ragione di esistere come O.N.L.U.S., la distribuzione del patrimonio, costituito anche in forza di un regime fiscale privilegiato, o la sua destinazione a finalità estranee a quelle di utilità sociale tutelate dal decreto legislativo in esame.

Pertanto, una O.N.L.U.S. che decide di non iscriversi al R.U.N.T.S., con l'abrogazione definitiva della propria normativa di riferimento, dovrà necessariamente devolvere il suo patrimonio ai fini di pubblica utilità e conseguentemente troverà la propria estinzione. In realtà dunque stando alle previsioni normative del C.T.S., iscriversi sembra essere l'unica possibilità per una O.N.L.U.S. anche perché non si riscontrano incompatibilità tra O.N.L.U.S. e E.T.S. e tutti i settori di attività previsti dal D.lgs. 460/97 trovano corrispondenza nelle attività di interesse generale elencati all'art. 5 del C.T.S.

La sola effettiva scelta che una O.N.L.U.S. potrà operare consiste nell'individuare in quale sezione del R.U.N.T.S. collocarsi in base all'approfondimento di variabili quali a titolo esemplificativo la composizione della base associativa o la tipologia dei destinatari delle attività (terzi, o associati); una O.N.L.U.S. potrà dunque ritrovarsi tra:

- organizzazioni di volontariato valutabile in presenza di prevalenza di volontariato;
- associazioni di promozione sociale valutabile in presenza di un numero minimo



ed attività esercitata a favore dei propri associati in forma esclusiva o meno, dei loro familiari o anche di terzi;

- enti filantropici valutabile per le O.N.L.U.S. di beneficenza;
- imprese sociali, incluse le cooperative sociali in presenza di eventuale modalità commerciale di svolgimento della propria attività istituzionale;
- reti associative;
- società di mutuo soccorso;
- enti del terzo settore (in generale).

## 1.4 ENTI RELIGIOSI

A CURA DI GIANLUIGI BERTOLLI

Le tematiche che verranno esposte in questo contributo, che ha lo scopo di rappresentare in modo sintetico lo “*stato dell’arte*” riferito agli Enti Religiosi (“E.R.” nel seguito) in rapporto alla riforma degli Enti del Terzo Settore e rivolto a colleghi, presuppone la conoscenza di massima delle disposizioni di cui al D.lgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore) e del D.lgs.112/2017 (revisione della disciplina in materia di Impresa Sociale) alle quali verranno in prosieguo fatti i riferimenti.

Come noto gli Enti Religiosi si dividono in enti cattolici, regolati dalle norme concordatarie di cui alla Legge 25.3.1985 n. 121, ed enti di altre confessioni religiose regolati dalle così dette “*Intese*” stipulate in base al R.D. 28.2.1930 n. 289.

Per quanto riguarda i primi, sono stati giuridicamente riconosciuti agli effetti civili, *ratione temporis*, in base a Regi Decreti, a Decreti del Presidente della Repubblica e attualmente da provvedimenti Prefettizi; i secondi sono stati giuridicamente riconosciuti e lo sono tutt’ora all’atto della sottoscrizione dell’Intesa con lo Stato Italiano.

Quanto verrà esposto fa quindi riferimento ad entrambe le tipologie di Enti religiosi.

Così come nella precedente legislazione riferita alle O.N.L.U.S. di cui al D. Lgs. 460/97 anche nella attuale, e tuttora incompiuta, riforma degli Enti del Terzo Settore di cui ai richiamati D. Lgs. 117 e 112 del 2017 gli Enti Religiosi non sono stati oggetto di specifica attenzione e spesso vengono richiamati “*in negativo*” (ad eccezione dell’art. 4 comma 3 D. Lgs 117/2017 e art. 1 comma 3 del D. Lgs 112/2017), nel senso che la norma disciplina i casi in cui non si applicano le disposizioni previste per tutti gli altri soggetti piuttosto che prevedere una specifica disposizione per tali Enti.

L’E.R., che per sua natura costitutiva ed essenziale persegue finalità di religione e culto, non può mai acquisire la forma di ente di Terzo Settore, poiché le finalità di religione e culto non sono contemplate né tra le attività di interesse generale di cui all’art. 5 del D.Lgs. 117/2017 né tra quelle di cui all’art. 2 del D. Lgs. 112/2017.

È bene precisare da subito che non vi è traccia nelle fonti normative (D. Lgs. 117 e 112) di alcun obbligo che imponga all’E.R. di assumere la forma di Ente del Terzo Settore o di Impresa sociale per poter continuare a svolgere le attività di interesse generale. Tut-

tavia, per ragioni che cercheremo di tratteggiare in seguito, potrebbe essere opportuno che l'E.R. opti per accedere ad uno dei due settori.

In base a quanto premesso, quindi, per entrare nel Terzo Settore o nell'Impresa sociale l'E.R. può optare per due soluzioni:

- istituire un "ramo" di attività che rientri tra quelle contemplate dall'art. 5 del D. Lgs. 117 o dell'art. 2 del D. Lgs. 112;
- dare vita ad un soggetto giuridico autonomo tra quelli contemplati dall'art. 4 del D. Lgs. 117 o dall'art. 2 del D. Lgs. 112.

Entrambe le opzioni, che prevedono la conseguente iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (R.U.N.T.S.), non sono prive di criticità e soprattutto impongono riflessioni che non possono essere generalizzate e che devono avere a riferimento la storia e la situazione soggettiva ed oggettiva di ciascun E.R. considerato.

Ciò detto, cercheremo di porre in evidenza le criticità che, almeno allo stato attuale della normativa, come noto ancora incompleta, devono essere attentamente considerate prima di operare la scelta di accedere al comparto degli E.T.S. o delle Imprese Sociali. In via preliminare è necessario rammentare le agevolazioni delle quali, almeno fino ad oggi, gli E.R. possono usufruire e ci riferiamo, in particolare, a:

- applicazione dell'aliquota I.R.E.S. ridotta alla metà, ai sensi dell'art. 6 del D.P.R.601/73;
- esenzione da IMU per gli immobili utilizzati in via esclusiva per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste dall'art. 7, comma 1, *lettera i*) del D. Lgs. 504/92 (attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione o di culto di cui all'articolo 16, *lettera a*), della Legge 20 maggio 1985, n. 222).

Pur con tutte le problematiche circa il pacifico riconoscimento di tali agevolazioni, sempre più spesso oggetto di attenzioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria, le stesse rappresentano un elemento importante nell'economia della gestione degli E.R.

Per tale motivo è bene considerare che, per quanto riguarda l'agevolazione di cui alla *lettera a*), l'attuale testo normativo del D. Lgs. 117/2017 all'art. 89, comma 5, prevede l'aggiunta di un comma all'art. 6 del D.P.R. 601/73 che così recita "La riduzione

*(dell'I.R.E.S. n.d.r.) non si applica agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo Settore. Ai soggetti di cui all'art. 4, comma 3 (E.R. n.d.r.) codice del Terzo Settore di cui all'art.1, comma 2, lettera b) della Legge 6 giugno 2016 n. 106, iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, la riduzione si applica limitatamente alle attività diverse da quelle elencate nell'art. 5 del medesimo decreto legislativo”.*

Appare quindi da subito evidente che la scelta di accedere al R.U.N.T.S. comporta la perdita di una agevolazione che, per effetto di quanto disposto dal D.L. 135/2018, così come convertito dalla Legge 11.2.2019 n. 12, resterà in vigore fino alla emanazione “*di 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 nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà”.*

Per quanto riguarda invece l'agevolazione di cui alla *lettera b)*, è bene considerare che l'articolo 82, comma 6 del D.Lgs. 117/2017 così recita: “*Gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali del Terzo Settore di cui all'articolo 79, comma 5, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della Legge 20 maggio 1985, n. 222, sono esenti dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dall'articolo 9, comma 8, secondo periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dall'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e dall'articolo 1, comma 3, del Decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla Legge 2 maggio 2014, n. 68, e relative disposizioni di attuazione.” Per meglio comprendere le implicazioni di tale disposizione, si rende opportuna una esemplificazione. Qualora un E.R. desse vita ad un “*ramo*” E.T.S. per lo svolgimento di attività didattica e tale attività chiudesse con un utile di esercizio, il ramo sarebbe considerato “*commerciale*” per il combinato disposto dell'art. 79, comma 2 e comma 5, del D. Lgs. 117/2017; tale situazione non gli consentirebbe di usufruire della esenzione da IMU per gli immobili utilizzati per tale attività. Continuando, invece, a gestire la propria attività didattica come E.R. – e a condizione che le rette praticate non siano superiori a quelle previste dal M.I.U.R. per i vari ordini*

e gradi di istruzione (come di norma accade per le istituzioni scolastiche gestite dagli E.R.) – potrebbe usufruire della esenzione IMU anche se il bilancio della scuola chiudesse in utile. Infatti, le istruzioni ministeriali allegate al modello di dichiarazione IMU per gli Enti non commerciali esplicitano in modo chiaro che quando *“il corrispettivo medio percepito dall’ente (Cm) è inferiore al costo medio per studente pubblicato sul sito del MI.U.R. (Cms) ciò significa che l’attività didattica è svolta con modalità non commerciale e quindi non è assoggettabile ad imposizione (IMU)”*.

Oltre alle citate criticità, va considerato che numerosi provvedimenti legislativi, cui i Decreti legislativi in commento fanno rimando, non sono stati ancora emanati e quindi manca un quadro di riferimento completo per poter valutare compiutamente le eventuali scelte operative.

Pur essendo stato recentemente pubblicato il D.M. 19.5.2021 n. 107 che ha individuato i limiti e i criteri per lo svolgimento delle attività *“diverse”* da quelle di interesse generale previste dall’art. 6 del D. Lgs. 117, provvedimento lungamente atteso da parte degli enti, non va tuttavia dimenticato che la sua concreta applicabilità è subordinata all’operatività del R.U.N.T.S. e all’autorizzazione della Comunità europea all’avvio delle misure fiscali di maggior favore per gli enti.

Altro tema di estrema rilevanza è rappresentato dall’emanazione dei provvedimenti legislativi previsti dall’art.1, L. 11.2.2019 n. 12, che ha convertito con modificazioni il D.L. 14.12.2018 n. 135, con i quali *“sono 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 nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà. È assicurato il necessario coordinamento con le disposizioni del codice del Terzo Settore, di cui al Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117”*. Va rammentato che all’emanazione di tali provvedimenti è subordinata l’abrogazione dell’art. 6 D.P.R. 601/73 sopra richiamato e pertanto rappresenta momento imprescindibile per effettuare qualsiasi valutazione sulla opportunità di accedere al mondo deli E.T.S. per le attività gestite dagli E.R.

Tra le valutazioni che dovranno essere affrontate vi è anche quella della possibilità in futuro di continuare a fruire di contributi pubblici e di erogazioni liberali, quali ad

esempio i contributi M.I.U.R. e quelli di Enti locali per l'attività didattica, piuttosto dei contributi pubblici per le attività sociosanitarie. È di palmare evidenza, infatti, che qualora tali contributi fossero legati alla appartenenza dell'ente a quelli del Terzo Settore, bisognerà giocoforza adeguarsi e valutare se istituire un "*ramo*" E.T.S. o dare vita ad un soggetto giuridico autonomo iscrivibile al R.U.N.T.S.

Volendo trarre delle conclusioni relativamente agli E.R., si può ritenere che allo stato attuale della normativa sia opportuno attendere che la stessa venga completata dai provvedimenti mancanti di cui si è fatto cenno e solo dopo che il quadro normativo sarà completo valutare il da farsi. Anche se può apparire pleonastico, non va sottaciuto che l'accesso al Terzo Settore è consentito in qualsiasi momento, anche dopo l'entrata in vigore del R.U.N.T.S., per cui non bisogna farsi cogliere dall'ansia di decidere subito e ad ogni costo con il rischio di scelte sbagliate i cui effetti potrebbero essere peggiori del rimedio sperato.

## 1.5 LA DISCIPLINA FISCALE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI NON E.T.S. DOPO L'ENTRATA IN VIGORE DELLA RIFORMA

A cura di Lucrezio MICHEAL **PANDOLFINO**

Con la definitiva entrata in vigore di tutte le disposizioni indicate dal Titolo X del [D.Lgs 117/2017](#) – quindi l'attivazione del Registro Unico del Terzo Settore e il parere favorevole dell'Unione Europea – si pone il problema di capire l'inquadramento fiscale futuro degli Enti che, per loro caratteristiche o per volontà decideranno di non aderire alla nuova disciplina.

L'entrata a regime del Codice del Terzo Settore, infatti, modifica senza abrogare la normativa del T.U.I.R. prevista per gli Enti non Commerciali con la conseguenza che si avrà la presenza di E.N.P. che potranno assumere la qualifica di Ente Non Commerciale ai sensi dell'[art. 79 del C.T.S.](#) – in quanto E.T.S. – e di E.N.P. che potranno assumere la qualifica di Ente Non Commerciale prevista dal T.U.I.R.

In questa sede ci occuperemo della seconda casistica, ovvero della “*nuova*” fiscalità dei soggetti per i quali non si applica la disciplina del C.T.S. Tra questi rientrano:

- Enti di tipo associativo tra i quali associazioni politiche, sindacali, di categoria e religiose normativamente escluse dalla disciplina del C.T.S.
- Soggetti potenzialmente iscrivibili nel R.U.N.T.S., ma che volontariamente decidono di non applicare la nuova disciplina, come le associazioni sportive dilettantistiche o fondazioni e associazioni culturali in genere.

La definizione di Ente Non Commerciale prevista dal T.U.I.R. non è stata modificata dal C.T.S. e pertanto le disposizioni previste dall'[articolo 143 D.P.R. 917/1986](#) in tema di reddito complessivo e di attività non commerciali e dall'[articolo 149 D.P.R. 917/1986](#) per quanto riguarda la perdita della qualifica di ente non commerciale rimangono valide e invariate.



### 1.5.1 Novità fiscali per gli enti associativi non E.T.S.

#### 1.5.1.1 Le modifiche all'articolo 148 T.U.I.R.

A differenza della normativa fiscale di "base" prevista per tutti gli Enti Non Commerciali la disciplina degli enti associativi di cui all'articolo 148 ha subito notevoli modifiche in relazione ai soggetti interessati.

Premesso che rimarrà invariata la non commercialità, previa presentazione del modello EAS (modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini fiscali da parte degli enti associativi<sup>[24]</sup>), delle quote associative, con la totale entrata in vigore del Codice del Terzo Settore, il beneficio della decommercializzazione dei corrispettivi specifici ricevuti da associati, previsto dall'articolo 148 comma 3 T.U.I.R. (a condizione degli obblighi statutari e comunicativi EAS), sarà prevista per le sole associazioni:

- Politiche;
- Sindacali;
- Di Categoria;

<sup>24</sup> Articolo 30 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 gennaio 2009, n. 2



- Assistenziali;
- Sportive dilettantistiche.

DECOMMERCIALIZAZIONE  
QUOTE ASSOCIATIVE

[ART. 148 COMMA 1 DPR 917/1986](#)



TUTTI GLI ENTI ASSOCIATIVI NON COMMERCIALI  
IN REGOLA CON GLI ADEMPIMENTI [EAS](#)

DECOMMERCIALIZAZIONE CORRISPETTIVI  
SPECIFICI DI ATTIVITÀ ISTITUZIONALI

[ART. 148 COMMA 3 DPR 917/1986](#)



- ASSOCIAZIONI POLITICHE
  - ASSOCIAZIONI SINDACALI
  - ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA
  - ASSOCIAZIONI ASSISTENZIALI
  - ASD - ASS. SPORTIVE DILETTANTISTICHE
- \*che rispettano le clausole statutarie ex [art. 148 comma 8](#) e in regola con gli adempimenti EAS*

DECOMMERCIALIZAZIONE  
SOMMINISTRAZIONE ALIMENTI E BEVANDE

[ART. 148 COMMA 5 DPR 917/1986](#)



- ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE RICOMPRESE TRA GLI ENTI DI CUI ALL'[ARTICOLO 3, COMMA 6, LETTERA E\), DELLA LEGGE 25 AGOSTO 1991, N. 287](#), LE CUI FINALITÀ ASSISTENZIALI SIANO RICONOSCIUTE DAL MINISTERO DELL'INTERNO

*\*che rispettano le clausole statutarie ex [art. 148 comma 8](#)*

DECOMMERCIALIZAZIONE  
ORGANIZZAZIONE VIAGGI E  
SOGGIORNI TURISTICI

[ART. 148 COMMA 5/6 DPR 917/1986](#)



- ASSOCIAZIONI POLITICHE
- ASSOCIAZIONI SINDACALI
- ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA
- ASSOCIAZIONI RICONOSCIUTE DALLE CONFESIONI RELIGIOSE CON LE QUALI LO STATO HA STIPULATO PATTI, ACCORDI O INTESE
- ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE RICOMPRESE TRA GLI ENTI DI CUI ALL'[ARTICOLO 3, COMMA 6, LETTERA E\), DELLA LEGGE 25 AGOSTO 1991, N. 287](#), LE CUI FINALITÀ ASSISTENZIALI SIANO RICONOSCIUTE DAL MINISTERO DELL'INTERNO

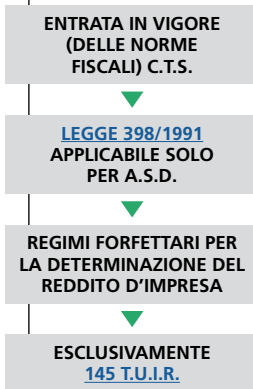
*\*che rispettano le clausole statutarie ex [art. 148 comma 8 T.U.I.R.](#)*

### 1.5.1.2 Il “Ritorno al Passato” della Legge 398/1991 e l’esclusione prevista per gli E.T.S.

Il Codice del Terzo Settore, inoltre, con la sua definitiva entrata in vigore restringerà l’ambito soggettivo di applicazione e sarà destinato esclusivamente a tutti gli enti sportivi dilettantistici.

Lo stesso C.T.S.<sup>[25]</sup> prevede, inoltre, l'impossibilità di applicare le più favorevoli disposizioni contemplate dalla Legge 398/1991 aumentando così le motivazioni per quali le associazioni sportive dilettantistiche ("A.S.D." nel seguito) dovrebbero scegliere di non iscriversi al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.

**Conseguentemente per gli enti non commerciali (non E.T.S.) l'unico regime forfettario per la determinazione del reddito d'impresa, ad eccezione delle A.S.D., sarà quello previsto dall'[art. 145 del T.U.I.R.](#)<sup>[26]</sup>.**



Per quanto riguarda le imposte I.R.A.P., non vi sono novità apportate dalla riforma.

### 1.5.1.3 I risvolti anche nella disciplina IVA

La modifica alla [L. 398/1991](#) suddetta, inoltre, ha fatto sì che per tutti gli Enti Non Commerciali diversi dalle associazioni sportive dilettantistiche l'unico regime di determinazione dell'Iva per l'attività commerciale eventualmente svolta sia quello ordinario.



<sup>25</sup> [Articolo 89 D.Lgs 117/2017](#)

<sup>26</sup> L'opzione per il regime forfettario [145 T.U.I.R.](#) è vincolante per un triennio.

Un'ulteriore novità introdotta, invece, dalla riforma è il disallineamento che la stessa ha creato tra la disciplina I.R.E.S. e la disciplina IVA delle associazioni culturali e delle associazioni di formazione di *extra*-scolastica. Il D. Lgs 117/2017, infatti, modifica l'[articolo 148 comma 3 D.P.R. 917/1986](#) escludendo quest'ultime dalla decommercializzazione dei corrispettivi specifici da associati, ma non modifica la disciplina I.V.A. prevista dall'[articolo 4 del D.P.R. 633/1972](#).

<b>DECOMMERCIALIZZAZIONE CORRISPETTIVI SPECIFICI ISTITUZIONALI</b>	
<b>AI FINI IVA D.P.R. 633/1972</b>	<b>AI FINI I.R.E.S. D.P.R. 917/1986</b>
POLITICHE	POLITICHE
SINDACALI	SINDACALI
DI CATEGORIA	DI CATEGORIA
RELIGIOSE	RELIGIOSE
ASSISTENZIALI	ASSISTENZIALI
<b>CULTURALI</b>	
SPORTIVE DIL.	SPORTIVE DIL.
PROMOZIONE SOCIALE	
<b>FORMAZIONE EXTRA SCOLASTICA</b>	

#### **1.5.1.4 Alcune riflessioni sulle associazioni culturali**

Alla luce di quanto detto probabilmente una delle domande che si porranno tanti lettori è: *“ma che fine faranno le piccole associazioni culturali che vivono di quote associative e di corsi verso gli associati?”*

Prima di rispondere alla domanda si riporta qui di seguito un confronto tra l'applicazione delle nuove regole fiscali previste per gli E.T.S. e l'applicazione delle regole T.U.I.R. degli enti NON E.T.S. per una piccola associazione culturale (non verrà trattata l'I.R.A.P.).

L'analisi che verrà riportata qui sotto comporta:

- Una presa di posizione sull'interpretazione del [comma 6 dell'articolo 79 del C.T.S.](#);
- l'assunto che le attività nei confronti degli associati vengono svolte senza specifica organizzazione.

Per quanto riguarda la presa di posizione in relazione all'interpretazione del comma 6 dell'[articolo 79 del C.T.S.](#) la questione è ormai dibattuta sin dalla sua introduzione. In

particolare, il confronto qui sotto si basa partendo dal concetto che se un'attività d'interesse generale svolta verso associati viene svolta con le modalità di cui all'[articolo 79](#) comma 2 e comma 2 bis queste ultime sono da considerarsi non commerciali indipendentemente dal disposto di cui al comma 6 dell'[articolo 79](#). In sostanza viene data preferenza ad una presunzione relativa del comma 6 piuttosto che a una presunzione assoluta. In relazione al secondo punto si ipotizza che le attività che verranno analizzate sono diverse da quelle previste dall'[articolo 2195 del Codice Civile](#) e svolte senza specifica organizzazione ma con la mera "organizzazione istituzionale"<sup>[27]</sup>.

Numero associati: 80

Quota associativa: 25 €

Attività vs associati I°: Proventi 70 € - Oneri diretti 70 € per ogni singolo associato

Attività vs associati II°: Ricavi 80 € - Costi diretti 30 € per ogni singolo associato

**Applicazione Regole Art. 79 e Art. 80 del C.T.S.:**

**Quote Associative:** 2.000 € - Attività non commerciale ex [Art. 79](#) comma 6 D.lgs 117/2017

**Attività vs Associati I°:** Proventi 5.600 - Oneri 5.600 Attività non commerciale ex Art.79 comma 2 D.lgs 117/2017

**Attività vs Associati II°:** Ricavi 6.400 - Costi 2.400 Attività Commerciale ex Art.79 comma 2 D.LGS 117/2017

**Test commercialità dell'ente Art. 79 comma 5 D. lgs 117/2017:**

Proventi non commerciali/totale proventi =  $(2.000+5.600) / (2.000+5.600+6.400) = 54,28\%$  Ente non commerciale

**I.V.A. delle quote associative, attività vs associati I° e associati II°**- non commerciali I.V.A. ex [art. 4 comma 4° D.P.R. 633/1972](#) (in quanto l'ente è non commerciale);

**I.R.E.S.** (calcolate secondo il regime forfettario per gli enti non commerciali E.T.S. – ex art. 80 D. LGS 117/2017):

Reddito tassabile: Entrate commerciali:  $6.400 € * 7\% = 448 €$

**I.R.E.S. DA PAGARE: 107,52 €**

<sup>27</sup> [Risoluzione del 17/06/1996 n.102 - Min.Finanze - Dip.Entrate Aff. Giuridici Serv.III.](#)

Si veda inoltre: L'Ente del Terzo Settore (E.T.S.) quale "ente non commerciale" ai fini fiscali. La difficile convivenza tra d.lgs. n. 117/2017 e TUIR (rivistadirittotributario.it).

**APPLICAZIONE REGOLE T.U.I.R.:**

**Quote associative:** 2.000 € - Non commerciale ex [art. 148 Comma 1](#)

**Attività vs associati I°:** proventi 5.600 - Costi 5.600 Non commerciale ex [art. 143](#) (Ricavi <= costi diretti & senza specifica organizzazione).

**Attività vs associati II°:** proventi 6.400 - Costi 2.400 Commerciale (non vale più art. [148 Comma 3](#)).

**Test commercialità dell'ente [art. 149 T.U.I.R.](#):**

Proventi non commerciali/totale proventi =  $(2.000+5.600) / (2.000+5.600+6.400) = 54,28\%$  Ente non commerciale;

**I.V.A. delle quote associative, attività vs associati I° e associati II°** - non commerciali;

**I.V.A.** ex [art. 4 Comma 4° d.P.R. 633/1972](#) (in quanto l'ente è non commerciale);

**I.R.E.S.** (calcolate secondo il regime forfettario per gli enti non commerciali non E.T.S. - ex [art. 145 T.U.I.R.](#)):

Reddito tassabile: Entrate commerciali:  $6.400 € * 15\% = 960 €$

**I.R.E.S. DA PAGARE: 230,40 €**

L'esempio non può essere preso in assoluto per la valutazione dell'eventuale adeguamento alla disciplina del C.T.S. per le associazioni culturali, ma evidenzia come tale valutazione deve essere fatta adeguatamente cercando di mappare tutti i vantaggi e gli svantaggi che potrebbero esserci in caso di adeguamento o meno.

Nell'esempio riportato sopra un'associazione potrebbe valutare la possibilità di rimanere fuori dal perimetro della Riforma per il solo fatto che il maggior aggravio d'imposte potrebbe non motivare i costi di gestione dell'iscrizione al R.U.N.T.S. e/o di redazione e deposito del bilancio allo stesso Registro.

Gli aspetti che devono essere valutati in termini di convenienza, infatti, sono numerosi per questo si consiglia una mappatura degli stessi e una successiva valutazione globale e ponderata.

Di seguito si riportano alcuni esempi, meramente fiscali, che possono aiutare a capire quali aspetti devono essere presi in considerazione dagli enti stessi al fine di valutare il

loro adeguamento all'ormai non più nuova Riforma. In particolare, in questa sede, viene proposto un esempio dedicato a Enti Non Commerciali NON E.T.S., agli E.T.S. non commerciali in genere e alle Associazioni Sportive Dilettantistiche.

ASPETTO/NORMA OBBLIGO, <i>etc</i>	DESCRIZIONE	ETS NORME CTS	NON ETS TUIR	ASD (NON ETS) TUIR + L. 398/1991
ART. 143 COMMA 1 TUIR VS ART. 79 COMMA 2 CTS	CONDIZIONI PER LA NATURA NON COMMERCIALE DELL'ATTIVITÀ	SI, MA PREVEDE ANCHE COSTI INDIRETTI	SI, MA CONSIDERA SOLO COSTI DIRETTI	SI, MA CONSIDERA SOLO COSTI DIRETTI
ART. 79 COMMA 2-BIS CTS	DEROGA TEMPORANEA E LIMITATA ALLE CONDIZIONI PER LA NATURA NON COMMERCIALE DELL'ATTIVITÀ	SI	NO	NO
ART. 143 COMMA 3 TUIR VS ART. 79 COMMA 4 CTS	NON CONCORRENZA ALLA FORMAZIONE DEL REDDITO DI RACCOLTE FONDI E CONTRIBUTI PA	SI	SI	SI
ART. 144 COMMA 2 TUIR VS ART. 87 CTS (OBBLIGO CONTABILITÀ SEPARATA)	OBBLIGO CONTABILITÀ SEPARATA	SI	SI	SI
ART. 148 COMMA 1 TUIR VS ART. 79 COMMA 6 CTS	QUOTE ASSOCIATIVE NON COMMERCIALI	SI	SI	SI
NON COMMERCIALITÀ CORRISPETTIVI SPECIFICI ART. 148 COMMA 3 TUIR VS ART. 79 COMMA 6 CTS	CORRISPETTIVI VERSO ASSOCIATI PER ATTIVITÀ ISTITUZIONALI	NO	NO	SI
ART. 149 TUIR VS ART 79. CO 5	PARAMETRI INERENTI LA PERDITA DELLA QUALIFICA DI ENTE NON COMMERCIALE	NO, SI USA ART. 79 CO. 5	SI	NO, DEROGA COMMA 4
LIMITE ATTIVITÀ DIVERSE/ MARGINALI	% MASSIMA DEI PROVENTI DA ATTIVITÀ NON ISTITUZIONALI/DIVERSE	30% RICAVI OPPURE 66% COSTI	49% (IN VIA GENERALE)	NESSUNO
L. 398/91	REGIME FORFETTARIO GENERALMENTE PIÙ CONVENIENTE	NO	NO	SI
REGIME FORFETTARIO ART. 145 TUIR VS ART. 80 CTS VS L. 398/91	REDDITO IMPONIBILE DEI REGIMI FORFETTARI APPLICABILI	7%, 10%, 17%	15%, 25%	3% SOLO PER ATTIVITÀ CONNESSE
LIMITE MAX REGIME FORFETTARI	LIMITE MAX DELLE ENTRATE DERIVANTI DA ATTIVITÀ COMMERCIALI	SENZA LIMITI	€ 400.000,00	€ 400.000,00
IVA ATTIVITÀ COMMERCIALE	IMPONIBILITÀ IVA ATTIVITÀ COMMERCIALE	ORDINARIA	ORDINARIA	50% FORF.; 1/3 DIRITTI
ESCLUSIONE SDS E ISA	OBBLIGO PRESENTAZIONE DATI ANALITICI E STATISTICI ATTIVITÀ COMMERCIALI	SI	SI, SE IN REGIME FORFETTARIO	SI, SE IN REGIME FORFETTARIO
IVA QUOTE ASSOCIATIVE	IMPONIBILITÀ IVA QUOTE ASSOCIATIVE	ESCLUSA	ESCLUSA	ESCLUSA
ARTI. 81 CTS SOCIAL BONUS	CREDITO IMPOSTA PER EROGAZIONI LIBERALI SU ATTIVITÀ DI RECUPERO IMMOBILI CONFISCATI	SI	NO	NO
ARTICOLO 82 CTS ESENZIONE BOLLO	AGEVOLAZIONI IMPOSTE INDIRETTE: BOLLO	SI	NO	SI
ARTICOLO 82 CTS ESENZIONE RIDUZIONI TRIBUTI LOCALI	AGEVOLAZIONI TRIBUTI LOCALI	SI	NO	NO

## 2 CARATTERISTICHE COMUNI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### PREMESSA

La Riforma del Terzo Settore, D. Lgs. 117/2017, ha ridisegnato il perimetro normativo degli enti senza fine di lucro.

Tra le novità recate dalla Riforma acquista ruolo preminente la definizione di quali attività può/deve svolgere un E.T.S.

Il C.T.S. dedica tre articoli, art. 5, 6 e 7 per individuare e definire quali siano le attività che un ente del Terzo Settore deve (Attività di Interesse Generale di cui all'articolo 5, in seguito anche "A.I.G.") e può (attività diverse e raccolta fondi, artt. 6 e 7) svolgere.

In particolar modo, la definizione delle attività di interesse generale costituisce il passaggio obbligato per:

- assumere la qualifica di E.T.S.;
- individuare le attività diverse;
- definire la natura fiscale dell'Ente di Terzo Settore unitamente alle altre attività esercitate.

### **Definizione attività di interesse generale per qualificarsi come E.T.S.**

Il Codice del Terzo Settore prescrive che gli enti che si vogliono qualificare come E.T.S. debbano perseguire finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale attraverso lo svolgimento di una o più attività (ambiti) specificatamente individuati all'articolo 5 del D.Lgs. 117/2017.

Una tra le novità più rilevanti introdotte dal D. Lgs. 117/2017 è legata alla declinazione delle attività che devono, in via esclusiva o prevalente, essere esercitate dagli E.T.S., mutuando quella che era l'impostazione a suo tempo recata dal D. Lgs. 460/1997 istitutivo delle O.N.L.U.S.

L'individuazione dei settori (indicati nello statuto) è l'atto iniziale, propedeutico, alla riconducibilità delle attività effettivamente esercitate nel novero delle diverse lettere recate dell'art. 5 del D. Lgs. 117/2017. Tale riconducibilità non può essere operata a di-

screzione dell'ente ma deve essere condotta avendo come criterio guida quando recato dallo stesso art. 5: *“Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto”*. Questo comporterà che per ogni ambito individuato dalle lettere dell'art. 5 dovrà essere individuato il *“perimetro normativo”* a titolo del quale un'attività è correttamente ascrivibile a detto settore. Questa attività di inquadramento normativo non dovrà essere condotta solo su quei settori che riportano già una norma di riferimento (ad esempio, lett. 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) ma dovrà essere condotta per ogni settore prendendo a riferimento la normativa regionale/provinciale, nazionale ed europea applicabile.

In relazione alla *lett. a)* si riporta il quadro normativo, non esaustivo della normativa regolante la materia, che potrebbe essere costruito per annoverare talune attività in tale ambito.

ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE ART. 5 C.T.S.	DESCRIZIONE NORMA RICHIAMATA	ATTIVITÀ	PERIMETRO NORMATIVO
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			
a.1.a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1 comma 1 della Legge 8 novembre 2000, n. 328	1. “La Repubblica assicura alle persone e alle famiglie un sistema integrato di interventi e servizi sociali, promuove interventi per garantire la qualità della vita, pari opportunità, non discriminazione e diritti di cittadinanza, previene, elimina o riduce le condizioni di disabilità, di bisogno e di disagio individuale e familiare, derivanti da inadeguatezza di reddito, difficoltà sociali e condizioni di non autonomia, in coerenza con gli articoli 2, 3 e 38 della Costituzione”.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Comunità Alloggio Sociale Anziani (C.A.S.A.);</li> <li>- S.A.D. e H.C.P.</li> <li>- S.A.D.H.</li> <li>- MAP/ALLOGGI PROTETTI/COMUNITÀ ALLOGGIO</li> </ul>	DGR 7776 del 17/01/2020 - Un'unità d'offerta residenziale, di tipo sociale, in grado di garantire tutela e protezione abitativa a persone anziane fragili e vulnerabili socialmente, autosufficienti, o con una parziale compromissione nelle attività strumentali della vita quotidiana e/o nella vita di relazione. La C.A.S.A. assicura servizi alberghieri e sociali interni alla struttura e alla capacità di integrarsi con i normali servizi sociali, sociosanitari e sanitari, di comunità e di rete. Persone di età uguale o superiore a 65 anni, in condizioni di vulnerabilità sociale, che richiedono interventi a bassa intensità assistenziale senza necessità di assistenza sociosanitaria continuativa. CAPACITÀ RICETTIVA: da 5 a 12 ospiti. Operatori: Coordinatore, Personale di Assistenza Tutelare (Assistente familiare, tutelare, operatore di assistenza generica): 24 ore al giorno per tutto l'anno. Nell'ambito dell'assistenza tutelare deve essere anche prevista la presenza dell'ASA/OSS per almeno 6 ore al giorno.



<p>a.1.b) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1 comma 2, della Legge 8 novembre 2000, n. 328</p>	<p>2. Ai sensi della presente legge, per "interventi e servizi sociali" si intendono tutte le attività previste dall'articolo 128 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112, ovvero "per "servizi sociali" si intendono tutte le attività relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché" quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia"</p>		
<p>a.2) interventi, servizi e prestazioni di cui alla Legge 5 febbraio 1992, n. 104</p>	<p>Legge-quadro per l'assistenza, l'integrazione sociale e i diritti delle persone handicappate</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Misure B2 Interventi domiciliari;</li> <li>- Assistenti familiari;</li> <li>- Custodi sociali;</li> <li>- Teleassistenza;</li> <li>- Altri interventi domiciliari di pubblici o privati;</li> <li>- Misura B1</li> </ul>	<p><b>La Misura B2FNA</b> è un bonus riservato alle persone in condizione di disabilità grave o di non autosufficienza e si concretizza in interventi di sostegno per garantire la piena permanenza della persona fragile al proprio domicilio e nel proprio contesto di vita, realizzando percorsi capaci di articolare risposte di sostegno alla domiciliarità - nelle sue diverse formule modulate in ragione dei "bisogni" che la persona evidenzia. Si tratta dell'erogazione di titoli sociali (buoni e voucher) che prevedono un Progetto individualizzato costruito dal cittadino interessato insieme al Servizio Sociale del proprio comune di residenza:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- MISURA SOSTEGNO AL CARE GIVER PER PROGETTI PERSONALIZZATI A FAVORE DI PERSONE IN CONDIZIONI DI GRAVITA' anziani &amp; disabili (ai sensi dell'art. 3 comma 3 L.104/1992 o indennità di accompagnamento ai sensi della legge 18/90 e successive integrazioni);</li> <li>- BUONO ASSISTENTI FAMILIARI A FAVORE DELLE PERSONE IN CONDIZIONE DI GRAVITÀ (ai sensi dell'art. 3 comma 3 L.104/1992);</li> <li>- VOUCHER CENTRI ESTIVI PER MINORI CON DISABILITÀ (ai sensi dell'art. 3 comma 3 L.104/1992);</li> <li>- VOUCHER SOCIALE PER PROGETTI EDUCATIVI PERSONALIZZATI A FAVORE DI MINORI CON DISABILITÀ (ai sensi dell'art. 3 comma 3 L.104/1992);</li> <li>- MISURA PER PROMUOVERE PERCORSI DI INDIPENDENZA PERSONA CON GRAVE DISABILITÀ (ai sensi dell'art. 3 comma 3 L.104/1992).</li> </ul> <p><b>La Misura B1</b> (Fondo NAT) è finalizzata a garantire la permanenza a domicilio e nel proprio contesto di vita delle persone con disabilità gravissima, in una delle condizioni elencate nel Decreto interministeriale Fondo Nazionale per le Non Autosufficienze (FNA) 26 settembre 2016. Si concretizza nell'erogazione di un Buono per compensare l'assistenza fornita dal caregiver familiare e/o da personale di assistenza impiegato con regolare contratto, pertanto non costituisce un intervento di sostegno al reddito in sostituzione di altri interventi mirati o sostitutivi di prestazioni di natura diversa garantite nell'area sociale. Questa linea d'azione, considerata di rilevanza regionale, nel contesto del quadro nazionale di riferimento, è realizzata attraverso le Agenzie di Tutela della Salute (ATS) e le Aziende Socio Sanitarie (ASST).</p>

a.3) interventi, servizi e prestazioni di cui alla Legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni	Disposizioni in materia di assistenza in favore delle persone con disabilità grave prive del sostegno familiare. La presente legge disciplina misure di assistenza, cura e protezione nel superiore interesse delle persone con disabilità grave, non determinata dal naturale invecchiamento o da patologie connesse alla senilità, prive di sostegno familiare in quanto mancanti di entrambi i genitori o perché gli stessi non sono in grado di fornire l'adeguato sostegno genitoriale, nonché in vista del venir meno del sostegno familiare, attraverso la progressiva presa in carico della persona interessata già durante l'esistenza in vita dei genitori.		
---	---	--	--

### **Individuazione delle attività diverse**

La corretta individuazione delle attività di interesse generale consente di inquadrare le attività diverse, secondarie e strumentali rispetto le A.I.G.

In primissima battuta sono attività diverse quelle che non sono riconducibili, nel rispetto delle norme particolari che ne regolano l'esercizio, tra le attività di interesse generale. Non esiste nel codice un elenco tassativo di quali siano considerate attività diverse rispetto alle A.I.G. Il carattere secondario e strumentale delle attività diverse non è individuato in termini qualitativi ma in termini di destinazione (strumentali) e quantitativi (secondarie).

