



CIRCOLARE

Riforma del Terzo settore: elementi professionali

Novembre 2017

A cura del Gruppo di lavoro
per la riforma del Terzo settore

CONSIGLIERE DELEGATO
Maurizio Postal

Area “No profit”

COMPONENTI
Lorenzo Boni
Nicola Forte
Mario Paolo Moiso
Ottavio Nocerino
Enrico Savio
Serenella Spaccapaniccia

RICERCATORI

Cristina Bauco
Viviana Capozzi
Lorenzo Magrassi
Matteo Pozzoli

OSSERVATORI

Antonio Fici
Roberto Museo
Gabriele Sepio

INDICE

PREMESSA	1
1 PRINCIPI ISPIRATORI E INQUADRAMENTO	1
1.1 Inquadramento generale e ambito di applicazione della normativa	1
1.2 Enti del Terzo settore	4
1.3 Attività esercitabili: attività d'interesse generale e altre attività	5
1.4 Attività secondarie e raccolta fondi	7
1.5 Patrimonio	8
1.6 Destinazione del patrimonio	8
2 RENDICONTAZIONE	10
2.1 Bilancio d'esercizio: elementi generali	10
2.2 Schemi e approvazione del bilancio d'esercizio	12
2.3 Bilancio sociale	13
3 CONSIDERAZIONI CIVILISTICHE	15
3.1 Contenuto dell'atto costitutivo	15
3.2 Funzionamento e <i>governance</i>	16
3.3 Organo di controllo e revisione	18
4 REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE	21
4.1 Normativa	21
4.2 Sezioni del Registro e contenuti	22
4.3 Iscrizione	23
5 IMPOSTE DIRETTE E INDIRETTE	25
5.1 Qualificazione fiscale	25
5.2 Regime forfetario	28
5.3 Scritture contabili ai fini tributari	30
5.4 Imposte indirette e tributi locali	31
5.5 Deduzioni, detrazioni e social bonus	33
5.6 Controlli fiscali	35
6 ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO	37
6.1 Premessa	37
6.2 Figura del volontario	37
6.3 Organizzazioni di volontariato	39
6.4 Accesso al credito agevolato, privilegi, accesso al fondo sociale europeo, strutture e autorizzazioni temporanee per manifestazioni pubbliche e locali utilizzati	40
6.5 Contributo per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali	41
6.6 Regime fiscale, regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e tenuta e conservazione scritture contabili	42
6.7 Sanzioni, norme transitorie e abrogazioni	43
7 ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE	45
7.1 Caratteristiche e peculiarità	45
7.2 Aspetti caratteristici	45
7.3 Aspetti fiscali	46
8 IMPRESA SOCIALE	48
8.1 Ambito soggettivo	48
8.2 Attività esercitabili	48
8.3 Costituzione dell'impresa sociale	49
8.4 Remunerazione del capitale e obblighi contabili	50
8.5 Agevolazioni fiscali	51
8.6 Controllo pubblico	52
9 ENTI FILANTROPICI, SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO E RETI ASSOCIATIVE	53
9.1 Enti filantropici	53
9.2 Società di mutuo soccorso	54
9.3 Reti associative	55
9.4 Centri di servizio per il volontariato	59
10 OPERAZIONI STRAORDINARIE	60
10.1 Operazioni straordinarie per associazioni e fondazioni	60
10.2 Operazioni straordinarie per l'impresa sociale	61
11 CINQUE PER MILLE	63
11.1 Normativa	63
11.2 Beneficiari	63
11.3 Soglie di accesso	64
11.4 Tempistica	64
11.5 Trasparenza e pubblicità	65

ALLEGATI	66
Allegato 1: Norme abrogate e norme transitorie.....	66
Allegato 2: Implementazione regolamentare e tempistica	67

PREMESSA

Cara/o collega,

il Governo ha provveduto negli scorsi mesi di luglio e agosto alla pubblicazione dei decreti legislativi di attuazione della cosiddetta “riforma del Terzo settore”, dando attuazione alla legge delega 6 giugno 2016, n. 106.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) ha seguito con attenzione l’evoluzione del processo normativo, cercando di fornire un contributo pro-attivo con la presentazione di varie proposte emendative.

La riforma, promossa e coordinata dal Sottosegretario Luigi Bobba, si articola in tre decreti legislativi principali (“Codice del Terzo settore”, “Revisione della disciplina in materia di impresa sociale”, “Disciplina dell’istituto del cinque per mille dell’imposta sul reddito delle persone fisiche”) ma, benché la legge delega prevedesse un quadro normativo unitario per gli enti del Terzo settore (ETS), in realtà sembra aver creato un “**sistema duale**” sotto i profili sia civilistico sia tributario, con soggetti esclusi dalla qualifica di ETS *ex lege* e altri che preferiranno non acquisire tale qualifica per specifica scelta strategica, per evitare di dover sostenere oneri amministrativi e di *governance* ovvero per non perdere vantaggi fiscali di settore (in quest’ultimo gruppo spicca il caso delle associazioni sportive dilettantistiche).

I soggetti esterni al sistema degli ETS continueranno ad applicare il libro I del codice civile, il TUIR sotto il profilo tributario ed eventuali norme speciali di settore. Gli ETS troveranno invece quasi tutta la propria regolamentazione nel Codice del Terzo settore (Cts o Codice), sia sotto il profilo civilistico sia sotto quello tributario.

Gli interventi sul codice civile, che pure erano previsti nella legge delega, si sono limitati alla sola introduzione dell’art. 42-bis, c.c., che rende finalmente possibili le **operazioni straordinarie** in via diretta per le associazioni riconosciute e non riconosciute e per le fondazioni, laddove la legge delega prevedeva una riforma di portata generale.

Il Codice prevede una forte accentuazione dei doveri di **accountability** e dei **controlli applicabili** agli enti che sceglieranno di divenire ETS: il Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) consultabile *online*, la costituzione per atto pubblico per gli enti che vogliono ottenere la personalità giuridica con un controllo di legalità *ab origine* effettuato dal notaio, il deposito dei bilanci di esercizio e dei bilanci sociali, i doveri di trasparenza da realizzarsi mediante il sito web, l’obbligo di

avere un organo di controllo interno, la revisione legale, le verifiche periodiche effettuate dall’Ufficio del Runts o dalle reti associative autorizzate creano un sistema entro il quale la corretta gestione e la conoscibilità delle attività svolte da parte degli associati e degli altri *stakeholder* sembra estremamente favorita, se non garantita.