Il carattere della strumentalità è individuato nella finalizzazione dei ricavi scaturenti dall'esercizio di attività diverse volti a sostenere (finanziare) le attività di interesse generale.

Il carattere della secondarietà è legato al rispetto di due alternativi limiti quantitativi misurati su base annuale:

- le attività diverse non possono eccedere il 30% dei volumi complessivi di ricavi/proventi/entrate; in alternativa
- le attività diverse non possono eccedere il 66% dei costi/oneri/uscite complessive.

Le attività diverse saranno tali, pertanto, se non riconducibili nel novero delle attività di interesse generale, in termini assoluti o perché non statutariamente previste.

### **Natura fiscale dell'E.T.S.**

L'E.T.S. determina la sua natura fiscale, ai sensi dell'art. 79 del C.T.S., sui dati di bilancio dai quali è possibile determinare:

- la natura delle attività di interesse generale esercitate;
- la natura dell'ente.

Risulta di tutta evidenza che l'E.T.S. non è aprioristicamente un ente commerciale o non commerciale, poiché non rileva il tipo di attività esercitata (come avviene oggi per determinare la natura fiscale degli enti senza fine di lucro la cui natura è determinata ai sensi dell'art. 73 del T.U.I.R.) ma la modalità di svolgimento della stessa, vale a dire la sua capacità di generare marginalità.

### ***La natura delle attività di interesse generale esercitate***

La natura delle attività di interesse generale esercitate è legata alla verifica della marginalità, scaturente da ogni attività svolta. In sostanza per ogni attività di interesse generale dovranno essere estrapolati i ricavi di rette e contributi specifici confrontati con i costi diretti e quota parte (con idoneo criterio di ribaltamento) dei costi indiretti.

In sintesi:

- ATTIVITÀ GRATUITE
- ATTIVITÀ IN PERDITA
- ATTIVITÀ SVOLTE CON MODALITÀ COMMERCIALI IN CUI I RICAVI NON ECCEDONO DEL 5% I COSTI PER MAX 2 PERIODI CONSECUTIVI



ATTIVITÀ SVOLTE CON MODALITÀ  
NON COMMERCIALI

- ATTIVITÀ I CUI I RICAVI ECCEDONO DEL 5% I COSTI
- ATTIVITÀ SVOLTE CON MODALITÀ COMMERCIALI I CUI I RICAVI NON ECCEDONO DEL 5% I COSTI OLTRE 2 PERIODI CONSECUTIVI



ATTIVITÀ SVOLTE CON MODALITÀ COMMERCIALI

**La natura dell'ente**

La natura dell'ente è determinata "*pesando*" i proventi non commerciali (rette e contributi da A.I.G. svolte con modalità non commerciali, liberalità, raccolte fondi non corrispettive, sovvenzioni) e i ricavi commerciali (rette e contributi A.I.G. svolte con modalità commerciali, attività diverse da A.I.G. ad eccezione dei ricavi scaturenti da sponsorizzazioni).

Laddove risultassero prevalenti i proventi delle attività non commerciali rispetto ai ricavi delle attività commerciali, l'ente assumerebbe la natura di ente non commerciale. Alla luce della sintetica esposizione qui riportata, risulta di tutta evidenza come il corretto inquadramento delle attività, a partire necessariamente dalle attività di interesse generale, consenta di inquadrare (possibilità di iscriversi al R.U.N.T.S. ed inquadramento fiscale dell'E.T.S.) e rappresentare (schemi di bilancio) correttamente l'ente di Terzo Settore.

## 2.1 LE ATTIVITÀ SVOLTE

A cura di ROBERTO ZAMBIASI

In generale si può affermare che può scegliere di diventare E.T.S. l'Ente che svolge attività d'interesse generale così come indicate all'art. 5 del D. Lgs. 117/2017.

Il comma 1 dell'art. 5 statuisce che 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 d'interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto:

- a. interventi e servizi sociali;
- b. interventi a prestazioni sanitarie;
- c. prestazioni sociosanitarie;
- d. educazione, istruzione e formazione professionale... nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educative;
- e. interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia ed al miglioramento delle condizioni dell'ambiente;
- f. interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio;
- 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 editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività d'interesse generale;
- j. radiodiffusione sonora;
- k. organizzazione e gestione di attività turistiche d'interesse sociale, culturale o religioso;
- l. formazione extra scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo ed 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;
- 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;
- p. servizi finalizzati all'inserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone ... in materia di impresa sociale;
- q. alloggio sociale;
- r. accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
- s. agricoltura sociale;
- 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 e successive modificazioni, o erogazioni 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 fra i popoli, della non violenza 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 agli all'articolo 27 della Legge 8 marzo 2000, n° 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'art. 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 dei beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Si rimanda allo stesso art. 5 del D. Lgs. 117/2017 per la presa visione della elencazione completa delle attività d'interesse generale.

Il comma 2 dell'art. 5 sopracitato statuisce che l'elenco delle attività d'interesse gene-

rale di cui al comma 1 può essere aggiornato con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri su proposta del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, previa intesa in sede di Conferenza Unificata, acquisito il parere delle Commissioni parlamentari competenti.

Il C.N.D.C.E.C. con la Circolare dell'aprile 2019 *“Riforma del Terzo Settore: elementi professionali e criticità applicative”* recita che *“l'attività svolta dagli E.T.S. individuati dal Codice, in via esclusiva o principale, dovrà rientrare tra quelle quantificate come attività d'interesse generale ed elencate all'art. 5 del Codice. L'elencazione delle 26 tipologie di attività, è tassativa, nel senso che solo le attività elencate costituiscono attività d'interesse generale ai fini del Codice”*.

Vi sono poi considerazioni sulla collocazione degli enti sportivi dilettantistici, ed emerge l'opinione secondo la quale lo sport dilettantistico rientri tra le attività esercitabili da parte degli E.T.S. in forma di *“organizzazione e gestione”* di attività non professionistiche. Sembrerebbe che la richiamata attività sportiva possa rappresentare attività d'interesse generale anche laddove l'ente che la esercita e/o l'attività sportiva esercitata non siano riconosciute dal CONI. Si tratta di considerazioni che meritano un approfondimento.

## 2.2 LE ATTIVITÀ DIVERSE

A cura di SARA AUGUADRO

L'articolo 6 del D. Lgs. 117/2017 introduce la possibilità per gli E.T.S. di svolgere attività diverse da quelle istituzionali ovvero di interesse generale, a condizione che:

1. l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano,
2. e tali attività siano strumentali e secondarie e “*secondo criteri e limiti definiti con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze [...]*”; i criteri per determinare tale prevalenza sono stati individuati dal Decreto Interministeriale 19.5.2021 n. 107 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 26.7.2021 n. 177 per gli enti del Terzo Settore diversi dalle imprese sociali.

Per quanto riguarda la prima condizione la Circolare n. 20 del Ministero del Lavoro del 27 dicembre 2018 ha sottolineato che: “*qualora l'E.T.S. 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*”.

Per quanto riguarda invece la seconda condizione la strumentalità ricorre ogniqualvolta l'attività diversa venga esercitata in via esclusiva per la realizzazione delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente; caratteristica, questa, che prescinde dalla tipologia di attività diversa nonché dal grado di connessione con quella istituzionale. La strumentalità è dunque implicita ovvero, qualsiasi attività diversa sarà sempre strumentale nella misura in cui sia diretta a procurarsi i mezzi necessari per il perseguimento degli scopi istituzionali posto che gli E.T.S. sono sempre obbligati a reinvestire avanzi di gestione nell'attività di interesse generale.

Per quanto invece riguarda il requisito della secondarietà, il decreto ministeriale, riprendendo in parte la normativa delle imprese sociali (articolo 2 comma 3 D. Lgs 112/2017) e in parte la normativa concernente alle O.N.L.U.S. (articolo 10 comma 5



del D.Lgs. 460/1997) dispone che il carattere secondario delle attività diverse sussiste quando in ciascun esercizio:

- i ricavi da attività diverse non devono essere superiori al 30% delle entrate complessive dell'Ente del Terzo Settore; oppure
- i ricavi da attività diverse non devono essere superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente del terzo settore.

Dalla lettura del decreto attuativo si può dunque intuire che gli enti potranno utilizzare il criterio più a loro favorevole e non solo, la stessa norma prevede, in caso di superamento del parametro scelto, la possibilità di recuperare tale eccedenza nell'esercizio successivo. Come indicato nella relazione illustrativa ad esempio *“se applicando il criterio di cui alla lettera a) – cioè ricavi da attività ‘diverse’ non superiore al 30% delle entrate complessive dell'ente del Terzo Settore – l'ente del Terzo Settore abbia in un determinato esercizio conseguito ricavi da attività diverse pari al 40% delle entrate complessive, l'ente dovrà nell'esercizio successivo avere un rapporto non superiore al 20%, in modo tale da ‘recuperare’ lo sfioramento dell'esercizio precedente. Lo stesso accade nel caso in cui il criterio applicato sia quello di cui alla lettera b) – cioè ricavi da attività diverse non superiori al 66% dei costi complessivi. Se, ad esempio, in un determinato esercizio l'ente del terzo settore dovesse avere ricavi da attività ‘diverse’ pari al 70% dei costi complessivi, nell'esercizio successivo dovrà rispettare un rapporto non superiore al 62%, in modo tale da rientrare dallo sfioramento precedente”*.

Per quanto riguarda il calcolo nella Relazione Illustrativa si legge che:

- con il termine *“ricavi”* (relativo alle attività diverse) si intendono le entrate da corrispettivo per beni e servizi ceduti o scambiati dall'E.T.S.;
- la voce *“entrate complessive”* si intendono tutti i tipi di entrata quali ad esempio erogazioni liberali, quote associative, contributi non corrispettivi, raccolte fondi di cui all'articolo 7 del C.T.S., etc;
- ai fini del computo della percentuale *lettera b)* sul fronte dei costi complessivi degli enti del terzo settore rientrano anche:
  - i costi figurativi relativi all'impiego dei volontari iscritti nel registro di cui all'articolo 17 del C.T.S. comma 1 determinato sulla base del calcolo delle ore

di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista della corrispondente qualifica dei contratti collettivi;

- le erogazioni gratuite di denaro, e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi per il loro valore normale;
- la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo d'acquisto.

Il criterio concretamente adottato per documentare il carattere secondario e strumentale delle attività diverse è esplicitato dall'organo di amministrazione, a seconda dei casi, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella Nota integrativa al bilancio (articolo 13 comma 6 del D. Lgs. 117/2017).

Tale strumentalità e secondarietà sarà anche oggetto di verifica da parte dell'organo di controllo ai sensi del comma 7 dell'articolo 30 del C.T.S.

Nel caso di mancato rispetto dei limiti di cui all'articolo 3 comma 1 del D.M. del 19 maggio 2021 n. 107, l'Ente del Terzo Settore ha l'obbligo di effettuare nel termine di trenta giorni dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'organo competente apposita segnalazione all'ufficio del R.U.N.T.S. territorialmente competente ed eventualmente alla rete associativa nazionale a cui aderisce nel caso in cui questa eserciti attività di autocontrollo ai sensi dell'articolo 93 comma 5.

L'omessa comunicazione dello sfornamento dei limiti all'ufficio del R.U.N.T.S. o il mancato rispetto dell'obbligo di rientro determina la cancellazione dal R.U.N.T.S., con conseguente perdita della qualifica di E.T.S.

## 2.3 IL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE (R.U.N.T.S.)

### I soggetti iscrivibili

A cura di ROBERTO ZAMBIASI

[L'articolo 4, comma 1](#), del C.T.S individua gli Enti del Terzo Settore precisando, come chiarito dalla Relazione illustrativa, che non solo quelli “*nominati*” e specificamente disciplinati dalle legge, come le organizzazioni di volontariato o le imprese sociali, ma anche tutte le altre associazioni e fondazioni che, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, svolgano una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, **e che siano inoltre iscritte nel registro unico nazionale del Terzo Settore.**

Pertanto, oltre a enti del Terzo Settore “*tipici*”, il Codice ammette enti del Terzo Settore “*atipici*” in forma di associazione o di fondazione. Oltre alle finalità e all’attività, anche l’iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo Settore è uno degli elementi essenziali dell’ente del Terzo Settore, sicché non potranno configurarsi enti del Terzo Settore non iscritti al registro, ed enti non iscritti nel registro che si auto-definissero del Terzo Settore violerebbero l’articolo 12, comma 3, che riserva l’uso della denominazione di ente del Terzo Settore o della locuzione “ETS” agli enti del Terzo Settore. Gli enti del terzo settore saranno iscritti al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (R.U.N.T.S.).

**Quali sono quindi gli Enti che possono iscriversi al R.U.N.T.S.?** [L'art. 4 del D. Lgs. 117/2017](#) dispone che sono Enti del Terzo Settore:

- le Organizzazioni di Volontariato (O.D.V.),
- le Associazioni di Promozione Sociale (A.P.S.),
- 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,
- altri Enti di carattere privato diverse 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 R.U.N.T.S.

In sintesi, tutti gli enti sopracitati, che non hanno scopo di lucro e perseguono finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale, mediante lo svolgimento di attività d'interesse generale, possono iscriversi al R.U.N.T.S.

Inoltre, come meglio precisato al punto *b.3)* possono iscriversi gli:

- enti operanti nel settore della Protezione Civile,
- i corpi volontari dei Vigili del Fuoco delle Province autonome di Trento e Bolzano e della Regione autonoma della Valle d'Aosta.

Si ricorda che per le Imprese sociali l'iscrizione nell'apposita sezione del Registro delle Imprese soddisfa altresì il requisito dell'iscrizione al R.U.N.T.S. e quindi è prevista un'iscrizione indiretta.

#### ***Quali sono gli Enti che NON possono iscriversi al R.U.N.T.S.?***

Lo stesso art. 4 del D. Lgs. 117/2017 al comma 2 precisa che NON sono Enti del Terzo Settore le Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del D. Lgs. 165/2001, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli Enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti Enti, ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile alla cui disciplina si provvede ai sensi dell'articolo 32, comma 4, nonché i Corpi Volontari dei Vigili del Fuoco delle Province Autonome di Trento e Bolzano e della Regione Autonoma della Valle d'Aosta.

#### ***Gli enti religiosi civilmente riconosciuti***

L'art. 4 comma 3, prevede che le norme del D. Lgs. 117/2017 si applicano agli Enti religiosi civilmente riconosciuti, limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse

generale di cui all'art. 5, a condizione che per tali attività venga adottato un regolamento in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che recepisca le norme del Codice e sia depositato al R.U.N.T.S.. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un Patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'art. 13 del D.Lgs. 117/2017.

L'iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (R.U.N.T.S.) è trattato all'art. 11 D.Lgs. 117/2017 del prescrivendo che tali Enti devono indicare negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico, gli estremi dell'iscrizione.

Viene inoltre precisato che gli Enti del Terzo Settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma d'impresa commerciale, sono soggetti altresì all'obbligo d'iscrizione nel Registro delle imprese.

È altresì stabilito che per le imprese sociali, l'iscrizione nell'apposita sezione del Registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel R.U.N.T.S.

## Funzionamento del Registro Unico del Terzo Settore

A cura di EMANUELA MARIA **CONTI**

Ai sensi dell'[articolo 53 del D. Lgs. 117/2017 del C.T.S.](#) è stato emanato il decreto attuativo per il funzionamento del R.U.N.T.S. – Decreto Ministeriale n. 106 del 15/09/2020, pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 21/10/2020 – a cura del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

È stata quindi avviata l'organizzazione della piattaforma telematica che avrebbe dovuto completarsi nei 180 giorni successivi.

Sulla base dello stadio di realizzazione del sistema telematico, il Ministero dovrà ai sensi dell'articolo 30 del decreto, stabilire la data che di fatto sancirà l'inizio dell'operatività del Registro Unico.

Con decreto del [26 ottobre 2021 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 561](#), composto da un unico articolo, la data è stata stabilita nel prossimo 23 novembre 2021. Al sesto comma dell'unico articolo del D.M. 561/2021 viene stabilito che a partire dal 24 novembre 2021 potrà essere effettuata la presentazione al competente Ufficio statale, regionale o provinciale del R.U.N.T.S. delle istanze di iscrizione in una delle sezioni

del R.U.N.T.S. ai sensi di quanto previsto dall'articolo 38, comma 1, da parte dei soggetti che vorranno acquisire la nuova qualifica di E.T.S.

Il decreto disciplina:

- le procedure per l'iscrizione e per la cancellazione degli Enti nel R.U.N.T.S. con i relativi documenti da presentare al fine di garantire uniformità di trattamento degli E.T.S. sull'intero territorio nazionale;
- le modalità di deposito degli atti previsti;
- le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro Unico;
- le modalità di comunicazione dei dati tra il Registro Imprese e il Registro Unico con riferimento agli E.T.S. iscritti nel Registro delle Imprese.

La struttura del R.U.N.T.S. è definita nell'art. 3 del decreto che prevede le seguenti Sezioni:

- [Organizzazioni di volontariato \(O.D.V.\)](#) (artt.32 a 34 del C.T.S.);
- [Associazioni di promozione sociale \(A.P.S.\)](#) (artt. 35 e 36 del C.T.S.);
- [Enti filantropici](#) (artt.37 a 39 del Codice);
- Imprese sociali, comprese le cooperative sociali. Per tali enti l'iscrizione nel Registro Imprese soddisfa in automatico l'iscrizione nel R.U.N.T.S.;
- [Reti associative](#) (articolo 41 del Codice);
- [Società di mutuo soccorso](#) (artt. da 42 a 44 del Codice);
- Altri Enti del Terzo Settore, a cui sono iscritti gli enti che presentano le caratteristiche di cui all'[articolo 4 del C.T.S.](#), diversi da quelli elencati nelle lettere precedenti.

E le **Organizzazioni Non Governative** (O.N.G.)?

Il Codice del Terzo Settore ha aggiunto, al comma 7 dell'[art. 32 della L. 125/2014](#), un nuovo periodo prevedendo l'iscrizione delle O.N.G. al R.U.N.T.S.: nella [nota Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, n. 4787 del 22 maggio 2019](#) si è precisato che "si deve escludere per diverse ragioni ogni automaticità dell'iscrizione nel R.U.N.T.S. delle O.N.G."

Pertanto, al momento attuale:

- le ONG già in possesso della qualifica di O.D.V., di A.P.S. o di O.N.L.U.S., considerate “E.T.S.” già nel periodo transitorio, seguiranno le disposizioni che il Codice attribuisce a questi enti e, pertanto, potranno usufruire del regime agevolato di adeguamento statutario, di cui al comma 2 dell’[art. 101](#);
- le ONG, invece, prive di una delle qualifiche indicate sopra, non potranno, nel medesimo periodo transitorio, essere considerate E.T.S. e, al momento dell’operatività del R.U.N.T.S., qualora intendano acquisire tali qualifiche, dovranno adeguare i loro statuti secondo le regole comuni, in applicazione di quanto previsto dal comma 9 dell’[art. 89 del D.Lgs. n. 117/2017](#).

Le funzioni del R.U.N.T.S. sono stabilite all’art. 4:

- iscrizione e cancellazione degli Enti;
- registrazione e aggiornamento dei dati;
- accertamento delle cause di estinzione e scioglimento;
- revisione con cadenza almeno triennale della permanenza dei requisiti di sezione;
- controlli generali;
- emanazione pareri obbligatori relativi alla devoluzione del patrimonio.

La competenza in relazione alla generalità degli enti spetterà agli Uffici regionali o provinciali sul cui territorio l’ente ha sede legale.

Tutte le istanze dovranno essere trasmesse in modalità telematica tramite servizi web e dove previsto con eventuale affiancamento Posta Elettronica Certificata (P.E.C.) come descritto nell’[allegato A](#).

Necessario quindi un indirizzo P.E.C. strumento istituzionale di interlocuzione con il R.U.N.T.S. che sarà reso pubblico attraverso il R.U.N.T.S. L’indirizzo P.E.C. dell’ente deve essere comunicato all’atto dell’invio della richiesta di iscrizione al R.U.N.T.S. e deve essere tenuto costantemente aggiornato e attivo. L’indirizzo deve essere riferibile direttamente all’ente o alla Rete associativa alla quale l’ente ha dichiarato di essere affiliato e da cui si fa rappresentare.

Il portale del R.U.N.T.S. sarà pubblico: tutte le informazioni e i documenti contenuti nel R.U.N.T.S. saranno consultabili da parte dei terzi in via telematica, attraverso il por-

tale dedicato e tali atti saranno opponibili ai terzi dopo la pubblicazione, a meno che l'ente non provi che i terzi ne erano a conoscenza ([articolo 52 C.T.S.](#)).

Previa autenticazione, ciascun ente ha la possibilità di accedere alla sezione “*scrivania utente*”, consultare – in tempo reale – la lista delle pratiche inviate al R.U.N.T.S. e accedere al dettaglio di ciascuna istanza inviata nonché, per ognuna di esse di:

- verificare lo stato di avanzamento dell'istruttoria e i contenuti delle richieste integrative;
- trasmettere telematicamente le eventuali integrazioni documentali richieste dall'Ufficio competente.

Nella sostanza viene data pubblicità ai dati e alle informazioni relative agli enti.

A decorrere dal giorno successivo al termine di cui all'art. 30 del decreto R.U.N.T.S., e quindi dal 24 novembre 2021, gli Enti, che intendano conseguire l'iscrizione in una delle sezioni del R.U.N.T.S., presentano la domanda d'iscrizione al competente Ufficio statale, regionale o provinciale del R.U.N.T.S..

L'iscrizione al R.U.N.T.S.:

- ha effetto costitutivo per la qualifica di E.T.S. nonché per le qualifiche «speciali» con iscrizione alla relativa sezione (A.P.S., O.D.V., Enti Filantropici, *etc...*);
- costituisce il presupposto per la fruizione dei benefici previsti dal del C.T.S.;
- ha effetto costitutivo della personalità giuridica;
- consente utilizzo delle locuzioni specifiche e dei relativi acronimi E.T.S., O.D.V., A.P.S. il cui uso improprio è sanzionabile ai sensi dell'[articolo 91 del C.T.S.](#)

Per quanto riguarda le imprese sociali e le società di mutuo soccorso gli effetti si producono con iscrizione al Registro Imprese.

Il decreto stabilisce quindi le modalità di presentazione della domanda di iscrizione e i relativi documenti da presentare alla domanda devono essere allegati:

- l'atto costitutivo;
- lo statuto registrato presso l'Agenzia delle Entrate (si ricorda che non sarà quindi sufficiente la semplice scrittura privata);



- per gli enti già esercenti l'attività da uno o più esercizi, rispettivamente l'ultimo o gli ultimi due bilanci approvati con i verbali di approvazione;
- in caso di affiliazione ad una rete associativa, una attestazione di adesione alla medesima rilasciata dal rappresentante legale di quest'ultima.

Inoltre, dalla domanda di iscrizione, devono risultare inderogabilmente, anche attraverso appositi allegati:

- la sezione del R.U.N.T.S. nella quale si vuole essere iscritti;
- la denominazione e la forma giuridica;
- il codice fiscale e l'eventuale partita Iva;
- la sede legale, un indirizzo P.E.C., un indirizzo dell'eventuale sito internet;
- un contatto telefonico;
- l'indicazione di eventuali sedi secondarie;
- la data di costituzione;
- l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'[art. 5 C.T.S.](#);
- le eventuali attività diverse esercitate di cui all'[art. 6 del C.T.S.](#);
- il possesso della personalità giuridica e del patrimonio minimo di cui all'[articolo 22](#) comma 4 C.T.S.;
- le generalità dei soggetti che hanno la rappresentanza legale e di coloro che ricoprono cariche sociali con indicazione dei poteri e limitazioni;
- l'eventuale iscrizione nel Registro delle Imprese;
- l'eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell'accesso al contributo del 5 per mille;
- la dichiarazione della presunzione di commercialità o non commercialità dell'ente.

È necessario fornire all'Ufficio anche la relativa certificazione antimafia qualora l'E.T.S., all'atto della registrazione, avesse superato per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

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

Per gli enti che non sono dotati di personalità giuridica e che non intendano conseguire-

la, la domanda è presentata dal rappresentante legale all'Ufficio del R.U.N.T.S. della Regione o della Provincia autonoma in cui l'Ente ha la sede legale.

Ricevuta la domanda, l'Ufficio competente verifica la completezza e l'idoneità della documentazione e delle informazioni prodotte.

- Se la domanda è corretta, entro 60 giorni l'ufficio competente dispone l'iscrizione dell'ente nella sezione del R.U.N.T.S. indicata nella domanda di iscrizione;
- Se la domanda non è corretta o è incompleta, entro 60 giorni l'Ufficio invita l'ente a completare o a rettificare la domanda entro 30 giorni.

Entro 60 giorni dal ricevimento della domanda corretta l'Ufficio può provvedere all'iscrizione o a comunicare i motivi ostativi all'accoglimento della domanda.

Se allo scadere dei termini procedurali l'Ufficio non adotta un provvedimento espresso di iscrizione o diniego, la domanda di iscrizione si ritiene accolta, in quanto vale il *cd.* silenzio-assenso. In caso di diniego, è ammesso ricorso davanti al tribunale amministrativo competente per territorio.

Diverso è il procedimento di iscrizione per gli enti che intendono ottenere la personalità giuridica.

Il notaio che ha ricevuto l'atto costitutivo di un ente che intende ottenere la personalità giuridica, dopo aver verificato la sussistenza delle condizioni previste dal Codice e la sussistenza del patrimonio minimo, entro 20 giorni provvede a depositare la documentazione presso il competente ufficio del R.U.N.T.S., richiedendo l'iscrizione dell'Ente:

- se la documentazione è corretta il R.U.N.T.S. entro 60 giorni dispone l'iscrizione e il riconoscimento della personalità giuridica;
- se il R.U.N.T.S. riscontra irregolarità formali della domanda o della documentazione, entro 60 giorni invita il notaio a completare o rettificare la domanda o integrare la documentazione entro 30 giorni.
- se l'ufficio del R.U.N.T.S. non provvede entro 30 giorni dal ricevimento della documentazione o dalla rettifica della domanda all'iscrizione dell'Ente, questa si intende accolta in quanto vale il *cd.* silenzio-assenso.

Le Associazioni riconosciute e Fondazioni possono ottenere l'iscrizione in una del-

le sezioni del R.U.N.T.S. con conseguente sospensione dell'efficacia dell'iscrizione nei Registri delle persone giuridiche.

In ultimo vi è il caso dell'**ente che al momento dell'iscrizione intende anche acquisire la personalità giuridica:**

- l'atto costitutivo dell'associazione o fondazione, o il testamento con il quale si dispone la costituzione di quest'ultima, viene depositato entro 20 gg dal notaio che l'ha ricevuto presso il competente ufficio del R.U.N.T.S., con contestuale richiesta di iscrizione dell'ente.
- Il notaio, prima di trasmettere la documentazione, verifica la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione dell'ente, incluse le norme specifiche del terzo settore, e il patrimonio minimo necessario per acquisire la personalità giuridica (15.000 euro per le associazioni e 30.000 euro per le fondazioni);
- l'Ufficio, verificata la regolarità formale della documentazione, iscrive l'ente nel R.U.N.T.S. e dal registro stesso risulterà il possesso della personalità giuridica.

Se il notaio non ritiene sussistenti le condizioni per la costituzione dell'ente o il patrimonio minimo, entro 30 giorni ne dà comunicazione motivata ai fondatori o agli amministratori dell'ente.

Questi ultimi, o in mancanza ciascun associato, entro 30 giorni dalla comunicazione possono domandare direttamente all'Ufficio di disporre l'iscrizione nel R.U.N.T.S.

Il R.U.N.T.S. può trasmettere richiesta di rettifica/integrazione documentazione o dell'istanza o comunicare motivi ostativi all'iscrizione. Se quest'ultimo non emana alcun provvedimento nel termine di 60 giorni dalla presentazione della domanda, la richiesta si intende negata.

### **Criticità risolte dalle Massime della Commissione per il Terzo Settore del Consiglio Notarile di Milano**

Enti già dotati di personalità giuridica: verifica della sussistenza del patrimonio minimo: si reputa legittima se effettuata sulla base di documenti contabili/patrimoniali (bilancio, situazione patrimoniale, perizia, *etc...*) aggiornati ad una data non anteriore a centoventi giorni rispetto a quella della delibera portante la decisione di iscriversi al R.U.N.T.S. Il termine è stato individuato, in assenza di altri riferimenti normativi,

richiamando la previsione contenuta nell'art. [42-bis, comma 2, Codice Civile](#), la quale fissa in 120 giorni la data di aggiornamento della documentazione prevista per la trasformazione degli enti del Libro Primo del Codice Civile (con maggior rigore, quindi, di quanto previsto per fusioni e scissioni).

Verifica delle condizioni di legge, compreso il patrimonio minimo, per l'iscrizione al R.U.N.T.S. degli enti con personalità giuridica che abbiano adeguato lo statuto con decisioni assunte prima dell'avvio dell'operatività del R.U.N.T.S., o condizionate ad eventi successivi: nella delibera portante l'adeguamento dello statuto può essere data delega al Presidente (o a un altro componente dell'organo amministrativo) di depositare presso il notaio la documentazione relativa alla sussistenza del patrimonio minimo contabile. In tal modo, senza quindi necessità di una nuova delibera dell'ente, sarà sufficiente che il Presidente (o altro delegato) si rechi dal notaio per depositare la documentazione contabile patrimoniale (di cui alla [Massima Notarile n. 3](#)). Se il notaio chiamato a verificare a sussistenza dei requisiti per l'iscrizione al R.U.N.T.S. non è il medesimo che ha verbalizzato l'adeguamento dello statuto alle norme del C.T.S. è necessaria anche la copia conforme dello statuto aggiornato.

Così facendo, il termine di venti giorni entro il quale il notaio è tenuto a depositare la domanda di iscrizione dell'ente nel R.U.N.T.S. decorrerà dalla data dell'atto di deposito che costituirà il presupposto per l'esecuzione da parte del notaio delle verifiche previste dal combinato disposto dei commi 2 e 6 dell'[art. 22 del d.lgs. 117/2017](#) e ciò sia nel caso in cui lo statuto adeguato abbia già ottenuto l'approvazione dell'Autorità amministrativa ai sensi del [D.P.R. n. 361/2000](#), sia se tale approvazione non sia ancora intervenuta al momento dell'avvio dell'operatività del R.U.N.T.S., come nel caso delle O.N.L.U.S. che hanno adottato uno statuto sospensivamente condizionato.

Ottenimento della personalità giuridica da parte di associazione non riconosciuta mediante l'iscrizione al R.U.N.T.S. e da parte di associazione non riconosciuta che già possiede la qualifica di E.T.S.: la deliberazione dell'assemblea di un'associazione non riconosciuta di conseguire la qualifica di E.T.S. con personalità giuridica richiede il *quorum* previsto per le modifiche statutarie ed è soggetta ai controlli previsti dall'[art. 22 del Codice](#)

del Terzo Settore: pertanto, con l'istituzione del R.U.N.T.S., il notaio che abbia ricevuto il relativo verbale è tenuto a verificare la sussistenza delle condizioni a tali fini previste dalla legge, compreso il patrimonio minimo, e a depositare i documenti nel R.U.N.T.S. entro venti giorni. In particolare, trattandosi di ente già operante, il cui patrimonio comprende poste attive e passive, la verifica patrimoniale presuppone necessariamente la presentazione di una relazione giurata di un revisore legale aggiornata a non più di 120 giorni, dalla quale emerga un patrimonio netto non inferiore ad euro 15.000,00.

Non trattandosi di un'operazione di trasformazione, detta perizia non richiede l'elenco dei creditori dell'ente.

**Qualora l'associazione che intende conseguire la personalità giuridica sia già iscritta al R.U.N.T.S.**, ancorché non siano necessarie modifiche statutarie, fermo restando l'ambito del controllo del notaio, la relativa competenza è comunque dell'assemblea ed il *quorum* deliberativo quello richiesto per le modifiche statutarie.

Il mutamento del regime giuridico che deriva dall'ottenimento della personalità giuridica non comporta liberazione dalla responsabilità personale e solidale per le obbligazioni pregresse di chi ha agito in nome e per conto dell'associazione, ai sensi dell'art. 38 C.C.

### **Aggiornamento e deposito dei dati** <sup>[28]</sup>

I dati trasmessi in sede di iscrizione dagli Enti dovranno essere tenuti aggiornati e comunicati esclusivamente in via telematica.

Ad esempio:

- apertura partita IVA;
- indirizzo della sede legale;
- indirizzo di Posta Elettronica Certificata;
- contatti telefonici;
- eventuali sedi secondarie
- composizione dell'organo amministrativo e relativi poteri;
- organo di controllo e di revisione;
- indirizzo sito internet.

<sup>28</sup> Articolo 20 del [Decreto 106/2020](#)

Inoltre, gli E.T.S. saranno tenuti a **depositare**:

- le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto;
- il bilancio, i rendiconti delle raccolte fondi, e bilancio sociale ove previsto;
- le deliberazioni di trasformazione, fusione, scissione, liquidazione, scioglimento, cessazione, estinzione;
- i provvedimenti dell'Autorità giudiziaria e tributaria che ordinano lo scioglimento, dispongono la cancellazione o accertano l'estinzione;
- la comunicazione di perdita della natura non commerciale dell'ente;
- gli altri atti e fatti la cui iscrizione è espressamente prevista da norme di legge o regolamento ivi comprese le variazioni delle attività svolte, dei soggetti titolari di cariche sociali, delle relative generalità o dei poteri e limitazioni e l'eventuale nomina e cessazione dei componenti dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti indicando le rispettive generalità;
- l'eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell'accesso al contributo del 5 per mille se successiva all'iscrizione.

Per O.D.V. e A.P.S.: riduzione del numero degli associati al di sotto dei limiti

### **Termini dei depositi**

**Entro il 30 giugno andranno comunicati per le O.D.V. e le A.P.S.** le informazioni previste dall'articolo 8 *lettera r*:

- numero dei soci o associati cui è riconosciuto il diritto di voto;
- numero di lavoratori dipendenti e/o parasubordinati con apertura di posizione assicurativa;
- numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari dell'ente;
- numero volontari degli enti aderenti di cui si avvalgono.

**Entro il 30 giugno andranno depositati:**

- i rendiconti e i bilanci;
- i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente;
- i Bilanci sociali

Le altre informazioni **entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento**.

Qualora l'ente non adempia all'aggiornamento delle informazioni o al deposito degli

atti nei termini previsti, si applicano le stesse sanzioni previste per il registro delle imprese, e cioè:

- sanzione amministrativa pecuniaria da 103 euro a 1.032 euro (con riduzione ad un terzo se si provvede entro i 30 giorni successivi alla scadenza dei termini);
- se si tratta di omesso deposito dei bilanci, la sanzione amministrativa pecuniaria è aumentata di un terzo.

Il perdurante inadempimento a seguito della diffida ad adempiere da parte dell'ufficio del R.U.N.T.S. competente (termine non superiore a 180 gg) avrà come conseguenza la **cancellazione dell'ente dal R.U.N.T.S.**

### I controlli del R.U.N.T.S. sugli Enti iscritti <sup>[29]</sup>

Come già segnalato una delle funzioni del R.U.N.T.S. sarà il controllo sugli E.T.S..

#### La revisione d'ufficio triennale

L'attività di revisione viene condotta dagli uffici territoriali competenti che acquisiranno le informazioni e la documentazione necessaria mediante l'utilizzo di strumenti di rilevazione da individuarsi con decreto del responsabile dell'ufficio dirigenziale presso cui è istituito l'Ufficio statale del R.U.N.T.S.

La revisione è volta a verificare:

- la permanenza dei requisiti di legge anche in relazione al perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- i requisiti richiesti per permanere nella sezione di competenza.

L'ufficio territoriale del R.U.N.T.S. preposto al controllo potrà effettuare verifiche in loco anche tramite la collaborazione con altre pubbliche amministrazioni (Regioni, Province, Comuni, Camere di commercio ecc.) qualora, dall'acquisizione delle informazioni e degli atti si renda necessario un approfondimento istruttorio.

Ai sensi dell'[art.94 C.T.S.](#), l'Ufficio territoriale del R.U.N.T.S. è tenuto a trasmettere all'amministrazione finanziaria gli esiti dei controlli di competenza ai fini dell'eventuale assunzione dei conseguenti provvedimenti.

<sup>29</sup> Articolo 21 del C.T.S.

Sono esclusi dall'attività di revisione gli enti iscritti nelle sezioni di cui alla *lett. d)* (Imprese sociali e cooperative sociali) e di cui alla *lett. f)* (Società di mutuo soccorso). L'attività di controllo espletata dalle reti associative nazionali e dai Centri di servizio per il volontariato autorizzati è sottoposta alla vigilanza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali ([art. 93, comma 7, D.Lgs. n. 117/2017](#)).

### La migrazione in altra sezione del R.U.N.T.S.

Un Ente iscritto in una sezione del R.U.N.T.S., nel momento in cui vengano meno i requisiti per la permanenza in detta sezione, anche a seguito di modifiche statutarie, può presentare all'Ufficio competente del R.U.N.T.S. domanda per essere iscritto in una diversa sezione. L'Ente può decidere di iscriversi in altra sezione a seguito di una comunicazione dell'Ufficio competente del R.U.N.T.S. da cui risultino le motivazioni per cui l'ente non è più in possesso dei requisiti per la permanenza nella sezione in cui l'ente è iscritto. Quando si presenta una richiesta di "migrazione" in altra sezione, fino alla conclusione del procedimento l'ente mantiene i benefici derivanti dall'iscrizione alla sezione di provenienza.

La migrazione in altra sezione non comporta effetti ai sensi della devoluzione del patrimonio.

### La cancellazione dal R.U.N.T.S.

L'art. 23 del decreto di attuazione definisce quando la cancellazione è disposta dal competente Ufficio e cioè:

- alla presentazione di istanza motivata da parte dell'ente che vuole rinunciare alla qualifica di E.T.S.;
- nei casi di deposito del bilancio finale di liquidazione;
- attraverso l'acquisizione da parte dell'ufficio di provvedimenti definitivi adottati dalla competente autorità giudiziaria o tributaria da cui consegua una situazione incompatibile con la permanenza dell'Ente nel R.U.N.T.S.;
- accertamento d'ufficio della carenza dei requisiti necessari per la permanenza del R.U.N.T.S.;
- inutile decorso del termine assegnato dall'Ufficio del R.U.N.T.S. per ottemperare agli obblighi di deposito e di aggiornamenti degli atti.



### Popolamento iniziale del R.U.N.T.S. <sup>[30]</sup>

Per O.D.V. e A.P.S.:

- a partire dal 23 novembre 2021 (termine *ex* [articolo 30 decreto R.U.N.T.S.](#)) le Regioni e le Province autonome hanno 90 giorni di tempo e quindi fino al 22 febbraio 2022 per comunicare telematicamente al R.U.N.T.S. i dati in loro possesso relativi a O.D.V. e A.P.S. già iscritte nei rispettivi registri alla data del 22 novembre 2021 (i dati delle A.P.S. e delle O.D.V. aventi procedimenti di iscrizione o di cancellazione pendenti alla data del 22 novembre 2021 saranno comunicati telematicamente al R.U.N.T.S. in caso di esito favorevole degli stessi);
- entro 180 giorni dall'iscrizione al R.U.N.T.S., l'Ufficio Regionale o Provinciale competente verifica la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione di tali Enti, richiedendo a questi ultimi gli eventuali documenti o informazioni mancanti;
- il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha invece 30 giorni a disposizione per comunicare al R.U.N.T.S. i dati delle A.P.S. nazionali iscritte alla data del 22 novembre 2021;
- la verifica della sussistenza dei requisiti potrà alternativamente:
  - concludersi positivamente: l'Ufficio del R.U.N.T.S. disporrà l'iscrizione nella sezione corrispondente;
  - risultare incompleta o mancante di documentazione o informazioni: l'Ufficio del R.U.N.T.S. pubblicherà sul portale un elenco degli enti "*in difetto*". Questi avranno 60 giorni di tempo per fornire le informazioni e i documenti richiesti. L'omessa trasmissione comporterà la mancata iscrizione;
- far emergere motivi ostativi all'iscrizione: l'Ufficio lo comunica all'ente che avrà 10 giorni di tempo per formulare controdeduzioni o per manifestare la propria intenzione di procedere alla regolarizzazione e 60 giorni di tempo per dare prova dell'avvenuta regolarizzazione.

Fino all'iscrizione nel Registro le O.D.V. e le A.P.S. iscritte nei Registri Regionali e Provinciali continuano comunque a beneficiare dei diritti derivanti dalla rispettiva qualifica ([articolo 54, comma 2 C.T.S.](#)).

<sup>30</sup> Articoli da 30 a 38 del [decreto attuativo 106/2020](#)

Le O.N.L.U.S. non “*trasmigreranno*” invece in automatico nel R.U.N.T.S., ma dovranno presentare un’autonoma domanda di iscrizione:

- l’Agenzia delle Entrate comunica (in un termine ancora da stabilire) al R.U.N.T.S. i dati e le informazioni relative agli iscritti nell’anagrafe O.N.L.U.S. alla data del 22 novembre 2021;
- l’elenco delle O.N.L.U.S. sarà pubblicato sul sito istituzionale dell’Agenzia delle Entrate e ne sarà data comunicazione in Gazzetta Ufficiale;
- dalla data di pubblicazione dell’elenco, le O.N.L.U.S. potranno presentare domanda di iscrizione al R.U.N.T.S. e lo potranno fare fino al 31 marzo del periodo d’imposta successivo all’autorizzazione della Commissione Europea.

L’ufficio competente del R.U.N.T.S. verificherà la presenza dei requisiti ed in caso di esito positivo iscriverà l’ente nella sezione corrispondente. Nel caso in cui la O.N.L.U.S. non presenti la domanda entro il 31 Marzo del periodo d’imposta successivo all’autorizzazione della Commissione Europea, dovrà devolvere il proprio patrimonio.

Le O.N.L.U.S. che verranno iscritte all’Anagrafe Unica delle O.N.L.U.S. successivamente alla data del 23 novembre 2021 dovranno procedere all’iscrizione al R.U.N.T.S. seguendo la procedura «ordinaria» ex art. 8 e seguenti.

## 2.4 VOLONTARI

---

L'[art. 17 del C.T.S.](#) consente a tutti gli E.T.S. di avvalersi di volontari nello svolgimento delle proprie attività, e questa è una delle più importanti novità del C.T.S.: la presenza dei volontari non è più limitata alle O.D.V. e alle cooperative sociali.

I volontari devono essere iscritti nel registro dei volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale.

La prima criticità è legata proprio proprio alla definizione di volontario non occasionale. Il Codice del Terzo Settore non individua in alcun modo dei criteri per poter discernere tra occasionale e non occasionale, limitandosi a prevedere che non si qualifica come volontario occasionale l'associato dell'E.T.S. che occasionalmente coadiuvi gli organi sociali dell'ente nello svolgimento delle loro funzioni.

La questione ha riflessi sostanziali:

- i volontari devono essere iscritti in appositi registri. È responsabilità degli amministratori individuarli e provvedere alla loro iscrizione sul libro dei volontari;
- il numero di volontari non occasionali è necessario per quantificare la numerosità di apporto di lavoro retribuito al fine del rispetto dell'[art. 33, c. 1](#);
- i volontari non occasionali devono essere assicurati, la loro individuazione ha connotati di responsabilità e di costo in capo all'ente.

Ai sensi dell'[articolo 17 del Codice](#), il volontario è una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà.

Da quanto appena descritto ne deriva che l'attività del volontario non può essere retribuita in alcun modo nemmeno dal beneficiario.

Al volontario possono essere rimborsate dall'ente del terzo settore tramite il quale svolge l'attività soltanto le spese effettivamente sostenute e documentate per l'attivi-

tà prestata, entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente stesso, al quale è vietato erogare rimborsi spese di tipo forfetario.

Il comma 4 dell'[art.17 del C.T.S.](#) interviene per rendere più agevole la procedura di erogazione dei rimborsi ai volontari, prevedendo che le spese sostenute dal volontario possano essere rimborsate anche a fronte di un'autocertificazione resa ai sensi dell'art. 46 del D.P.R. 445/2000, purché il rimborso non superi i 10 euro giornalieri e i 150 euro mensili e l'Organo sociale competente deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso. Resta inteso che non si tratta di rimborsi spese forfetari, sempre e comunque vietati, ma di rimborsi per i quali il volontario, in luogo della produzione documentale dei giustificativi di spesa, produce un'auto-dichiarazione. Va da sé che il soggetto che autocertifica deve possedere tali giustificativi ed essere in grado di esibirli a richiesta. Questa norma non si applica alle attività di volontariato aventi a oggetto la donazione di sangue o di organi.

La qualifica di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività di volontariato. Questa previsione rende impossibile la remunerazione di professionalità se il soggetto prestatore è legato da vincolo di associato volontario.

I lavoratori subordinati che intendano svolgere attività di volontariato in un E.T.S. hanno diritto di usufruire delle forme di flessibilità di orario e di lavoro o delle turnazioni previste dai contratti o dagli accordi collettivi, compatibilmente con l'organizzazione aziendale. L'art. 18 del C.T.S. obbliga gli E.T.S. che si avvalgono di volontari ad assicurarli contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato da essi svolta, nonché per la responsabilità civile presso i terzi.

## 2.5 SCRITTURE CONTABILI E RENDICONTAZIONE DEGLI E.T.S.

A cura di LUCREZIO MICHEAL **PANDOLFINO**

Ai sensi dell'[articolo 13 del C.T.S.](#): “*Gli Enti del Terzo Settore devono redigere 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*” secondo le modalità stabilite dal [Decreto Ministeriale del 5 marzo 2020](#). Gli E.T.S. con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a € 220.000 possono redigere tale documento nella forma di rendiconto per cassa.

Allo stesso tempo prevede che gli E.T.S. che esercitano prevalentemente una attività di impresa devono tenere le scritture contabili di cui all'[articolo 2214 del Codice Civile](#) e devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli [2423](#) e ss., [2435-bis](#) o [2435-ter](#), Cod. Civ.

Quanto disposto dal comma 4° del suddetto [articolo 13](#) porta con sé alcune problematiche in quanto:

- non è così facile “*proiettare*” la definizione di impresa commerciale a un Ente del Terzo Settore;
- la definizione di impresa prevista dal Codice Civile non è linea sia con la definizione di impresa commerciale prevista dal Codice del Terzo Settore sia con quella prevista dall'[articolo 55 del T.U.I.R.](#)

Atalproposito il C.N.D.C.E.C. effettuandone necessariamente ulteriori connessioni con quanto previsto fiscalmente dall'[articolo 87 del Codice](#) riepiloga con una tabella<sup>[31]</sup> che viene qui di seguito riproposta, i diversi scenari possibili nell’adozione degli schemi di bilancio.

<sup>31</sup> Circolare “*Riforma del Terzo Settore: elementi professionali e criticità applicative*”, pag. 97

CATEGORIA	NORME DI RIFERIMENTO	APPLICAZIONE DELLE DISPOSIZIONI
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	<b>Disposizioni civilistiche</b> 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).
	<b>Disposizioni fiscali</b> 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).
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.	<b>Disposizioni civilistiche</b> 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).
	<b>Disposizioni fiscali</b> 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).
ETS che esercita la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, indipendentemente dalle dimensioni economiche	<b>Disposizioni civilistiche</b> 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.
	<b>Disposizioni fiscali</b> Valgono le disposizioni di cui agli artt. 14-17, d.P.R. 600/1973.	

La norma sottende l'utilizzo del principio di competenza economica per la redazione del bilancio degli enti del Terzo Settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comun-que denominate non inferiori alla soglia sopra citata di € 220.000.

Alla luce di quanto stabilito dall'[art. 13 del C.T.S.](#) quindi l'articolo 1 del [D. M. del 5 marzo 2020](#) stabilisce il contenuto minimo e "fisso" del bilancio che gli E.T.S. che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa com-

merciale sono tenuti a redigere con l'adozione dei modelli di:

- Stato patrimoniale (Mod. A);
- Rendiconto gestionale (Mod. B);
- Relazione di Missione (Mod. C);
- Rendiconto di cassa (Mod. D).

Il testo del Decreto Ministeriale, nell'allegato introduttivo ai modelli, di bilancio recita: *“la predisposizione del bilancio d'esercizio degli enti di cui all'art. 13, comma 1 del decreto legislativo n. 117/2017 è conforme alle clausole generali, ai principi generali di bilancio e ai criteri di valutazione di cui, rispettivamente, agli articoli 2423 e 2423 -bis e 2426 del Codice Civile e ai principi contabili nazionali, in quanto compatibili con l'assenza dello scopo di lucro e con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli enti del Terzo Settore. L'ente dà atto nella relazione di missione dei principi e criteri di redazione adottati. La redazione del rendiconto per cassa è ispirata ai principi e ai criteri sopra richiamati, in quanto applicabili”*.

Non si può fare a meno di notare il rinvio condizionato del legislatore alla disciplina dei bilanci delle società di capitali per i principi generali e di valutazione relativi agli aspetti economici-patrimoniali e finanziari, così come accade per la rappresentazione della dimensione sociale degli E.T.S. con il rinvio alla disciplina della dichiarazione non finanziaria ex [D. Lgs 254/2016](#).

Dalla lettura del Decreto Ministeriale attuativo inoltre rimane in ombra l'aspetto relativo alla ripartizione dei beni promiscui, la cui corrispondente informativa, a parere dello scrivente, dovrà essere ampiamente dettagliata, anche se non previsto, nella Relazione di Missione.

Pur rimandando alla più completa e ampia analisi del Decreto attuativo offerta dal documento pubblicato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Esperti Contabili, nel presente contributo si vuole porre l'attenzione su alcuni aspetti di interesse, quali:

- La funzione strumentale del bilancio;
- La valutazione da parte degli enti minori l'eventuale applicazione del principio di cassa ai fini del bilancio.

Per quanto riguarda il primo aspetto il bilancio d'esercizio ha una funzione strumentale anche per la verifica:

- della prevalenza e/o esclusività dell'attività generale;
- della marginalità e strumentalità delle attività diverse;
- dell'obbligo di redazione del bilancio sociale;
- dell'obbligo di pubblicazione degli emolumenti ai sensi dell'[articolo 14 comma 2 del C.T.S.](#);
- dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti;
- dell'obbligo di pubblicazione dei contributi pubblici ai sensi della [L. 124/2017 comma 125](#);
- dell'obbligo di rendicontazione delle raccolte pubbliche occasionali e del 5xmille.

Si ritiene che il bilancio redatto nelle forme e nelle tassonomie proposte dal suddetto decreto, non riesca a fornire dati sufficienti per la verifica del test di "commercialità" dell'ente in quanto la suddivisione imposta dagli schemi non consente di avere un dettaglio dei ricavi e costi commerciali delle attività di interesse generale svolte con modalità commerciali ai sensi commi 1, 2 e 2-bis dell'[articolo 79](#) del Codice.

I limiti relativi ai suddetti schemi di bilancio paiono condizionare, anche la verifica delle possibilità di opzione per i regimi forfettari previsti per le Associazioni di Promozione Sociale e le Organizzazioni di Volontariato.

A ciò si aggiunge anche la criticità dovuta dalla circostanza che il profilo fiscale dell'ente determina il modello di bilancio da adottare creando così il rischio di venire a conoscenza di essere soggetti all'obbligo di istituire le scritture contabili di cui all'[articolo 2214, Cod. Civ.](#) e di predisporre il bilancio secondo le regole di cui agli [articoli 2423 e ss., 2435-bis o 2435-ter](#), Cod. Civ solo *ex post*.

In ragione di quanto descritto gli E.T.S. di minori dimensioni saranno chiamati a valutare l'eventuale facoltà di applicare il principio di cassa tenendo in considerazione:

- la probabilità del superamento della soglia stabilità dall'[articolo 13 del C.T.S.](#);
- la probabilità di assunzione della qualifica di E.T.S. commerciale.

Si sottolinea come il passaggio da un regime contabile ad un altro comporta adempimenti amministrativo-contabili non indifferenti.



Si riportano qui di seguito gli schemi adottati dal [D.M. del 5 marzo 2020](#).

RENDICONTO GESTIONALE							
ONERI E COSTI		Est.	Es. t-1	PROVENTI E RICAVI		Est.	Es. t-1
<b>A)</b>	<b>Costi e oneri da attività di interesse generale</b>			<b>A)</b>	<b>Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale</b>		
				1)	Proventi da quote associative e apporti dei fondatori		
1)	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2)	Proventi dagli associati per attività mutuali		
2)	Servizi			3)	Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
				4)	Erogazioni liberali		
3)	Godimenti di beni di terzi			5)	Proventi del 5 per mille		
4)	Personale			6)	Contributi da soggetti privati		
				7)	Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
5)	Ammortamenti			8)	Contributi da enti pubblici		
6)	Accantonamenti per rischi			9)	Proventi da contratti con enti pubblici		
7)	Oneri diversi di gestione			10)	Altri ricavi, rendite e proventi		
8)	Rimanenze iniziali			11)	Rimanenze finali		
	Totale				Totale		
					Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)		
<b>B)</b>	<b>Costi e oneri da attività diverse</b>			<b>B)</b>	<b>Ricavi, rendite e proventi da attività diverse</b>		
1)	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1)	Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2)	Servizi			2)	Contributi da soggetti privati		
3)	Godimenti di beni di terzi			3)	Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
4)	Personale			4)	Contributi da enti pubblici		
5)	Ammortamenti			5)	Proventi da contratti con enti pubblici		
6)	Accantonamenti per rischi			6)	Altri ricavi, rendite e proventi		
7)	Oneri diversi di gestione			7)	Rimanenze finali		
8)	Rimanenze iniziali				Totale		
	Totale				Avanzo/disavanzo attività diverse (+/-)		
<b>C)</b>	<b>Costi e oneri da attività di raccolta fondi</b>			<b>C)</b>	<b>Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi</b>		
1)	Oneri per raccolte fondi abituali			1)	Proventi da raccolte fondi abituali		
2)	Oneri per raccolte fondi occasionali			2)	Proventi da raccolte fondi occasionali		
3)	Altri oneri			3)	Altri proventi		
	Totale				Totale		
					Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		

<b>D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali</b>			<b>D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali</b>		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su prestiti			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Da patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Da altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Accantonamenti per rischi ed oneri					
6) Altri oneri			Altri proventi		
<b>E) Costi e oneri di supporto generale</b>			<b>E) Proventi di supporto generale</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Proventi da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altri proventi di supporto generale		
3) Godimenti di beni di terzi					
4) Personale					
5) Ammortamenti					
6) Accantonamenti per rischi					
7) Altri oneri					
Totale			Totale		
<b>Totale oneri e costi</b>			<b>Totale proventi e ricavi</b>		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)		
<b>Costi e proventi figurativi</b>					
<b>Costi figurativi</b>	Est.	Es. t-1	<b>Proventi figurativi</b>	Est.	Es. t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		

#### RENDICONTO PER CASSA

<b>USCITE</b>	Es.t	Es.t-1	<b>ENTRATE</b>	Es.t	Es.t-1
<b>A) Uscite da attività di interesse generale</b>			<b>A) Entrate da attività di interesse generale</b>		
			1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Entrate dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
			4) Erogazioni liberali		
3) Godimento beni di terzi			5) Entrate del 5 per mille		
4) Personale			6) Contributi da soggetti privati		

		7) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
5) Uscite diverse di gestione		8) Contributi da enti pubblici		
		9) Entrate da contratti con enti pubblici		
		10) Altre entrate		
	Totale		Totale	
		Avanzo/disavanzo attività di interesse generale		
<b>B) Uscite da attività diverse</b>		<b>B) Entrate da attività diverse</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci		1) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi		2) Contributi da soggetti privati		
3) Godimento beni di terzi		3) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale		4) Contributi da enti pubblici		
5) Uscite diverse di gestione		5) Entrate da contratti con enti pubblici		
		6) Altre entrate		
	Totale		Totale	
		Avanzo/disavanzo attività diverse		
<b>C) Uscite da attività di raccolta fondi</b>		<b>C) Entrate da attività di raccolta fondi</b>		
1) Uscite per raccolte fondi abituali		1) Entrate da raccolte fondi abituali		
2) Uscite per raccolte fondi occasionali		2) Entrate da raccolte fondi occasionali		
3) Altre uscite		3) Altre entrate		
	Totale		Totale	
		Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		
<b>D) Uscite da attività finanziarie e patrimoniali</b>		<b>D) Entrate da attività finanziarie e patrimoniali</b>		
1) Su rapporti bancari		1) Da rapporti bancari		
2) Su investimenti finanziari		2) Da altri investimenti finanziari		
3) Su patrimonio edilizio		3) Da patrimonio edilizio		
4) Su altri beni patrimoniali		4) Da altri beni patrimoniali		
5) Altre uscite		5) Altre entrate		
	Totale		Totale	
		Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali		
<b>E) Uscite di supporto generale</b>		<b>E) Entrate di supporto generale</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci		1) Entrate da distacco del personale		
2) Servizi		2) Altre entrate di supporto generale		
3) Godimento beni di terzi				
4) Personale				
5) Altre uscite				
	Totale		Totale	
<b>Totale uscite della gestione</b>		<b>Totale entrate della gestione</b>		

			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle Imposte		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali, e finanziamenti		

	Es.t	Es.t-1		Es.t	Es.t-1
Uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi			Entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi		
1) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale			1) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale		
2) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse			2) Disinvestimenti di immobilizzazioni		
3) Investimenti in attività finanziarie e patrimoniali			3) Disinvestimenti di attività finanziarie e patrimoniali		
4) Rimborso di finanziamenti per quota capitale e di prestiti			4) Ricevimento di finanziamenti e di prestiti		
Totale			Totale		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		

	Es.t	Es.t-1
Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		
Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		
Avanzo/disavanzo complessivo		

	Es.t	Es.t-1
<b>Cassa e banca</b>		
Cassa		
Depositi bancari e postali		

### Costi e proventi figurativi <sup>[32]</sup>

Costi figurativi	Es.t	Es.t-1	Proventi figurativi	Es.t	Es.t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		

<sup>32</sup> Costi e proventi figurativi; inserimento facoltativo. Quanto esposto nel presente prospetto non deve essere stato inserito nel rendiconto per cassa.

### 2.5.1 Obblighi di trasparenza

A cura di PIER PAOLO PAGNOTTO

#### **Pubblicità dell'utilizzo delle risorse dell'ente** <sup>[33]</sup>

Gli E.T.S. con ricavi, rendite, proventi o entrate superiori ai 100.000,00 euro annui hanno l'obbligo di pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito Internet, o in quello della rete associativa a cui gli stessi aderiscono, gli emolumenti, i compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti a:

- componenti gli organi di amministrazione;
- componenti gli organi di controllo;
- dirigenti;
- associati.

#### **Pubblicità delle sovvenzioni pubbliche** <sup>[34]</sup>

A decorrere dal periodo di imposta 2018, le associazioni che intrattengono rapporti economici con le pubbliche amministrazioni e con i soggetti di cui all'[articolo 2-bis del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33](#) (enti pubblici economici, ordini professionali, associazioni, alle fondazioni e agli enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a cinquecentomila euro, la cui attività sia finanziata in modo maggioritario per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio da pubbliche amministrazioni e in cui la totalità dei titolari o dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia designata da pubbliche amministrazioni), nonché con società controllate di diritto o di fatto direttamente o indirettamente da pubbliche amministrazioni, pubblicano entro il 30 giugno di ogni anno nei propri siti o portali digitali, le informazioni relative a sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere ricevuti dalle medesime pubbliche amministrazioni e dai medesimi soggetti nell'anno precedente. L'inosservanza di tale obbligo comporta la restituzione delle somme ai soggetti eroganti entro tre mesi dalla data di cui al periodo precedente.

<sup>33</sup> [Articolo 14, comma 2 C.T.S.](#)

<sup>34</sup> [Art.1, co.125, D.Lgs. 124/2017](#)

## 2.6 LA DISCIPLINA FISCALE GENERALE DEGLI E.T.S.

A cura di PIER PAOLO PAGNOTTO

### **Disposizioni generali** <sup>[35]</sup>

Agli Enti del Terzo Settore si applicano:

- le disposizioni specifiche previste dal Codice del Terzo Settore al Titolo X (artt. 79 - 89);
- le norme del Titolo II del T.U.I.R. in materia di I.R.E.S. (artt. 72-161) tra cui quelle relative agli enti non commerciali, in quanto compatibili.

La soggettività fiscale degli E.T.S. rimane ancorata alla commercialità o meno delle attività svolte.

L'[art. 79](#) individua i criteri ed i parametri secondo cui le singole attività di interesse generale svolte dall'ente (di cui all'art. 5) possono assumere o meno carattere commerciale, e fornisce la definizione di E.T.S. non commerciale.

Una volta operata la corretta qualificazione tributaria, l'E.T.S., 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 prodotti.

### **Attività commerciali e non commerciali** <sup>[36]</sup>

Per la determinazione della natura fiscale (commerciale o non commerciale) dell'E.T.S. occorre, preliminarmente, verificare la natura (commerciale o non commerciale) delle attività svolte dall'E.T.S.. Dalla natura delle attività svolte, infatti, dipende la qualificazione fiscale dell'ente nel suo complesso.

### **Attività di interesse generale - [Art.5 C.T.S.](#)**

Le attività di interesse generale di cui all'art. 5 del C.T.S. si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro corrispettivi che non superano i costi effettivi (diretti e indiretti e, secondo il C.N.D.C.E.C., comprensivi anche dell'imputazione della quota relativa ai costi generali dell'ente).

<sup>35</sup> [Articolo 79 comma 1 C.T.S.](#)

<sup>36</sup> [Art.79](#) comma 2, comma 2-bis, comma 3 e comma 4.

È prevista, inoltre, una soglia di tolleranza in caso di lievi scostamenti tra costi e ricavi delle attività in esame; le attività di interesse generale mantengono, infatti, la natura non commerciale anche qualora si riscontrino, al termine dell'esercizio, un superamento dei ricavi dell'attività in osservazione non eccedente il 5% dei relativi costi; tale scostamento è ammesso al massimo per due periodi di imposta consecutivi. In tale ipotesi, nel terzo periodo di imposta occorrerà riportare al pareggio i ricavi con i costi dell'attività in osservazione. In caso contrario, l'attività di interesse generale in osservazione assumerà la natura di attività commerciale.

Sono, inoltre, considerate non commerciali le seguenti attività:

- la ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente dall'E.T.S., 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;
- la ricerca scientifica di particolare interesse sociale affidata dall'E.T.S. a università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e con modalità di cui al D.P.R. n. 135/2003;
- le attività aventi ad oggetto servizi sociali, prestazioni sanitarie, prestazioni socio-sanitarie, se svolte da fondazioni delle ex I.P.A.B., a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti in tali attività e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi.

Per tali attività, pertanto, si prescinde anche dalla verifica del superamento del limite del 5%.

### **Attività diverse**

Le attività secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale si considerano sempre commerciali.

### **Criterio della prevalenza e qualifica fiscale dell'E.T.S.**

Una volta verificata la natura (commerciale o meno) delle singole attività svolte, si passa alla valutazione dell'ente nel suo complesso.

A tal fine occorre effettuare un raffronto tra i proventi delle attività commerciali e le entrate derivanti dalle attività non commerciali.

Se i proventi commerciali superano nel medesimo periodo di imposta le entrate non commerciali, l'E.T.S. assume la qualifica di ente commerciale.

### **Proventi delle attività commerciali**

I proventi commerciali sono quelli che derivano dalle attività di interesse generale svolte “*in forma d’impresa*” (ossia commerciali) e quelli che derivano dalle attività diverse ([art. 6 del C.T.S.](#)); ai soli fini della verifica della prevalenza, dai proventi delle attività diverse sono esclusi quelli derivanti dalle sponsorizzazioni secondo i criteri e i limiti previsti dal [Decreto Ministeriale del 19.5.2021 N. 107](#) pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 26.7.2021 n. 177.

### **Entrate delle attività non commerciali**

Sono invece entrate da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative e ogni altra entrata assimilabile, compresi ovviamente i proventi e le entrate derivanti dalle attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali, quelle derivanti dalle attività di ricerca scientifica ed *ex I.P.A.B.* come viste al precedente punto 5.2, inclusi i fondi derivanti da raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, ed i contributi erogati dalle amministrazioni pubbliche per lo svolgimento (anche convenzionato o in regime di accredito) delle attività di interesse generale non commerciali. Si tiene conto, inoltre, del “*valore normale*” delle cessioni di beni e prestazioni di servizi afferenti alle attività svolte con modalità non commerciali.

### **Calcolo della prevalenza**

Pertanto, sono E.T.S. non commerciali quelli che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale con le modalità non commerciali secondo criteri indicati al precedente punto 5.2.

Qualora, indipendentemente dalle previsioni di statuto, le entrate commerciali superano quelle non commerciali l'E.T.S. perderà la sua qualifica fiscale con effetto retroattivo dal periodo d'imposta in cui assume natura commerciale, pur rimanendo Ente del Terzo Settore.



**Esclusioni dal reddito** <sup>[37]</sup>

Per gli E.T.S. non commerciali (come sopra identificati) non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche con offerta di beni di modico valore o servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, nonché i contributi erogati dalle amministrazioni pubbliche per lo svolgimento (anche convenzionato o in regime di accredito) delle attività di interesse generale non commerciali. Le entrate derivanti da raccolte fondi occasionali e da contributi pubblici erogati a favore di enti non commerciali concorrono comunque, come proventi non commerciali, ai calcoli da eseguire per determinare la natura fiscale dell'ente.

**Regime forfettario degli E.T.S. non commerciali** <sup>[38]</sup>

Ai fini della tassazione del reddito d'impresa, gli E.T.S. non commerciali possono optare per la determinazione forfettaria di tale reddito.

Il reddito si determina applicando un coefficiente di redditività all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di interesse generale e delle attività diverse, svolte con modalità commerciali, aggiungendo alcuni componenti positivi di reddito.

**Coefficienti di redditività**

Per le attività di prestazioni di servizi, si applicano i seguenti coefficienti:

- 7% sui ricavi fino a 130.000,00 euro;
- 10% sui ricavi da 130.001,00 a 300.000,00 euro;
- 17% sui ricavi oltre 300.000,00 euro.

Per le altre attività sono previsti i seguenti coefficienti:

- 5%, per ricavi fino a 130.000,00 euro;
- 7% per ricavi da 130.001,00 a 300.000,00 euro;
- 14% per ricavi oltre 300.000,00 euro.

<sup>37</sup> [Articolo 79](#) comma 5, comma 5-bis e comma 5-ter

<sup>38</sup> [Articolo 80 C.T.S.](#)

Per gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività, il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

### **Altri componenti positivi di reddito**

All'importo determinato in modo forfetario si deve aggiungere l'ammontare delle plusvalenze ([art. 86 del T.U.I.R.](#)), delle sopravvenienze attive ([art. 88 del T.U.I.R.](#)), dei dividendi e interessi ([art. 89 del T.U.I.R.](#)), e dei proventi immobiliari ([art. 90 del T.U.I.R.](#)).

### ***Esercizio dell'opzione e durata***

L'opzione per il regime forfetario deve essere esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi e ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e, comunque, per un triennio.

La revoca dell'opzione deve essere effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi, e ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.

### ***Componenti relative ad anni precedenti***

I componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del T.U.I.R. che dispongono o consentono il rinvio, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime.

Le perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui decorre il regime forfetario possono essere computate in diminuzione del reddito determinato forfetariamente secondo le regole ordinarie stabilite dal T.U.I.R.

### ***Esclusione dagli studi di settore***

Gli enti che optano per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa sono esclusi dall'applicazione di studi di settore, parametri contabili e indici sintetici di affidabilità fiscale.

**Perdita della qualifica di E.T.S. non commerciale** <sup>[39]</sup>

In caso di perdita della qualifica di ente non commerciale, l'E.T.S. deve porre in essere una serie di adempimenti.

Entro tre mesi da quando si verificano i presupposti per la qualifica di E.T.S. “*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 i regimi fiscali, anche di tipo forfetario, e le altre disposizioni in materia di tenuta e conservazione delle scritture contabili, applicabili ai soli E.T.S. 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'E.T.S. sarà poi obbligato ad iscriversi nel Registro delle Imprese, in aggiunta al R.U.N.T.S., ai sensi dell'[art. 11, comma 2](#), del C.T.S. nonché a tenere ai fini “*civilistici*” le scritture contabili *ex* [art. 2214 del Codice Civile](#) ai sensi dell'[art. 13, comma 4](#), del C.T.S.

**Imposte indirette e tributi locali**

L'[art. 82](#) reca disposizioni riguardanti le imposte indirette e i tributi locali applicabili agli enti del Terzo Settore e, pertanto, anche alle fondazioni E.T.S.

Vengono di seguito schematizzate e sintetizzate le attività per quali è previsto un regime speciale, e il relativo regime applicabile:

- Donazioni a favore di E.T.S. utilizzate nell'attività statutaria → imposte sulle successioni, donazioni, ipotecarie e catastali esenti.
- Atti costitutivi e modifiche statutarie, incluse operazioni straordinarie → imposte di registro e ipotecarie e catastali in misura fissa.
- Modifiche statutarie per adeguarsi a modifiche normative → imposta di registro esente.

<sup>39</sup> [Articolo 87 comma 7 del C.T.S.](#)

- Trasferimenti a titolo oneroso di immobili o diritti reali immobiliari a favore di E.T.S., a condizione che siano direttamente utilizzati entro 5 anni in diretta attuazione degli scopi istituzionali e che l'E.T.S. lo dichiari nell'atto al momento della stipula → imposte di registro, ipotecarie catastali in misura fissa (art. 82, comma 4).
- Tutti gli atti posti in essere o richiesti dagli E.T.S. → imposta di bollo esente.
- Atti e provvedimenti relativi agli E.T.S. → NO tasse CC. GG. (art. 82, comma 10)
- Immobili posseduti e utilizzati da "E.T.S. non commerciali" destinati esclusivamente ad attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali → IMU e Tari (art. 82, comma 6) esenti.
- Attività di intrattenimento *ex* tariffa D.P.R. 640/72 svolte da E.T.S. occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni/ricorrenze/ campagne di sensibilizzazione, a condizione che sia data comunicazione alla SIAE prima di ciascuna manifestazione → esenzione sull'imposta sugli intrattenimenti (art. 82, comma 9).

### **Deduzioni e detrazioni**

Per quanto riguarda il tema delle deduzioni e detrazioni spettanti per le erogazioni liberali effettuate, il Codice del Terzo Settore dispone una Detrazione I.R.P.E.F.:

- pari al 30% degli oneri sostenuti per le liberalità in denaro o in natura a favore di tutti gli E.T.S. per un importo massimo di € 30.000/anno;
- una deduzione massima pari al 10% del reddito complessivo dichiarato per le liberalità in denaro o in natura a favore di tutti gli E.T.S. effettuate da persone fisiche/società/enti.

È importante sottolineare che l'eventuale eccedenza è scomputabile fino al quarto periodo di imposta successivo.

Per evitare il cumulo di diverse detrazioni e deduzioni, il Codice del Terzo Settore dispone che i soggetti che effettuano le liberalità ai sensi del presente articolo non possono cumulare la deducibilità/detraibilità con nessun'altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione/detrazione da altre norme relative alla medesima liberalità.

Tali deduzioni e detrazioni si applicheranno a partire dall'esercizio successivo all'autorizzazione della Unione europea ad eccezione di quanto previsto dalle norme transitorie per A.P.S., O.D.V. e O.N.L.U.S. (art. 104 C.T.S. commi 1 e 2).

## 2.7 LA RENDICONTAZIONE SOCIALE NEGLI E.T.S. E NELLE IMPRESE SOCIALI: IL BILANCIO SOCIALE E VALUTAZIONE D'IMPATTO

A cura di LUCREZIO MICHEAL **PANDOLFINO**

Alcune tipologie di E.T.S.<sup>[40]</sup>, le imprese sociali e le cooperative sociali<sup>[41]</sup> devono depositare presso i rispettivi Registri (R.U.N.T.S. e Registro Imprese) e pubblicare sul proprio sito internet il Bilancio Sociale redatto secondo le Linee guida adottate dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (di seguito anche “M.L.P.S.”)

L'introduzione dell'obbligo di presentare e pubblicare il bilancio sociale è uno degli aspetti più innovativi della Riforma del Terzo Settore. Si tratta di un passo avanti nell'ottica della trasparenza e della compliance e quindi più precisamente un passo avanti verso l'Accountability così come anche citato nelle linee guida emesse dal M.L.P.S in data 4 luglio 2019. Per trasparenza si intende l'accesso alle informazioni concernenti ogni aspetto dell'organizzazione, fra cui gli indicatori gestionali e la predisposizione del bilancio e degli strumenti di comunicazione volti a rendere visibili decisioni, attività e risultati. Per compliance, invece, si fa riferimento al rispetto delle norme e viene intesa sia come una garanzia della legittimità d'azione sia come un adeguamento dell'azione agli standard stabiliti dalla legge, regolamenti, linee guida etiche o codici di condotta.

Il concetto di Bilancio Sociale è ricavabile direttamente dalle Linee Guida predisposte dal Ministero con il contributo del Consiglio Nazionale del Terzo Settore. Il Bilancio Sociale è quindi: *“strumento di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte da un'organizzazione. Ciò al fine di offrire un'informativa strutturata e puntuale a tutti i soggetti interessati non ottenibile a mezzo della sola informazione economica contenuta nel bilancio di esercizio”*.

Il Bilancio Sociale può essere visto come **strumento di gestione** in quanto fornisce:

<sup>40</sup> [Articolo 14](#) comma 1 e [articolo 61](#) comma 1 lettera l) del D. Lgs 117/2017

<sup>41</sup> [Articolo 9](#) comma 2 del D. Lgs 112/2017

- Esposizione dell'identità e della cultura organizzativa;
- Risposta alle aspettative degli stakeholder;
- Rendicontazione e analisi dei risultati e degli impatti generati;
- Supporto alla pianificazione strategica.

A mero titolo esemplificativo, la lettura del bilancio sociale consente:

- agli associati di comprendere se le strategie sono state formulate correttamente, di adattarle ad un cambio del contesto esterno, di verificare l'operato degli amministratori;
- agli amministratori di correggere/riprogrammare le attività a breve/medio termine, di “rispondere” a chi ha loro conferito l'incarico evidenziando i risultati positivi conseguiti;
- di confrontare i risultati nel tempo (relativamente ai risultati precedenti) e nello spazio (con le attività di enti analoghi), di verificare l'efficacia delle azioni intraprese in relazione ai destinatari di riferimento.

Il Bilancio Sociale, inoltre, può e deve essere visto come uno strumento di comunicazione in quanto se redatto con assoluto rispetto dei principi previsti dalle stesse linee guida, può offrire:

- Trasparenza;
- Coinvolgimento degli *stakeholder*;
- Consapevolezza interna e esterna;
- Reputazione.

Il Bilancio sociale, per esempio, permette:

- alle istituzioni di acquisire informazioni sulla platea degli enti in vista di eventuali finanziamenti, convenzioni, collaborazioni e di verificarne le modalità di impiego dei fondi pubblici;
- ai potenziali donatori di individuare in maniera attendibile e trasparente un ente meritevole cui devolvere risorse a determinati fini e verificare *ex post* in che modo le risorse donate sono state utilizzate e con quale grado di efficienza e coerenza nei confronti delle finalità istituzionali.

### 2.7.1 Inquadramento normativo

#### Soggetti obbligati

I soggetti tenuti alla presentazione deposito e pubblicazione del Bilancio Sociale sono i seguenti:

- Enti del terzo settore (E.T.S.) con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro <sup>[42]</sup>;
- **O.N.L.U.S. non ancora trasformate in E.T.S.** (con entrate superiori ad 1 milione di euro);
- Imprese sociali <sup>[43]</sup>;
- Cooperative sociali <sup>[44]</sup>;
- Gruppi di imprese sociali<sup>[45]</sup> con obbligo di redazione in forma consolidata;
- Centri di servizio per il volontariato <sup>[46]</sup>.

Nulla vieta che i soggetti che non sono tenuti per legge alla redazione del bilancio sociale possano ottemperare ugualmente a questa disposizione redigendo il documento e pubblicandolo sul proprio sito istituzionale.

Per quanto riguarda le O.N.L.U.S. il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali con [Nota 11029 del 3 agosto 2021](#) ha confermato “*la necessità di redigere, approvare e pubblicare sul proprio sito internet il bilancio sociale*” anche per tali enti affermando che sotto il profilo soggettivo le O.N.L.U.S. per effetto dell’[articolo 101 comma 3 del Decreto 117/2017](#) rientrano a pieno titolo tra gli Enti del Terzo Settore e di conseguenza possono beneficiare di alcune agevolazioni previste dallo stesso Codice, come ad esempio l’accesso alle risorse economiche di cui all’articolo del C.T.S <sup>[47]</sup>.

<sup>42</sup> [Art. 14, comma 1 Decreto Legislativo n. 117/2017](#)

<sup>43</sup> [Art. 9, comma 2, Decreto Legislativo n. 112/2017](#)

<sup>44</sup> [Nota direttoriale prot. 2491 del 22.2.2018 Ministero Lavoro e Politiche Sociali](#)

<sup>45</sup> [Art. 4, comma 2, decreto legislativo n. 112/2017, in forma consolidata](#)

<sup>46</sup> [Art. 61, comma 1, lettera l, Decreto Legislativo n. 117/2017](#)

<sup>47</sup> Per maggiori precisazioni sulle motivazioni si rinvia alla lettura della [Nota 11029 del 7 giugno 2021](#)

### **Decorrenza**

Le disposizioni si applicano a partire dalla redazione del Bilancio Sociale relativo al 2020 (primo esercizio successivo a quello in corso al 9.08.2019 - data di pubblicazione del D.M. 4.07.2019), pertanto per il Bilancio Sociale 2020 tutti i soggetti obbligati sono tenuti a farlo secondo le citate linee guida.