Il sistema dei **controlli amministrativi** è stato plasmato intorno allo istituendo Ufficio del Runts, ma un ruolo fondamentale dovrebbe assumere in futuro l’autocontrollo effettuato dalle reti associative a cui gli enti aderiranno o dai Centri Servizi del Volontariato (CSV), con una formula che appare assai simile a quella applicata all’interno del sistema delle cooperative.

Tra gli altri aspetti da rilevare, vi è ad esempio l’ampio spazio di manovra lasciato dalle norme all’**autonomia contrattuale** agli ETS, circostanza che attribuisce grande importanza alle attività volte all’adeguamento degli statuti.

Inoltre, la riforma ha notevolmente potenziato l’istituto dell’**impresa sociale** (la cui regolamentazione è contenuta nel d.lgs. 112/2017), rispetto al quale sono state ampliate le attività realizzabili, è stata prevista la detassazione degli utili reinvestiti o devoluti ad altri ETS, è stata introdotta la possibilità di remunerare i soci mediante la rivalutazione ISTAT delle quote e la distribuzione dei dividendi, nel limite dell’interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentato di 2,5%, ed è stata regolata la detrazione/deduzione spettante agli investitori.

Va poi rimarcato come la riforma abbia finalmente definito la **figura del volontario** con regole comuni a tutti gli ETS.

Infine, il Codice dispone una serie di **agevolazioni tributarie** profondamente modificate rispetto al passato per il settore delle imposte dirette, che dovrebbero essere compatibili con i limiti previsti dall’Unione europea, e ripristina (o amplia) alcune agevolazioni nel settore delle imposte indirette.

Le specifiche previsioni del provvedimento, entrato in vigore il 3 agosto 2017, sono operativamente introdotte nel sistema secondo una complessa **tempistica graduale**: talune previsioni fiscali (*social bonus*, imposte indirette e tributi locali, erogazioni liberali) entrano in vigore in via transitoria già a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017; altre disposizioni su questioni di assoluto rilievo (tra cui il carattere di “secondarietà” e “strumentalità” delle “attività diverse” che possono essere svolte dagli ETS o la costituzione e l’operatività del Runts) sono subordinate all’emanazione di decreti regolamentari del Ministero del lavoro e delle politiche sociali; le norme fiscali del titolo X del Codice in genere devono attendere il periodo d’imposta successivo a quello di operatività del Runts, oltre all’autorizzazione della Commissione europea per divenire operative; gli enti che ambiscono all’iscrizione nel Runts sono poi tenuti a seguire una specifica disciplina transitoria, potendo, tra l’altro, adeguare i propri statuti con le forme dell’assemblea ordinaria entro 18 mesi dalla data di entrata in vigore del decreto (12 mesi per le imprese sociali).

Un rapido sguardo ai dati ufficiali rilevati tramite il IX Censimento generale dell’industria, dei servizi e delle istituzioni non profit, presentato nell’aprile 2014, ci consente di avere una visione dell’**impatto della riforma in termini numerici**.

Al 31 dicembre 2011, il Censimento aveva rilevato 301.191 organizzazioni non lucrative, il 28% in più rispetto al 2001, con una crescita del personale impiegato pari a 39,4%. Il non profit appariva

quindi come uno dei settori più dinamici nel panorama nazionale, con una presenza di rilievo crescente in termini sia di unità economiche, che nel 2011 rappresentavano il 6,4% di quelle complessivamente attive, sia di lavoratori retribuiti (addetti e lavoratori esterni), che in quell'anno risultavano pari al 3,4% del totale. Nel decennio 2001/2011 il numero dei lavoratori retribuiti nel settore è aumentato di oltre il 60% e risultava significativo e in rapida crescita anche il contributo assicurato dal personale volontario che, a fine 2011, superava i 4,7 milioni di individui, in aumento di 1,4 milioni di unità rispetto al censimento del 2001.

Dal Censimento emergeva il dinamismo e la capacità del non profit di creare occupazione e crescita economica, supporto sociale e solidarietà verticale e orizzontale ai fini della soddisfazione di bisogni culturali, ricreativi, sportivi, sanitari.

Dimensioni del settore non profit in Italia nel 2011 e confronto con il 2001

	V.A.	Δ2001/2011
<i>Enti non profit</i>	301.191	+28%
<i>Volontari</i>	4.759 milioni	+43,5%
<i>Addetti</i>	680.811	+39,4%
<i>Lavoratori esterni</i>	270.000	+169,4%
<i>Lavoratori temporanei</i>	5.000	+48,1%

Il totale delle entrate di bilancio delle istituzioni non profit era pari a 64 miliardi di euro, mentre le uscite totali (spese del personale, acquisto di beni e servizi, sussidi contributi ed erogazione a terzi) ammontavano a 57 miliardi di euro.

Peraltro, andando a osservare la **distribuzione degli enti non lucrativi per classi dimensionali** (entrate/proventi), emerge tuttavia un'articolazione del settore disomogenea; tale circostanza può determinare una rilevante riduzione dell'ambito di applicazione e degli enti soggetti a talune sostanziali previsioni normative della riforma, limitandone gli impatti di sistema in termini sia assoluti sia relativi.

Classi di entrate/proventi (in EUR)	Enti	%	Entrate/proventi	%
0-5.000	99.801	33,14%	192.949.985	0,30%
5.001-10.000	38.589	12,81%	286.026.975	0,45%
10.001-30.000	64.793	21,51%	1.178.687.955	1,84%
30.001-60.000	32.855	10,91%	1.411.192.015	2,21%
60.001-100.000	19.296	6,41%	1.500.427.085	2,35%
100.001-250.000	22.212	7,37%	3.540.565.646	5,54%
250.001-500.000	10.079	3,35%	3.530.424.966	5,52%
oltre 500.000	13.566	4,50%	52.299.609.816	81,79%
<i>Totale</i>	<i>301.191</i>	<i>100%</i>	<i>63.939.884.443</i>	<i>100%</i>

Sotto il profilo della **rendicontazione civilistica**, la riforma prevede che il bilancio di esercizio degli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000 euro possa essere redatto nella forma di un semplice rendiconto finanziario per cassa. Dunque, il bilancio di tipo economico patrimoniale, corredata di relazioni accompagnatorie, dovrebbe essere redatto da un numero di enti non molto superiore al **15%** del totale (enti che peraltro gestiscono oltre il 90% delle risorse del settore). Si tratta comunque potenzialmente di circa **45.000** enti.