### **Deposito**

Il bilancio sociale dovrà essere depositato dai soggetti obbligati entro il 30 giugno dell'anno successivo all'anno di riferimento presso:

- il Registro Imprese per tutti quegli enti del Terzo Settore che ai sensi del comma 2 dell'[articolo 11 del C.T.S.](#) “*esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale*”, oppure
- il R.U.N.T.S. secondo le modalità e indicazioni previste dall'[articolo 20 del D.M. 106 del 15 settembre 2020](#).

### **Pubblicazione**

Infine, sempre ai sensi dell'[articolo 14 del C.T.S.](#) il bilancio sociale dovrà essere pubblicato sul proprio sito internet o su quello della rete associativa alla quale l'E.T.S. medesimo aderisce.

La pubblicazione sul sito internet e sugli altri canali digitali avviene assicurando per quanto possibile criteri di accessibilità e di pronta reperibilità delle informazioni (ad esempio anche creando sul sito una pagina o sezione dedicata).

### **Principi di redazione D.M. 4 luglio 2019**

Elenco dei principi di redazione del bilancio sociale così come indicati dal [D.M. del 4 luglio 2019](#):

- Rilevanza;
- Completezza;
- Trasparenza;
- Neutralità;
- Competenza di periodo;
- Comparabilità;



- Chiarezza;
- Veridicità e verificabilità;
- Attendibilità;
- Autonomia delle terze parti.

***Struttura e contenuto del Bilancio Sociale D.M. 4 luglio 2019:***

- Metodologia adottata per la redazione del bilancio sociale;
- Informazioni generali sull'ente;
- Struttura, governo e amministrazione;
- Persone che operano per l'ente;
- Obiettivi e attività;
- Situazione economica-finanziaria;
- Altre informazioni;
- Monitoraggio svolto dall'organo di controllo + C.N.D.C.E.C.

**Altre informazioni**

All'interno della struttura prevista dal D.M. dovranno, ai sensi del C.T.S., anche essere inseriti i seguenti dati e/o informazioni:

- dimostrazione del rispetto dei parametri sul lavoro negli E.T.S. <sup>[48]</sup>;
- gli esiti del monitoraggio dell'organo di controllo;
- per gli Enti Filantropici l'elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio, con l'indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche <sup>[49]</sup>.

<sup>48</sup> [Articolo 16 del D.Lgs 117/2017](#) e [articolo 13 del D.Lgs 112/2017](#)

<sup>49</sup> [Articolo 39 del D.Lgs 117/2017](#)

### 2.7.2 La valutazione d'impatto delle attività (sostenibili)

Sia l'[articolo 14 del C.T.S.](#) sia l'[articolo 9 del Codice delle Imprese Sociali](#) stabiliscono che il bilancio sociale deve essere redatto *“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”*.

Da una lettura combinata della [Legge Delega 106/2016](#), dei Codici del Terzo Settore e delle Imprese Sociali ed infine dalle linee guida emanate sulla redazione del bilancio sociale e successivamente sulla valutazione d'impatto sociale è pacificamente intuibile che bilancio sociale e valutazione d'impatto sono due concetti ben distinti. Il bilancio sociale come detto in precedenza è uno strumento di rendicontazione delle responsabilità e dei comportamenti sociali ambientali e economici, la valutazione d'impatto sociale invece, secondo la Legge Delega 106/2016, è 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 legislatore però ha lasciato scelta agli Enti del Terzo Settore sulla metodologia da utilizzare sia nell'ambito della redazione del bilancio sociale sia nell'ambito di eventuale elaborazione di specifici indicatori per la valutazione dell'impatto sociale che di conseguenza potranno indurre le stesse organizzazioni a utilizzare pratiche valutative di scarsa rigorosità spostando il focus e l'attenzione degli stakeholders su dimensioni, aspetti e addirittura contesti non rilevanti. Invece, il richiamo effettuato nelle Linee Guida per il Bilancio Sociale all'Accountability, alla disclosure non finanziaria in vigore nel settore profit e la grande sovrapposizione tra i principi di rendicontazione del Bilancio Sociale e i principi previsti dagli standard di rendicontazione non finanziaria più diffusi dovrebbero indirizzare le organizzazioni ad utilizzare le metodologie più diffuse e condivise nell'ambito della rendicontazione sociale.

#### **Metodologie più diffuse esistenti:**

La metodologia ad oggi esistente è la seguente:

- Principi Gruppo Bilancio Sociale (GBS);
- Codice Unico delle aziende *no profit* del C.N.D.C.E.C.;

- Linee guida per la redazione del bilancio di missione e il bilancio sociale delle Organizzazioni di Volontariato; CSV, IREF, FIVOL;
- Linee guida per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni *no profit* - Agenzia Italiana per le O.N.L.U.S. (schema più diffuso);
- Standard GRI della Global Initiative Reporting + NGO SECTOR (GRI);
- IIR, International Integrated Reporting.

L'Agenda 2030 offre un fondamentale contributo in una prospettiva di misurazione degli impatti.

Senza soffermarsi sulle definizioni di sviluppo sostenibile e SDG “*Sustainable Development Goals*” (concetti ormai diffusi da anni), in questo breve contributo si esporranno con estrema sinteticità alcuni **estratti** che evidenziano come ormai lo Stato con le recenti normative (es., riforma del terzo settore), gli *stakeholder* esterni (autorità istituzioni pubbliche e altri che richiedono trasparenza sulle performance non finanziarie) e i donatori (con le loro esigenze informative) spingono le organizzazioni a rendicontare le performance di sostenibilità:

- [D.M. 166 del 12.11.2019](#), [D.M. 44 M.L.P.S. del 12.3.2020](#) e [D.M. 93 del 7.8.2020](#) - **Atti d'indirizzo** per l'individuazione degli obiettivi generali, delle aree prioritarie di intervento e delle linee di attività finanziabili (per gli anni 2019, 2020 e risorse incrementali per l'anno 2020) attraverso il Fondo per il finanziamento di progetti e di attività di interesse generale nel Terzo Settore, di cui all'[articolo 72](#) e [73](#) del Codice del Terzo Settore: “**le attività svolte dagli enti del Terzo Settore [...] sono oggettivamente riconducibili agli obiettivi dell'Agenda 2030, adottata dall'Assemblea generale dell'ONU a New York il 25 settembre 2015, con la risoluzione 70/1 intitolata «Trasformare il nostro mondo: l'Agenda 2030 per lo sviluppo sostenibile».**”
- [D.M. M.L.P.S. del 4.7.2019](#) - Linee Guida per la redazione del Bilancio Sociale con ben n. 7 riferimenti al D. Lgs 254/2016 al fine “**di fornire informazioni ulteriori rispetto a quelle meramente economiche e finanziarie come quelle previste dal D. Lgs 254/2016**”.
- [Rapporto 2021 Forum Terzo Settore - Il Terzo Settore e gli obiettivi di sviluppo sostenibile](#) - “*L'Agenda 2030, dunque, rappresenta un'importante opportu-*

nità di evoluzione del Terzo Settore [...] perché fornisce un framework di riferimento in quanto:

- consente di valorizzare le molteplici attività poste in campo dagli enti del Terzo Settore con un linguaggio condiviso;

- mette le stesse in comunicazione con l'azione politica e imprenditoriale, rendendo nei fatti riconoscibile il valore aggiunto e il ruolo che il Terzo Settore ricopre per l'attuazione del programma di azione globale per lo sviluppo sostenibile <sup>[50]</sup>.

- **“Codice di Qualità e Autocontrollo”** pubblicato dal Forum Nazionale del Terzo Settore: *“una visione globale, condivisa a livello internazionale, come quella fornita dall’Agenda 2030 dell’ONU, costituisce un ottimo riferimento strategico per gli E.T.S.”* e pertanto *“è necessario, pertanto, diffondere una cultura della globalità che, però, permetta agli E.T.S. di declinare specificamente gli obiettivi e i traguardi maggiormente riconducibili al proprio contesto di attività. In questo modo tale linguaggio condiviso può aiutare l’organizzazione a misurare i propri impatti e l’apporto fornito rispetto ad alcune sfide che sono globali ma anche locali <sup>[51]</sup>”*.
- **“Il Terzo Settore e gli obiettivi di Sviluppo sostenibile - Rapporto 2017”** pubblicato dal Forum Nazionale del Terzo Settore: *“Le organizzazioni del Forum sono in buona parte impegnate in almeno 9 obiettivi di sostenibilità. [...] Contribuire a creare una società inclusiva è l’orizzonte degli enti del Terzo Settore”*.
- **“La Riforma del Terzo Settore e strumenti di finanziamento”** - Stefano Zamagni per UBI BANCA e AICCON: *“Nella primavera 2017 il Ministero dell’Ambiente italiano ha pubblicato un importante documento dal titolo «Strategia nazionale di sviluppo sostenibile» in applicazione alla raccomandazione delle Nazioni Unite della cd. Agenda 2030 per lo Sviluppo Sostenibile. Tale documento sottolinea la necessità di basare la strategia della sostenibilità sulle «5P»: Persone, Pianeta, Prosperità, Pace e Partnership. Ebbene, la partnership, in questo documento, è intesa proprio come sussidiarietà circolare, principio secondo il quale ente pubblico, business community e soggetti del Terzo*

<sup>50</sup> Pagina 11.

<sup>51</sup> Pagina 11.

*Settore devono, in maniera sistematica, interagire fra di loro per definire le priorità degli interventi, le modalità di finanziamento e quelle di gestione. La riforma va in questa direzione, ovvero di pensare al Terzo Settore come ad uno dei tre vertici del «triangolo magico»».*

MACRO SETTORE DI ATTIVITÀ DEL TERZO SETTORE	SDGs						
CULTURA, SPORT E RICREAZIONE	3 SALUTE E BENESSERE		11 CITTÀ E COMUNITÀ SOSTENIBILI				
ISTRUZIONE E RICERCA	4 ISTRUZIONE DI QUALITÀ		9 INDUSTRIA, INNOVAZIONE E INFRASTRUTTURE				
SANITÀ	3 SALUTE E BENESSERE						
ASSISTENZA SOCIALE E PROTEZIONE CIVILE	1 SCONFIGGERE LA POVERTÀ	2 SCONFIDDERE LA FAME NEL MONDO	4 ISTRUZIONE DI QUALITÀ	10 RIDURRE LE DISUGUAGLIANZE	11 CITTÀ E COMUNITÀ SOSTENIBILI	16 PACE, GIUSTIZIA E ISTITUZIONI FORTI	
AMBIENTE	6 ACQUA PULITA E IGIENE	7 ENERGIA PULITA E ACCESSIBILE	12 CONSUMO E PRODUZIONE RESPONSABILI	13 AGIRE PER IL CLIMA	14 LA VITA SOTT'ACQUA	15 LA VITA SULLA TERRA	
SVILUPPO ECONOMICO E COESIONE SOCIALE	8 BIENA OCCUPAZIONE E CRESCITA ECONOMICA	9 INDUSTRIA, INNOVAZIONE E INFRASTRUTTURE	10 RIDURRE LE DISUGUAGLIANZE	11 CITTÀ E COMUNITÀ SOSTENIBILI	12 CONSUMO E PRODUZIONE RESPONSABILI	16 PACE, GIUSTIZIA E ISTITUZIONI FORTI	17 PARTNERSHIP PER GLI OBIETTIVI
TUTELA DEI DIRITTI E ATTIVITÀ POLITICA	5 PARITÀ DI GENERE	10 RIDURRE LE DISUGUAGLIANZE	12 CONSUMO E PRODUZIONE RESPONSABILI	16 PACE, GIUSTIZIA E ISTITUZIONI FORTI			
FILANTROPIA E PROMOZIONE DEL VOLONTARIATO	4 ISTRUZIONE DI QUALITÀ	12 CONSUMO E PRODUZIONE RESPONSABILI	16 PACE, GIUSTIZIA E ISTITUZIONI FORTI	17 PARTNERSHIP PER GLI OBIETTIVI			
COOPERAZIONE E SOLIDARIETÀ INTERNAZIONALE	16 PACE, GIUSTIZIA E ISTITUZIONI FORTI						

ISTRUZIONE PRIMARIA E SECONDARIA ISTRUZIONE UNIVERSITARIA ISTRUZIONE PROFESSIONALE E DEGLI ADULTI	
RICERCA	
SERVIZI OSPEDALIERI GENERALI E RIABILITATIVI SERVIZI SANITARI RESIDENZIALI E SEMIRESIDENZIALI (NON OSPEDALIERI) SERVIZI PSICHIATRICI OSPEDALIERI E NON OSPEDALIERI ALTRI SERVIZI SANITARI ATTIVITÀ SPORTIVE	
SERVIZI DI ASSISTENZA SOCIALE	    
EROGAZIONE DI CONTRIBUTI MONETARI E/O IN NATURA	
PROTEZIONE DELL'AMBIENTE	    
PROTEZIONE DEGLI ANIMALI	 
PROMOZIONE DELLO SVILUPPO ECONOMICO E COESIONE SOCIALE DELLA COLLETTIVITÀ	    
ADDESTRAMENTO, AVVIAMENTO PROFESSIONALE E INSERIMENTO LAVORATIVO	
SERVIZI DI TUTELA E PROTEZIONE DEI DIRITTI	   
SERVIZI LEGALI	
EROGAZIONE DI CONTRIBUTI FILANTROPICI	 
PROMOZIONE DEL VOLONTARIATO	 
ATTIVITÀ PER IL SOSTEGNO ECONOMICO E UMANITARIO ALL'ESTERO	

Matrici di collegamento tra i settori del Terzo Settore e SDGs  
 Fonte: Gli Enti del Terzo Settore e gli obiettivi di Sviluppo Sostenibile  
 RAPPORTO 2021 - FORUM TERZO SETTORE

È quindi del tutto pacifico riconoscere come gli **SDG** siano un'importante cornice entro la quale lo Stato vuole orientare i provvedimenti e misurare il contributo che ciascuno E.T.S. è in grado di apportare all'insieme dei cambiamenti sociali desiderabili nel nostro Paese, in Europa, nel mondo.

Nell'ottica di una lettura combinata tra la definizione fornita dalla [Legge Delega 106/2016](#) e dei decreti attuativi citati, la definizione di valutazione d'impatto nello scenario del sistema normativo esistente sarebbe la seguente:

*Valutazione qualitativa e quantitativa sul breve, medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte dagli enti del Terzo Settore oggettivamente riconducibili agli obiettivi dell'Agenda 2030 sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo individuato dallo specifico ente.*

Da quanto esposto finora si può affermare quindi che la normativa recente evidenzia la necessità di dotare gli Enti del Terzo Settore di sistemi di rendicontazione sociale delle attività – in una prospettiva di valutazione d'impatto della loro azione ([articolo 14 del Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n. 117](#)) – che, nel quadro di riferimento nazionale e internazionale, non può che essere misurato in termini di capacità di attivare processi di sviluppo sostenibile, evidenziando il contributo che il Terzo Settore può dare al raggiungimento degli Obiettivi dell'Agenda 2030.

L'Agenda 2030, dunque, rappresenta un'importante opportunità di evoluzione del Terzo Settore, perché offre un *framework* di riferimento capace sia di valorizzare le molteplici attività poste in campo dagli enti del Terzo Settore con un linguaggio condiviso, sia di mettere le stesse in comunicazione con l'azione politica e imprenditoriale, rendendo nei fatti riconoscibile il valore aggiunto e il ruolo che il Terzo Settore ricopre per l'attuazione del programma di azione globale per lo sviluppo sostenibile.

**A parere dello scrivente, quindi, ogni iniziativa a impatto sociale (e la sua corrispondente valutazione) dovrebbe essere in linea con gli obiettivi di sviluppo sostenibile.**

Una delle azioni iniziali che gli E.T.S. potranno fare in tal senso è quella di procedere

a una modifica statutaria integrando gli obiettivi di sviluppo sostenibile. Infatti, con l'introduzione di tali obiettivi nello scopo dell'organizzazione nelle disposizioni statutarie, l'E.T.S. sceglierà di dare un segnale più incisivo sulla concreta applicazione di queste *best practice*.

L'adesione a un Regolamento e/o Codice, pur impegnando l'Ente a realizzare un modello organizzativo orientato al perseguimento del successo sostenibile, non produce però gli stessi effetti di una modifica statutaria. Infatti, la trasposizione del successo sostenibile nello statuto sociale comporta l'introduzione di una regola di condotta che vincola non solo gli amministratori attuali ma anche (salvo successive modifiche statutarie) gli amministratori futuri dell'organizzazione, rendendo così permanente la visione di lungo termine del loro agire.

In questo modo tale linguaggio condiviso può aiutare l'organizzazione a valutare e comunicare tramite il bilancio sociale l'impatto sociale fornito dalle attività svolte rispetto ad alcune sfide che sono globali, ma oramai anche locali.

Comunicare una visione globale, condivisa a livello internazionale, come quella fornita dall'Agenda 2030 dell'ONU, costituisce, infatti, un ottimo riferimento strategico per gli E.T.S.



Qui di seguito si propone un'integrazione "iniziale" di finalità coerenti con gli Obiettivi di Sviluppo sostenibile in un potenziale Statuto di un'Associazione E.T.S.:

### STATUTO DELL'ASSOCIAZIONE

Articolo 1. Denominazione, scopo e finalità

Ai sensi del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (il "Codice del Terzo Settore", d'ora innanzi "C.T.S.") è costituita su iniziativa di \_\_\_\_\_ l'associazione denominata "\_\_\_\_\_ - Ente del Terzo Settore" (senza vincoli grafici) o, in forma abbreviata, "\_\_\_\_\_ - E.T.S." (d'ora innanzi, la "Associazione"). Ove il contesto lo richieda, la denominazione può anche essere utilizzata traducendola in lingue diverse dalla lingua italiana.

L'Associazione è disciplinata dal presente statuto (d'ora innanzi, lo "Statuto"), dal C.T.S., dal Codice Civile e da ogni altra applicabile normativa, di natura primaria o secondaria (d'ora innanzi, la "Normativa Applicabile").

Lo Statuto è informato al principio di favorire, nel modo più ampio possibile, la partecipazione degli Associati alla organizzazione e all'attività dell'Associazione.

L'Associazione indica gli estremi di iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico.

L'Associazione, quale espressione di partecipazione solidarietà e pluralismo in ossequio alle norme di cui agli artt. 2, 3, 4, 9, 18 e 118, comma 4, della Costituzione e in piena coerenza con gli obiettivi di Sviluppo Sostenibile - [indicare gli specifici SDG] \_\_\_\_\_, dell'Agenda 2030 adottata dall'Assemblea Generale dell'ONU a New York il 25 settembre 2015 si ispira al fine di:

- Sviluppare la Cultura del Volontariato, in particolare tra i giovani;
- Promuovere la partecipazione e del protagonismo dei minori e dei giovani, perché diventino agenti del cambiamento;
- promuovere l'educazione allo sviluppo sostenibile, anche tramite un'educazione volta ad uno sviluppo e uno stile di vita sostenibile, ai diritti umani, alla parità di genere, alla promozione di una cultura pacifica e non violenta, alla cittadinanza globale e alla valorizzazione delle diversità culturali.

## 2.8 ORGANO DI CONTROLLO <sup>[52]</sup>

A cura di PIER PAOLO **PAGNOTTO**

La nomina dell'organo di controllo, anche monocratico, è obbligatoria se sono superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

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

L'obbligo cessa se per due esercizi consecutivi tali limiti non vengono superati.

La nomina è, comunque, obbligatoria se:

- l'E.T.S. è costituito in forma di fondazione;
- se sono stati costituiti patrimoni separati destinati ad uno specifico affare.

La nomina è, inoltre, obbligatoria se sono stati costituiti patrimoni separati destinati ad uno specifico affare.

Ai componenti dell'organo di controllo si applicano le cause d'ineleggibilità e di decadenza, di cui all'[art. 2399 Codice Civile](#).

Almeno un componente dell'organo di controllo (o, in caso di organo monocratico, l'unico componente) deve essere scelto tra i revisori legali, o tra gli iscritti negli albi professionali, o tra i professori universitari di ruolo in materie economiche o giuridiche.

L'organo di controllo:

- vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento;
- monitora l'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale ed attesta che il bilancio sociale (se redatto) sia stato redatto in conformità alle linee guida del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali;
- verifica il puntuale rispetto del vincolo di indistribuibilità diretta e indiretta della ricchezza raccolta e prodotta;

<sup>52</sup> [Articolo 30 del C.T.S.](#)

- verifica il rispetto dei requisiti di secondarietà e strumentalità delle attività economiche eventualmente esercitate;
- vigila sulla correttezza delle modalità di raccolta fondi eventualmente effettuate, secondo i canoni posti dall'art. 7 C.T.S.;
- può procedere, anche tramite i singoli componenti, ad atti di ispezione e di controllo, e a tal fine possono chiedere agli amministratori informazioni sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari.

L'organo di controllo inoltre, in caso di superamento dei limiti previsti per l'obbligo della nomina del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, può esercitare il controllo contabile nel caso in cui quest'ultimo non venga nominato. In questo caso almeno un componente (o l'unico componente in caso di organo monocratico) deve essere un revisore legale iscritto nell'apposito albo.

Con riferimento all'operatività dell'organo di controllo (riunioni, intervento nelle adunanze dell'assemblea o dell'organo di amministrazione, ecc.), mancando nel C.T.S. esplicite indicazioni in merito, è opportuno rifarsi alle raccomandazioni fornite nelle [\*Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo Settore, pubblicate dal C.N.D.C.E.C.\*](#) nel mese di dicembre 2020.

## 2.9 LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI <sup>[53]</sup>

---

Le associazioni, riconosciute o meno, hanno l'obbligo di nominare un soggetto incaricato della revisione legale dei conti (revisore legale o società di revisione) iscritti nell'apposito registro al superamento, per due esercizi consecutivi, di due dei seguenti limiti:

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

L'obbligo cessa se per due esercizi consecutivi tali limiti non vengono superati.

La nomina è, comunque, obbligatoria se sono stati costituiti patrimoni separati destinati ad uno specifico affare.

In caso di obbligo di nomina, in alternativa alla nomina del Revisore legale dei conti le sue attribuzioni possono essere esercitate dall'organo di controllo in possesso dei relativi requisiti.

La “*revisione legale*” prevista dal C.T.S. risulterebbe riferirsi alla revisione prevista dal [D. Lgs. 39/2010](#). Pertanto, la revisione legale dovrebbe essere effettuata nel rispetto dei Principi di revisione ISA Italia, salvo lo sviluppo futuro di modelli di riferimento specifici per gli E.T.S.; gli incarichi di revisione legale negli E.T.S. risulterebbero, dunque, essere soggetti alla medesima disciplina prevista per gli enti societari.

<sup>53</sup> [Articolo 31 del C.T.S.](#)

## 3 GLI ENTI TIPICI DEL TERZO SETTORE

### 3.1 ASSOCIAZIONI

A cura di PIER PAOLO PAGNOTTO

#### 3.1.1 Costituzione

##### **Atto costitutivo**<sup>[54]</sup>

L'atto costitutivo deve indicare:

- la denominazione dell'Ente;
- la sede legale;
- la durata dell'ente, se prevista.
- l'assenza di scopo di lucro e le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite;
- l'attività di interesse generale che costituisce l'oggetto sociale;
- le norme sull'ordinamento, l'amministrazione e la rappresentanza dell'ente;
- i diritti e gli obblighi degli associati;
- i requisiti per l'ammissione di nuovi associati e la relativa procedura di ammissione, secondo criteri non discriminatori, coerenti con le finalità perseguite e l'attività di interesse generale svolta;
- la nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e, quando previsto, del soggetto incaricato della revisione legale dei conti;
- le eventuali attività diverse rispetto a quelle di interesse generale (connotate dai requisiti di secondarietà e strumentalità);
- le modalità con cui possono essere esaminati i libri sociali dagli associati;
- le norme sulla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento o di estinzione.

Qualora l'associazione intenda acquistare la personalità giuridica l'atto costitutivo deve indicare anche il patrimonio iniziale ai fini dell'eventuale riconoscimento della personalità giuridica.

<sup>54</sup> [Articolo 21](#) comma 1.

**Statuto** <sup>[55]</sup>

Lo statuto costituisce parte integrante dell'atto costitutivo, anche se forma oggetto di atto separato, e contiene le norme di funzionamento dell'ente. In caso di contrasto tra le clausole dell'atto costitutivo e quelle dello statuto, prevalgono le clausole dello statuto.

**3.1.2 Personalità giuridica****Acquisto della personalità giuridica** <sup>[56]</sup>

In alternativa al regime concessorio di cui al [D.P.R. 10/02/2000, n.361](#), le associazioni possono acquisire la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel R.U.N.T.S., osservando le seguenti prescrizioni:

- Il patrimonio minimo per il conseguimento della personalità giuridica è costituito da una somma liquida e disponibile non inferiore a 15.000,00 euro; se il patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, occorre allegare all'atto costitutivo una relazione giurata di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro, che attesti il loro valore.
- Il notaio che ha ricevuto l'atto costitutivo di un'associazione, verificata la sussistenza delle condizioni per la costituzione dell'ente e del patrimonio minimo, deve depositarlo entro 20 giorni presso il competente ufficio del R.U.N.T.S., richiedendo l'iscrizione dell'ente, l'ufficio, verificata la regolarità formale della documentazione, effettuata l'iscrizione.
- Se il notaio non ritiene sussistenti le condizioni per l'iscrizione, ne dà comunicazione, tempestivamente e comunque non oltre 30 giorni, agli amministratori dell'ente. Tali soggetti (o, in mancanza, ciascun associato) possono presentare richiesta di iscrizione all'ufficio; l'iscrizione si intende negata se, nel termine di 60 giorni dalla presentazione della domanda, l'ufficio non comunica ai richiedenti il motivato diniego, ovvero non chiede di integrare la documentazione o non provvede all'iscrizione.
- Le suddette procedure devono essere seguite anche per le successive modifiche statutarie.

<sup>55</sup> [Articolo 21](#) comma 2.

<sup>56</sup> [Articolo 22](#).

In caso di riduzione di oltre un terzo di detto patrimonio l'organo amministrativo, o, in caso di inerzia, l'organo di controllo se nominato, deve convocare senza indugio l'assemblea per deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo o la trasformazione, la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, o ancora la fusione o lo scioglimento dell'ente.

Nelle associazioni riconosciute per le obbligazioni dell'ente risponde soltanto l'ente con il suo patrimonio.

### **Conservazione della personalità giuridica** <sup>[57]</sup>

Per associazioni (e fondazioni) del Terzo Settore già in possesso della personalità giuridica ai sensi del [D.P.R. 361/2000](#), che ottengono l'iscrizione al R.U.N.T.S., l'efficacia dell'iscrizione nei registri delle persone giuridiche di cui al predetto D.P.R. 361/2000 è sospesa fintanto che sia mantenuta l'iscrizione al R.U.N.T.S..

Durante il periodo di sospensione, tali enti non perdono la personalità giuridica acquisita con la pregressa iscrizione e non si applicano le disposizioni del [D.P.R. 361/2000](#). L'ufficio competente del R.U.N.T.S. comunica alla Prefettura o alla Regione o Provincia autonoma competente l'avvenuta iscrizione al R.U.N.T.S., nonché la successiva cancellazione.

### **3.1.3 Governance**

#### **Ammissione degli associati** <sup>[58]</sup>

L'ammissione di un nuovo associato nell'associazione, riconosciuta o meno, è deliberata dall'organo di amministrazione su domanda dell'interessato; l'atto costitutivo o lo statuto possono attribuire la competenza ad altro organo.

Se la domanda è accettata, la delibera è comunicata all'interessato ed annotata nel libro degli associati; nel caso sia respinta, la delibera motivata è comunicata all'interessato entro 60 giorni. In quest'ultimo caso, l'interessato può, entro i 60 giorni successivi, chiedere che sull'istanza si pronunci l'assemblea o un altro organo eletto dalla medesima; l'atto costitutivo o lo statuto possono disporre diversamente.

<sup>57</sup> [Articolo 22 C.T.S.](#)

<sup>58</sup> [Articolo 23 C.T.S.](#)

**Assemblea - composizione** <sup>[59]</sup>

Se l'atto costitutivo o lo statuto dell'associazione, riconosciuta o meno, non dispongono diversamente, il voto in assemblea:

- spetta a tutti coloro che sono iscritti da almeno 3 mesi nel libro degli associati;
- nella misura di un voto per ogni associato (se l'associato è un ente del Terzo Settore l'atto costitutivo o lo statuto possono riconoscere fino a 5 voti, in proporzione al numero dei loro associati);
- può essere esercitato per delega scritta conferita ad altro associato, se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente. Ciascun associato può rappresentare fino ad un massimo di 3 associati nelle associazioni con meno di 500 associati, e di 5 associati in quelle con almeno 500 associati.

L'atto costitutivo o lo statuto possono prevedere l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione, ovvero l'espressione del voto per corrispondenza o in via elettronica, purché sia possibile verificare l'identità dell'associato che partecipa e vota. Nelle associazioni con almeno 500 associati possono essere previste e disciplinate assemblee separate, anche rispetto a specifiche materie o in presenza di particolari categorie di associati o di svolgimento dell'attività in più ambiti territoriali.

**Assemblea - competenze** <sup>[60]</sup>Associazioni con meno di 500 associati

All'assemblea dell'associazione, riconosciuta o meno, sono attribuite le seguenti competenze inderogabili:

- nomina e la revoca dei componenti degli organi sociali;
- nomina e la revoca del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, quando previsto;
- approvazione del bilancio;
- delibera sulla responsabilità dei componenti degli organi sociali e promozione dell'azione di responsabilità nei loro confronti;
- delibera sull'esclusione degli associati, salvo che tale compito sia attribuito ad

<sup>59</sup> [Articolo 24 C.T.S.](#)

<sup>60</sup> [Articolo 25 del C.T.S.](#)



altro organo eletto dalla medesima assemblea;

- delibera sulle modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto;
- approvazione dell'eventuale regolamento dei lavori assembleari;
- delibera di scioglimento, trasformazione, fusione o scissione dell'associazione;
- delibera sugli altri oggetti attribuiti dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto alla sua competenza.

#### Associazioni con almeno di 500 associati

L'atto costitutivo o lo statuto possono disciplinare le competenze dell'assemblea anche in deroga a quanto indicato, purché nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati.

#### **Organo di Amministrazione**

##### Associazioni con meno di 500 associati

- La nomina dell'organo di amministrazione è obbligatoria. La competenza per la nomina spetta all'assemblea, fatta eccezione per i primi amministratori che sono nominati nell'atto costitutivo.
- La maggioranza degli amministratori è scelta tra gli associati ovvero tra le persone fisiche indicate dagli enti giuridici associati.
- L'atto costitutivo o lo statuto possono prevedere che uno o più amministratori siano scelti tra gli appartenenti alle diverse categorie di associati.
- L'atto costitutivo o lo statuto possono prevedere che uno o più amministratori siano nominati da E.T.S. o enti senza scopo di lucro, da enti religiosi o lavoratori o da lavoratori o utenti dell'ente. In ogni caso, la nomina della maggioranza degli amministratori è riservata all'assemblea.
- L'atto costitutivo o lo statuto possono subordinare l'assunzione della carica al possesso di specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza.
- Entro 30 giorni dalla loro nomina, gli amministratori devono chiedere l'iscrizione nel R.U.N.T.S..
- Il potere di rappresentanza attribuito agli amministratori è generale; eventuali limitazioni non sono opponibili ai terzi se non sono iscritte nel R.U.N.T.S.

Si applicano le disposizioni relative alla denuncia al tribunale di cui al [2409 del Codice](#)

Civile su iniziativa di almeno un decimo degli associati, dell'organo di controllo, del soggetto incaricato della revisione legale dei conti o del pubblico ministero.

Ogni associato può denunciare i fatti che ritiene censurabili all'organo di controllo, se nominato, il quale deve tener conto della denuncia nella relazione all'assemblea. Tuttavia, se la denuncia è fatta da almeno un ventesimo degli associati dell'ente, l'organo di controllo deve indagare sui fatti segnalati e presentare le sue conclusioni ed eventuali proposte all'assemblea <sup>[61]</sup>.

#### Associazioni con almeno 500 associati

Possono essere previste deroghe alla competenza dell'assemblea in merito alla nomina degli amministratori come indicato in precedenza.

Restano valide tutte le altre previsioni indicate ai punti precedenti, con eccezione della denuncia all'organo di controllo, ove è previsto che la relativa iniziativa debba essere assunta da almeno un decimo degli associati.

### **3.1.4 Lavoro e volontari**

#### **Il lavoro nelle associazioni E.T.S.** <sup>[62]</sup>

I lavoratori delle Associazioni E.T.S. hanno diritto ad un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi, individuati negli accordi di cui all'[art. 51 del D.Lgs. 15.6.2015 n. 81](#).

Viene, inoltre, fissato un limite all'eventuale divario salariale tra i dipendenti, prevedendo che:

- per esigenze equitative, in ciascun ente, la differenza retributiva tra gli stessi non possa essere superiore al rapporto uno a otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda;
- gli E.T.S. debbano dare evidenza del rispetto di tale parametro nel proprio bilancio sociale ovvero, in caso di enti che non redigono il suddetto bilancio, nella relazione di missione.

<sup>61</sup> [Articolo 29 del C.T.S.](#)

<sup>62</sup> [Articolo 16 del C.T.S.](#)

**Volontari** (vedi Paragrafo [“2.4 Volontari” a pagina 67](#))

### 3.1.5 Aspetti fiscali delle associazioni

Per gli aspetti fiscali delle associazioni occorre fare riferimento all'[articolo 79 del C.T.S.](#) che disciplina gli aspetti fiscali generali per tutti gli E.T.S.

L'unica disposizione esclusiva per le associazioni è quella dettata dal comma 6 dello stesso articolo che prevede:

#### **Eccezioni ai fini della tassazione delle associazioni del Terzo Settore** <sup>[63]</sup>

Per le associazioni del Terzo Settore non concorrono alla formazione del reddito le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. Si considera, inoltre, non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo Settore nei confronti dei propri associati e dei familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Si considerano, comunque, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei familiari e conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.

### 3.1.6 Cause di scioglimento o esclusione dal R.U.N.T.S.

Le cause di scioglimento possono avvenire:

- per gli E.T.S. riconosciuti costituisce causa di scioglimento dell'Ente la riduzione di oltre un terzo del patrimonio minimo previsto ai fini del riconoscimento giuridico, salvo che il patrimonio non venga ricostituito o non venga deliberata la trasformazione, la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta o la fusione dell'Ente<sup>[64]</sup>;
- per accertamento d'ufficio: l'ufficio del R.U.N.T.S. accerta, anche d'ufficio, l'esi-

<sup>63</sup> [Articolo 79 comma 6 del C.T.S.](#)

<sup>64</sup> [Articolo 22 del C.T.S.](#)

stenza di una delle cause di estinzione o scioglimento dell'ente e ne dà comunicazione agli amministratori e al Presidente del Tribunale ove ha sede l'ufficio presso il quale l'E.T.S. è iscritto affinché provveda ai sensi dell'art. 11 ss. delle disposizioni di attuazione C.c.

Chiusa la procedura di liquidazione, viene data comunicazione all'ufficio del R.U.N.T.S. per la conseguente cancellazione dell'ente.

### **Effetti dello scioglimento**

In caso di estinzione o scioglimento dell'ente, il patrimonio residuo è devoluto, salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad altri E.T.S. secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale, previo parere positivo dell'ufficio del R.U.N.T.S.

L'ente interessato è tenuto ad inoltrare la richiesta di parere al predetto ufficio con raccomandata A/R o secondo le disposizioni previste dal [D.Lgs. 7.3.2005 n. 82](#).

Il parere deve essere reso dall'ufficio competente entro 30 giorni dalla data di ricezione della richiesta; decorso tale termine, il parere si intende reso positivamente. Gli atti di devoluzione del patrimonio residuo compiuti in assenza o in difformità dal parere sono nulli.

### **Cancellazione dal R.U.N.T.S.**

La cancellazione di un ente dal R.U.N.T.S. avviene a seguito di:

- istanza motivata da parte dell'E.T.S. iscritto;
- accertamento d'ufficio (anche a seguito di provvedimenti definitivi dell'Autorità giudiziaria o tributaria) dello scioglimento, cessazione, estinzione dell'ente ovvero della carenza dei requisiti necessari per la permanenza nel R.U.N.T.S..
- migrazione in altra sezione: Se vengono meno i requisiti per la permanenza in una determinata sezione, ma permangono quelli per l'iscrizione in altra sezione del R.U.N.T.S., l'ente può formulare la richiesta di migrazione che è valutata e approvata con le modalità e nei termini previsti per l'iscrizione.

L'ente cancellato dal R.U.N.T.S. che intenda continuare ad operare in base alla normativa civilistica deve preventivamente devolvere il proprio patrimonio ai sensi dell'[art. 9 del C.T.S.](#), limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui sussisteva l'iscrizione al R.U.N.T.S.

### 3.2 FONDAZIONI

A cura di **ANTONELLA KOENIG** e **GIOVANNI LIOTTA**

Le disposizioni del “nuovo” Codice del Terzo Settore (D.lgs.117/2017) riguardanti gli enti costituiti in forma di fondazione, sono contenute all’interno del titolo IV, articoli 20-31. Da un punto di vista civilistico e fiscale, per le fondazioni E.T.S. valgono le disposizioni previste in tema di E.T.S. generici, in quanto non vi sono specifiche disposizioni per tale tipologia di enti.

Gli articoli sopra indicati disciplinano gli adempimenti civilistici connessi alle fondazioni E.T.S.

In particolare, vengono dettate disposizioni inerenti il contenuto minimo essenziale dell’atto costitutivo e dello Statuto, le modalità di acquisizione della personalità giuridica e, per le fondazioni di partecipazione (f.d.p.), le regole inerenti l’ammissione di nuovi fondatori e le regole di funzionamento degli organi assembleari.

Nel dettare queste norme, il legislatore si è ispirato al principio del rafforzamento dell’autonomia statutaria di tali enti. Inoltre, dal momento che nel Codice Civile è presente solo un ristretto numero di norme dedicate alle fondazioni, è stata avvertita l’esigenza di dettare norme relative al governo e all’amministrazione di questi enti al fine di renderle adeguate al perseguimento delle loro finalità tipiche.

Alcune misure di governance, quali ad esempio l’obbligo di nominare un organo di controllo interno e, se del caso, un revisore legale dei conti, sono state ritenute necessarie al fine di assicurare un adeguato livello di controllo in enti beneficiari di un trattamento fiscale agevolativo nonché di altre misure di sostegno da parte delle amministrazioni pubbliche.

Va segnalato che la disciplina prevista non si applica *tout court* a tutte le fondazioni, ma vi è una particolarità che può essere ravvisata nel fatto che viene applicato un principio di gradualità, nel senso che gli obblighi inerenti la *governance* dell’ente sono stati commisurati alle sue dimensioni, espresse sulla base di parametri predeterminati. L’obiettivo della presente sezione è quello di fornire un quadro sintetico, ma allo stesso tempo completo, della disciplina applicabile alle fondazioni che intendono procedere all’adeguamento statutario previsto dal D.Lgs. 117/2017 (in seguito anche “C.T.S.”) e beneficiare, così, delle norme di favore previste per le fondazioni E.T.S.

In particolare, verranno affrontati i temi relativi a:

- Costituzione;
- Organi sociali, amministrazione e controllo;
- Aspetti fiscali.