L'entità di ricavi e proventi di 220.000 euro rappresenta altresì uno dei limiti da considerare, nell'ambito delle disposizioni che fanno scattare l'obbligo dell'**organo di controllo** per le associazioni riconosciute o non riconosciute (mentre è sempre obbligatorio per le fondazioni e per le imprese sociali), insieme al totale dell'attivo dello stato patrimoniale di 110.000 euro e al numero di dipendenti occupati in media durante l'esercizio di 5 unità.

Il CNDCEC, dopo aver seguito costantemente l'iter legislativo nel suo completo divenire, intende adesso fornire una serie di **approfondimenti e linee guida** che possano agevolare professionisti e operatori nella lettura interpretativa delle norme introdotte o modificate dalla riforma, norme che apportano evidenti e significative novità alla disciplina di settore.

L'**informativa** che segue illustra e approfondisce diverse questioni e problematiche regolate dai decreti attuativi della legge delega di riforma del Terzo settore e propone una serie di osservazioni elaborate dai colleghi e dagli esperti che compongono il Gruppo di lavoro “No profit” del CNDCEC. L'obiettivo è promuovere e arricchire il confronto sull'analisi dei testi di legge, confronto prodromico ed essenziale anche per sviluppare un dibattito ampio e qualificato sull'adozione di norme che presentano – come è normale sia per riforme di tale portata – ancora problematiche o dubbi applicativi. In questa previsione, la Circolare costituisce un primo passo verso la presentazione di una serie di proposte per i decreti correttivi la cui emanazione è prevista dalla legge delega entro 12 mesi dall'entrata in vigore delle nuove disposizioni, che potrebbero (con poco) rendere le norme più facilmente applicabili, con l'intendimento di creare certezze operative e supportare, così, la crescita di tutto il movimento.

Maurizio Postal

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

1 PRINCIPI ISPIRATORI E INQUADRAMENTO

1.1 Inquadramento generale e ambito di applicazione della normativa

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

- decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 111, Disciplina del 5x1000, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 166 del 18 luglio 2017 ed entrato in vigore il 19 luglio 2017;
- decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, Disciplina dell'impresa sociale, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 167 del 19 luglio 2017 ed entrato in vigore il 20 luglio 2017; e
- decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, Codice del Terzo settore, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 179 del 2 agosto 2017 ed entrato in vigore il 3 agosto 2017.

Tali fonti normative modificano sostanzialmente il panorama del Terzo settore e dell'economia sociale, tanto che la disciplina soprarichiamata viene spesso denominata “Riforma del Terzo settore”.

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

Il Codice del Terzo settore si suddivide in dodici titoli e complessivamente la disciplina risulta declinata in ben 104 articoli.

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

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

L'art. 3, co. 1, stabilisce che le disposizioni del Codice trovano applicazione, ove non espressamente derogate e nei limiti di compatibilità, anche alle categorie di ETS che hanno una disciplina particolare. Si pensi, al riguardo, alle cooperative sociali e alle imprese sociali.

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

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

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

Se si intendesse tentare una elencazione, gli ETS disciplinati dal Codice coesistono con enti senza scopo di lucro disciplinati dal libro I del codice civile o da leggi speciali, quali:

- gli enti che non svolgono in via principale o esclusiva una o più delle attività “di interesse generale” di cui all’art. 5 del Cts o che svolgono tali attività con finalità diverse da quelle civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- gli enti che, anche se teoricamente ammessi all’iscrizione, preferiscono di non iscriversi al Registro unico nazionale del terzo settore (Runts) e non divenire ETS al fine di evitare i conseguenti oneri organizzativi e amministrativi, oltre che il controllo da parte delle competenti pubbliche amministrazioni;
- enti che sceglieranno di non iscriversi al Runts per un (lecito) arbitraggio fiscale; in particolare le ASD, in forza dell’art. 89, co. 1, lett. c), pur non iscrivendosi al Registro, continuano a beneficiare dell’attuale regime forfetario previsto dalla l. 398/1991 (non abrogata dal Codice solo per questi enti, se non iscritti)¹.

Ne consegue la prevedibile permanenza di un settore di enti no profit assai vasto e variegato anche al di fuori della nuova disciplina codicistica del Terzo settore.

V’è da dire, comunque, che il generico rinvio alle norme del codice civile, per quanto non previsto dal Cts, operato dal secondo comma dell’art. 3, consente di risolvere alcuni dubbi interpretativi.

In particolare, sarà doveroso chiedersi se i vuoti normativi lasciati aperti dal Cts (per esempio, convocazione e maggioranze assembleari degli ETS costituiti in forma di associazione o di fondazione di partecipazione), in assenza di specifiche previsioni di statuto, andranno colmati con la disciplina vigente del libro I del codice civile ovvero con la più dettagliata disciplina del libro V. Trattandosi di associazioni e di fondazioni, solitamente la disciplina del libro I del codice civile trova applicazione per espressa previsione di una clausola di rinvio contenuta nello statuto: in assenza di previsioni statutarie, sarà la qualificazione giuridica dell’ente medesimo a determinare quale normativa applicare in via analogica, ricorrendo se del caso anche alla disciplina delle società del libro V del codice civile.

Qualche dubbio interpretativo può sorgere in base all’applicazione del comma 1 dell’art. 3 del Cts, secondo cui alle categorie di ETS aventi una disciplina particolare si applicheranno le disposizioni del codice “*soltanto ove non derogate ed in quanto compatibili*”.

Con particolare riferimento alla collocazione degli enti sportivi dilettantistici, pur rientrando “l’organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche” tra le “attività di interesse generale” (art. 5, d.lgs. 117/2017) esercitabili dagli ETS, permane per il mondo sportivo dilettantistico la possibilità di scelta per l’applicazione dell’attuale e specifica disciplina in tema di associazioni e società sportive dilettantistiche (art. 90, l. 289/02, art. 148 Tuir, artt. 67, co. 1, lett. m), e 69, co. 2. Tuir, ecc.). Occorre, peraltro, considerare che non esiste per l’ente sportivo dilettantistico incompatibilità tra iscrizione nel Registro e iscrizione nel registro del CONI. Da quanto detto, si ritiene che l’ente sportivo che opta per l’iscrizione nel Registro non perda la possibilità di fruire dei

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

benefici accordati agli enti iscritti anche al registro CONI sopra richiamati, salvo rinunciare, come detto in precedenza, al regime forfetario di cui alla l. 398/91.

È, tuttavia, probabile che i maggiori adempimenti e, soprattutto, la modificazione delle agevolazioni fiscali in capo agli ETS renderanno non appetibile per gli enti sportivi dilettantistici attualmente iscritti nel Registro Coni l’iscrizione nel Registro Unico del Terzo settore.

1.2 Enti del Terzo settore

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

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

Gli enti religiosi civilmente riconosciuti, limitatamente alle attività di interesse generale di cui all’art. 5 eventualmente svolte, possono optare per l’iscrizione al Registro ed essere riconosciuti come ETS alle condizioni di cui all’art. 4, co. 3.

Tali enti potranno definirsi del Terzo Settore solo una volta conseguita l’iscrizione al Registro: solo allora potranno beneficiare delle agevolazioni previste dal nuovo codice, in funzione dell’inquadramento civilistico e dell’attività svolta.

Come accennato, il Codice prevede, in molti casi, disposizioni di carattere generale che, in quanto tali, sono applicabili a tutti gli ETS e previsioni “caratterizzanti” gli specifici profili giuridici contenuti nel Codice. Caso particolare è rappresentato dall’impresa sociale, come novellata dal d.lgs. 112/2017, qualifica che l’ETS può acquisire soddisfatte determinate condizioni e a cui è collegato, a differenza di quanto avveniva con la precedente normativa (d.lgs. 155/2006), un apposito regime fiscale, incentivi alla capitalizzazione e la possibilità di redistribuire, a differenza del divieto assoluto che sussisteva prima della riforma, parte degli utili (si veda capitolo 8).

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

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

L'elenco di 26 tipologie di attività è tassativa, nel senso che solo le attività elencate costituiscono attività d'interesse generale ai fini del Codice. La lista comprende tutte le attività che già storicamente gli ETS svolgono ed include attività che possiamo definire nuove in cui gli ETS possono avere un ruolo fondamentale per la promozione dell'interesse generale come, ad esempio, la riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata. Tale elenco, se pur disomogenea in termini di classificazioni, è caratterizzata da categorie generali, da categorie più specifiche e da attività con specifici riferimenti normativi, con la conseguenza che potrebbe rendere difficile circoscrivere il reale ambito di azione degli enti.

Come detto, anche lo sport dilettantistico rientra tra le attività esercitabili da parte degli ETS in forma di "organizzazione e gestione" di attività non professionistiche.

Tali iniziative, esercitabili in via esclusiva o prevalente con una o più delle attività di cui all'art. 5, d.lgs. 117/2017, dovranno essere caratterizzate dall'assenza di scopo di lucro e direzionate a perseguire finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

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

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

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

È interessante notare come le attività di cui all’art. 5, a differenza di quanto previsto dall’art. 10, co. 2 del d.lgs 460/97, non devono essere necessariamente svolte a favore di specifici beneficiari (soggetti svantaggiati).

1.4 Attività secondarie e raccolta fondi

Stando a quanto disposto nell’art. 6, il legislatore prevede la possibilità di esercitare altre attività, diverse da quelle elencate dall’art. 5, se atto costitutivo e statuto lo consentano, purché secondarie e strumentali alle attività d’interesse generale.

La secondarietà e la strumentalità dell’attività devono essere valutate tenendo conto delle risorse impiegate, anche gratuite e volontarie, in tali attività rispetto a quelle impiegate nelle attività d’interesse generale. I criteri e i limiti saranno oggetto di definizione con un successivo decreto interministeriale che ci auguriamo consenta una individuazione certa di tali attività. Occorre mettere in luce, come la previsione nello statuto e il conseguente esercizio di attività diverse secondarie o strumentali rispetto all’attività principale, saranno oggetto di un apposito decreto del Ministero del lavoro di concerto con il Mef, sentita la cabina di regia presso il Consiglio dei ministri di cui all’art. 97 del Codice, anche tenendo conto dell’insieme delle risorse (finanziarie, umane, organizzative) impiegate in tali attività in rapporto a quelle impiegate per il perseguitamento delle attività di interesse generale. Il decreto dovrà fissare parametri quantitativi e qualitativi, tenendo in considerazione l’insieme dei ricavi e dei costi di tali attività.

Del carattere strumentale o sussidiario dell’attività tiene conto l’organo di amministrazione che nella relazione al bilancio o nella relazione di missione deve fornire ampia documentazione.

Un ETS, per finanziare le proprie attività d’interesse generale, ai sensi dell’art. 7, può realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, sia impiegando risorse dell’ente, inclusi volontari e dipendenti, che impiegando risorse di terzi, sempre nel rispetto dei principi di trasparenza e correttezza nei confronti dei sostenitori. Anche in questo caso occorre aspettare le linee guida che verranno adottate con decreto ministeriale.

1.5 Patrimonio

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

- le associazioni debbano essere dotate di un patrimonio non inferiore a 15.000 euro;
- le fondazioni debbano essere dotate di un patrimonio minimo non inferiore a 30.000 euro.

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

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

Il procedimento di obbligatorio intervento per riduzioni del patrimonio sociale per effetto di perdite appare meno rigido rispetto al modello societario di riferimento: c'è, infatti, obbligo di attivazione solo per perdite che riducono il patrimonio al di sotto del minimo legale, con una tolleranza di un terzo.

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

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

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

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

1.6 Destinazione del patrimonio

Dalla riforma viene confermato il divieto di distribuzione degli utili, anche indiretto, per gli ETS, infatti il patrimonio ed eventuali utili devono essere usati esclusivamente per lo svolgimento delle attività dell'ente nel perseguitamento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

All'art. 8, co. 2, il legislatore elenca quando comunque ci troviamo di fronte a distribuzioni indirette di utili, ossia:

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

In caso di scioglimento dell'ente occorre avere il parere della struttura competente del Registro prima di procedere nella devoluzione del patrimonio residuo, altrimenti ogni atto di devoluzione senza parere o difforme al parere sarebbe nullo.