### 3.2.1 Costituzione

L'[articolo 21](#) individua il contenuto minimo essenziale dell'atto costitutivo e dello statuto delle fondazioni del Terzo Settore e chiarisce che lo statuto contenente le norme relative al funzionamento dell'ente, anche se costituisce oggetto di atto separato, rappresenta parte integrante dell'atto costitutivo, nonché che in caso di contrasto tra le clausole dell'atto costitutivo e quelle dello statuto prevalgono queste ultime.

Gli elementi minimi essenziali da inserire all'interno dello statuto sono:  
denominazione dell'ente;

- l'assenza di scopo di lucro e le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite;
- l'attività di interesse generale che costituisce l'oggetto sociale;
- la sede legale;
- il patrimonio iniziale ai fini dell'eventuale riconoscimento della personalità giuridica;
- le norme sull'ordinamento, l'amministrazione e la rappresentanza dell'ente;
- i diritti e gli obblighi, ove presenti, dei Fondatori e dei partecipanti all'iniziativa;
- i requisiti per l'ammissione di nuovi Fondatori o di nuovi partecipanti all'iniziativa, nei casi in cui è prevista la formazione progressiva del patrimonio (fondazione di partecipazione), e la relativa procedura, secondo criteri non discriminatori, coerenti con le finalità perseguite e l'attività di interesse generale svolta;
- la nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e, quando previsto, del soggetto incaricato della revisione legale dei conti;
- le norme sulla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento o di estinzione;
- la durata dell'ente, se prevista.

In tema di acquisto della personalità giuridica, l'[articolo 22](#) dispone che le fondazio-

ni E.T.S. possono acquisire la personalità giuridica, in deroga al [D.P.R. 1 febbraio 2000, n. 361](#), attraverso l'iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (R.U.N.T.S.). Per le fondazioni del Terzo Settore già in possesso della personalità giuridica ai sensi del suddetto D.P.R., che ottengono l'iscrizione al R.U.N.T.S. ai sensi di quanto indicato all'[articolo 22 del C.T.S.](#), l'efficacia dell'iscrizione nei registri delle persone giuridiche tenuti dalla prefettura o dalla regione è sospesa fintanto che sia mantenuta l'iscrizione al R.U.N.T.S.

Per ottenere la personalità giuridica è essenziale inserire all'interno dello statuto gli elementi minimi sopra esposti, rispettare le disposizioni dettate dal Codice in tema di fondazioni e possedere un patrimonio almeno pari ad Euro 30.000.

La riforma prospettata dal [D.Lgs. 117/2017](#) si pone nell'ottica di semplificare e riordinare gli adempimenti e le procedure previste per gli enti non commerciali (*no profit*), ma soprattutto di ridimensionare il ruolo affidato agli enti pubblici.

Ed è proprio in tale ottica che un ruolo centrale viene affidato al notaio, il quale dovrà procedere al preventivo controllo di legalità, mentre il ruolo dell'ente pubblico viene ridotto alla mera verifica della regolarità formale della documentazione.

In particolare, analizzando il contenuto del comma 3 dell'[art. 22 C.T.S.](#), si osserva che se il notaio non ritiene sussistere le condizioni per la costituzione dell'ente o il patrimonio minimo, deve dare comunicazione motivata ai fondatori o agli amministratori dello stesso ente entro 30 giorni.

In questo caso, se i fondatori o gli amministratori insistono per l'iscrizione, entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione da parte del notaio, possono domandare all'ufficio del R.U.N.T.S. di disporre l'iscrizione; la domanda si intende negata con il meccanismo del silenzio rigetto nel termine di 60 giorni dalla sua presentazione.

Ritornando al tema del patrimonio minimo richiesto ai fini dell'acquisizione della personalità giuridica, bisogna evidenziare che se lo stesso è costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore o società di revisione legale. Secondo le disposizioni del comma 5, quando il patrimonio risulta diminuito di oltre un terzo a causa di perdite, l'organo di amministrazione deve deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo oppure la trasformazione, la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, la fusione o lo scioglimento dell'ente.

L'[articolo 23](#) contiene le norme relative all'ammissione degli associati precisando come tali disposizioni siano applicabili anche alle fondazioni del Terzo Settore il cui statuto preveda la costituzione di un organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, in quanto compatibili e ove non derogate dallo statuto. A tal proposito, bisogna evidenziare che il legislatore ha voluto lasciare ampia autonomia relativamente sia all'organo competente a decidere l'eventuale ammissione di nuovi soggetti, sia alle procedure da adottare per consentire l'ammissione di nuovi fondatori o di nuovi partecipanti all'iniziativa.

Solitamente, nelle fondazioni non si prevede l'ammissione di nuovi fondatori in quanto la fondazione viene, generalmente, definita come un complesso di beni destinati al perseguimento di uno specifico scopo. Tale personificazione dell'ente permette di giustificare la circostanza che il patrimonio non appartiene a nessun soggetto specifico (nemmeno al fondatore) ma è destinato unicamente al raggiungimento dello scopo per il quale l'ente è costituito.

Oggi, però, è sempre più frequente il ricorso alla fondazione di partecipazione, dove è dedicato spazio anche all'elemento personale tramite la creazione di una vera e propria Assemblea dei sovventori, che si pone quale organo di indirizzo dell'attività dell'ente. Pertanto, l'organo competente a decidere sull'ammissione di nuovi fondatori/partecipanti può essere individuato: nell'Assemblea per le fondazioni che la prevedono (f.d.p.), nel Consiglio di Amministrazione nelle fondazioni "*tradizionali*".

Sembra doveroso, a questo punto, affrontare sinteticamente la fattispecie delle fondazioni di partecipazione.

Con riferimento a tale figura, bisogna sottolineare che il dato comune sembra rappresentato dall'attribuzione statutarie delle funzioni di indirizzo dell'ente ad un organismo che si configura come una vera e propria assemblea, mentre agli amministratori sono assegnate solo mansioni esecutive.

L'organizzazione è articolata in modo da garantire la partecipazione dei conferenti in funzione attuativa e di controllo del rispetto del vincolo di destinazione del patrimonio. Vi è una tendenziale apertura della struttura organizzativa al reclutamento di coloro che effettuano, anche in tempi successivi, apporti patrimoniali funzionali al



perseguimento dello scopo. Vi è una tendenziale adozione del sistema maggioritario all'interno degli organi di indirizzo, di controllo ed esecutivi, oltre che ricorrere a modelli organizzativi a democrazia imperfetta, nei quali la misurazione del valore proporzionale del voto singolo è condizionata o dall'entità dell'apporto o dalla natura, propria del votante, di soggetto esponenziale degli interessi della collettività.

I sottoscrittori si possono distinguere in “fondatori”, partecipanti “ordinari”, “sostenitori” o “benemeriti” in ragione del contributo versato; è previsto in alcuni statuti che tali soggetti si costituiscano in assemblea o vi nominino i loro rappresentanti. Significativo è il caso in cui l'atto costitutivo preveda per la dotazione patrimoniale della fondazione la sottoscrizione da parte dei fondatori di una “quota di capitale”, cui è commisurato il potere di gestione dell'ente. Si rileva anche che il fondatore o i fondatori tendono ad assicurarsi un controllo costante sull'attività della persona giuridica partecipando direttamente al consiglio di amministrazione, ovvero eleggendovi un proprio rappresentante, o ancora, in ragione del maggior contributo versato all'atto di costituzione della fondazione, riservandosi il diritto di nominare in seno all'organo di amministrazione un maggior numero di consiglieri.

Alla luce di quanto sopra esposto, bisogna però evidenziare che con l'emanazione del [D.Lgs. 117/2017](#) viene stabilito che ogni E.T.S. dovrà rispettare il principio di democraticità, venendo di fatto meno la possibilità di ricorrere a modelli organizzativi a democrazia imperfetta che prevedono un potere di voto condizionato dalla natura o dall'entità dell'apporto.

In particolare, con l'introduzione del “nuovo” Codice del Terzo Settore, anche nel caso in cui venissero create diverse categorie di soci, è fatto obbligo di prevedere in capo alle diverse categorie gli stessi diritti ed obblighi spettanti a tutti i soci.

### **3.2.2 Organi sociali, amministrazione e controllo**

L'[articolo 24](#) disciplina il funzionamento dell'organo assembleare. Le disposizioni riguardano, principalmente, gli E.T.S. costituiti in forma di associazione, ma il comma 6 del presente articolo fa riferimento anche a tutte quelle fondazioni che presentano un organo assembleare, riferendosi implicitamente anche alle fondazioni di partecipazione.

Il presente articolo contiene le disposizioni in merito al diritto di voto prevedendo, in particolare, il voto per teste, ma con possibilità di deroga statutaria nel caso in cui l'associato sia un ente del terzo settore. Tale deroga è, comunque, sottoposta al limite di 5 voti attribuibili a ciascun ente.

Il C.T.S. prevede, inoltre, un periodo minimo di appartenenza all'ente ai fini dell'esercizio del diritto di voto, pari a 3 mesi; tale limite temporale risulta, comunque, derogabile in difetto.

Per quanto attiene, invece, la delega del voto, viene disposto che ciascun associato può farsi rappresentare in assemblea da un altro associato esclusivamente mediante delega scritta, ma ciascun associato può rappresentare fino ad un massimo di tre associati. Per agevolare la partecipazione attiva alla vita della fondazione e favorire il rispetto del criterio di democraticità posto alla base delle scelte dell'ente, è consentito di potere prevedere per statuto l'intervento degli associati in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione, o ancora l'espressione del voto per corrispondenza o in via elettronica.

Il successivo [articolo 25](#) elenca le competenze inderogabili dell'organo assembleare:

- nomina e revoca il soggetto incaricato della revisione legale;
- approva il bilancio;
- delibera sulla responsabilità dei componenti degli organi sociali e promuove eventuali azioni di responsabilità;
- delibera sull'esclusione dei fondatori (se tale competenza non è attribuita ad altro organo);
- delibera sulle modifiche dello statuto;
- delibera lo scioglimento e le eventuali operazioni straordinarie;
- delibera sugli altri oggetti attribuiti dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto alla sua competenza

In ragione delle motivazioni sopra esposte riguardanti la presenza di un organo assembleare nelle fondazioni, tale articolo si riferisce in modo particolare alle associazioni, ma il comma 3 consente alle fondazioni di attribuire all'organo assembleare o di indirizzo di cui si prevede la costituzione, la competenza a deliberare su uno o più degli oggetti sopra esposti, nei limiti in cui ciò sia compatibile con la natura dell'ente quale fondazione e nel rispetto della volontà del fondatore.

Pertanto, nelle fondazioni “*tradizionali*” le competenze inderogabili elencate dall’art. 25 saranno poste in capo al Consiglio di Amministrazione, che si configura come organo di indirizzo ed esecutivo; nelle fondazioni di partecipazione, data la natura facoltativa del comma 3, spetta all’autonomia statutaria stabilire quali competenze affidare all’assemblea e quali all’organo amministrativo, il tutto nei limiti in cui la scelta sia compatibile con la natura dell’ente quale fondazione e nel rispetto della volontà del fondatore.

L’[art. 26](#) prevede l’obbligo, per le fondazioni E.T.S., di nominare un organo amministrativo, disponendo che per le regole di nomina si applica l’[art. 2382 C.c.](#)

Qualora l’organo amministrativo abbia natura collegiale, lo statuto deve prevedere le regole di funzionamento dello stesso (quorum di validità delle sedute, eventuali necessità di maggioranze qualificate per assumere le deliberazioni) o demandare la fissazione delle stesse ad apposito regolamento.

Entro 30 giorni dalla loro nomina, gli amministratori devono chiedere l’iscrizione al R.U.N.T.S., indicando le generalità di ciascuno e indicando a quali tra loro è attribuita la rappresentanza dell’ente.

Gli amministratori hanno un potere di rappresentanza generale, e le eventuali limitazioni a tale potere non sono opponibili ai terzi se non sono iscritte nel R.U.N.T.S.

Le fondazioni che prevedono la costituzione di un organo assembleare possono prevedere che uno o più amministratori vengano scelti tra gli appartenenti alle diverse categorie di associati, o attribuire il potere di nomina ad altri E.T.S.. La nomina della maggioranza degli amministratori è, in ogni caso, riservata all’assemblea.

Passando alla trattazione delle disposizioni relative all’organo di controllo, è fondamentale evidenziare che l’articolo 30 dispone l’obbligo di nomina di un organo di controllo, anche monocratico.

Con riferimento alle fondazioni del TS, pertanto, non si terrà conto del superamento o meno di determinati limiti, ma la disciplina dell’organo di controllo ha carattere inderogabile, con conseguente obbligo per gli enti di conformare gli statuti al dettato normativo.

Per le regole di nomina dell’organo di controllo si applica l’[art. 2399](#), i componenti dell’organo devono essere scelti tra le categorie di soggetti di cui all’[art. 2397](#).

Il presente articolo elenca, poi, i compiti spettanti all'organo di controllo:

- vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento;
- esercitare il controllo contabile nel caso in cui non sia stato nominato un revisore esterno; in tal caso almeno un suo componente deve essere iscritto nel registro dei revisori;
- esercitare compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli [artt. 5, 6, 7 e 8](#);
- attestare che il bilancio sociale (se redatto) sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui all'[art. 14](#).

Con riferimento alla Revisione legale dei conti è importante sottolineare che la nomina di un revisore legale o società di revisione diviene obbligatoria quando vengono superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

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

L'obbligo cessa se non vengono superati i limiti sopra esposti per 2 esercizi consecutivi. La nomina diviene obbligatoria anche quando sono stati costituiti patrimoni destinati ad uno specifico affare.

### **3.2.3 Regime fiscale fondazioni E.T.S.**

Le disposizioni fiscali applicabili agli enti del terzo settore sono contenute all'interno del titolo X del Codice del Terzo Settore, in particolare gli artt. da [79](#) a [83](#) contengono le norme generali applicabili agli E.T.S. indipendentemente dalla forma giuridica adottata. Alle fondazioni E.T.S. vengono applicate le disposizioni generali in quanto non sono previste norme specifiche applicabili a tale tipologia di ente.

Entrando più nello specifico delle norme dettate dal Codice, l'[art. 79](#) dispone che agli E.T.S. si applicano sia le norme fiscali contenute all'interno del [D.Lgs. 117/2017](#) sia le norme contenute all'interno del titolo II del Tuir in quanto compatibili.

Una differenza sostanziale in ambito di applicazione del regime fiscale risiede nella qualificazione dell'ente come commerciale o non commerciale.

Per verificare l'appartenenza ad uno dei 2 "gruppi" di E.T.S. sopra prospettati, è prevista l'applicazione di criteri oggettivi che permettono di qualificare l'ente come commerciale o meno, tenendo conto delle attività da essi svolte e delle modalità operative concretamente impiegate.

Sono 2 i criteri identificati per stabilire se gli stessi svolgono attività commerciali o meno:

- gratuità;
- non superamento dei costi effettivi, intendendo sia i costi di diretta imputazione sia i costi indiretti.

L'attività si considera comunque non commerciale qualora i ricavi non superino del 5% i relativi costi per un massimo di 2 periodi di imposta consecutivi.

Sono, inoltre, previste disposizioni che riguardano le singole attività, come nel caso:

- dell'attività di "ricerca scientifica di particolare interesse sociale" indicata nella *lett. h)*, [art. 5 C.T.S.](#), la quale viene considerata non commerciale se:
  - svolta direttamente dagli enti del Terzo Settore, diversi dall'impresa sociale, la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti;
  - affidate dagli E.T.S. ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal [D.P.R. n.135/2003](#);
- delle attività di cui agli articoli 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.

Viene, poi, dettato anche un elenco di attività detassate con presunzione assoluta, ma ciò vale solo per gli E.T.S. non commerciali:

- raccolte fondi pubbliche, occasionali, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze, campagne di sensibilizzazione, anche attraverso la cessione di beni di “modico valore” o di servizi ai sovventori;
- contributi erogati da P.P.A.A., finalizzati allo svolgimento delle attività istituzionali di interesse generale dell’ente.

Si considerano, inoltre, entrate da attività non commerciali:

- contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative;
- ogni altra entrata assimilabile alle precedenti,
- compresi proventi ed entrate considerate non commerciali commi 2-3-4 dell’[art. 79](#),
- compreso il valore normale di cessioni/prestazioni afferenti attività svolte con modalità non commerciali.

Una fondazione E.T.S., invece, diviene fiscalmente “*E.T.S. commerciale*” quando:

- proventi da attività di interesse generale di cui all’art. 5, svolte con modalità per cui i corrispettivi > costi effettivi;
- proventi da “*attività diverse*” [art. 6](#) (al netto dei proventi da sponsorizzazioni) sono superiori alle entrate da attività non commerciali.

Il mutamento di qualifica, da E.T.S. non commerciale a E.T.S. commerciale, opera a partire dal periodo d’imposta in cui l’Ente assume rilevanza commerciale.

L’[articolo 80 del C.T.S.](#) dispone il regime forfetario generale applicabile agli E.T.S. non commerciali, ed in particolare il reddito d’impresa (soggetto ad I.R.E.S. 24%) viene determinato nel seguente modo:

- ricavi da attività “*di interesse generale*”, “*diverse*” e da “*raccolta fondi*”, quando sono svolte con “*modalità commerciali*”, su cui applicare i coefficienti di redditività;
- plusvalenze, sopravvenienze attive, dividendi, interessi e proventi immobiliari ([artt. 86-88-89-90 T.U.I.R.](#)).

Il presente articolo riprende l’attuale [art. 145 T.U.I.R.](#), alleggerendo il carico impositivo mediante la riduzione delle percentuali per scaglioni come di seguito esposto:

- attività di prestazioni di servizi:

1. ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7%;
2. ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10%;
3. ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17%;

• altre attività:

1. ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5%;
2. ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7%;
3. ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14%.

Soffermandoci sulle caratteristiche del regime forfetario, è importante evidenziare tre particolarità:

- riportabilità delle perdite ante opzione;
- esclusione da studi di settore, parametri e nuovi indici di affidabilità fiscale;
- l’IVA si applica nei modi ordinari (detrazione analitica ‘imposta da imposta’).

L’[art. 82](#) reca disposizioni riguardanti le imposte indirette e i tributi locali applicabili agli enti del Terzo Settore e, pertanto, anche alle fondazioni E.T.S.

Vengono di seguito schematizzate e sintetizzate le attività per quali è previsto un regime speciale, e il relativo regime applicabile:

- Donazioni a favore di E.T.S. utilizzate nell’attività statutaria: NO imposte successioni/donazioni e ipotecarie e catastali;
- Atti costitutivi e modifiche statutarie, incluse operazioni straordinarie: imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa;
- Modifiche statutarie per adeguarsi a modifiche normative: NO imposta di registro;
- Trasferimenti a titolo oneroso di immobili o diritti reali immobiliari a favore di E.T.S., a condizione che siano direttamente utilizzati entro 5 anni in diretta attuazione degli scopi istituzionali e che l’E.T.S. lo dichiari nell’atto al momento della stipula: imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa ([art. 82](#), comma 4);
- Tutti gli atti posti in essere o richiesti dagli E.T.S.: NO imposte di bollo ([art. 82](#), comma 5);

- Atti e provvedimenti relativi agli E.T.S.: NO tasse CC. GG. ([art. 82](#), comma 10)
- Immobili posseduti e utilizzati da “E.T.S. non commerciali” destinati esclusivamente ad attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali: NO I.M.U. e T.A.R.I. ([art. 82](#), comma 6)
- Attività di intrattenimento *ex* tariffa [D.P.R. 640/1972](#) svolte da E.T.S. occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni/ricorrenze/ campagne di sensibilizzazione, a condizione che sia data comunicazione alla SIAE prima di ciascuna manifestazione: NO imposta sugli intrattenimenti ([art. 82](#), comma 9).

Per quanto riguarda il tema delle deduzioni e detrazioni spettanti per le erogazioni liberali effettuate, il Codice del Terzo Settore dispone una Detrazione IRPEF pari al 30% degli oneri sostenuti per le liberalità in denaro o in natura a favore di tutti gli E.T.S. per un importo massimo di euro 30.000/anno; una deduzione massima pari al 10% del reddito complessivo dichiarato per le liberalità in denaro o in natura a favore di tutti gli E.T.S. effettuate da persone fisiche/società/enti. È importante sottolineare che l'eventuale eccedenza è scomputabile fino al quarto periodo di imposta successivo. Per evitare il cumulo di diverse detrazioni e deduzioni, il Codice del Terzo Settore dispone che i soggetti che effettuano le liberalità ai sensi del presente articolo non possono cumulare la deducibilità/detraibilità con nessun'altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione/detrazione da altre norme relative alla medesima liberalità.



### 3.3 ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE

A cura di SARA AUGUADRO, CRISTIANA GIAMPETRUZZI e BARBARA FARNÈ

#### 3.3.1 Caratteristiche e peculiarità <sup>[65]</sup>

Le Associazioni di Promozione Sociale sono, nel [Codice del Terzo Settore \(D. Lgs. 117/2017\)](#), una figura “tipica” degli E.T.S., pertanto l’adozione di tale “schema” codicistico richiede il rispetto, *in primis* delle regole proprie delle A.P.S. e, successivamente, di quelle applicabili alla generalità degli E.T.S. Per poter comprendere appieno gli aspetti che devono essere valutati si riporta di seguito una *check list* di alcuni elementi che devono essere presi in considerazione.

	REQUISITI	Art. CTS	REGOLE	VERIFICA/NOTE
1	SOGGETTO GIURIDICO	Art. 4	Tipologia di ente	
2	AIG	Art. 5	Tipologia di settore di attività di interesse generale nel rispetto delle norme particolari che regolano ciascun settore.	Attività prevista dall’Art.5, lettera: _____
3	ATTIVITÀ DIVERSE	Art. 6	Novero di attività non riconducibili nei settori di attività di interesse generale. Rispetto dei requisiti del decreto ministeriale sulle attività diverse.	
4	NUMERO SOCI	Art. 35, comma 1	Verifica del numero dei soci alla costituzione e successivamente	Da libro soci n. _____
5	PROCEDURA AMMISSIONE SOCI	Artt. 23 e 35	Procedura per l’ammissione nuovi soci. Verifica se esistono limitazioni all’ammissione.	
6	TIPOLOGIA DI SOCI	Art. 35, comma 1	Soci persone fisiche e/o persone giuridiche.	
7	TIPOLOGIE DI PROVENTI/ENTRATE	Artt. 5, 6 e 7	Q.a., contributi pubblici e privati, donazioni, lasciti testamentari, rendite patrimoniali, attività di raccolta fondi, corrispettivi da enti pubblici, corrispettivi da privati.	
8	FISCALITÀ	Art. 79	Per le AIG svolte: - confronto ricavi e costi effettivi.	
9	CONVENZIONI	Art. 56	Verificare se sono presenti convenzioni e modalità di remunerazione delle stesse.	
10	LAVORATORI	Art. 36	Rapporto tra numero di volontari e soggetti remunerati. Rapporto tra numero di soci e soggetti remunerati.	

<sup>65</sup> Articoli specifici: Art. [35](#), [36](#), [85](#), [86](#) D. Lgs. 117/2017 (C.T.S.)

11	REMUNERAZIONE LAVORATORI O CHI RIVESTE CARICHE SOCIALI	Art. 8	Rispetto del divieto di distribuzione indiretta di utili.	
12	ORGANO DI CONTROLLO/ REVISIONE LEGALE DEI CONTI	Artt. 30 e 31	Verifica dei limiti dimensionali su SP, CE e media lavoratori.	
13	VOLONTARI	Art. 17	Attività gratuita, rimborso spese, se sono volontario non posso essere retribuito.	
14	CONSIGLIO DIRETTIVO	Art. 34	Composizione del Consiglio Direttivo.	
15	SOGGETTO CHE NOMINA IL CD	Art. 26	Nomina a cura dell'assemblea o di altri soggetti.	
16	MODIFICHE STATUTARIE		Atto pubblico se p.g.	
17	CONTABILITÀ E BIULANCIO	Art. 13	Volume delle entrate.	
18	BILANCIO SOCIALE	Art. 14	Volume ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate.	

La compilazione della presente *check list* consente di effettuare una prima verifica se la struttura della Associazione di Promozione Sociale è legittimamente adottabile.

Di seguito il rispetto delle norme particolari regolanti le A.P.S. e, successivamente, di quelle applicabili alla generalità di E.T.S. di cui le A.P.S. costituiscono un soggetto tipizzato.

### 3.3.2 Soggetto giuridico

L'[art. 35](#), comma 1 del D.Lgs. 117/2017 definisce le A.P.S. come Enti del Terzo Settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale per lo svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più attività di cui all'[art. 5 D. Lgs. 117/2017](#), avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati.

Il comma 2 dell'[art.35 del D.Lgs. 117/2017](#), contiene specifiche limitazioni, già presenti nella vigente Legge n.383/2000, legge quadro delle A.P.S. prima delle Riforma del Terzo Settore, specificando che le A.P.S. non possono disporre discriminazioni di qualsiasi natura sia in relazione all'ammissione degli associati, che al diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa. Se successivamente alla costituzione il numero degli associati scende sotto il minimo previsto dalla legge, esso deve essere integrato

entro un anno, trascorso il quale l'A.P.S., se non formula richiesta d'iscrizione in un'altra sezione del R.U.N.T.S., viene cancellata dalla sezione A.P.S. del R.U.N.T.S., diventando così altro ente del terzo settore.

### 3.3.3 Denominazione

La denominazione sociale deve contenere l'indicazione di Associazione di Promozione Sociale o l'acronimo A.P.S.

### 3.3.4 Pubblicità

Le A.P.S. si iscrivono in apposita sezione del registro unico nazionale del Terzo Settore (R.U.N.T.S.) e indicano gli estremi dell'iscrizione negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico. Le A.P.S. già esistenti alla data di istituzione del R.U.N.T.S. vengono automaticamente iscritte al medesimo, salva la verifica della sussistenza dei requisiti da parte degli uffici competenti.

### 3.3.5 Tipologia degli associati

La [Nota n.1082 del 5 febbraio 2020 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali](#) ha chiarito che la definizione di compagine associativa di un E.T.S. può contemplare la presenza di persone fisiche e di soggetti collettivi. Ma tale autonomia trova una limitazione importante per le A.P.S. di carattere sia qualitativo che quantitativo. Da un punto di vista qualitativo definisce i soggetti collettivi ammissibili come E.T.S. o enti senza scopo di lucro. La seconda limitazione, di carattere qualitativo, dispone che il numero di soggetti E.T.S. o senza scopo di lucro non devono essere superiori al 50% delle A.P.S. associate. Le limitazioni sopra descritte sono volte a "salvaguardare" la profilazione delle A.P.S., il mancato rispetto delle richiamate disposizioni, non preclude la possibilità di qualificarsi come E.T.S. ma unicamente di iscriversi nella sezione delle A.P.S. Pertanto, la qualifica di E.T.S. potrà essere mantenuta iscrivendosi ad altra diversa sezione che non sia quella delle Associazioni di Promozione Sociale.

### 3.3.6 Attività di interesse generale

Le attività di interesse generale devono essere svolte nei confronti dei propri associati, di loro familiari (scopo mutualistico, già presente nella Legge 383/2000) o di terzi sog-

getti terzi rispetto all'organizzazione (destinazione delle attività). Rimane elemento centrale, come per tutti gli E.T.S., lo svolgimento in via esclusiva o principale di una o più attività di interesse generale. La riconducibilità delle diverse attività che un ente svolge nel perimetro delle attività di interesse generale, codificate all'art. 5 del C.T.S., è esercizio di "fine" costruzione per individuare il dettato normativo che consente di qualificare come attribuibile a un determinato settore un'attività svolta.

### 3.3.7 Risorse economiche

Le attività che svolge un E.T.S. si possono così rappresentare:

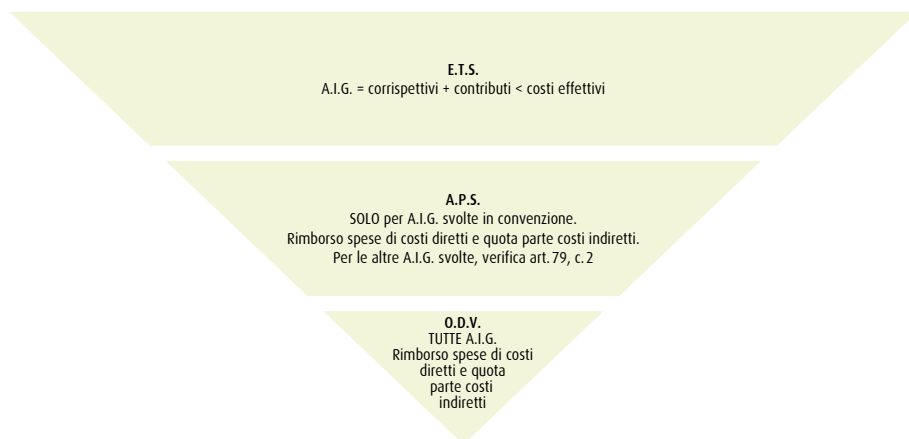


Le attività diverse sono sicuramente commerciali mentre le attività di raccolta fondi di cui all'art. 7 c.1 sono sicuramente non commerciali.

Rimane da chiarire la natura delle attività di interesse generale che devono essere svolte in via esclusiva o principale e per le quali il legislatore, all'[articolo 79](#) introduce un nuovo paradigma di commercialità legato alla verifica di cui sotto:



Il criterio guida per determinare la natura delle Attività di Interesse Generale esercitate (marginalità), trova però modulazione via via più stringente, passando dagli E.T.S. generici alle Associazioni di promozione sociale per arrivare alle organizzazioni di volontariato.



Come graficamente indicato nella piramide rovesciata la verifica della marginalità sulle attività di interesse generale viene via via ridimensionata: da una “tolleranza” del 5% dei ricavi da corrispettivo sui costi complessivi, all’obbligo, per le Associazioni di Promozione Sociale, di svolgere le attività di interesse generale in convenzione o con rimborso spese di costi diretti e quota parte dei costi indiretti, oltre che per le altre attività di interesse generale svolte mediante la verifica di cui all’[art. 79, comma 2](#). Una nota sostanziale: se l’attività di interesse generale svolta a corrispettivo è l’attività esclusiva, la riqualificazione tra le attività diverse farebbe venir meno la possibilità di inquadrare l’organizzazione tra gli E.T.S. e pertanto si avrebbe una perdita di qualifica di ente di terzo settore.

### 3.3.8 Lavoratori

L’[art. 36 del C.T.S.](#) stabilisce che le A.P.S. possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure nei limiti occorrenti a qualificare o

specializzare l'attività svolta. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al 50% del numero dei volontari o al cinque per cento del numero degli associati.

Il vincolo è legato alla natura volontaristica pensata dal legislatore per queste realtà dove l'apporto dei volontari rispetto ai lavoratori, sia dipendenti che autonomi, qualifica la natura di questo ente del terzo settore.

È un vincolo stringente che, soprattutto nel caso di organizzazioni che svolgono servizi di pubblica utilità senza soluzione di continuità (h24, 365 giorni l'anno) per le quali il rispetto dello stesso rischia di penalizzare l'efficienza e l'efficacia del servizio.

### 3.3.9 Volontari

L'[art. 17 del D. Lgs 117/2017](#) definisce le regole della figura del volontario all'interno degli E.T.S. I volontari non occasionali dovranno essere tracciati, mediante l'iscrizione in un apposito registro del volontariato, non potranno percepire alcun tipo di compenso, se non rimborsi spese a piè di lista, per spese effettivamente sostenute e documentate inerenti all'attività prestata nei confronti dell'E.T.S., entro limiti stabiliti dall'ente stesso. Sono vietati rimborsi spese forfettari. Il comma 4 dell'[art. 17](#) introduce la possibilità per i volontari di utilizzare l'autocertificazione delle spese sostenute, entro il limite di 10 euro giornalieri e 150 euro mensili, si consiglia però di non utilizzare questa pratica, difficile da monitorare, ma di attenersi alle regole indicate dal terzo comma dell'[art. 17](#), più trasparenti e controllabili.

La qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l'ente in cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività di volontariato. La [Nota Ministeriale 6214 del 9/7/2020](#) ha specificato che è considerata attività di volontariato anche l'attività relativa all'esercizio della titolarità di una carica sociale, in quanto strumentale all'implementazione dell'oggetto sociale dell'ente" per cui se un socio eletto nel consiglio non riceve per la carica alcun compenso sarà considerato "volontario" e non potrà svolgere all'interno dell'E.T.S. alcuna altra mansione retribuita. Le cariche possono però anche essere retribuite, nei limiti consentiti dall'[art. 36 del D.Lgs.117/2017](#), ma si deve anche tenere conto che, riprendendo la Nota 6214, "la

*corresponsione al titolare di una carica sociale, da parte della medesima organizzazione di appartenenza, di un compenso a fronte di attività svolta, diversa da quella riguardante l'incarico rivestito, incontra ulteriori limitazioni afferenti da un lato ad eventuali profili di conflitto di interesse; dall'altro al divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili, di cui al sopra richiamato articolo 8 commi 2 e 3 lettera a). In ogni caso, per le organizzazioni di volontariato e per le associazioni di promozione sociale dovrà tenersi conto delle previsioni rispettivamente di cui agli [articoli 33](#), comma 1 e [36](#). Con riferimento all'ulteriore caso richiamato da codesto Ufficio, si precisa che non risulta particolarmente problematica la possibilità per un soggetto che ha svolto attività retribuita per conto dell'ente di candidarsi a ricoprire una carica sociale; dovrà aversi invece cura che all'avvio dell'attività di titolare della carica sociale la prestazione retribuita sia terminata e che in costanza di incarico non ne vengano commissionate di ulteriori”.*

### **3.3.10 Aspetti fiscali**

Per le A.P.S., sulla base di quanto previsto dall'[art. 85 del D.Lgs.117/2017](#), (che riprende l'[art.148 del T.U.I.R.](#) “Enti di tipo associativo” che cesserà di essere applicato quando entreranno in vigore le disposizioni del C.T.S.), non si considerano attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali nei confronti degli associati e dei familiari e conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici; non si considerano, altresì, commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali. Il comma 3 del medesimo articolo individua le attività che sono invece considerate comunque commerciali (tra cui ad esempio le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, le erogazioni di utenze, le prestazioni di trasporto), mentre il successivo comma 4 individua per le somministrazioni di alimenti e bevande e per l'organizzazione di viaggi e soggiorni le condizioni da soddisfare per la non commercialità ai fini fiscali: a. attività complementare a quella istituzionale ed effettuata nei confronti di associati e familiari conviventi; b. svolta senza avvalersi di strumenti pubblicitari o diffusione di informazioni a soggetti diversi dagli associati . L'[art. 86](#) introduce la possibilità, in relazione alle attività commerciali svolte, per le A.P.S. che nel periodo precedente hanno per-

cepito ricavi non superiori a 130.000,00 euro, o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione Europea, di applicare un regime forfettario per il pagamento dell'imposta I.R.E.S., pari ad un reddito imponibile con un coefficiente di redditività pari al 3%. Tale percentuale è la stessa applicata fino ad oggi alle Associazioni che facevano richiesta di applicazione della [L. 398/91](#) che, nata per le associazioni sportive, poteva essere utilizzata anche dalle associazioni Pro-Loco e dalle Associazioni senza fini di lucro con l'estensione delle agevolazioni introdotte dal Decreto-Legge n. 417/1991, art. 9 bis. La successiva [Legge n. 350/2003, all'art. 2 comma 31](#), stabilì che il regime fiscale agevolato potesse essere applicato anche ad associazioni bandistiche e cori amatoriali, compagnie filodrammatiche, associazioni di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro. Anche la [L. 398/91](#) cesserà di essere applicata quando entreranno in vigore le disposizioni del C.T.S.

In linea con la Circolare della Fondazione Nazionale dei Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, ultima versione aggiornata al 1 agosto 2021 "*Riforma del Terzo Settore: elementi professionali e criticità applicative (F.D.C. & C.N.D.C.E.C.)*"<sup>[66]</sup>, si ritiene che:

"Sotto il profilo dell'Iva, limitandosi l'art. 85 all'esenzione dalle sole imposte dirette, si ritiene ancora applicabile l'[art. 4, co. 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

<sup>66</sup> capitolo A.P.S., da pagina 170.



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, T.U.I.R.](#), il C.T.S. riconosce alle A.P.S. anche 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 similari), 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 I.R.E.S. i redditi derivanti dagli immobili impiegati esclusivamente nell'esercizio delle attività istituzionali.

In conclusione, è doveroso ricordare che le A.P.S. (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 E.T.S. neo-costituiti o, comunque, con periodi d'imposta inferiori all'anno) potranno fruire di un importante

regime forfetario (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. A ulteriore precisazione, si ricorda che le A.P.S. in regime forfetario 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 C.T.S. fruite dalle A.P.S. si menziona anche l'esenzione dalla presentazione del Modello E.A.S.

La **questione IVA** e la **questione relativa alla possibilità di utilizzare il regime forfetario anche da parte di quei soggetti che risulteranno avere una prevalenza di proventi da attività commerciale** ci sembra molto interessante per la sopravvivenza di tutti i piccoli enti che risulteranno avere queste caratteristiche.

Pur condividendo il punto di vista della Circolare si attendono però chiarimenti in merito dal Ministero quanto prima.

In base all'[art. 56 del D. Lgs.117/2017](#), le amministrazioni pubbliche possono sottoscrivere, con le A.P.S. iscritte al R.U.N.T.S. da almeno sei mesi, convenzioni finalizzate allo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali d'interesse generale, se più favorevoli rispetto al ricorso al mercato, tali "*convenzioni*" però possono prevedere esclusivamente il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate. Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, anche 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, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni e le Agenzie di cui al [D. Lgs. 300/1999](#); fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI. Le quote e i contributi corrisposti alle A.P.S. non sono imponibili ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti.

### 3.4 ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO

A cura di WALTER CERIOLI, BARBARA FARNÈ

Le organizzazioni di volontariato sono nel Codice del Terzo Settore (D. Lgs. 117/2017) una figura “tipica” degli E.T.S., pertanto l’adozione di tale “schema” codicistico richiede il rispetto, in primis delle regole proprie delle O.D.V. e, successivamente, di quelle applicabili alla generalità degli E.T.S..

Per poter comprendere appieno gli aspetti che devono essere valutati si riporta di seguito una check list di alcuni elementi che devono essere presi in considerazione.

	REQUISITI	Art. CTS	REGOLE	VERIFICA/NOTE
1	SOGGETTO GIURIDICO	Art. 4	Tipologia di ente	
2	AIG	Art. 5	Tipologia di settore di attività di interesse generale nel rispetto delle norme particolari che regolano ciascun settore.	Attività prevista dall’Art.5, lettera: _____
3	ATTIVITÀ DIVERSE	Art. 6	Novero di attività non riconducibili nei settori di attività di interesse generale. Rispetto dei requisiti del decreto ministeriale sulle attività diverse.	
4	NUMERO SOCI	Art. 32, comma 1 E1bis	Verifica del numero dei soci alla costituzione e successivamente	Da libro soci n. _____
5	PROCEDURA AMMISSIONE SOCI	Artt. 23 e 35	Procedura per l’ammissione nuovi soci. Verifica se esistono limitazioni all’ammissione.	
6	TIPOLOGIA DI SOCI	Art. 35, comma 3	Soci persone fisiche e/o persone giuridiche.	
7	TIPOLOGIE DI PROVENTI/ENTRATE	Artt. 5, 6 e 7	Q.a., contributi pubblici e privati, donazioni, lasciti testamentari, rendite patrimoniali, attività di raccolta fondi, corrispettivi da enti pubblici, corrispettivi da privati.	
8	FISCALITÀ	Art. 79 comma 2 e art.33 comma 3	Per le AIG svolte: - confronto ricavi e costi effettivi.	
9	CONVENZIONI	Art. 56 (art.57)	Verificare se sono presenti convenzioni e modalità di remunerazione delle stesse.	
10	LAVORATORI	Art. 33	Rapporto tra numero di associati, volontari e dipendenti.	
11	REMUNERAZIONE LAVORATORI O CHI RIVESTE CARICHE SOCIALI	Art. 8	Rispetto del divieto di distribuzione indiretta di utili.	