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

2 RENDICONTAZIONE

2.1 Bilancio d'esercizio: elementi generali

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

A livello civilistico, quindi, non vi sono specifici obblighi amministrativi, fatta ovviamente eccezione per quanto appena detto con riferimento agli ETS di cui all'art. 13, co. 4, c.c. Stante, tuttavia, che esistono apposite previsioni in ambito fiscale in merito alle scritture contabili (Cts, art. 87), è consigliabile che gli ETS si dotino, per quanto e laddove possibile, di un unico sistema di rilevazione che possa essere in grado di adempiere agli obblighi fiscali e contestualmente capace di definire le risultanze necessarie per la predisposizione dei prospetti di bilancio (si veda anche par. 5.3).

Il bilancio degli ETS è relazionato in misura delle "dimensioni economiche", come indicato dalla legge delega (l. 106/2016, art. 4, co. 1, lett. g), così da includere, con un approccio modulare, disposizioni semplificate per gli enti di minori dimensioni. Sono, a questo fine, distinti, per così dire, gli ETS "piccoli" da quelli "non-piccoli". L'art. 13, co. 2 del Cts prevede che gli enti di piccole dimensioni sono gli enti "con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro".

Anche il superamento (o il non superamento) dei limiti sopra indicati deve essere, perciò, misurato in base alla tecnica di rilevazione contabile adottata (competenza economica per gli enti non piccoli, cassa o competenza economica per gli enti piccoli). In virtù di una lettura coordinata con le norme sul bilancio, dovremmo avere che:

- gli enti non piccoli divengono piccoli nel momento in cui hanno componenti (economici) positivi di reddito complessivamente intesi inferiori a 220.000,00 euro;
- gli enti piccoli che adottano le norme semplificate rimangono piccoli se hanno entrate complessivamente intese inferiori a 220.000,00 euro;
- gli enti piccoli che adottano le norme ordinarie rimangono piccoli se hanno componenti (economici) positivi di reddito complessivamente intesi inferiori a 220.000,00 euro.

Non si fa menzione – come, per esempio, nel caso degli obblighi di controllo interno e di revisione – al superamento degli obblighi per due esercizi consecutivi del limite previsto. Si evince che il

superamento della soglia comporti immediatamente la perdita della possibilità di fruire della semplificazione.

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

- stato patrimoniale;
- rendiconto finanziario (*rectius*, gestionale); e,
- relazione di missione.

Lo stato patrimoniale espone tradizionalmente la situazione patrimoniale e finanziaria dell’entità rappresentata alla data di chiusura dell’esercizio. Si ritiene che il “rendiconto finanziario” (“rendiconto gestionale” nello schema di decreto) possa essere solamente interpretato, al di là della fuorviante terminologia utilizzata, come un rendiconto operativo dell’attività svolta nella gestione. In questo senso va la richiesta del testo di includere “l’indicazione, dei proventi e degli oneri, dell’ente”. A meno di auspicabili modifiche, spetterà al Ministero (si veda anche in seguito) fare chiarezza sul tema.

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

Si evidenzia che il comma 6 dell’art. 13 richiede all’organo di amministrazione di “documentare” il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all’art. 6 nella relazione di missione o nella “relazione al bilancio”; quest’ultima è ragionevolmente da intendersi (considerato che il documento non compare altrove nel Codice) come:

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

Il bilancio degli ETS “piccoli” può (facoltà) essere rappresentato dal solo rendiconto finanziario per cassa. Il bilancio di tali enti sembra privo, perciò, anche dell’informativa qualitativa (relazione di missione). Ad ogni modo, si ritiene che, come sopra riportato, anche i piccoli siano tenuti a documentare il carattere secondario e strumentale delle attività diverse (art. 13, co. 6, Cts).

Si consideri che le norme fiscali includono ulteriori considerazioni in termini di tenuta delle scritture contabili (ovviamente ai fini tributari) dedicate a specifici enti di piccoli dimensioni sia in regime forfetario che in regime non forfetario.

Inoltre, l’art. 79, co. 6, prevede che gli ETS non commerciali includano nel proprio bilancio anche il rendiconto specifico della raccolta fondi.

2.2 Schemi e approvazione del bilancio d'esercizio

Con riguardo agli schemi di bilancio da adottare, non sono previste disposizioni tecniche di riferimento, in quanto il testo rinvia per intero ad una successiva modulistica approntata dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sentito il costituendo Consiglio nazionale del Terzo settore. Il rinvio alla sola “modulistica” sembra richiamare l'intendimento di avere da parte del Ministero solo degli “schemi formali di bilancio”.

Sembra inevitabile che nel tempo sorgeranno, poi, da parte della professione contabile anche prassi di settore, volte a orientare l'attività tecnico-contabile degli operatori. Gli ultimi elaborati in materia sono stati predisposti dal Tavolo congiunto Agenzia per il Terzo settore-CNDCEC-Organismo Italiano di Contabilità.

Il tenore della norma lascia presumere che, in mancanza di norme transitorie, il bilancio, se non saranno emanate le linee guida del Ministero in tempo utile, sia predisposto in forma libera, pur sempre mantenendo le previsioni di rilevazione contenute nei commi 1 e 2.

Si deve osservare che il bilancio dovrà adesso essere depositato presso il “futuro” registro unico nazionale del Terzo settore e diverrà consultabile pubblicamente. Le imprese sociali e gli ETS che svolgono attività d'impresa depositeranno, diversamente, il proprio bilancio presso il registro delle imprese.

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

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

L'approvazione del bilancio deve essere coordinata anche con quanto disposto in termini fiscali, stante che l'art. 87 del Codice dispone al comma 1, lettera c) che l'ETS deve “[...] *rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente [...]*”. Il rendiconto in parola può essere il bilancio di cui all'art. 13. Affinché ciò si possa verificare, la modulistica ministeriale dovrebbe essere predisposta secondo schemi di bilancio atti a distinguere le attività indicate all'art. 6 da quelle previste all'art. 5, in quanto tale evidenza è esplicitamente richiesta dal legislatore al già menzionato art. 87.

Gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile (artt. 2423 e ss, art. 2435-*bis* o art. 2435-*ter* del codice civile).