12	ORGANO DI CONTROLLO/ REVISIONE LEGALE DEI CONTI	Artt. 30 e 31	Verifica dei limiti dimensionali su SP, CE e media lavoratori.	
13	VOLONTARI	Art. 17	Attività gratuita, rimborso spese, se sono volontario non posso essere retribuito.	
14	CONSIGLIO DIRETTIVO	Art. 34	Composizione del Consiglio Direttivo.	
15	SOGGETTO CHE NOMINA IL CD	Art. 26	Nomina a cura dell'assemblea o di altri soggetti.	
16	MODIFICHE STATUTARIE		Atto pubblico se p.g.	
17	CONTABILITÀ E BIULANCIO	Art. 13	Volume delle entrate.	
18	BILANCIO SOCIALE	Art. 14	Volume ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate.	

La compilazione della presente *check list* consente di effettuare una prima verifica se la struttura della Organizzazione di volontariato è legittimamente adottabile.

Di seguito il rispetto delle norme particolari regolanti le O.D.V. e, successivamente, di quelle applicabili alla generalità di E.T.S. di cui le O.D.V. costituiscono un soggetto tipizzato.

### 3.4.1 Soggetto giuridico

La qualifica di organizzazione di volontariato è riservata esclusivamente agli enti associativi (associazioni), pertanto una diversa forma giuridica (fondazione o altro) preclude “*ab origine*” la possibilità di qualificarsi come O.D.V. ai sensi del Codice del Terzo Settore.

Analoga previsione era presente anche nella normativa precedente, ex [L. 266/91](#), ma nella realtà vi erano fondazioni, segnatamente di partecipazione, iscritte nei registri provinciali delle O.D.V.

In siffatta situazione la trasmigrazione automatica per quegli enti iscritti nei registri di cui all'art. 4 della Legge 266/91 pone un problema in ordine alla struttura giuridica con necessità di procedere ad una trasformazione (fondazione associazione).

### 3.4.2 Numero degli associati

L'[art. 32 C.T.S.](#) stabilisce che le O.D.V. devono essere costituite da un numero non infe-

riore a 7 persone fisiche o a 3 O.D.V., pertanto un'O.D.V. può anche essere un'associazione di associazioni.

Se, successivamente alla costituzione, il numero degli associati scende sotto il minimo previsto dalla legge, esso deve essere integrato entro un anno, trascorso il quale l'O.D.V. viene cancellata dal R.U.N.T.S. se non formula richiesta d'iscrizione in un'altra sezione del medesimo. La perdita della qualifica di O.D.V. non comporta la fuoriuscita dal novero degli E.T.S. (situazione complessa poiché comporterebbe la devoluzione del patrimonio formatesi in costanza di qualifica), ma la semplice "declassazione" ad altro ente di terzo settore.

Gli atti costitutivi o gli statuti delle O.D.V. possono prevedere l'ammissione come associati di altri E.T.S. (non O.D.V.) o di altri enti senza scopo di lucro, a condizione che il loro numero sia minore o uguale al 50% del numero delle O.D.V. associate. Il carattere peculiare delle O.D.V. viene "salvaguardato" anche nella fattispecie delle organizzazioni di secondo livello (associazione di associazioni) per le quali è prescritto che gli enti associati, in qualità di organizzazioni volontariato, siano almeno pari al 50% rispetto a tutti gli associati. A tal proposito va segnalato che nella legislazione previgente ([L. 266/91](#)) le organizzazioni di secondo livello non potevano assumere la qualifica di O.D.V. poiché la stessa era riservata ad organizzazioni i cui associati fossero persone fisiche.

### 3.4.3 Tipologia di associati

La struttura organizzativa delle O.D.V. prevede la possibilità che gli associati siano sia persone fisiche (nel limite minimo di 7, come sopra indicato), sia persone giuridiche.

Al riguardo la [Nota n. 1082 del 5 febbraio 2020 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali](#) ha chiarito che la definizione compagine associativa di un E.T.S. può contemplare la presenza di persone fisiche e di soggetti collettivi. Ma tale autonomia trova una limitazione importante per le O.D.V. di carattere sia qualitativo che quantitativo. Da un punto di vista qualitativo definisce i soggetti collettivi ammissibili come E.T.S. o enti non lucrativi. La seconda limitazione, di carattere quantitativo, dispone che il numero di soggetti E.T.S. o non lucrativi non devono essere superiori al 50% delle O.D.V. associate. Le limitazioni sopra descritte sono volte a "salvaguardare" la profilazione soggettiva delle O.D.V., il mancato rispetto delle richiamate disposizioni, non preclude

la possibilità di qualificarsi come E.T.S. ma unicamente di iscriversi nella sezione delle O.D.V.. Pertanto, la qualifica di E.T.S. potrà essere mantenuta iscrivendosi ad altra diversa sezione che non sia quella delle Organizzazioni di volontariato.

#### 3.4.4 Attività di interesse generale

Le attività di interesse generale devono essere svolte nei confronti di soggetti terzi rispetto all'organizzazione (destinazione delle attività).

Elemento qualificante le O.D.V. è che le attività di interesse generale non abbiano quali beneficiari principali gli associati dell'organizzazione.

Rimane elemento centrale, come per tutti gli E.T.S., lo svolgimento in via esclusiva o principale di una o più attività di interesse generale. La riconducibilità delle diverse attività che un ente svolge nel perimetro delle attività di interesse generale, codificate all'art. 5 del C.T.S., è esercizio di "fine" costruzione per individuare il dettato normativo che consente di qualificare come attribuibile a un determinato settore un'attività svolta.

#### 3.4.5 Risorse economiche

Le attività che svolge un E.T.S. si possono così rappresentare:

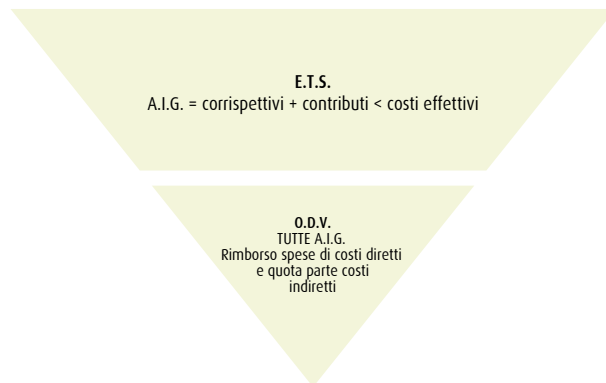


Le attività diverse sono sicuramente commerciali mentre le attività di raccolta fondi di cui all'[art. 7 comma 1](#) (attività di raccolta fondi continuativa non corrispettivi, così come le raccolte pubbliche occasionali di fondi a titolo dell'[art. 79 comma 5bis](#)) sono non commerciali.

Rimane da chiarire la natura delle attività di interesse generale che devono essere svolte in via esclusiva o principale e per le quali il legislatore, all'articolo 79 introduce un nuovo paradigma di commercialità legato alla verifica di cui sotto:



Il criterio guida per determinare la natura delle Attività di Interesse Generale esercitate (marginalità), trova però modulazione via via più stringente, passando dagli E.T.S. generici alle organizzazioni di volontariato.



Come graficamente indicato nella piramide rovesciata la verifica della marginalità sulle attività di interesse generale viene via via ridimensionata: da una “tolleranza” del 5% dei ricavi da corrispettivo sui costi complessivi, all’obbligo, per le organizzazioni di volontariato, di svolgere le attività di interesse generale al solo rimborso spese (no corrispettivi). Laddove fosse fissato un corrispettivo l’attività di interesse generale verrebbe inquadrata quale attività diversa, nel rispetto del Decreto Ministeriale sulle attività diverse.

Una nota sostanziale: se l’attività di interesse generale svolta a corrispettivo è l’attività

esclusiva, la riqualificazione tra le attività diverse farebbe venir meno la possibilità di inquadrare l'organizzazione tra gli E.T.S. e pertanto si avrebbe una perdita di qualifica di ente di terzo settore.

### 3.4.6 Convenzioni

In base all'[art. 56 del C.T.S.](#), le PA possono sottoscrivere con le O.D.V., a patto che siano iscritte al R.U.N.T.S. da almeno sei mesi, convenzioni finalizzate allo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali d'interesse generale, se più favorevoli rispetto al ricorso al mercato.

Tali convenzioni non possono prevedere compensi per le O.D.V., ma esclusivamente il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, come sopra illustrato.

L'[art. 1, comma 2 del d.lgs. 165/2001](#) chiarisce che per pubbliche amministrazioni (P.A.) 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 l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. (fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI).

La PA individua le O.D.V. con cui stipulare convenzioni basandosi su principi d'imparzialità, pubblicità, trasparenza, partecipazione, parità di trattamento e procedure comparative. La PA deve pubblicare gli atti d'indizione e i provvedimenti finali sui propri siti informatici nella sezione "*Amministrazione trasparente*".

Le O.D.V., dal canto loro, devono essere in possesso dei requisiti di moralità professionale e dimostrare adeguata attitudine con riferimento alla struttura organizzativa, alle attività concretamente svolte, alle finalità perseguite, alle risorse a disposizione, al numero dei volontari e degli associati, alle loro capacità tecniche e professionali, con



riferimento all'esperienza maturata e alla loro formazione e aggiornamento.

Le convenzioni devono contenere disposizioni dirette a garantire:

- l'esistenza delle condizioni necessarie a svolgere con continuità le attività oggetto della convenzione;
- il rispetto dei diritti e della dignità degli utenti e, ove previsti dalla normativa nazionale o regionale, degli standard organizzativi e strutturali di legge.
- Infine, le convenzioni devono prevedere:
  - la durata del rapporto convenzionale;
  - il contenuto e le modalità dell'intervento volontario;
  - il numero e l'eventuale qualifica professionale delle persone impegnate nelle attività convenzionate;
  - le modalità di coordinamento dei volontari e dei lavoratori con gli operatori dei servizi pubblici;
  - le coperture assicurative dei volontari contro gli infortuni, le malattie e la responsabilità civile verso i terzi per le attività di volontariato svolte;
  - i rapporti finanziari riguardanti le spese da ammettere a rimborso;
  - le modalità di risoluzione del rapporto;
  - le forme di verifica delle prestazioni e di controllo della qualità;
  - la verifica dei reciproci adempimenti;
  - le modalità di rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, con esclusione di qualsiasi attribuzione a titolo di maggiorazione, accantonamento, ricarico o simili e con la limitazione del rimborso dei costi indiretti alla quota parte imputabile direttamente all'attività oggetto della convenzione.

L'art. 57 del C.T.S. prevede che i servizi di trasporto sanitario di emergenza e urgenza possano essere oggetto di affidamento in convenzione a O.D.V. che siano iscritte da almeno sei mesi nel R.U.N.T.S. e siano aderenti a una rete associativa nazionale e accreditate ai sensi della normativa regionale in materia – ove esistente – nelle ipotesi in cui, per natura specifica del servizio, l'affidamento diretto garantisca l'espletamento del servizio d'interesse generale, in condizioni di efficienza economica e adeguatezza organizzativa, nonché nel rispetto dei principi di trasparenza e non discriminazione.

### 3.4.7 Lavoratori

L'[art. 33, comma 1 del C.T.S.](#) stabilisce che le O.D.V. possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al 50% del numero dei volontari.

Il vincolo posto in capo alle organizzazioni di volontariato è legato alla natura volontaristica pensata dal legislatore per queste realtà dove l'apporto dei volontari rispetto ai lavoratori, sia dipendenti che autonomi, qualifica la natura di questo ente del Terzo Settore. È un vincolo stringente che, soprattutto nel caso di organizzazioni che svolgono servizi di pubblica utilità senza soluzione di continuità (h24, 365 giorni l'anno) per le quali il rispetto dello stesso rischia di penalizzare l'efficienza e l'efficacia del servizio.

### 3.4.8 Volontari

Valgono le considerazioni avanzate per le A.P.S. in tema di [articolo 17 C.T.S.](#)

La gratuità delle prestazioni coinvolge anche coloro che ricoprono cariche sociali (ad eccezione dei componenti dell'organo di controllo in possesso dei requisiti di cui all'[art. 2397 C.C.](#)) che non possono essere remunerati in alcun modo, salvo il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate.

La qualità di volontario e socio nelle O.D.V. è pertanto incompatibile con qualsiasi forma di remunerazione che non sia il rimborso delle spese sostenute e debitamente documentate.

### 3.4.9 Aspetti fiscali

Le organizzazioni di volontariato, a titolo della norma contenuta nel comma 3 [dell'art. 33](#), attività di interesse generale svolte esclusivamente a rimborso spese, si qualificano necessariamente come E.T.S. non commerciali.

L'attività di interesse generale deve essere svolta in via prevalente o principale, lo svolgimento della stessa a rimborso spese assolve alla previsione di cui all'[articolo 79](#), c. 2 e pertanto qualifica le attività di interesse generale come attività svolte con modalità non commerciali.

Le altre attività che possono essere svolte da una O.D.V. sono riconducibili alle aree di

attività di un E.T.S., vale a dire:

- attività diverse, che ai sensi dell'art. 6 devono essere secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale;
- attività di raccolta fondi, continuativa e non corrispettiva e raccolta pubblica occasionale di fondi.

Ai sensi dell'[articolo 84 del C.T.S.](#) le attività considerate non commerciali, come di seguito dettagliate, sono riconducibili nel novero delle attività di raccolta fondi.

Le attività di cui all'[articolo 84](#), svolte senza impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato, considerate non commerciali sono le seguenti:

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

L'[articolo 86](#) introduce la possibilità, in relazione alle attività commerciali svolte, per le O.D.V., così come per le A.P.S., che nel periodo precedente hanno percepito ricavi non superiori a 130.000,00 euro, o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione Europea, di applicare un regime forfettario per il pagamento dell'imposta diretta IRES, pari ad un reddito imponibile con un coefficiente di redditività pari all'1%.

Accanto al coefficiente di redditività l'articolo 86 introduce tutta una serie di agevolazioni in tema IVA, ritenute e adempimenti contabili che meritano una trattazione specifica.

### 3.5 ENTI FILANTROPICI

A cura di EMANUELA MARIA CONTI

Gli Enti Filantropici (anche “E.F.” nel seguito), disciplinati dall'[articolo 37 del C.T.S.](#), sono enti costituiti al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale (di cui all'[art. 5 del C.T.S.](#)).

Si tratta di un'attività sostanzialmente non diversa da quella di cui alla lettera u) dell'[art. 5, comma 1, C.T.S.](#)<sup>[67]</sup>, e dunque in principio non preclusa ad E.T.S. “atipici”. Da sottolineare il fatto che beneficiari delle erogazioni dell'E.F. potrebbero essere enti diversi dagli E.T.S., poiché il “*sostegno*” può essere indirizzato in favore di “*persone svantaggiate*” o di “*attività di interesse generale*” da chiunque svolte (anche da enti che non sono del terzo settore).

Si tratta di un'attività essenzialmente gratuita e che deve essere svolta dall'EF in via esclusiva e conseguentemente un EF non potrebbe svolgere altre attività di cui all'elenco dell'[art. 5 del C.T.S.](#)

Gli enti filantropici traggono le risorse economiche necessarie allo svolgimento della propria attività principalmente da contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi. Come precisato dalla Circolare del C.N.D.C.E.C. del 9/4/2019 (e ribadito altresì dal C.N.D.C.E.C. e dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti nella Circolare “[Riforma del Terzo Settore: elementi professionali e criticità operative](#)”), l'elenco fornito dal Codice potrebbe apparire nella sua formulazione tassativo. Tuttavia, la relazione stabilisce che tali entrate siano quelli “*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.

Si ritiene altresì che possa svolgere altresì attività diverse ai sensi dell'[articolo 6 del C.T.S.](#), sempre che lo statuto lo preveda e purché siano secondarie e strumentali.

<sup>67</sup> 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.

La denominazione sociale deve contenere l'indicazione di ente filantropico. Secondo il Consiglio notarile di Milano <sup>[68]</sup>, si può inoltre ritenere che, nonostante la mancanza di un'espressa esclusione, anche per gli enti filantropici non sia necessario inserire l'indicazione di "Ente del Terzo Settore" o l'acronimo "E.T.S." in quanto trattasi di enti per i quali la legge prevede l'obbligo di utilizzare nella denominazione una diversa locuzione, al fine di identificarne immediatamente la natura. Il Consiglio notarile, peraltro, precisa "non sembra peraltro in questo caso sufficiente integrare la denominazione degli enti filantropici con un acronimo (es. "E.F.")".

L'indicazione di ente filantropico, ovvero di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, non può essere usata da soggetti diversi dagli enti filantropici.

Gli enti filantropici sono dunque E.T.S. "tipici", iscritti in un'apposita sezione del R.U.N.T.S.: la Sezione c) a cui sono iscritti gli enti di cui agli [articoli 37](#) e ss. del Codice. Ad essi è pertanto precluso iscriversi in altre sezioni.

Gli Enti Filantropici devono essere costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione.

Gli è invece inibita quella della associazione non riconosciuta, evidentemente ritenuta dal legislatore inadeguata rispetto all'attività tipica dell'E.F., che rende preferibile che delle obbligazioni dell'ente risponda soltanto l'E.F. con il suo patrimonio ([art. 22, comma 7, C.T.S.](#)).

L'E.F. dovrà attenersi a tutte le disposizioni di carattere generale previste dal C.T.S. per la forma giuridica assunta (volontari, governance, bilancio, organo di controllo, etc...) e godranno delle medesime agevolazioni fiscali previste per la generalità degli E.T.S. in quanto l'[art. 3, comma 1, C.T.S.](#) chiarisce – alle categorie di enti che hanno una disciplina particolare si applicano anche le restanti disposizioni del C.T.S. "ove non derogate ed in quanto compatibili".

Rispetto agli E.T.S., gli enti filantropici nel loro statuto devono altresì prevedere:

- i principi che devono osservarsi riguardo la gestione del patrimonio, la raccolta fondi, la destinazione e le modalità di erogazione di denaro, beni e servizi ([art. 38 comma 2, C.T.S.](#)) e come precisato nella richiamata circolare del C.N.D.C.E.C.

<sup>68</sup> [Massima n.2. Enti del Terzo Settore esentati dagli obblighi contenuti nell'art. 12 D.lgs. 117/2017 \[16 gennaio 2018\]](#)

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 R.U.N.T.S.

- l'obbligo di indicare gli importi delle erogazioni e i beneficiari diversi dalle persone fisiche ([art. 39, C.T.S.](#)) nel bilancio sociale qualora superando determinati limiti ne siano obbligati alla redazione (ai sensi dell'[art. 14 del C.T.S.](#) gli E.T.S. con entrate o ricavi annuali superiori ad 1 milione di euro sono obbligati a redigere il bilancio sociale, oltre che a pubblicarlo sul proprio sito internet e a depositarlo presso il R.U.N.T.S.).

## 3.6 RETI ASSOCIATIVE

A cura di FIRMINO BERNARDI

Sono regolate dall'[art. 41 del Decreto legislativo 3.7.2017 n. 117](#) “*Codice del Terzo Settore*”. Sono sostanzialmente Enti del Terzo Settore che possono essere costituiti in forma di associazioni riconosciute o non riconosciute.

### 3.6.1 Caratteristiche

Rappresentano una realtà del Terzo Settore significativa, sotto il profilo associativo in riferimento all'[art. 41 commi 1 e 2](#), si possono di massima classificare in:

- reti associative “*ordinarie*” che associano anche indirettamente, attraverso gli enti ad esse aderenti, un numero non inferiore a 100 enti del Terzo Settore o in alternativa almeno 20 fondazioni del Terzo Settore le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno cinque regioni o nelle province autonome;
- reti associative “*nazionali*” che associano anche indirettamente un numero di associati 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 nelle province autonome;
- reti associative “*equiparate alle reti nazionali*”, sono associazioni del Terzo Settore formate da un numero di associati non inferiore a 100 mila persone fisiche associate con sedi in almeno 10 regioni o province autonome;
- sono anche reti associative, di cui al comma 1 dell'[art. 41](#), se operanti nel settore della protezione civile, quelle che associano un numero di Enti del Terzo Settore non inferiore a 20, le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno due Regioni o Province autonome e che risultino iscritte nell’Elenco nazionale di cui all'[art. 34 del D. Lgs n. 1 del 02/01/2018](#) (Codice della Protezione Civile);
- sono reti associative nazionali, di cui al comma 2 dell'[art. 41](#) e solo ai fini dell'[art. 96](#), anche quelle che associano un numero di Enti del Terzo Settore operanti nel settore della protezione civile, non inferiore a 100, le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno tre regioni o province autonome e che risultino iscritte nell’Elenco nazionale di cui all'[art. 34 del D. Lgs n. 1 del 02/01/2018](#) (Codice della Protezione Civile);

- è inoltre prevista la possibilità di prevedere l'accesso nella rete associativa, nel rispetto delle disposizioni del Codice del Terzo Settore, anche a soggetti che non si configurano come E.T.S., come ribadito da [Circolare n. 2 del 05/03/2021](#) del M.L.P.S.; questi ultimi, peraltro, non rileveranno ai fini del computo dei limiti dimensionali.

Il M.L.P.S. con la [Circolare n. 2 del 5 marzo 2021](#) ha fornito, infatti, importanti chiarimenti in ordine alla composizione e organizzazione delle reti associative, tra i quali:

- ha esplicitato il concetto di “rete” precisando che si possono individuare:
- reti associative verticali caratterizzate da un modello organizzativo che prevede una pluralità di livelli (nazionale, regionale, provinciale, locale);
- reti associative orizzontali o piatte, che scaturiscono da aggregazioni di organizzazioni di secondo livello, anche costituite per aree tematiche o su base territoriale.
- i requisiti dimensionali saranno riscontrabili nel R.U.N.T.S., sulla base del combinato disposto dell'articolo 8, comma 5, *lettera d)* e dell'articolo 10, comma 2, *lettera a)* del [D.M. 15 settembre 2020](#), recante la disciplina sul funzionamento del R.U.N.T.S.: difatti, l'ente che intende conseguire l'iscrizione al R.U.N.T.S., ove sia affiliato ad una rete associativa deve allegare all'istanza di iscrizione l'attestazione di adesione alla rete rilasciata dal legale rappresentante di quest'ultima. La rete associativa, dal canto suo, nell'istanza di iscrizione nella corrispondente sezione, dovrà indicare i riferimenti degli E.T.S. aderenti, il cui numero sarà verificato dal sistema informatico del R.U.N.T.S. attraverso il conteggio univoco dei codici fiscali degli enti che hanno dichiarato l'affiliazione alla rete associativa o ad un ente ad essa aderente
- la richiesta di ridotti requisiti dimensionali per le reti associative di enti operanti nel settore della protezione civile ai sensi della [Legge 24 febbraio 1992, n. 225](#), e successive modificazioni è giustificata dal fatto che tutti gli enti che vi partecipano devono essere iscritti nell'Elenco nazionale della protezione civile, di cui all'articolo 34 del citato [D.Lgs. n.1/2018](#), non essendo sufficiente la mera previsione statutaria, nell'ambito dell'oggetto sociale, dell'attività di cui alla *lettera y)* dell'[articolo 5 del d.lgs. n. 117/2017](#);



- resta ferma, ovviamente, la necessità, anche per la rete associativa, in quanto figura tipizzata di E.T.S., di non trovarsi in alcuna delle situazioni di controllo, direzione o coordinamento da parte degli enti cd. esclusi ai sensi dell'[articolo 4, comma 2 del Codice](#), come pure di non integrare essa stessa una delle tipologie di soggetti esclusi ai sensi del medesimo articolo 4, comma 2. In questo senso dovrà prestarsi particolare attenzione alle finalità che l'ente stesso si attribuisce per statuto, nonché alle attività che coerentemente con esse svolge;
- un singolo ente può legittimamente aderire a diverse reti associative e in tal caso l'ente ai fini dell'iscrizione dovrà allegare alla domanda di iscrizione distinte attestazioni di adesione da rilasciarsi da parte del legale rappresentante di ciascuna rete alla quale l'ente aderisce;
- Inoltre, all'interno del complesso di enti che unitariamente costituiscono la rete, come soggetto avente per definizione carattere associativo, può essere opportuno introdurre una distinzione tra quelli che si profilano come articolazioni interne della stessa, previste e disciplinate specificamente nel loro assetto organizzativo e funzionale dallo statuto dell'ente e quelli che invece, collocati al livello di base, risultano enti meramente associati ad essa per effetto di un vincolo (la cd. affiliazione) che potrebbe venir meno per loro volontà (ad esempio perché decidono di non rinnovare l'affiliazione), per volontà del vertice della rete (qualora per ipotesi non siano ritenuti più rispondenti ai requisiti che statutariamente la rete richiede ai propri affiliati), o semplicemente in caso di loro estinzione, scioglimento ecc.

### 3.6.2 Attività

Svolgono attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli Enti del terzo settore loro associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali.

La qualifica di rete associativa nazionale è rilevante in quanto:

- il Consiglio nazionale del Terzo Settore deve contenere 15 rappresentanti di reti associative, di cui almeno 8 rappresentanti delle reti associative nazionali, ed è supportato da queste ultime nella propria attività di monitoraggio, vigilanza

- e controllo. In questo ambito, sono equiparate alle reti associative nazionali le 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;
- in presenza dei requisiti di legge, possono essere autorizzate dal ministero del Lavoro e delle Politiche sociali a esercitare funzioni di controllo sull'applicazione della disciplina legislativa, statutaria e regolamentare applicabile agli enti del Terzo Settore, nei confronti dei propri aderenti.

In particolare, le Reti associative “nazionali” ed “equiparate alle nazionali” oltre alle attività statutarie svolgono:

- attività di monitoraggio degli enti ad esse associati;
- monitoraggio dell'attività degli Enti, eventualmente anche con riguardo all'impatto sociale, e predisposizione di una relazione annuale al Consiglio nazionale del Terzo Settore;
- attività di promozione e sviluppo delle attività di controllo, anche in forma di autocontrollo e di assistenza tecnica nei confronti degli enti associati;
- le norme di attuazione dispongono poi che un successivo decreto del M.L.P.S. 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 insieme dei C.S.V. (Centri di Servizio per il Volontariato), nonché le forme di vigilanza da parte del Ministero sui soggetti autorizzati;
- possono infine promuovere partenariati e protocolli di intesa con le pubbliche amministrazioni ([D. Lgs n. 165 del 30/03/2001](#)) e con soggetti privati.

Come si legge nella Circolare del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti di commento alla Riforma del terzo settore, 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 O.D.V., associazioni di promozione sociale e fondazioni del Terzo Settore, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo Settore” ([art. 72, co. 1](#)).

### 3.6.3 Norme applicabili

Disposizioni del Codice del Terzo Settore ove non derogate ed in quanto compatibili. Norme del Codice Civile per quanto non previsto dal Codice del Terzo Settore e in quanto compatibili.

### 3.6.4 Costituzione

#### **Predisposizione dell'Atto costitutivo e dello Statuto** <sup>[69]</sup>

L'[art. 41](#) demanda agli atti costitutivi o statuti, talvolta anche in deroga alle norma di carattere generale previste dal C.T.S., di regolamentare:

- l'ordinamento interno, la struttura di governo e la composizione e il funzionamento degli organi sociali delle reti associative nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali (comma 7);
- il diritto di voto degli associati in assemblea anche in deroga al comma 2 dell'[art. 24](#);
- le modalità e i limiti delle deleghe di voto in assemblea anche in deroga al comma 3 dell'[art. 24](#);
- le competenze dell'assemblea degli associati anche in deroga al comma 1 dell'[art. 25](#) (comma 10).

Qualora una rete associativa intenda acquisire una o più ulteriori qualifiche del Terzo Settore (ad esempio quella di organizzazione di volontariato o di associazione di promozione sociale), sarà soggetta anche alle disposizioni specifiche dettate per tali ulteriori qualifiche, che dovranno quindi essere armonizzate all'interno dello statuto della rete.

Le norme di funzionamento della rete associativa (come chiarito dalla [Circolare n. 2 del M.L.P.S.](#) citata) possono trovare esplicitazione anche in un regolamento, a condizione che lo statuto espressamente preveda il ricorso a tale strumento e che venga rispettata l'indefettibile esigenza di assicurare la piena conoscibilità delle caratteristiche dell'ente, a cui è funzionale il deposito presso il R.U.N.T.S. dello statuto. In tale prospettiva,

<sup>69</sup> [Articolo 21 del C.T.S.](#)

lo statuto dovrà necessariamente contenere la disciplina attinente all'organizzazione ed al funzionamento della rete; questa potrà trovare un'ulteriore specificazione nel regolamento, che a sua volta potrà contenere esclusivamente disposizioni attuative e/o integrative delle previsioni statutarie. In tal modo, peraltro, il contenimento entro termini ragionevoli del contenuto dello statuto potrà andare a beneficio della migliore intellegibilità dello statuto medesimo.

Contemporaneamente, al regolamento dovrà essere assicurata la massima trasparenza, mediante la pubblicazione dello stesso sul sito internet della rete.

In merito alla possibilità di deroga di cui ai commi 8-9-10 dell'[art. 41](#), la [Circolare n.2](#) citata precisa che agli enti la cui natura e finalità risiedono nel costituire i livelli organizzativi intermedi delle reti associative, pur essendo al contempo caratterizzati da una propria identità soggettiva distinta rispetto al soggetto "rete associativa" (evidenziata *in primis* dal possesso di un proprio codice fiscale, cui corrispondono una propria autonomia amministrativa, gestionale, patrimoniale, contabile, tributaria ecc. – *cf.* [Agenzia Entrate, Circ. 59/E del 31 ottobre 2007](#)), va riconosciuta la facoltà di avvalersi delle deroghe in questione, nel rispetto dei principi richiamati al comma 7 dell'[articolo 41](#), nella misura in cui detta facoltà sia funzionale alla formazione della rappresentanza all'interno del livello più elevato della rete medesima e a concorrere alla costruzione dell'articolazione organizzativa della rete; a condizione, inoltre, che tale facoltà sia espressamente contemplata nello statuto del soggetto qualificato come rete associativa. È difatti proprio la presenza di una apposita previsione in tal senso nello statuto della rete, ad assicurare da un lato l'uniformità della disciplina di alcuni aspetti salienti dell'ordinamento interno della rete, quali quelli previsti nei commi 8, 9 e 10 dell'[articolo 41](#), presso tutte le articolazioni situate al medesimo livello organizzativo; dall'altro, a costituire strumento di garanzia della parità di trattamento tra tutti gli associati alla rete medesima.

A tale proposito si segnala, laddove l'articolazione territoriale, secondo le indicazioni precisate nello statuto della rete, si avvalga di una o più delle deroghe sopra citate, l'opportunità di richiamare espressamente la norma facoltizzante, in modo da rendere immediatamente evidente – agli Uffici R.U.N.T.S. ma anche agli associati e ai terzi – la *ratio* della previsione statutaria e la sua conformità al dettato normativo.

È di tutta evidenza che, al contrario, di tale deroga non potranno giovare, non rappresentando un livello organizzativo intermedio, gli enti associati collocati al livello di base della rete; questi ultimi, tuttavia, con riferimento alle competenze dell'assemblea, potranno individualmente, trovandosi nella situazione prevista dall'[articolo 25, comma 2 del Codice](#) (avendo cioè un numero di associati non inferiore alle 500 unità), beneficiare della specifica deroga ivi prevista.

Le reti, ancora, possono “*interferire*” anche nella organizzazione e nel funzionamento degli E.T.S. 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; ai fini dell'iscrizione al R.U.N.T.S. si segnala che in base alle previsioni dell'art. 47, comma 5, qualora l'atto costitutivo e lo statuto sono redatti in conformità a modelli tipizzati standard predisposti da reti associative ed approvati con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali i termini di durata del procedimento di iscrizione al R.U.N.T.S. per tali enti sono dimezzati in quanto l'ufficio del R.U.N.T.S. procederà a verificare la mera regolarità formale della documentazione presentata;
- possono, peraltro, prevedere che l'utilizzo dell'eventuale statuto standardizzato sia una facoltà oppure una condizione di appartenenza alla rete.

In ultimo come chiarito dalla [Circolare n. 2 del 5/3/2021](#) citata, “*la mancata adozione dello statuto standard sarà irrilevante ai fini dell'esercizio delle facoltà derogatorie di cui ai commi 8-10 dell'articolo 41 sopra descritte, in quanto il relativo presupposto applicativo non risiede nella standardizzazione statutaria, quanto piuttosto nel concorso dell'ente alla costruzione dell'articolazione organizzativa della rete nonché della formazione della rappresentanza all'interno della rete medesima, purché nel doveroso rispetto di una coerente corrispondenza tra le norme previste nello statuto della rete e quelle contenute nello statuto dell'articolazione.*”

### **Definizione dell'attività istituzionale** <sup>[70]</sup>

Si sostanziano in:

- [Articolo 5 - D. Lgs 117/2017 - Attività di interesse generale;](#)
- [Articolo 6 - D. Lgs 117/2017 - Attività diverse;](#)
- [Articolo 7 - D. Lgs 117/2017 - Raccolta fondi.](#)

Con [Nota del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali n. 4477 del 22 maggio 2020](#) “*Statuti degli Enti del Terzo Settore. Individuazione delle attività di interesse generale art. 5 c. 1 del D. Lgs. 117/2017. Associazioni affiliate a rete nazionale*” sono stati forniti importanti chiarimenti riguardanti l'individuazione nello statuto delle attività ex [art. 5 comma 1 del Codice del Terzo Settore](#) da parte delle associazioni affiliate alle cd. reti nazionali.

Richiamando la [Nota ministeriale prot. 3650 del 12 aprile 2019](#), che impone che l'oggetto sociale, anche a tutela degli obiettivi di conoscibilità degli enti del Terzo Settore, delle loro caratteristiche e del loro operato, non possa risultare indefinito e che conseguentemente non sia possibile una previsione statutaria che elenchi pedissequamente tutte o quasi le attività di cui all'[articolo 5](#), il M.L.P.S. precisa che tali principi non possano essere disattesi dalle reti associative “*semplicemente*” adducendo quale giustificazione la necessità (aprioristicamente e apoditticamente enunciata) di mantenere la possibilità di essere coinvolte in attività realizzate da altri enti appartenenti alla medesima rete associativa, nella medesima area territoriale o nel resto del Paese, sostenendo che “*qualora tali attività non fossero inserite nel proprio statuto non potrebbe parteciparvi*”.

Al contrario, proprio l'appartenenza alle reti associative, organizzazioni volte al coordinamento, alla rappresentanza, alla promozione e al supporto degli enti ad esse aderenti, consente a questi ultimi di porre a fattor comune le proprie specificità organizzative e vocazionali valorizzando in maniera sinergica le rispettive attività e competenze nel rispetto dell'autonomia di ciascun ente. La collaborazione tra enti, nel quadro di un'appartenenza comune ad una rete, non può tradursi in una presunta necessaria indeterminatezza delle caratteristiche, del ruolo, della responsabilità, delle capacità dei

<sup>70</sup> Articoli [5](#), [6](#) e [7](#) del C.T.S.

singoli enti, né può ritenersi preclusa dal mantenimento delle necessarie differenze tra le singole soggettività superindividuali. Al contrario, deve ribadirsi che le attività di cui all'articolo 5 comma 1 del Codice possono considerarsi di interesse generale a condizione che siano svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, e che possono richiedere il possesso di capacità tecniche e organizzative differenziate a seconda delle tipologie di esse.

Un ulteriore chiarimento in merito alla natura, alla finalità della rete associativa, al rapporto che essa instaura con le associazioni che ad essa appartengono, e la possibilità di applicare le deroghe previste dal legislatore, è stato ulteriormente fornito dal M.L.P.S. con la [Circolare n. 2 del 5 marzo 2021](#).

In particolare, il M.L.P.S. precisa che «l'oggetto sociale tipico delle reti associative si può ricondurre alle lettere i) (*“attività di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale*) e m) (*“servizi strumentali ad enti del terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al 70% da enti del Terzo Settore”*, applicabile, beninteso, quando la composizione della base associativa della rete rispetti la soglia indicata dalla richiamata *lettera m)* – del citato [articolo 5](#).

Più in generale, l'oggetto sociale delle reti, come identificato dal menzionato [articolo 41](#), può essere considerato come una modalità di esercizio ed implementazione delle attività di interesse generale degli associati alla rete medesima, come tale sussumibile nell'ambito applicativo del medesimo [articolo 5](#). Resta naturalmente ferma la possibilità che la rete associativa svolga direttamente le ulteriori attività di interesse generale in esso tipizzate».

La rete associativa può essere quindi costituita al fine di implementare le attività svolte dagli enti che la compongono o per espletare funzioni diverse ma complementari alle singole esercitate dalle associazioni che ne fanno parte

### **Iscrizione** <sup>[71]</sup>

Ai sensi del comma 5 dell'[art. 41](#) è condizione per l'iscrizione delle reti associative nel

<sup>71</sup> [Articolo 11 del C.T.S.](#)

Registro Unico Nazionale del Terzo Settore che i rappresentanti legali ed amministratori non abbiano riportato condanne penali, passate in giudicato, per reati che comportano l'interdizione dai pubblici uffici.

L'iscrizione, nonché la costituzione e l'operatività da almeno un anno, sono invece condizioni necessarie per accedere alle risorse del Fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel Terzo Settore di cui all'articolo 72 che, in ogni caso, non possono essere destinate, direttamente o indirettamente, ad enti diversi dalle organizzazioni di volontariato, dalle associazioni di promozione sociale e dalle fondazioni del Terzo Settore.

In base a quanto disposto dall'[articolo 46](#) comma 1 la domanda di iscrizione nella sezione delle reti associative del R.U.N.T.S. è presentata all'«Ufficio Statale del Registro» che risulta esclusivamente competente per le reti associative<sup>[72]</sup>, si vedano in merito le disposizioni previste negli artt. [45](#), [46](#) e [47](#).

Secondo quanto previsto dall'art. 10 del [Decreto R.U.N.T.S.](#), le reti associative nazionale chiedono l'iscrizione nel R.U.N.T.S. per tramite del proprio rappresentante legale. Nell'istanza di iscrizione, le reti associative – che si ricorda possono essere iscritte, oltre che nella Sezione del Registro dedicata alle reti associative, anche in altra sezione – indicano in aggiunta a quanto richiesto per gli “altri” E.T.S., anche:

- i riferimenti degli E.T.S. aderenti, anche in via indiretta, in numero tale da soddisfare il requisito numerico e territoriale previsto per essere qualificato come rete associativa o rete associativa nazionale; spetterà al sistema informatico del Registro verificare attraverso il conteggio univoco dei codici fiscali degli enti che hanno dichiarato l'affiliazione alla rete associativa o ad un ente ad essa aderente (ciascuno considerato una sola volta nell'ambito della singola rete) il rispetto dei requisiti.
- l'indicazione degli articoli dello statuto da cui risulta lo svolgimento delle attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli E.T.S. associati e delle loro attività di interesse generale ([art. 41 co. 1, lett. b](#)) del C.T.S.) e l'eventuale svolgimento dell'attività di monitoraggio e promozione e sviluppo

<sup>72</sup> Articolo 5, comma 4, [D.M. 106/2020](#)



delle attività di controllo e/o autocontrollo e di assistenza tecnica ([art. 41 co. 3, lett. a\) e b\) del C.T.S.](#));

- la dichiarazione rilasciata da parte del rappresentante legale e di tutti i componenti dell'organo di amministrazione del possesso dei requisiti di onorabilità di cui all'[art. 41, co. 5 del C.T.S.](#)

### **Acquisto della personalità giuridica e della corretta denominazione sociale** <sup>[73]</sup>

La personalità giuridica viene acquisita in deroga al [D.P.R. n. 361 del 10/02/2000](#) (Semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche, Iscrizione nei Registri delle persone giuridiche) con l'iscrizione al R.U.N.T.S. mentre, se già in possesso, l'iscrizione nei Registri del [D.P.R. 361/2000](#) viene sospesa fino al mantenimento dell'iscrizione stessa nel R.U.N.T.S.

### **3.6.5 Ordinamento e amministrazione**

#### **Assemblea** <sup>[74]</sup>

Gli atti costitutivi o gli statuti disciplinano l'ordinamento interno, la struttura di governo e 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.

Nelle reti associative riconosciute o non riconosciute hanno diritto di voto tutti coloro che sono iscritti da almeno tre mesi nel libro degli associati. Ciascun associato ha un voto salvo l'attribuzione di più voti previsti nell'atto costitutivo o nello statuto.

In particolare, il comma 5, [art. 24 del Codice](#) consente che le associazioni con un numero di associati non inferiore a 500 possano prevedere e disciplinare la costituzione e lo svolgimento di assemblee separate.

L'[articolo 25](#) enumera le competenze inderogabili delle assemblee riconosciute e non riconosciute.

<sup>73</sup> [Articolo 22 del C.T.S.](#)

<sup>74</sup> [Articoli 24 e 25 del C.T.S.](#)

In particolare, il comma 2 dell'[art. 25](#) consente che le associazioni con numero di associati non inferiori a cinquecento possano disciplinare le competenze dell'assemblea anche in deroga a quanto stabilito al comma 1 nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali.

### **Organo di amministrazione** <sup>[75]</sup>

Nelle reti associative riconosciute o non riconosciute deve essere nominato un organo di amministrazione, la nomina degli amministratori spetta all'assemblea fatta eccezione ai primi nominati nell'atto costitutivo.

La maggioranza degli amministratori è scelta tra le persone fisiche associate ovvero indicate dagli enti giuridici associati.

Il potere di rappresentanza attribuito agli amministratori ha carattere generale.

Le Reti poi possono interferire nella organizzazione e nel funzionamento degli E.T.S. aderenti, tramite l'indicazione di codici di comportamento in particolare per ricoprire la carica di amministratore o nell'utilizzo di modelli standard tipicizzati nella redazione di atti costitutivi e/o statuti.

### **Organo di controllo** <sup>[76]</sup>

Nelle reti associative riconosciute o non riconosciute la nomina dell'organo di controllo anche monocratico è obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- totale attivo stato patrimoniale € 110.000,00;
- ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate € 220.000,00;
- dipendenti medi occupato 5 unità.

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

**Doveri:** vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, sui principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del [D.lgs. 8 giugno 2001 n. 231 di-](#)

<sup>75</sup> [Articolo 26 del C.T.S.](#)

<sup>76</sup> [Articolo 30 del C.T.S.](#)

[disciplina della responsabilità amministrativa degli Enti](#), nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento. Tale Organo può esercitare inoltre la funzione di revisione legale dei conti qualora i suoi componenti siano revisori legali iscritti nell'apposito registro.

### **Revisione legale dei conti** <sup>[77]</sup>

Le reti associative riconosciute o non riconosciute devono nominare un revisore legale dei conti o una società di revisione legale quando superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- totale attivo stato patrimoniale € 1.100.000,00;
- ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate € 2.200.000,00;
- dipendenti medi occupato 12 unità.

L'obbligo cessa se per due esercizi consecutivi i predetti limiti non vengono superati. In particolare, la nomina è obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'[articolo 10: "Patrimoni destinati ad uno specifico affare"](#).

### **3.6.6 Aspetti amministrativi**

#### **Scritture contabili e bilancio** <sup>[78]</sup>

Le reti associative devono redigere un bilancio di esercizio formato da stato patrimoniale e dal rendiconto gestionale (assimilabile ad un conto economico) con l'indicazione dei proventi e degli oneri e dalla relazione di missione (assimilabile ad una Nota integrativa che privilegia e mette in risalto gli obiettivi ed i risultati legati alle attività di interesse generale declinate nello statuto).

Gli Enti che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'[art. 2214 del Codice Civile](#):

- libro giornale;
- libro degli inventari;
- scritture contabili richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa;

<sup>77</sup> [Articolo 31 del C.T.S.](#)

<sup>78</sup> [Articolo 13 del C.T.S.](#)

Tali Enti inoltre devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto ai sensi degli [artt. 2423](#) e seguenti, [2435-bis](#) o [2435-ter del C.C.](#) Gli Enti non iscritti nel registro nel registro delle imprese devono depositare il bilancio presso il R.U.N.T.S.

### **Bilancio Sociale** <sup>[79]</sup>

Le Reti associative riconosciute o non riconosciute con ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate superiori a € 1.000.000,00 devono depositare presso il R.U.N.T.S. e pubblicare nel proprio sito internet il proprio bilancio sociale,

Le Reti associative riconosciute o non riconosciute con ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate superiori a € 100.000,00 devono pubblicare annualmente nel proprio sito, in particolare le Reti associative possono pubblicare queste informazioni anche per conto dei loro associati, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione, controllo, ai dirigenti nonché agli associati.

### **Contenuto e aggiornamento** <sup>[80]</sup>

Anche per le reti associative è previsto l'obbligo di depositare al R.U.N.T.S. i rendiconti e i bilanci relativi all'anno precedente di cui agli [articoli 13](#) e [14](#) del C.T.S. entro il 30 giugno di ogni anno.

### **Libri sociali obbligatori** <sup>[81]</sup>

Oltre alle scritture previste al punto precedenti le Reti associative devono tenere:

- il libro degli associati o aderenti;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee con la trascrizione dei verbali redatti per atto pubblico;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo e di eventuali altri organi sociali;

<sup>79</sup> [Articolo 14 del C.T.S.](#)

<sup>80</sup> [Articolo 48 del C.T.S.](#)

<sup>81</sup> [Articolo 15 del C.T.S.](#)

- il registro degli eventuali volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale.

### 3.6.7 Aspetti fiscali

Alle Reti associative quali enti del Terzo Settore si applicano le disposizioni degli articoli [80 \(Regime forfettario degli enti del Terzo Settore non commerciali\)](#), [81 \(Social Bonus\)](#), [82 \(Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali\)](#), [83 \(Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali\)](#) nonché le norme del titolo II del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con D.P.R. del 22 dicembre 1986 n. 917.

Si rende necessario redigere scritture cronologiche e sistematiche in modo tale da evidenziare con certezza ed analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, con la redazione di un documento finale che evidenzi la situazione patrimoniale, economica e finanziaria e in relazione alle attività di natura commerciale tenere le scritture contabili prescritte dall'[articolo 18 del D.P.R. 600/1973](#), anche al di fuori dei limiti quantitativi indicati nel medesimo articolo.

### 3.7 IMPRESE SOCIALI

A cura di DAVIDE BERTOLLI, TATIANA LUPO e DANIELA MORIACCHI

Tra gli enti del Terzo Settore richiamati dall'[art. 4 del D.Lgs. 117/2017](#) rientrano le Imprese Sociali che trovano la loro peculiare disciplina nel separato D.Lgs. 112/2017 in vigore dal 20/07/2017.

Nell'ordinamento giuridico italiano, le imprese sociali non costituiscono una novità della riforma del Terzo Settore. Le stesse trovavano già riconoscimento e regolamentazione nel [D. Lgs. n. 155 del 24/3/2006](#) abrogato dalle nuove disposizioni con l'intento di migliorarne la disciplina, colmarne le lacune e favorire il rilancio di tale particolare soggetto del Terzo Settore <sup>[82]</sup>.

Oggi le imprese sociali sono disciplinate dal [D.Lgs. 112/117](#), specificamente alle stesse dedicato, dalle norme del codice del Terzo Settore ([D.Lgs. 117/2017](#)) in quanto compatibili e, per gli aspetti non disciplinati, dalle norme del Codice Civile e relative disposizioni attuative riguardanti la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita.

Le imprese sociali già costituite alla data di entrata in vigore del [D.Lgs. 112/2017](#) avrebbero dovuto adeguarsi alla nuova disciplina entro i successivi 18 mesi, ossia entro il 20/01/2019, termine poi prorogato al 30/06/2020 ad opera del [D.L. 34/2019](#) e successivamente entro il 31.03.2021 ai sensi dell'[art. 1 comma 4-decies del D.L. 125/2020](#) convertito con modificazioni dalla [Legge 159/2020](#).

Entro il nuovo termine le stesse possono modificare i propri statuti per adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o introdurre clausole che escludono l'applicazione delle disposizioni derogabili.

#### 3.7.1 Qualifica di impresa sociale

Nel panorama degli E.T.S., le imprese sociali non costituiscono un distinto ente giuridico ma una particolare "qualifica" normativa che ogni E.T.S. può acquisire, a patto di soddisfare determinati requisiti di natura soggettiva e oggettiva.

82 Cfr. Relazione illustrativa al D.Lgs. 112/2017.

Ai sensi dell'[art. 1 del D.Lgs. 112/2017](#), infatti, possono ottenere la qualifica di imprese sociali:

- tutti gli enti privati, sia quelli del Libro I del Codice Civile (quali associazioni, comitati, fondazioni) che quelli inclusi nel Libro V del Codice Civile (quali società di persone, di capitali o cooperative) - **requisito soggettivo**;
- che esercitano in via stabile<sup>[83]</sup> e principale<sup>[84]</sup> un'attività d'impresa di carattere generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività - **requisito oggettivo**.

### Requisito soggettivo

**Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti** applicano le norme relative alle imprese sociali limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale, a condizione che, per tali attività, si dotino di apposito regolamento in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata che recepisca le norme del decreto, costituiscano un patrimonio destinato e adottino la contabilità separata.

Acquisiscono invece di diritto la qualifica di imprese sociali le cooperative sociali e i loro consorzi che applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del [D.Lgs. 112/2017](#) nel rispetto della normativa specifica delle cooperative ([L. 381/1991](#)).

### Soggetti esclusi

Vi sono alcuni soggetti che non possono mai qualificarsi come imprese sociali:

- le società con unico socio persona fisica;
- le amministrazioni pubbliche ([art. 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001](#));
- gli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati;
- le fondazioni bancarie ([D. Lgs. 153/1999](#)).

<sup>83</sup> L'attività deve essere svolta professionalmente e non occasionalmente.

<sup>84</sup> Ai sensi dell'[art. 2, c. 3, D.Lgs. 112/2017](#) per "principale" si intende l'attività produttiva di almeno il 70% dei ricavi complessivamente realizzati, secondo criteri di computo definiti dal decreto emanato dal Ministero dello Sviluppo Economico del 22 giugno 2021 e pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 25 agosto 2021. Rimangono escluse dalle indicazioni previste dal provvedimento le cooperative sociali e i loro consorzi, che continuano a fare riferimento alla [Legge 381 del 1991](#).

### Requisito oggettivo

Si considerano **attività di interesse generale**, ai sensi dell'[art. 2 del D.Lgs. 112/2017](#), le attività di impresa aventi ad oggetto:

- a. interventi e servizi sociali ai sensi dell'[art. 1, comma 1 e 2, L. 328/2000](#)<sup>[85]</sup> ed interventi, servizi e prestazioni per l'assistenza di persone portatrici di *handicap*<sup>[86]</sup> o disabilità gravi prive del sostegno familiare<sup>[87]</sup>;
- b. interventi e prestazioni sanitarie;
- c. prestazioni sociosanitarie<sup>[88]</sup>;
- d. educazione, istruzione e formazione professionale<sup>[89]</sup>, 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;
- f. interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio<sup>[90]</sup>;
- 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;
- j. radiodiffusione sonora a carattere comunitario<sup>[91]</sup>;
- k. organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale

<sup>85</sup> La [Legge 328/2000](#) rinvia, per la definizione di "servizi sociali" all'[art. 128 del D.Lgs. 112/1998](#) secondo il quale per "servizi sociali" si intendono "tutte le attività relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti e a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia".

<sup>86</sup> Ai sensi della [Legge n. 104 del 05 febbraio 1992](#).

<sup>87</sup> Ai sensi della [Legge n. 112 del 22 giugno 2016](#).

<sup>88</sup> Come individuate dal [decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001](#), e successive modificazioni.

<sup>89</sup> Ai sensi della [Legge 28 marzo 2003, n. 53](#), e successive modificazioni.

<sup>90</sup> Ai sensi del [Decreto Legislativo 22 gennaio 2004, n. 42](#), e successive modificazioni.

<sup>91</sup> Ai sensi dell'[articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223](#), e successive modificazioni.



o religioso;

- l. formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo ed al contrasto della povertà educativa;
- m. servizi strumentali alle imprese sociali o ad altri enti del Terzo Settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da imprese sociali o da altri enti del Terzo Settore;
- n. cooperazione allo sviluppo<sup>[92]</sup>;
- 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<sup>[93]</sup>;
- p. servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui al comma 4 (lavoratori molto svantaggiati, persone svantaggiate o con disabilità, persone beneficiarie di protezione internazionale e persone senza fissa dimora);
- q. alloggio sociale<sup>[94]</sup> 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. microcredito<sup>[95]</sup>;
- t. agricoltura sociale<sup>[96]</sup>;
- u. organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
- v. riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

<sup>92</sup> Ai sensi della [Legge 11 agosto 2014, n. 125](#), e successive modificazioni.

<sup>93</sup> 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.

<sup>94</sup> Ai sensi del [Decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008](#), e successive modificazioni.

<sup>95</sup> Ai sensi del [Decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008](#), e successive modificazioni.

<sup>96</sup> [Art. 2 della Legge 18 agosto 2015, n. 141](#), e successive modificazioni.

Indipendentemente dal suo oggetto, **si considera comunque attività di interesse generale**, l'attività di impresa nella quale, per il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, sono occupati, **in misura non inferiore al 30%** dei lavoratori totali:

- lavoratori molto svantaggiati<sup>[97]</sup> (i quali, ai fini del computo della predetta percentuale, non possono contare per più di un terzo e per più di 24 mesi dall'assunzione);
- persone svantaggiate o con disabilità<sup>[98]</sup>, persone beneficiarie di protezione internazionale<sup>[99]</sup> e persone senza fissa dimora<sup>[100]</sup>.

### Assenza di scopo di lucro

Quale ente del Terzo Settore, l'impresa sociale non può distribuire, neppure indirettamente, utili e avanzi di gestione, fondi e riserve, a fondatori, soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori e altri componenti degli organi sociali anche nel caso di recesso o altra forma di scioglimento individuale del rapporto<sup>[101]</sup>.

Per espressa previsione normativa<sup>[102]</sup>, infatti, gli utili o avanzi di gestione devono essere destinati alternativamente:

- **allo svolgimento dell'attività statutaria;**
- **a incremento del patrimonio.**

Per rafforzare questo vincolo, il legislatore ha introdotto ulteriori disposizioni volte a vietare la c.d. "*distribuzione indiretta di utili*", di cui il comma 2 dell'[art. 3 D.Lgs. 112/2017](#) offre una tipizzazione non esaustiva. In particolare, viene stabilito che si

<sup>97</sup> [Art. 2 n. 99 del Regolamento UE 651/2014.](#)

<sup>98</sup> [Art. 112, c. 2, D.Lgs. 50/2016.](#)

<sup>99</sup> Ai sensi del [D.Lgs. 251/2007](#).

<sup>100</sup> Iscritte nel Registro di cui all'[art. 2, comma 4, Legge 1228/1954.](#)

<sup>101</sup> Nelle imprese sociali costituite in forma societaria è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato entro determinati limiti.

<sup>102</sup> Cfr. [Art. 3, D.Lgs. 112/2017](#)

considera in ogni caso **distribuzione indiretta di utili** <sup>[103]</sup>:

- a. la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;
- b. la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 2 (interventi e prestazioni sanitarie, formazione universitaria o post-universitaria, ricerca scientifica);
- c. la remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per la distribuzione di dividendi;
- d. l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;
- e. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, ecc. esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 2;
- f. la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento.

Tuttavia, allo scopo di favorire il finanziamento dell'impresa sociale mediante capitale

<sup>103</sup> Per le società cooperative, vi è un'ulteriore previsione introdotta dal comma 2-bis dell'[art. 3 del D.Lgs. 112/2017](#) secondo il quale "non si considera distribuzione, nemmeno indiretta, di utili e avanzi di gestione, la ripartizione ai soci di ristorni correlati ad attività di interesse generale di cui all'[art. 2](#), effettuata ai sensi dell'[art. 2545-sexies del Codice Civile](#), e nel rispetto di condizioni e limiti stabiliti dalla legge o dallo statuto, ...omissis ..., 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".

di rischio, il decreto ha introdotto la possibilità di **destinare una quota inferiore al 50%** degli utili e degli avanzi di gestione annuali:

- per le imprese costituite in **forma societaria**:
  - ad **aumento gratuito di capitale sociale** sottoscritto e versato dai soci, nei limiti della variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, calcolate dall'Istat per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti;
  - alla **distribuzione**, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, **di dividendi ai soci**, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di 2,5 punti rispetto al capitale effettivamente versato;
  - a erogazioni gratuite in favore di Enti del Terzo Settore, diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

### 3.7.2 Costituzione

Qualunque sia la forma giuridica dell'ente che ne assume la qualifica, l'impresa sociale si costituisce mediante **atto pubblico**<sup>[104]</sup>. Nell'atto costitutivo<sup>[105]</sup>, oltre a quanto espressamente previsto dalla normativa specifica per ciascuna forma giuridica, deve essere manifestamente esplicitato il "**carattere sociale**" dell'impresa, in particolare:

- riportando nella **denominazione** il termine "*impresa sociale*"<sup>[106]</sup>;
- elencando nell'**oggetto sociale** le attività di interesse generale esercitate;
- indicando l'**assenza dello scopo di lucro**.

L'atto costitutivo, così come gli atti modificativi e altri atti relativi all'impresa, devono essere depositati entro 30 giorni, a cura del notaio o degli amministratori, presso il **Registro delle Imprese** nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale, per l'iscrizione

<sup>104</sup> Si veda l'[art. 5, D.Lgs. 112/2017](#).

<sup>105</sup> Sui contenuti dell'atto costitutivo, il [Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali prot. 11734 del 4.11.2020](#).

<sup>106</sup> [Articolo 6, D.Lgs. 112/2017](#).

in una **apposita sezione** <sup>[107]</sup>.

L'iscrizione nell'apposita sezione del Registro delle Imprese ha **natura costitutiva** ai fini dell'acquisizione della qualifica di impresa sociale<sup>[108]</sup> e soddisfa il requisito dell'iscrizione nel R.U.N.T.S. <sup>[109]</sup>.

L'[articolo 5 del D.Lgs. 112/2017](#) ha inoltre demandato ad apposito Decreto del Ministero dello Sviluppo economico l'individuazione degli **atti** che devono essere depositati e delle **procedure** che devono essere seguite ai fini dell'iscrizione nell'apposita sezione del Registro delle imprese. A tal fine, il [Decreto Ministeriale del 16/03/2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 93 del 21/04/2018](#), ha stabilito che devono essere depositati:

- l'atto costitutivo, lo statuto e ogni successiva modificazione<sup>[110]</sup>. L'atto costitutivo, inoltre, fatte salve disposizioni più restrittive relative alla forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita, deve prevedere la nomina di uno o più sindaci;
- il bilancio d'esercizio;
- il bilancio sociale ([art. 9, comma 2, D.Lgs. 112/2017](#));
- per i gruppi di imprese sociali le indicazioni di cui all'[art. 2497-bis, c. 1 e 2, C.C.](#) (in tema di pubblicità) e l'accordo di partecipazione ed ogni sua modificazione, nonché il bilancio d'esercizio e il bilancio sociale in forma consolidata;
- ogni altro atto o documento previsto dalla normativa vigente.

Quanto alle procedure da seguire, il Decreto Ministeriale sopra citato, prevede che il deposito venga effettuato:

- entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento (fatti salvi altri eventuali obblighi di legge per la definizione dei tempi di redazione e deposito);
- a cura del notaio o degli amministratori;
- utilizzando i modelli approvati dal Ministero dello Sviluppo economico per la

<sup>107</sup> Gli enti religiosi con qualifica di impresa sociale depositano solo il Regolamento e le sue modificazioni ([art. 5, comma 4, D.Lgs. 112/2017](#)).

<sup>108</sup> Cfr. Relazione illustrativa al [D.Lgs. 112/2017](#).

<sup>109</sup> L'[articolo 11, c. 3, D.Lgs. 117/2017](#) dispone che: "Per le imprese sociali, l'iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo Settore".

<sup>110</sup> Per gli enti religiosi civilmente riconosciuti, l'adempimento si esegue mediante deposito del regolamento e delle sue successive modificazioni e dell'atto di costituzione del patrimonio destinato.

presentazione delle domande all'ufficio del Registro delle imprese.

Dopo aver ricevuto la domanda di iscrizione alla Sezione speciale, l'ufficio del Registro delle Imprese verifica la correttezza formale della domanda di deposito ricevuta e la presenza nell'atto costitutivo dell'oggetto sociale e dell'assenza di lucro previsti dal [D.Lgs. 112/2017](#)<sup>[111]</sup>. Qualora ne ravvisi la necessità, invita il richiedente a integrare, modificare o completare la documentazione entro un congruo termine, decorso il quale, con provvedimento motivato, può rifiutare il deposito dell'atto nella sezione delle imprese sociali.

### 3.7.3 Organi sociali

In via generale, poiché l'impresa sociale è una qualifica che può essere assunta da diversi soggetti giuridici, gli organi sociali della stessa saranno quelli previsti dalle norme di riferimento per la forma giuridica prescelta.

Nello specifico, tuttavia, l'art. 7 del Decreto 112/2017, introduce regole particolari concernenti l'attribuzione delle cariche sociali, disponendo che:

l'atto costitutivo o lo statuto possono riservare a soggetti esterni<sup>[112]</sup> all'impresa sociale la nomina di componenti degli organi sociali. In ogni caso, la maggioranza dei membri dell'organo di amministrazione è riservata all'assemblea dei soci o degli associati. I rappresentanti degli enti di cui all'art. 4, comma 3 (sopra citati) non possono ricoprire la carica di Presidente dell'organo amministrativo.

l'atto costitutivo deve prevedere specifici requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza che devono essere posseduti dai soggetti che assumono cariche sociali all'interno dell'impresa.

L'art. 8, inoltre, disciplina le modalità di ammissione ed esclusione dei soci o associati, che devono essere contenute nell'atto costitutivo o nello statuto e rispettare il principio di non discriminazione, tenendo conto delle peculiarità della struttura associativa o societaria e compatibilmente con la forma giuridica prescelta. È possibile che l'atto costitutivo o lo statuto prevedano un organo specifico preposto a gestire le istanze di ammissione o esclusione e relativi reclami.

<sup>111</sup> Art. 4 [Decreto Ministeriale 16/03/2018](#).

<sup>112</sup> Con il termine "soggetti esterni" si intende fare riferimento a istituzioni o enti pubblici e privati, altri soggetti E.T.S. o persone fisiche che siano portatori di particolari interessi nei confronti dell'impresa sociale e delle sue attività.

### 3.7.4 Organi di controllo

L'art. 10 sancisce l'obbligo di nomina di un organo di controllo interno, monocratico o collegiale, composto da uno o più sindaci<sup>[113]</sup>.

Almeno uno dei membri deve essere iscritto al registro dei revisori legali e per ciascun membro non devono sussistere cause di ineleggibilità<sup>[114]</sup>.

L'organo di controllo vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e suo concreto funzionamento.

L'organo di controllo, inoltre, vigila sul rispetto delle finalità dell'impresa sociale e del principio di non discriminazione, e attesta che il bilancio sociale sia redatto in conformità alle linee guida<sup>[115]</sup>.

Qualora l'impresa sociale superi per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati al comma 1 dell'[art. 2435-bis del Codice Civile](#), l'impresa dovrà essere sottoposta a revisione legale dei conti, che potrà essere affidata agli stessi sindaci, qualora iscritti nel registro dei revisori legali, ovvero a un revisore unico o ad una società di revisione.

### 3.7.5 Cause di scioglimento ed esclusione dal R.U.N.T.S.

L'impresa sociale si scioglie e viene cancellata dalla sezione speciale del registro imprese nei seguenti casi:

- per atto volontario dell'ente.
- a seguito delle attività ispettive previste dall'[art. 15 del D.Lgs. 112/2017](#), che portino alla luce irregolarità tali da comportare la perdita della qualifica di impresa sociale.
- a seguito di procedimento di liquidazione coatta amministrativa.

Nel primo caso, l'atto volontario può consistere sia nell'estinzione del soggetto giuridico che svolge l'impresa sociale, sia nella perdita volontaria dei requisiti imposti dalla

<sup>113</sup> Fatte salve eventuali disposizioni maggiormente restrittive previste per talune forme giuridiche.

<sup>114</sup> Secondo quanto disposto dagli articoli [2397](#), comma 2, e [2399](#) del Codice Civile.

<sup>115</sup> Di cui al [Decreto del Ministero del Lavoro del 4 luglio 2019, pubblicato in G.U. n. 189 del 09/08/2019](#).

normativa; ad esempio, la prosecuzione dell'attività secondo modalità non compatibili con le disposizioni che regolano l'impresa sociale.

Nel secondo caso, il comma 6 del citato [articolo 15](#) dispone che, qualora il soggetto che esercita il controllo rilevi delle violazioni, diffida l'organo amministrativo dell'impresa sociale sottoposta a verifica a sanare le irregolarità riscontrate; nel caso ciò non avvenga o le violazioni non siano sanabili, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali emana un provvedimento con il quale dispone la perdita della qualifica di impresa sociale.

Le funzioni ispettive sono attribuite dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali all'Ispettorato nazionale del lavoro o ad altri soggetti<sup>[116]</sup> e le modalità di esercizio di tali funzioni, che dovranno essere svolte almeno una volta all'anno, sono individuate mediante apposito decreto, del quale si attende l'emanazione.

Occorre tuttavia evidenziare che, mentre la perdita volontaria della qualifica determina l'**obbligo di devoluzione del patrimonio**<sup>[117]</sup> ad altri Enti del Terzo Settore costituiti ed operanti da almeno 3 anni o ai fondi di cui all'[art. 16](#), comma 1<sup>[118]</sup>, nel rispetto delle disposizioni statutarie, la perdita dei requisiti rilevata all'esito dell'attività ispettiva e sancita con apposito provvedimento, comporta la devoluzione del patrimonio al fondo istituito dall'ente o associazione cui l'impresa sociale aderisce (*ex* [art. 16](#)) o, in mancanza, al fondo istituito dalla Fondazione Italia Sociale, escludendo implicitamente eventuali altre previsioni statutarie.

Nel terzo e ultimo caso, qualora l'impresa sociale versi in una condizione di insolvenza irreparabile, potrà essere assoggettata a liquidazione coatta amministrativa di cui agli [artt. 293 e ss. del Codice della Crisi e dell'Insolvenza](#); a conclusione della procedura, il patrimonio che dovesse eventualmente residuare, dovrà essere devoluto a uno dei fondi per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali eventualmente designato ovvero, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale.

<sup>116</sup> Enti associativi riconosciuti, cui aderiscano almeno mille imprese sociali iscritte nei registri imprese di almeno cinque diverse regioni o provincie autonome.

<sup>117</sup> *Ex* [art. 12, comma 5, D.Lgs. 112/2017](#). Vedasi anche l'art. 6 del [Decreto del Ministero del lavoro del 27/04/2018 pubblicato in G.U. n. 139 del 18/06/2018](#).

<sup>118</sup> Fondi per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali e Fondazione Italia Sociale.



**NOTA BENE** - In merito alla devoluzione del patrimonio, inoltre, occorre precisare quanto segue:

Qualora l'impresa sociale sia esercitata da uno dei soggetti richiamati nel Libro V del Codice Civile (società di capitali o di persone o cooperative sociali), dal patrimonio residuo oggetto di devoluzione viene dedotto il capitale effettivamente versato dai soci oltre ai dividendi deliberati e non distribuiti (nei limiti di cui all'[art. 3, comma 3, lettera a\)](#). Inoltre, a prescindere dalla forma giuridica dell'ente, il **patrimonio da questi già posseduto** prima di divenire impresa sociale, **non sarà oggetto di devoluzione**. Tale conclusione è frutto della lettura combinata dei disposti di cui all'[art. 11, comma 3, del decreto 117/2017](#), che recita "per le imprese sociali, l'iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo Settore", e dell'[art. 50, comma 2](#), ai sensi del quale l'ente che viene cancellato dal R.U.N.T.S. devolve il proprio patrimonio "limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui è stato iscritto nel Registro".

### 3.7.6 La disciplina fiscale dell'impresa sociale

La qualifica di impresa sociale, come già indicato, può essere assunta da diverse tipologie di enti; pertanto, anche dopo la recente riforma, per la determinazione dei redditi prodotti da dette imprese si deve fare riferimento alle norme tributarie ordinariamente applicabili alle diverse tipologie di enti che possono assumere la qualifica di impresa sociale.

L'acquisizione della qualifica, tuttavia, comporta l'assunzione di determinati vincoli, fra cui l'obbligo di destinare i propri utili o avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o a incremento del proprio patrimonio, con possibilità di distribuzione ai soci solo nei limiti previsti dall'[art. 3, comma 3 del D.Lgs. n. 112 del 2017](#).

Nello specifico, ai sensi di tale ultima disposizione l'impresa sociale può destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, alle seguenti finalità:

- se costituita nelle forme di cui al Libro V del Codice Civile:
  - ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice ISTAT per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, oppure
  - alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o 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
  - ad erogazioni liberali in favore di enti del Terzo Settore diversi dalle imprese so-

ciali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

In merito alla detassazione degli utili e degli avanzi di gestione è prevista la non imponibilità delle somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva e delle somme destinate a riserva, ai sensi di quanto disposto dall'[art. 3, commi 1 e 2, del D.Lgs. n.112 del 2017](#).

Ciò indicatorisultaimponibilequalsiasi formadi distribuzione di utilità ai soci, anche qualora ciò avvenga sotto forma di aumento di capitale gratuito, nei limiti della variazione Istat. Il comma 1 dell'[art. 18](#) stabilisce che è consentito l'utilizzo di dette riserve a copertura di perdite e ciò non comporta la decadenza dal beneficio, sempre che non vengano distribuiti utili fino a quando le riserve non sono state ricostituite.

Fermo restando che gli enti che assumono la qualifica di impresa sociale devono svolgere in via principale un'attività di interesse generale nei settori di cui all'[art. 2 del D.Lgs. n. 112 del 2017](#) e che quindi detti enti possono finanziarsi (seppure in misura residuale) anche attraverso lo svolgimento di attività diverse da quelle di interesse generale.

La detassazione degli utili descritte riguarda anche quelli che derivino dallo svolgimento di attività diverse da quelle istituzionali, sempre a condizione che siano rispettati i cennati presupposti normativamente fissati. Infatti, con riferimento ai proventi derivanti dall'esercizio di attività diverse da quelle di interesse generale.

Prendendo spunto dalla normativa delle cooperative, viene riconosciuto il diritto a una deduzione dal reddito d'impresa pari all'I.R.E.S. 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

### **3.7.7 Incentivi fiscali a chi investe**

Per espressa previsione della legge delega ([art. 9, comma 1, lett. f\), della L. n. 106 del 2016](#)), l'attuazione della Riforma doveva prevedere l'adozione di "misure agevolative

*volte a favorire gli investimenti di capitale nelle imprese sociali”.*

Le misure adottate, che ci si accinge ad esaminare separatamente, sono le seguenti:

- delle agevolazioni fiscali a favore di quanti decidono di investire nelle imprese sociali e
- il riconoscimento alle imprese sociali della possibilità di accedere alla raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici regolati dal [D.Lgs. n. 58 del 1998](#) (il c.d. *equity crowdfunding*).

### **Agevolazioni fiscali a favore di quanti decidono di investire nelle imprese sociali**

L'[art. 18 del D.Lgs. n. 112 del 2017](#) ha adottato alcuni incentivi fiscali a favore di quanti decidono di investire nelle imprese sociali.

Le condizioni necessarie per poter applicare l'agevolazione fiscale sono:

- l'investimento deve essere stato effettuato dopo l'entrata in vigore del [D. Lgs n. 112 del 2017](#) (vale a dire successivamente al 20 luglio 2017);
- la società deve aver acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni.

Le persone fisiche potranno detrarre dall'I.R.P.E.F. lorda un importo pari al 30% della somma investita nel capitale sociale di una o più società (anche cooperative) aventi la qualifica di impresa sociale.

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, 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.

Nel caso decada dal beneficio il contribuente è tenuto a restituire l'importo portato in detrazione, maggiorato degli interessi legali.

Per i soggetti passivi I.R.E.S. è prevista una deduzione dalla base imponibile pari al 30% della somma investita nel capitale di un'impresa sociale costituita in forma societaria o cooperativa.

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 e il recupero a tassazione delle somme dedotte, oltre a interessi sulle maggiori imposte dovute.

Le descritte detrazioni I.R.P.E.F. e deduzioni I.R.E.S. 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.

Detto beneficio opera solo per le imprese sociali in forma di società di capitale.

### **Il riconoscimento alle imprese sociali della possibilità di accedere alla raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici regolati dal [D.Lgs. n. 58 del 1998](#) (il c.d. *equity crowdfunding*)**

Se costituiti in forma di società di capitali (compresa società cooperativa) vi è 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 del 1998](#)).

L'*equity crowdfunding* è una raccolta fondi *on line*, che permette a una società di incassare finanziamenti online. Gli investitori che contribuiscono alla raccolta ottengono un titolo di partecipazione all'azienda, accedendo a tutti i diritti patrimoniali e amministrativi che ne conseguono.

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. Le offerte al pubblico e le informazioni sui soggetti emittenti sono fornite tramite schede, consultabili sui portali online, sotto la vigilanza della Consob.

### **Ulteriori agevolazioni**

In aggiunta alle descritte misure, di cui all'[art. 18 del D. Lgs. n. 112 del 2017](#), il [D. Lgs. n. 117 del 2017](#) contiene ulteriori misure fiscali agevolative applicabili, al ricorrere di determinati presupposti normativi, anche ad alcune tipologie di imprese sociali.

Dette misure si pongono in espressa deroga di quanto disposto dal comma 1 dell'[art. 79 del Codice](#), ai sensi del quale le disposizioni del Titolo X del medesimo Decreto (vale a dire la disciplina fiscale del Codice) non si applicano alle imprese sociali. Nello specifico, ci si riferisce alle seguenti agevolazioni fiscali.

### **Agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali**

Si elencano le agevolazioni riferite anche alle imprese sociali, evidenziandone i diversi ambiti soggettivi di applicazione:

#### **• Trasferimenti a titolo gratuito**

In base all'[art. 82](#), comma 2, del Codice non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, né alle imposte ipotecarie e catastali, tutti i trasferimenti a titolo gratuito di beni utilizzati nel perseguimento delle finalità istituzionali, effettuati a favore degli enti del Terzo Settore, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali, ad eccezione di quelle costituite in forma societaria.

#### **• Atti costitutivi, modifiche statutarie e operazioni straordinarie**

Agli atti costitutivi, alle modifiche statutarie e alle operazioni straordinarie (di fusione scissione e trasformazione) degli enti del Terzo Settore, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali diverse da quelle costituite in forma societaria, si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Il comma 3 dell'[art. 82](#) del Codice contempla anche una esenzione dall'imposta di registro per le modifiche statutarie finalizzate ad adeguare gli atti costitutivi a modifiche normative.

#### **• Trasferimenti di immobili a titolo oneroso**

Il comma 4 dell'[art. 82](#) del Codice prevede l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per i trasferimenti di immobili a titolo oneroso a favore di tutti gli enti del Terzo Settore, incluse le cooperative sociali e le imprese sociali costituite in forma societaria.

Per usufruire dell'agevolazione in esame è necessario dichiarare, contestualmente all'atto, l'intenzione di utilizzare il bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali,

nonché l'effettivo impiego del bene entro cinque anni dal trasferimento. In caso contrario, l'ufficio procederà al recupero dell'imposta in misura ordinaria, oltre a interessi, con contestuale irrogazione delle sanzioni nella misura del 30%.

#### • Agevolazione o esenzione I.R.A.P.

Il comma 8 dell'[art. 82](#) in rassegna riconosce alle Regioni e alle Province autonome di Trento e Bolzano la possibilità di disporre una riduzione o esenzione I.R.A.P. (nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti della Corte di Giustizia dell'Unione europea) a favore degli enti del Terzo Settore, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali diverse da quelle costituite in forma societaria.

### Agevolazioni relative ad altri tributi

#### • Imposta di bollo

Sono esenti da imposta di bollo *“gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato”*.

L'Agenzia delle Entrate, nel corso di Telefisco 2018, ha chiarito che, data l'ampia formulazione della disposizione recata codice, si possono ricomprendere nell'esenzione dall'imposta di bollo anche le fatture emesse e gli estratti conto.

#### • Imposta sugli intrattenimenti

Non è dovuta se le attività sono svolte dalle imprese sociali occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. Al fine di fruire dell'esenzione, l'impresa sociale deve dare comunicazione alla Siae prima dell'inizio della manifestazione.

#### • Tasse sulle concessioni governative

Tutti gli atti e i provvedimenti relativi alle imprese sociali sono esenti da tasse sulle concessioni governative, il cui elenco è rinvenibile nelle tabelle allegate al [D.P.R. 640 del 1972](#).

#### • Deduzioni e detrazioni riconosciute a fronte di erogazioni liberali

Il nuovo regime di deducibilità o detrazione delle erogazioni liberali effettuate è appli-

cato anche nei confronti delle erogazioni effettuate a favore di enti del Terzo Settore commerciali, delle cooperative sociali e delle imprese sociali (non costituite in forma societaria) a condizione che le liberalità ricevute siano da questi enti utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

### **Adempimenti fiscali**

Stante il fatto che le imprese sociali possono essere diversi tipi di enti, anche del *Titolo V* e che quindi i dichiarativi saranno quelli ad essi riconducibili, in funzione del nuovo regime fiscale disegnato per le imprese sociali, l'Amministrazione finanziaria ha modificato i modelli di dichiarazione dei redditi, inserendo un'apposita casella "*impresa sociale*" che andrà "*fleggata*" per poter compilare i relativi campi<sup>28</sup>. Tuttavia, tenuto conto che, come si è detto le disposizioni fiscali di recente introduzione, sono soggette alle apposite autorizzazioni comunitarie, detta casella potrà essere "*fleggata*" (e i relativi campi compilati) solo se alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione saranno intervenute dette autorizzazioni.