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

Tabella 2: Principali regole relative alla rendicontazione degli enti del Terzo settore

<i>Considerazioni di riferimento</i>
Il bilancio degli ETS non principalmente o esclusivamente commerciali è composto da: <ul style="list-style-type: none">- se “non piccoli”: stato patrimoniale; rendiconto finanziario (<i>rectius, gestionale</i>); relazione di missione;- se “piccoli” (opzione): rendiconto finanziario per cassa.
<i>Adempimenti</i>
La rendicontazione degli ETS resta “libera” sino al momento in cui il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sentito il costituendo Consiglio nazionale del Terzo settore non predisporrà l'apposita modulistica.
Il bilancio deve essere depositato entro il 30 giugno di ogni anno a partire ovviamente da quando il Runts sarà operativo.
Non sono previste norme <i>ad hoc</i> per le scritture contabili (fatta eccezione per gli ETS principalmente o esclusivamente commerciali). Gli adempimenti amministrativi possono essere utilmente coordinati con le disposizioni fiscali.

2.3 Bilancio sociale

L'art. 14 si occupa del bilancio sociale, il quale tradizionalmente ha la funzione di fornire un quadro delle utilità non strettamente finanziarie svolte dall'ente che lo predispone. Il comma 1 del citato art. 14 richiede agli enti *“con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro”* di:

- depositare il bilancio presso il registro unico nazionale del Terzo settore; e
- pubblicare il bilancio nel proprio sito internet.

Ciò implica di per sé, anche, che tali ETS debbano munirsi, laddove già non lo abbiano, di un proprio sito internet a meno che non pubblichino il bilancio sociale nel sito della propria rete associativa.

Il contenuto del bilancio sociale sarà definito da un successivo decreto predisposto dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia (art. 97, Cts) e il costituendo Consiglio nazionale del Terzo settore. Ne consegue che, sino al momento in cui le linee guida non saranno emesse, gli ETS tenuti in linea teorica all'adempimento non potranno predisporre il documento.

Le linee guida non potranno che fornire, in ogni caso, considerazioni di massima che poi dovranno essere adattate alla realtà rappresentata, come definisce il Cts stesso che indica di tenere in considerazione nella predisposizione del bilancio l'attività esercitata e le dimensioni dell'ente.

Vale la pena di evidenziare che il bilancio sociale dovrebbe contenere i parametri per la valutazione dello “impatto sociale”. Si ricorda che l'art. 7 della legge delega 106/2016 dispone che “[p]er valutazione dell'impatto sociale si intende la valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio

e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all’obiettivo individuato”.

Si consideri che non è prevista alcuna specifica tempistica per la produzione del bilancio sociale.

Il comma 2 dell’art. 14 dispone che gli ETS “con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui” debbano “in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui all’art. 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati”. Tale previsione risulta operativa anche in assenza di linee guida sul bilancio sociale.

Il bilancio sociale contiene anche “gli esiti del monitoraggio svolto dai sindaci” con riferimento all’osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (art. 30, co. 7, Cts).

Tabella 3: Bilancio sociale

Considerazioni di riferimento

Gli ETS “con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro” sono tenuti a:

- depositare il bilancio sociale presso il registro unico nazionale del Terzo settore; e
- pubblicare il bilancio sociale nel proprio sito internet.

Gli ETS “con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui” devono “pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui all’articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati”.

Adempimenti

Il bilancio sociale degli ETS può non venir predisposto sino al momento in cui un successivo decreto emanato dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia (art. 97, Cts) e il costituendo Consiglio nazionale del Terzo settore, ne definirà il contenuto.

Il bilancio sociale non potrà essere depositato sino al momento in cui il Runts sarà operativo.

3 CONSIDERAZIONI CIVILISTICHE

3.1 Contenuto dell'atto costitutivo

L'atto costitutivo per espressa previsione normativa (art. 21, Cts) dovrà necessariamente indicare:

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

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

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

Riguardo al procedimento di acquisizione della personalità giuridica di associazioni e fondazioni, va salutato con particolare favore la possibilità di abbandonare il tradizionale procedimento volto al riconoscimento, in favore del procedimento di costituzione tipizzato per le società di capitali.

Per quanto riguarda il regime transitorio va osservato che:

- gli enti costituiti prima dell'entrata in vigore dei decreti (d.lgs. 117/2017 per i futuri ETS e d.lgs. 112/2017 per le imprese sociali) dispongono di un ampio periodo per adeguare gli statuti alla riforma (18 mesi per i futuri ETS e 12 mesi per le imprese sociali), anche modificando la forma giuridica;
- gli enti che si costituiranno dopo l'entrata in vigore dei decreti, ma prima dell'operatività del registro, potranno iscriversi ai vecchi registri (ONLUS, APS, ODV o imprese sociali), che continueranno ad operare fino all'effettiva istituzione del nuovo registro. Sarebbe opportuno che tali enti rispettassero anche i requisiti previsti dal Cts o, se del caso, dal d.lgs. 112/2017 sull'impresa sociale, laddove non incompatibili con le disposizioni antecedenti applicabili ai soggetti iscritti o iscrivibili nei suddetti registri (secondo questa tesi, ad esempio, un ODV o una APS dovrebbe rispettare il numero minimo di 7 associati previsto dagli artt. 32 e 35 del Cts).

3.2 Funzionamento e *governance*

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

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

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

Riguardo al funzionamento dell'organo assembleare, il principio di democraticità (una testa, un voto) non sembra essere derogabile per volontà statutaria per gli ETS (art. 24, co. 1, Cts). Sempre per via statutaria è adottabile anche il principio del voto plurimo, sino a un limite di cinque voti, a favore di ETS associati. Con tutta probabilità, l'applicazione della norma desterà problematiche operative in merito a più aspetti; a titolo esemplificativo, si porrà il problema di quale sia la data cui fare riferimento per individuare il numero degli associati dell'ETS al quale è attribuito voto plurimo, al fine di applicare correttamente il rapporto di proporzionalità previsto dall'art. 24, co. 2, e se tale rapporto possa risultare compatibile con istituti tipici del diritto societario quali il voto scaglionato, subordinato, condizionato, etc.