### 3.8 SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO

A cura di ELENA DEMARZIANI

Nel [Decreto legislativo n. 117 del 3.7.2017](#) le società di mutuo soccorso sono elencate tra gli enti del Terzo Settore, dove all'[articolo 4](#) è stabilito che: *“Sono enti del Terzo Settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo Settore”*.

Al Titolo V, Capo VI del Codice del Terzo Settore, gli articoli [42](#), [43](#) e [44](#) sono dedicati alle società di mutuo soccorso.

Innanzitutto, il provvedimento ribadisce che le società di mutuo soccorso sono disciplinate *in primis* dalla [Legge 3818 del 1886](#) e per gli aspetti non trattati dalla legge speciale, il quadro normativo di riferimento sarà appunto il Codice del Terzo Settore (in precedenza valeva il riferimento, per analogia, alla legislazione cooperativistica). Verrà pertanto esaminato nel seguito:

- la disciplina delle società di mutuo soccorso alla luce del [D.L. 18 ottobre 2012](#), n. 179, che ha modificato in modo sostanziale l'impianto originario della [Legge n. 3818 del 1886](#);
- gli articoli all'interno del terzo Settore che disciplinano le società di mutuo soccorso;
- obblighi e divieti delle società di mutuo soccorso.

#### 3.8.1 La disciplina delle società di mutuo soccorso alla luce del [D.L. 18 ottobre 2012, n. 179](#), che ha modificato in modo sostanziale l'impianto originario della [Legge n. 3818 del 1886](#).

Tale riforma:



- ha previsto l'obbligo in capo ai soggetti in esame di iscriversi nel registro delle imprese, nella sezione riservata alle imprese sociali;
- ha istituito un'apposita sezione dell'albo delle società cooperative, in cui le società di mutuo soccorso sono automaticamente iscritte, sottoponendole alla vigilanza del Ministero dello Sviluppo economico e delle associazioni nazionali di rappresentanza, assistenza e tutela del movimento cooperativo;
- ha previsto la possibilità per tali enti di avvalersi di soci sostenitori, i quali possono essere anche persone giuridiche e possono designare sino ad un terzo del totale degli amministratori, da scegliersi tra i soci ordinari.
- le novità più significative introdotte dal decreto legge n. 179 del 2012 attengono alla sostituzione dei vecchi settori con altri e definiti ambiti in cui ora le società di mutuo soccorso sono chiamate ad operare.

Il novellato [art. 1 della Legge n. 3818 del 1886](#), dopo aver sancito che le società di mutuo soccorso non perseguono finalità di lucro, precisa che:

- esse possono erogare, esclusivamente in favore dei soci e dei loro familiari, prestazioni socio-sanitarie nei casi di infortunio, malattia e invalidità al lavoro, inabilità temporanea o permanente e sussidi in caso di spese sanitarie sostenute dai soci per la diagnosi e la cura delle malattie e degli infortuni;
- siffatte prestazioni possono essere effettuate dalle società di mutuo soccorso anche attraverso l'istituzione o la gestione dei fondi sanitari integrativi;
- in altri termini, secondo la nuova previsione normativa, esse non devono necessariamente operare nell'ambito della sanità integrativa per svolgere le attività sopraenunciate ma possono scegliere, quando effettuano tali prestazioni, se operare in qualità di soggetti istitutivi o gestori di fondi sanitari integrativi oppure in qualità di enti che erogano prestazioni economiche o di assistenza sanitaria;
- le società di mutuo soccorso, inoltre, sono legittimate ad erogare prestazioni - non strettamente sanitarie - riconducibili genericamente ai servizi socio-assistenziali, ovvero i servizi di assistenza familiare o l'erogazione di contributi economici ai familiari dei soci deceduti e l'erogazione di contributi economici e di servizi di assistenza ai soci che si trovino in condizione di gravissimo disagio

economico a seguito dell'improvvisa perdita di fonti reddituali personali e familiari e in assenza di provvidenze pubbliche;

- è consentito, infine, a tali enti operare in settori più affini a quelli in cui erano soliti agire in conformità alla originaria formulazione della legge, ovvero nella promozione di attività di carattere educativo e culturale finalizzate alla prevenzione sanitaria e alla diffusione dei valori mutualistici.

La riforma legislativa del 1992 precisa che le società di mutuo soccorso non possono operare in ambiti diversi da quelli ora delineati e non possano esercitare attività di impresa, nel senso che ad esse non è precluso tanto operare con i noti criteri di professionalità, economicità e organizzazione al fine della produzione e dello scambio di beni e servizi, quanto piuttosto instaurare rapporti e scambi con il mercato, ossia con i non soci.

È infatti la stessa lettera dell'[art. 1 della citata Legge n. 3818](#) a stabilire che le società di mutuo soccorso non hanno finalità di lucro ma perseguono finalità di interesse generale, sulla base del principio costituzionale di sussidiarietà, attraverso l'esclusivo svolgimento in favore dei soci e dei loro familiari conviventi delle attività cui sono preposte.

### **3.8.2 Gli articoli all'interno del terzo Settore che disciplinano le società di mutuo soccorso: Il [D.Lgs. n. 117/2017](#)**

Più recentemente, con la citata [legge delega 106 del 2016](#) e con il successivo [D.lgs. 117 del 2017](#) (c.d. Codice del Terzo Settore), il legislatore ha confermato tale impostazione annoverando le società di mutuo soccorso – che per il resto reputiamo continuino ad essere regolate dalla [L. n. 3818 del 1886](#) come modificata dal [D.L. n. 179 del 2012](#) – tra gli enti del Terzo Settore che, se si eccettuano le imprese sociali, sono infatti caratterizzati da non lucratività nel senso già indicato di assenza del c.d. lucro soggettivo. Quanto alle imprese sociali ricordiamo che tale qualifica che non può essere assunta dalle società di mutuo soccorso.

Tornando alle società di mutuo soccorso, va precisato che l'art. 5, lett. j) della [Legge delega n. 106 del 2016](#) ha previsto un regime transitorio per le società già esistenti alla data di entrata in vigore della [L. n. 3818 del 1886](#) che intendano rinunciare alla veste di società di mutuo soccorso oggetto dell'intervento riformatore per continuare ad ope-

rare quali associazioni senza fini di lucro. Tale regime transitorio è stato definito con particolare riguardo alle condizioni per mantenere il possesso del loro patrimonio, che deve essere comunque volto al raggiungimento di finalità solidaristiche. In attuazione di tale delega, il Codice del Terzo Settore, all'art. 43, consente alla società di mutuo soccorso che nel prossimo triennio volessero trasformarsi in associazioni del Terzo Settore o in Associazioni di promozione sociale di mantenere il loro patrimonio in deroga a quanto contemplato dall'[art. 8, comma 3, della legge del 1886](#) così come modificata dal [D.L. del 2012](#).

Il Codice sancisce altresì l'inviolabilità del patrimonio per quelle società che, già esistenti alla data della sua entrata in vigore, nei successivi tre anni volessero trasformarsi in associazioni del Terzo Settore, nel rispetto della volontà democraticamente espressa dai soci.

Inoltre, l'[articolo 44](#) afferma la non applicabilità dell'obbligo del versamento ai fondi mutualistici del contributo del 3 per cento sugli utili annuali di gestione, versamento che, con legittima ragione, aveva sollevato l'opposizione delle società di mutuo soccorso poiché esse non svolgono attività di impresa, non detengono capitale sociale, sono tenute per legge ad impiegare i contributi associativi nonché i loro avanzi esclusivamente per le attività istituzionali in favore dei soci e non producono un risultato economico in quanto non generano utili ma avanzi di gestione

Il successivo [art. 44, comma 2](#), inoltre precisa che, se le società di mutuo soccorso hanno un patrimonio inferiore ai 50.000 euro e non gestiscono fondi sanitari integrativi, non sono assoggettate all'obbligo di iscriversi nella sezione imprese sociali presso il registro delle imprese ma devono iscriversi nell'apposita sezione del registro unico del terzo settore (c.d. R.U.N.T.S.).

Infine, è stato alleggerito l'onere delle procedure burocratiche di pubblicizzazione per le società di minori dimensioni, ovvero quelle che non superano i 50 mila euro annui di contribuzione associativa complessiva e non gestiscono fondi sanitari integrativi, consentendo loro di derogare all'iscrizione nell'apposita sezione del Registro delle imprese sociali presso le locali Camere di commercio e, contestualmente, nell'Albo delle società cooperative presso il Ministero dello sviluppo economico.

Dall'altro lato, per le società di mutuo soccorso che raccolgono valori contributivi superiori a 50 mila euro e gestiscono fondi sanitari integrativi sono stati implementati i controlli e la vigilanza, che vengono esercitati così sia da parte del Ministero dello sviluppo economico che del Ministero del lavoro: una duplice garanzia per i soci e una risposta chiara e forte a chi, nel mercato della sanità integrativa, insinua il dubbio che le società di mutuo soccorso non siano sottoposte a controlli adeguati e sufficienti.

Per le società di mutuo soccorso, come per gli altri enti del Terzo Settore, è stabilita infine l'iscrizione in una apposita sezione del Registro unico nazionale, istituito presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali e gestito su base territoriale. Il controllo dei requisiti e degli adempimenti in capo agli enti iscritti e l'esercizio della funzione di vigilanza devono naturalmente essere ancora attivati dallo stesso Ministero. È anche previsto il decentramento dell'attività di controllo alle reti associative nazionali quando appositamente autorizzate.

Le società di mutuo soccorso devono iscriversi nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (R.U.N.T.S.). In caso contrario, perdono la loro qualifica, con conseguente devoluzione del patrimonio ad altre società di mutuo soccorso ovvero a uno dei fondi mutualistici o al corrispondente capitolo del bilancio dello stato.

### **3.8.3 Obblighi e divieti delle società di mutuo soccorso**

#### **Base associativa**

Possono divenire soci ordinari le persone fisiche, ma anche altre società di mutuo soccorso, a condizione che i membri persone fisiche di queste siano beneficiari delle prestazioni rese dalla società, nonché dei fondi sanitari integrativi in rappresentanza dei lavoratori iscritti.

È ammessa la categoria dei soci sostenitori, che possono essere anche persone giuridiche. Essi possono designare sino a un terzo del totale degli amministratori, da scegliersi tra i soci ordinari.

Gli amministratori di una società di mutuo soccorso debbono essere scelti tra i suoi soci.

#### **Organizzazione e funzionamento**

La costituzione della società di mutuo soccorso e l'approvazione dello statuto debbono risultare da atto notarile. La società per acquisire la personalità giuridica deve essere

registrata secondo le forme e procedure previste dalla legge, presentando domanda presso la cancelleria del Tribunale Civile.

### **Pubblicità legale**

Nonostante il divieto di esercitare l'attività di impresa, le società di mutuo soccorso hanno l'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, oltre che nel registro unico nazionale del terzo settore. L'iscrizione nel primo registro, infatti, è stata richiesta dalla legge dopo l'abolizione del "registro delle società", dove erano iscritte in precedenza. In conseguenza della registrazione, le società di mutuo soccorso godono delle esenzioni fiscali previste dalla normativa, della parificazione alle Opere pie per il gratuito patrocinio e il regime fiscale, nonché dell'esenzione da sequestro e pignoramento dei sussidi dovuti dalle società ai soci.

### **Risorse economiche**

Le società di mutuo soccorso svolgono le attività nei limiti delle proprie disponibilità finanziarie e patrimoniali, fatti salvi alcuni casi previsti da leggi speciali. Ad esempio, possono istituire e gestire fondi sanitari integrativi costituiti con risorse di coloro che ricevono le prestazioni sanitarie o dei loro datori di lavoro.

Alle società di mutuo soccorso non si applica l'obbligo di versamento del contributo del 3% sugli utili netti annuali in favore di fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

### **Donazioni**

Se una società di mutuo soccorso riceva o abbia ricevuto un lascito o una donazione destinato a un fine determinato e senza uno specifico termine, deve tenerlo distinto dal patrimonio sociale. Le rendite derivanti da tale fonte dovranno essere gestite in base alla volontà del testatore o del donatore. In caso di liquidazione o perdita della personalità giuridica, si applicheranno, a questi lasciti e a queste donazioni le norme vigenti sulle Opere pie.

In caso di liquidazione o di perdita della propria natura, il patrimonio è devoluto ad altre società di mutuo soccorso oppure a uno dei fondi mutualistici o al corrispondente capitolo del bilancio dello Stato.

**COMMISSIONE ENTI NON PROFIT E COOPERATIVE SOCIALI:****Delegato del Consiglio:** Giuseppe Munafò**Presidente della Commissione:** Daniela Barbara Morlacchi**Vice Presidente della Commissione:** Elena Demarziani**Segretario della Commissione:** Lucrezio Micheal Pandolfino

**Componenti:** Albergati Giuliana; Alberico Andrea; Amuleti Andrea; Ansaldo Maurizio; Bellavite Pellegrini Filippo; Belloni Manuela; Belluardo Raffaele; Benin Giorgio; Bergantino Daniela; Bernardi Firmino; Bertolli Davide; Bertolli Gianluigi; Bologna Salvatore; Bonelli Costanza; Borzani Eleonora; Bottini Maria Carla; Buffa Pierangelo; Buffagni Stefano; Buniello Serena; Camagni Aldo; Capè Alessandra Maria; Caronti Ermenegilda; Casati Bernardo Igino; Caselli Marina; Cassioli Giuliana; Cattaneo Monica; Cattaneo Patrick; Ceriani Mauro; Cerioli Walter; Cigala Giovanni; Colombo Corrado; Conti Emanuela Maria; Corda Anna; Costa Giovanna; Currao Giuseppe; Daccò Guido Ausano; De Federici Daniele Ermes; De Rosa Germano; Del Re Chiara; D'Ignazio Daniela; Dones Antonio Stefano; Falsitta Giovanni; Farnè Barbara; Fedeli Zeno Aldo; Ferrari Mauro; Fezza Oriana; Finesso Cinzia; Fioretti Giuseppe; Foresta Donato; Fulginiti Rosanna; Garlaschelli Emanuela; Gherardi Emanuela; Giampetruzzi Cristiana; Giannone Gianluca; Graziano Benedetta; Iannace Marco Umile; Iattoni Daniela Giuseppina; Intrigliolo Giovanni; Lazzati Federico Andrea Riccardo; Licata Antonella Angela; Lupo Tatiana; Mainini Isabella; Mantani Maurizio; Marchesi Alessandro; Marchetti Mario; Maronati Giuliano; Maule Silvia; Mesiti Barbara; Migliarese Caputi Francesco; Minisini Barbara; Molinaro Giuseppe; Negonda Elena; Novati Francesca; Pagnotto Pier Paolo; Pallino Carmine; Pangherz Walter Maria; Pastorelli Francesco Mario; Piana Elena; Picolli Ambrogio; Polli Claudio Enrico; Pron Marino Mardiros Manlio; Restelli Laura; Ricciardi Gabriella; Rizzo Maria Concetta; Salerno Paola; Spada Veronica Ida Elda Maria; Spagnuolo Eleonora; Spinnato Ignazio; Tallarita Eva Pia; Telloni Silvia Teresa; Ungaro Alessandra; Vaglieri Sergio; Vergani Maria Rosa; Zagaria Matteo; Zambiasi Roberto; Zilli Michele.

**Osservatori esterni:** Auguadro Sara; Bianchi Manuela; Borghisani Chiara; De Luca Davide; Federico Matteo; Mariotti Elisa; Mosco Giulia Maria; Rocchi Andrea; Roveri Paolo; Sajeva Eugenio Alessandro; Villani Lucia.

**DIRETTORE RESPONSABILE:** Patrizia Riva**SEGRETERIA:** Elena Cattaneo, Via Pattari 6 • 20122 Milano, tel: 02 77731121 • segreteriapresidenza@odcec.mi.it

## ANNO 2007

- 】 nr. 1 - L'amministrazione nelle Srl • SIMONE ALLODI
- 】 nr. 2 - Lo Statuto dei diritti del contribuente • ALESSANDRO TURCHI
- 】 nr. 3 - Finanziamento dei Soci • GIORGIO ZANETTI
- 】 nr. 4 - Le norme del codice di procedura civile applicabili al Processo Tributario • PAOLO BRECCIAROLI
- 】 nr. 5 - Bilancio e misurazione della performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti • MARCO GRUMO
- 】 nr. 6 - La normativa Antiriciclaggio. Profili normativi, obblighi ed adempimenti a carico dei dottori commercialisti • GIAN GAETANO BELLAVIA
- 】 nr. 7 - Limiti dell'informativa societaria e controllo dei bilanci infrannuali • ROBERTA PROVASI, DANIELE BERNARDI, CLAUDIO SOTTORIVA
- 】 nr. 8 - La previdenza nella professione di Dottore Commercialista • ERNERSTO F. CARELLA
- 】 nr. 9 - L'introduzione dei Principi contabili internazionali e il coordinamento con le norme fiscali • MARIO DIFINO
- 】 nr. 10 - La *governance* delle società a partecipazione pubblica e il processo di esternalizzazione dei servizi pubblici locali • CIRO DARIES
- 】 nr. 11 - Il Consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004) • AMBROGIO PICOLLI
- 】 nr. 12 - Il bilancio sociale nelle piccole e medie imprese • a cura di ADRIANO PROPERSI
- 】 nr. 13 - Le parti e la loro assistenza in giudizio • MARIACARLA GIORGETTI

## ANNO 2008

- 】 nr. 14 - Il nuovo ordinamento professionale: guida alla lettura del d.lgs. n.139 del 28 giugno 2005 • a cura della *Commissione Albo, Tutela e Ordinamento oe 2005-2007*
- 】 nr. 15 - Carta Europea dei diritti del contribuente • a cura della *Commissione Normative Comunitarie 2005-2007*
- 】 nr. 16 - Elementi di Procedura civile applicati alle impugnazioni del Processo tributario • MARIACARLA GIORGETTI
- 】 nr. 17 - Il processo di quotazione delle PMI tra

presente e futuro: il ruolo del dottore commercialista in questa fase di cambiamento • CARLO ARLOTTA

- 】 nr. 18 - Controlled Foreign Companies Legislation: analisi comparata negli Stati comunitari • SEBASTIANO GARUFI
- 】 nr. 19 - Il codice di condotta EU: finalità e analisi comparativa a livello europeo • PAOLA SESANA
- 】 nr. 20 - Il dottore commercialista e la pianificazione e il controllo nella PMI • ALDO CAMAGNI, RICCARDO CODA, RICCARDO SCLAVI
- 】 nr. 21 - La nuova relazione di controllo contabile (art.2409-ter del Codice Civile) • DANIELE BERNARDI, GASPARE INSAUDO, MARIA LUISA MESIANO

## ANNO 2009

- 】 nr. 22 - L'azionariato dei dipendenti come forma di incentivazione: ascesa e declino delle stock option? • Vito Marraffa
- 】 nr. 23 - Norme ed orientamenti rilevanti della Revisione Contabile • MARIA LUISA MESIANO, MARIO TAMBORINI
- 】 nr. 24 - Gli accordi giudiziali nella crisi d'impresa • CESARE ZAFARANA, MARIACARLA GIORGETTI, ALDO STESURI
- 】 nr. 25 - Il bilancio consolidato e le scritture di consolidamento • FRANCESCO GRASSO, PAOLO TERAZZI
- 】 nr. 26 - Conciliazione e mediazione: attualità legislative e profili operativi • ALDO STESURI

## ANNO 2010

- 】 nr. 27 - La crisi d'impresa - L'attestazione di ragionevolezza dei piani di ristrutturazione ex art.67, 3° comma, lettera d) L.F. • *Commissione Gestione Crisi d'Impresa e Procedure Concorsuali*
- 】 nr. 28 - Il Consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004) seconda edizione • AMBROGIO PICOLLI
- 】 nr. 29 - L'arbitrato - Analisi e commenti dalla recente prassi • *Commissione Arbitrato* - a cura di ALESSANDRO AUGUSTO
- 】 nr. 30 - Il bilancio di sostenibilità delle multiutilities: esperienze a confronto • *Commissione Bilancio Sociale* - a cura di FRANCESCO RANDAZZO, CRISTIANA SCHENA, GABRIELE BADALOTTI, EROS A. TAVERNAR
- 】 nr. 31 - La riforma della revisione legale in

Italia: una prima analisi del D.Lgs. 39 del 27 gennaio 2010 • **Commissione Controllo Societario** - Gruppo di lavoro: DANIELE BERNARDI, ANTONELLA BISESTILE, ALESSANDRO CARTURANI, ANNAMARIA CASASCO, GASPARE INSAUDO, LUCA MARIANI, GIORGIO MORETTINI, MARCO MORONI, GIANLUCA OFFICIO, MASSIMILIANO PERGAMI, ROBERTA PROVASI, MARCO RESCIGNO, CLAUDIO SOTTORIVA, MARIO TAMBORINI

】 nr. 32 - Obbligo P.E.C. - Opportunità e problematiche per gli studi professionali • **Commissione Informatica e Codice Civile A.A.** - Gruppo di lavoro: FABRIZIO BAUDO, DAVIDE CAMPOLUNGH, FILIPPO CARAVATI, ALBERTO DE GIORGI, GIANLUCA DE VECCHI, PIETRO LONGHI, DANIELE TUMIETTO

】 nr. 33 - Nuova tariffa professionale - Commento alle modifiche intervenute • MARIO TRACANELLA

#### ANNO 2011

】 nr. 34 - Perdite di valore e avviamento secondo i principi IFRS • RICCARDO BAUER, CLAUDIA MEZZABOTTA

】 nr. 35 - Patrimonializzare e sostenere la competitività delle PMI italiane: la quotazione su AIM Italia • **Commissione Finanza e Controllo di Gestione** - Gruppo di lavoro: CARLO ARLOTTA, FRANCO BERTOLETTI, ELISABETTA CODA NEGOZIO, CARLO PESARO, GIORGIO VENTURINI

】 nr. 36 - La mediazione civile - Novità normative e contesto operativo • Gruppo di studio **Commissione Mediazione e Conciliazione** - a cura di MARIA RITA ASTORINA e CLAUDIA MEZZABOTTA

】 nr. 37 - La mediazione civile - Le tecniche di gestione dei conflitti • Gruppo di studio **Commissione Mediazione e Conciliazione** - a cura di MARIA RITA ASTORINA e CLAUDIA MEZZABOTTA

】 nr. 38 - Caratteri e disciplina del concordato fallimentare • CARLO BIANCO, MARIACARLA GIORGETTI, PATRIZIA RIVA, ALDO STESURI, CESARE ZAFARANA

】 nr. 39 - Remunerare gli amministratori - Compensi incentivi e *governance* • GIANLUIGI BOFFELLI

#### ANNO 2012

】 nr. 40 - Scritti di Luigi Martino • **Comitato Editoriale** - a cura di GIANBATTISTA STOPPANI e DARIO VELO

】 nr. 41 - Aspetti fiscali delle operazioni straordinarie per i soggetti IAS/IFRS • **Commissione Diritto Tributario Nazionale** - a cura di EMANUELA FUSA

】 nr. 42 - L'accertamento tecnico dell'usura per le

aperture di credito in conto corrente • **Commissione Banche, Intermediari Finanziari e Assicurazioni** - a cura di MARCO CAPRA, ROBERTO CAPRA

】 nr. 43 - Il nuovo concordato preventivo a seguito della riforma • **Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali**

】 nr. 44 - Introduzione all'Istituto del Trust • **Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni**

】 nr. 45 - Ambiti di applicazione del Trust • **Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni**

#### ANNO 2013

】 nr. 46 - Arbitro Bancario Finanziario • **Commissione Metodi ADR**

】 nr. 47 - Il rischio di continuità aziendale nel bilancio IAS ed in quello OIC • **Commissione Principi Contabili** - a cura di GIROLAMO MATRANGA

】 nr. 48 - La mediazione civile nelle liti fra soci: profili giuridici ed efficacia negoziale • **Commissione Metodi ADR** - a cura di MARIA RITA ASTORINA, MARCELLA CARADONNA

】 nr. 49 - La fiscalità della produzione nelle fonti di energie rinnovabili • **Commissione Diritto Tributario Nazionale** - a cura di FEDERICA FIORANI

】 nr. 50 - Il modello GBS 2013: lo *standard* italiano per la redazione del Bilancio Sociale • **Commissione Bilancio Integrato** - a cura di CLAUDIO BADALOTTI, DARIO VELO, GABRIELE BADALOTTI

#### ANNO 2014

】 nr. 51 - I regolamenti applicativi del D.Lgs. 39/2010 sulla revisione legale dei conti emanati dal MEF • **Commissione Controllo Societario**

】 nr. 52 - La previdenza nella professione di Dottore Commercialista • **Commissione Cassa Previdenza Dottori Commercialisti** - a cura di ERNESTO CARELLA

】 nr. 53 - Comunicare con Investitori e Finanziatori: il ruolo del Business Plan • **Commissione Finanza e Controllo di Gestione** - a cura di FRANCESCO ALDO DE LUCA e ALESSANDRA TAMI

】 nr. 54 - La Direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio e consolidati - Novità e riflessi sulla disciplina nazionale • **Commissione Principi Contabili** - a cura di TIZIANO SESANA

】 nr. 55 - Gli obblighi di sicurezza nei luoghi di lavoro • **Commissione Lavoro** - a cura di MONICA



BERNARDI, BERNARDINA CALAFIORI, GABRIELE MOSCONE, PATRIZIA ROSSELLA STERZA, SERGIO VIANELLO

】 nr. 56 - Le Start-up innovative • Commissioni Start-up, Microimprese e Settori Innovativi e Diritto Tributario Nazionale - a cura di ANTONIO BINACCHI e ALESSANDRO GALLI

## ANNO 2015

】 nr. 57 - Il Concordato preventivo: riflessioni teoriche • Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali - a cura di GIANNICOLA ROCCA

】 nr. 58 - Il Concordato preventivo: esperienze empiriche • Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali - a cura di GIANNICOLA ROCCA

】 nr. 59 - Il controllo della liquidità nelle strategie aziendali e nelle situazioni di crisi. Il contributo del business plan • Commissione Finanza e Controllo di Gestione - a cura di CARLO ARLOTTA, SALVATORE CARBONE, FRANCESCO ALDO DE LUCA, ALESSANDRA TAMI

】 nr. 60 - La collaborazione volontaria. I diversi perché di una scelta (quasi) obbligata • Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni - a cura di MARCO SALVATORE, PAOLO LUDOVICI, FABRIZIO VEDANA

】 nr. 61 - Relazione di revisione. Le novità al giudizio sul bilancio introdotte dagli ISA Italia • Commissione Controllo Societario - a cura di DANIELE BERNARDI, GASPARE INSAUDO, LUCA MAGNANO SAN LIO, CLAUDIO MARIANI

】 nr. 62 - Accertamento sintetico, redditometro e "redditest" • Commissione Diritto Tributario Nazionale - a cura di ALESSANDRO CERATI

## ANNO 2016

】 nr. 63 - Il Consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004) • terza edizione • Commissione Diritto Tributario Nazionale - a cura di AMBROGIO ANDREA PICOLLI

】 nr. 64 - Revisione della contabilità di condominio • Gruppo di lavoro della Commissione Amministrazioni Immobiliari

】 nr. 65 - Appunti per una cultura di parità • Commissione Pari Opportunità - a cura di GRAZIA TICOZZELLI

】 nr. 66 - Dematerializzazione documentale: temi

per la consulenza. Prima parte. Conservazione digitale. Evoluzione del quadro normativo • Commissione Informatica CCIAA e Registro Imprese di Milano - a cura di PIETRO LUCA AGOSTINI, RUGGERO DELVECCHIO, DAVIDE GRASSANO, GIUSEPPE MANTESE, FRANCESCO MILANO

】 nr. 67 - Dematerializzazione documentale: temi per la consulenza. Seconda parte. Fattura elettronica. Scenari • Commissione Informatica CCIAA e Registro Imprese di Milano - a cura di PIETRO LUCA AGOSTINI, FILIPPO CARAVATI, PAOLO A. CATTI, CLAUDIO RORATO

】 nr. 68 - Il welfare aziendale. Dalla teoria alla pratica • Commissione Lavoro - a cura di LORIS BERETTA, VITTORIO DE LUCA e SALVATORE VITIELLO

】 nr. 69 - Il bilancio integrato per le PMI • Commissione Bilancio Integrato

## ANNO 2017

】 nr. 70 - La normativa antiriciclaggio per i professionisti - L'operatività del D.Lgs. 231/2007 e le indicazioni di matrice internazionale • Commissione Antiriciclaggio - a cura di BARBARA ARBINI, ANDREA BIGNAMI, ANTONIO FORTAREZZA

】 nr. 71 - Sistemi di allerta interna - Il monitoraggio continuativo del presupposto di continuità aziendale e la segnalazione tempestiva dello stato di crisi da parte degli organi di vigilanza e controllo societario - Guida in materia di sistemi di allerta preventiva • Commissione Controllo Societario - a cura di DANIELE BERNARDI, MASSIMO TALONE

】 nr. 72 - La gestione e il controllo della tesoreria e dei rischi finanziari nelle PMI • Commissione Finanza e Controllo di Gestione - a cura di RICCARDO CODA

】 nr. 73 - Appalto e rapporti di lavoro • Commissione Lavoro - a cura di BERNARDINA CALAFIORI, SERGIO VIANELLO

## ANNO 2018

】 nr. 74 - Le amministrazioni straordinarie fra salvaguardia della continuità, tutela dei livelli occupazionali ed efficacia delle azioni di risanamento • Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento di Impresa - a cura di GIANNICOLA ROCCA, DIEGO CORRADO

】 nr. 75 - Il Concordato con continuità aziendale • Commissione Crisi, Ristrutturazione e

**Risanamento di Impresa** - a cura di GIANNICOLA ROCCA e GIUSEPPE ACCIARO

】 nr. 76 - Smart Working: le regole applicative • **Commissione Lavoro** - a cura di LORIS BERTETTA, BERNARDINA CALAFIORI, GIADA ROSSI, SERGIO VIANELLO

】 nr. 77 - Gli strumenti di finanziamento per le start-up e PMI • **Commissione Start-up, Microimprese e Settori Innovativi** - a cura CRISTINA ERMINERO, EZIO ESTE, RICCARDO RICCI

】 nr. 78 - L'Educazione Finanziaria per Consumatori, Risparmiatori, Imprese. Gli Strumenti di Pagamento - Gli Strumenti di Investimento - Gli Strumenti di finanziamento • **Commissione Finanza e Controllo di Gestione** - a cura di VANINA STAGNO PIAN TANIDA

#### ANNO 2019

】 nr. 79 - Il nuovo trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il codice della crisi e dell'insolvenza • **Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento di Impresa** - a cura di GIANNICOLA ROCCA, ANTONIO DI FALCO

】 nr. 80 - *Governance* e controlli interni nelle società non quotate alla luce del Codice della crisi di impresa • **Gruppo di lavoro trasversale delle Commissioni Governance delle Società Quotate, Controllo Societario e Revisione, Compliance e Modelli Organizzativi** - a cura di FRANCESCA NOVATI, ROSANNA VICARI

#### ANNO 2020

】 nr. 81 - La liquidazione giudiziale • **Commissione Procedure Concorsuali** - a cura di ROBERTO MARCIANESI

#### ANNO 2021

】 nr. 82 - L'abrogazione delle tariffe professionali e le novità del D.M. 140/2012 - Parametri • **Commissione Liquidazione Parcelle** - a cura di ANGELO DI LEVA

】 nr. 83 - La Società Benefit • **Start Up Innovative, Microimprese e Settori Innovativi** - a cura di MARIA CONCETTA RIZZO

】 nr. 84 - Strategie e strumenti di risanamento nel codice della crisi e dell'insolvenza e nel diritto emergenziale • **Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento d'Impresa** - a cura di GIANNICOLA ROCCA

】 nr. 85 - Il Dottore Commercialista e le operazioni di riorganizzazione aziendale • **Commissione Finanza e Controllo di Gestione** - a cura di FRANCESCO SANTORI, RICCARDO SCLAVI, ALESSANDRA TAMI, LUCIANO TARANTINO, ALBERTO ZAPPONI.

】 nr. 86 - Gli Obiettivi dell'Agenda 2030 e la professione del dottore commercialista. La sfida della sostenibilità. *La consulenza alle imprese per una strategia di sostenibilità e per la comunicazione della sostenibilità* • **Commissione Bilancio Integrato e Sociale** - a cura di AUTORI VARI.

Finito di stampare  
nel mese di gennaio 2022

**Publydecor**  
Osnago (LC)

Si ringraziano i colleghi che hanno contribuito alla redazione del Quaderno.

Si ringrazia in modo particolare la dottoressa **ANTONELLA KOENIG** che ci ha lasciati prima di vedere concluso questo lavoro.

**SARA AUGUADRO**, Dottoressa Commercialista e Revisore Legale, è osservatore esterno della Commissione Enti non profit e cooperative sociali; dopo la Laurea in Economia e Commercio nel 2003 conseguita presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano si è specializzata in Terzo Settore.

**FIRMINO BERNARDI**, Dottore Commercialista e Revisore Legale, membro della Commissione Enti non profit e Cooperative sociali presso l'Odcec di Milano, Sindaco e revisore in varie società private e cooperative sociali.

**DAVIDE BERTOLLI**, iscritto all'Albo dal 2008, è specializzato in consulenza in ambito societario, IVA internazionale, controllo di gestione e corporate finance, con focus particolare su P.M.I., congregazioni religiose, imprese sociali e Fondazioni. Membro della Commissione Enti Non Profit e della Commissione Finanza e Controllo di gestione dell'Odcec di Milano.

**GIANLUIGI BERTOLLI**, esperto in consulenza societaria, fusioni, acquisizioni e operazioni di private-equity, ha sviluppato una profonda conoscenza delle problematiche e peculiarità che caratterizzano l'operatività delle congregazioni religiose, per le quali svolge attività di consulenza fiscale e strategica, orientata in particolare alla riorganizzazione delle attività e alla gestione di operazioni immobiliari complesse. Membro della Commissione Enti Non Profit dell'Odcec di Milano.

**WALTER CERIOI**, Dottore Commercialista e Revisore Legale, membro della Commissione Associazioni di Promozione Sociale e Organizzazioni di Volontariato e della Commissione Enti Non Profit e Cooperative sociali, svolge la sua attività nell'ambito della consulenza fiscale e societaria.

**EMANUELA MARIA CONTI**, iscritta all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano dal 1993 ed al Registro dei Revisori Legali dal 1999. È membro dal 2005 della Commissione Enti Non Profit dell'Odcec di Milano. Svolge prevalentemente per società, gruppi nazionali ed internazionali ed enti non commerciali, assistenza amministrativa societaria e consulenza fiscale.

**ELENA DEMARZIANI**, Dottoressa Commercialista e Revisore Legale, Vicepresidente della Commissione Non Profit e Cooperative Sociali e referente nella Commissione sul Terzo Settore, costituita dall'Odcec di Milano insieme all'Ordine degli Avvocati di Milano e al Consiglio del Notariato di Milano. Membro della Commissione Pari Opportunità.

**BARBARA FARNÈ**, Dottoressa Commercialista e Revisore Legale, membro della Commissione Enti non profit e Cooperative Sociali dell'Odcec di Milano di cui è stata presidente dal 2014 al 2016, esperta di Enti del Terzo Settore e di Cooperative Sociali, relattrice di convegni sugli E.T.S., coordinatrice di vari gruppi di lavoro e consulente fiscale e amministrativa in varie realtà del Terzo Settore.

**CRISTIANA GIAMPETRUZZI**, Dottoressa commercialista e Revisore Legale, membro della Commissione Enti Non Profit e Segretario della Commissione Pari Opportunità. Dopo l'attività di audit in primaria società di revisione, nell'ambito della li-

bera professione ha maturato esperienza nella consulenza tributaria e societaria in molteplici settori, con particolare interesse alle realtà non profit, a cui affianca l'attività di membro di cda e di collegi sindacali in realtà anche internazionali. È socia fondatrice dell'Osservatorio sulle Professioniste.

**DANIELA IATTONI**, Dottoressa Commercialista e Revisore Legale, membro della Commissione Enti Non Profit e Cooperative sociali dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Milano, è specializzata nella consulenza fiscale e legale a enti non profit, nonché nella consulenza fiscale e societaria a piccole e medie imprese.

**ANTONELLA KOENIG**, Dottoressa Commercialista e Revisore Legale dei conti, è stata iscritta all'Albo dei Dottori Commercialisti di Milano e si è occupata di consulenza fiscale e societaria prevalentemente a clientela multinazionale e ad Enti del Terzo Settore.

**GIOVANNI LIOTTA**, Dottore commercialista e Revisore Legale, componente della Commissione Enti Non Profit, ha maturato esperienza nel settore della consulenza fiscale per primari gruppi internazionali con un focus particolare sulle tematiche connesse alla sostenibilità.

**TATIANA LUPO**, iscritta all'Albo dal 2011, è specializzata nella consulenza fiscale e tributaria a società ed Enti del Terzo Settore, con focus particolare su Imprese Sociali e Congregazioni religiose. Membro della Commissione Enti Non Profit e della Commissione Crisi d'impresa dell'Odcec di Milano.

**DANIELA MORIACCHI**, Dottoressa Commercialista e Revisore Legale, Presidente della Commissione Enti Non Profit e cooperative sociali dell'Odcec di Milano. Partner della Bdm S.r.l., società di revisione specializzata nel non profit. Oltre all'attività ordinaria è specializzata nel mondo del non profit e delle cooperative.

**PIER PAOLO PAGNOTTO**, Dottore Commercialista e Revisore Legale, Consulente Tecnico d'Ufficio presso il Tribunale Civile di Milano, componente della Commissione Enti non profit e cooperative sociali dell'Odcec di Milano, è specializzato in operazioni di finanza straordinaria e di valutazione d'azienda, nonché in economia e fiscalità del settore dell'arte.

**LUCREZIO MICHAEL PANDOLFINO**, Dottore Commercialista e Revisore Legale, Segretario della Commissione Enti Non Profit e cooperative sociali dell'Odcec di Milano, oltre all'attività di consulenza aziendale e tributaria a società e enti non profit è specializzato in sostenibilità d'impresa.

**VERONICA SPADA**, Dottoressa Commercialista e Revisore Legale, membro della Commissione Enti non profit e Cooperative Sociali, specializzata nella consulenza a piccole, medie imprese, branches e subsidiaries di società internazionali, sugli aspetti fiscali e societari e su impostazione di modelli per il controllo di gestione.

**ROBERTO ZAMBIASI**, Dottore Commercialista - Revisore Legale - Pubblicità, co-fondatore ed associato dello Studio Lucchini Commercialisti Associati, con Studio Professionale in Milano; opera quale consulente di Società di capitali ed Enti del Terzo Settore e ricopre cariche di Sindaco e Revisore.