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

Tabella 4: Competenze inderogabili dell'assemblea (art. 25 del Codice unico del Terzo settore)

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">- nomina e revoca i componenti degli organi sociali;- nomina e revoca, quando previsto, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti;- approva il bilancio;- delibera sulla responsabilità dei componenti degli organi sociali e promuove azione di responsabilità nei loro confronti;- delibera sull'esclusione degli associati, se l'atto costitutivo o lo statuto non attribuiscono la relativa competenza ad altro organo eletto dalla medesima;- delibera sulle modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto;- approva l'eventuale regolamento dei lavori assembleari;- delibera lo scioglimento, la trasformazione, la fusione o la scissione dell'associazione;- delibera sugli altri oggetti attribuiti dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto alla sua competenza. |
|---|

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

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

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

Parimenti mancante gran parte della disciplina del funzionamento dell'organo amministrativo, *in primis* della sua composizione (organo collegiale o moduli amministrativi propri delle società personali), essendo quindi fondamentale che lo statuto (ai sensi dell'art. 21) ne disciplini in dettaglio i vari aspetti, in mancanza per altro di una disciplina codicistica (libro I) di riferimento. Sembra, peraltro, da escludersi in via interpretativa la presenza di un amministratore unico, stante il mancato richiamo esplicito della disciplina a figure di amministratori che svolgono il proprio ruolo in via monocratica, come, al contrario, avviene, per esempio, per l'organo di controllo.

Soltanto gli istituti delle cause di ineleggibilità e decadenza, del conflitto di interessi, della responsabilità e delle relative azioni trovano espressa regolamentazione nella disciplina prevista per le società per azioni, per effetto del rinvio operato rispettivamente dagli artt. 26, 27 e 28, per altro a testimonianza del favore legislativo che incontra la disciplina del libro V rispetto a quella del libro I del c.c., nella sua funzione di normativa di riferimento nell'ambito di un processo di interpretazione analogica o estensiva rispetto alle tematiche non disciplinate dal Cts in materia civilistica.

Tuttavia, la disciplina della rappresentanza (art. 26, co. 7, Cts) risulta modulata sulle disposizioni civilistiche (art. 19, c.c.), rendendosi sempre opponibili a terzi le limitazioni iscritte nel Runts, in contrasto con la corrispondente disposizione societaria (art. 2384, c.c.).

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

Risulta inoltre applicabile, per effetto del richiamo effettuato dall'art. 29, l'istituto della denuncia al tribunale (art. 2409, c.c.), laddove sarebbe forse stato preferibile pensare ad un procedimento di denuncia all'autorità preposta al controllo sul Terzo settore, vale a dire l'Ufficio del Registro Unico nazionale del Terzo settore, che esercita, ai sensi dell'art. 93, il controllo sulla sussistenza e permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione nel registro, sul perseguitamento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale e sull'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione, oltre ad irrogare le sanzioni previste dall'art. 91.

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

3.3 Organo di controllo e revisione

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

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

Fenomeni elusivi e di tradimento della pubblica fede che continuerebbero ad annidarsi nelle maglie di una disciplina mirante a privilegiare inutili formalismi a discapito della verifica sostanziale della conformità della realtà alle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale che secondo la riforma dovrebbero essere perseguiti.

In tale prospettiva, pare criticabile la previsione (art. 30, co. 5, Cts) secondo la quale soltanto uno dei componenti l'organo di controllo debba possedere le competenze riconosciute dei professionisti di cui all'art. 2397, c.c. (contrariamente per altro a quanto disposto per l'impresa sociale).

Per espressa previsione della medesima disposizione normativa infatti l'organo di controllo degli ETS, oltre a esercitare le stesse funzioni ricoperte negli enti societari (controllo di legalità, sui principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del d.lgs. 231/2001, sull'adeguatezza degli assetti), dovrà farsi garante dell'effettivo perseguitamento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale di cui all'art. 4, del contestuale svolgimento delle attività d'interesse generale previste dall'art. 5, del puntuale rispetto del vincolo di indistribuibilità diretta e indiretta

della ricchezza raccolta e prodotta, secondo le previsioni dell'art. 8, oltre alla verifica dei requisiti di secondarietà e strumentalità delle attività economiche eventualmente esercitate ai sensi dell'art. 6, che le raccolte fondi siano effettuate secondo i canoni posti dall'art. 7, attestando infine che il bilancio sociale sia redatto secondo le linee guida di cui all'art. 14.

Sembra allora evidente che soltanto l'esperienza, l'indipendenza e la competenza di un ceto professionale uso a confrontarsi quotidianamente con realtà economiche complesse e articolate, può fornire un'adeguata garanzia di corrispondenza della realtà alle finalità che la novella intende perseguire, assicurando che la ricchezza raccolta e prodotta dagli ETS non sia in alcun modo diretta all'arricchimento degli associati o degli organi sociali o comunque destinata a finalità diverse da quelle istituzionali.

Il CNDCEC ha, poi, già espresso l'opinione che l'organo di controllo non dovrebbe essere previsto necessariamente solo nelle fondazioni, ma anche nelle associazioni riconosciute, considerato che la procedura di riconoscimento è la stessa, così come medesime sono le esigenze di garanzia dell'affidamento dei terzi, di trasparenza e di tutela della pubblica fede in ogni ente dotato di personalità giuridica.

Riguardo allo svolgimento dell'attività di revisione legale dei conti (denominata, per altro impropriamente, controllo contabile al comma 6 dell'art. 30), la lettura congiunta degli artt. 30 e 31 si presta ad interpretazioni equivoche e sistematicamente contrastanti.

La lettura della relazione non contribuisce a sciogliere i dubbi interpretativi posti da una norma lessicalmente mal formulata.

L'interpretazione che si ritiene sostenibile, sistematicamente coerente con la definizione di un corretto sistema di controlli, al di là del significato letterale potrebbe essere la seguente.

L'organo di controllo obbligatoriamente nominato al superamento delle soglie dimensionali di cui al 2° comma dell'art. 30 (e nelle fondazioni) effettua il solo controllo di legalità; soltanto al superamento dei più ampi limiti dimensionali previsti dall'art. 31 effettua anche la revisione legale dei conti, qualora non sia stato nominato un soggetto incaricato della revisione e purché l'organo di controllo comprende almeno un soggetto iscritto nell'apposito registro.

Tale sistema risulterebbe analogo a quello disegnato dall'art. 10 del d.lgs. 112/2017, in tema di impresa sociale (salvo la sussistenza di differenti limiti dimensionali) e coerente con un sistema di controlli mirante a privilegiare la verifica della effettiva sussistenza dei requisiti legali di ETS, rispetto alla revisione legale, ritenuta necessaria soltanto nelle realtà di maggiori dimensioni, anche per considerazioni di mera economicità gestionale.

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

Una differente lettura della disposizione in esame che si basasse sull'interpretazione letterale potrebbe condurre a ritenere che la revisione legale sia obbligatoria per gli enti che, pur trovandosi sotto la soglia rispetto ai parametri di cui all'art. 31, avessero provveduto a nominare nel collegio (o

quale sindaco unico) un revisore legale, rimettendo al soggetto sottoposto a controllo la facoltà di decidere a che tipo di controllo assoggettarsi.

Interpretazione letterale quindi sistematicamente inapplicabile, dovendosi ritenere che le norme relative al controllo degli enti, essendo poste a tutela dei terzi e della pubblica fede, debbono sempre considerarsi imperative, quindi non suscettibili di essere mutevolmente applicate secondo una decisione discrezionale dello stesso soggetto sottoposto a controllo.

Risulterebbe inoltre addirittura disincentivata la nomina a componenti dell'organo di controllo negli ETS proprio dei professionisti economici, che in ragione della delicatezza e della complessità che la funzione riveste nel Terzo settore, appaiono gli unici nel panorama economico nazionale a mostrare quei connotati di specializzazione, professionalità ed esperienza idonei ad assicurare il rispetto dei principi fondamentali contenuti nella riforma.

È tuttavia opportuno che in sede di adozione delle disposizioni integrative e correttive, il testo sia ricondotto alla sua *ratio* originaria che si ritiene sia quella di prevedere che l'organo di controllo, se composto di revisori legali, possa svolgere, superate le soglie di cui all'art. 31, la revisione legale. Tale modello, che risulterebbe in linea anche con quanto già oggi disposto per le imprese sociali, consentirebbe di sviluppare le sinergie tra svolgimento di attività di vigilanza ed espletamento dell'incarico di revisione legale.

Sempre in tema di controlli, mancano esplicativi richiami alla disciplina del collegio sindacale in materia di riunioni (art. 2404, c.c.), intervento adunanze (art. 2405, c.c.), omissioni amministratori e potere di convocazione assemblea (art. 2406, c.c.), relazione (art. 2429, c.c.), che tuttavia sembrano colmabili, anche in assenza di esplicita previsione statutaria, ritenendo applicabili le suddette norme in forza del rinvio operato del secondo comma dell'art. 3 alle disposizioni del codice civile.

4 REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE

4.1 Normativa

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

Entro un anno dalla data di entrata in vigore del d.lgs. 117/2017, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni, deve poi definire, con un proprio decreto, la procedura per l'iscrizione nel Registro, individuando i documenti da presentare e le modalità di deposito degli atti da includere e/o aggiornare nel Registro, nonché le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro nell'ottica di assicurare l'omogeneità sul territorio nazionale dei suoi elementi informativi e le modalità con cui è garantita la comunicazione dei dati tra lo stesso e il Registro delle imprese con riferimento alle imprese sociali e agli altri enti del Terzo settore iscritti nel Registro delle imprese (art. 53, co. 1, Cts). Infine, il decreto del Ministero del lavoro disciplinerà anche *"le modalità con cui gli enti pubblici territoriali provvedono a comunicare al Registro unico nazionale del Terzo settore i dati in loro possesso degli enti già iscritti nei registri speciali delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale esistenti al giorno antecedente l'operatività del Registro"* (art. 54, co. 1, Cts).

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

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

Gli enti non profit che, pur potendo, optano per non iscriversi nel Registro, saranno soggetti all'applicazione delle disposizioni del libro primo del codice civile; d'altra parte, l'iscrizione nel Registro determina la potenziale soggezione agli adempimenti relativi al controllo effettuato dall'Ufficio del Registro.

4.2 Sezioni del Registro e contenuti

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

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

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

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

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

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

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

Tra l'altro, nel Registro vanno poi iscritte le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, le deliberazioni relative alle operazioni straordinarie (trasformazione, fusione, scissione, scioglimento, estinzione, liquidazione e cancellazione), i provvedimenti che ordinino lo scioglimento, dispongono la cancellazione o accertano l'estinzione, le generalità dei liquidatori e tutti gli altri atti e fatti la cui

iscrizione è espressamente prevista da norme di legge o di regolamento nonché i rendiconti e i bilanci dell’ente, tra i quali i rendiconti sulle attività di raccolta fondi.

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

4.3 Iscrizione

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

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

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

La cancellazione avviene a seguito di istanza motivata da parte dell’ente o a seguito dell’accertamento d’ufficio anche a seguito di provvedimenti dell’autorità giudiziaria o tributaria ovvero a seguito dello scioglimento o dell’estinzione dell’ente ovvero per carenza dei requisiti ritenuti necessari per la permanenza nel Registro unico.

Si ricorda che in caso di estinzione o scioglimento, l’ufficio rilascia, ex art. 9 del Codice, un parere sulla devoluzione del patrimonio residuo entro trenta giorni dalla richiesta inoltrata dall’Ente. La norma prevede la nullità di qualsiasi atto di devoluzione ad altri enti del patrimonio dell’Ente in assenza del parere e introduce la regola del silenzio assenso se il parere non è rilasciato nel termine sopra indicato.

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

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

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

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

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

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

D'altra parte, la mancata iscrizione al Registro impedirebbe in assoluto di accedere a tutte le agevolazioni previste, sia di carattere fiscale (ad esempio, esclusione dagli studi di settore e dai nuovi "indici di affidabilità fiscale" per gli enti iscritti che applicano il regime forfetario previsto dall'art. 80) sia di carattere extra-fiscale (si pensi alle Convenzioni con le Pubbliche amministrazioni di cui all'art. 56 o all'accesso ai finanziamenti del Fondo sociale europeo ex art. 69 o ancora alle devoluzioni del cinque per mille).

5 IMPOSTE DIRETTE E INDIRETTE

5.1 Qualificazione fiscale

Gli Enti che decidono di iscriversi al Registro unico, divenendo ETS adottano i modelli impositivi disegnati dal titolo X del Cts, a seconda delle caratteristiche delle diverse tipologie di ente. La disciplina normativa del titolo X, si applicherà agli enti iscritti nel Registro unico a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione da parte della Commissione europea di cui all'articolo 101, co. 10, del Cts e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del predetto Registro unico.

In via generale, va osservato che il quadro normativo delineato dal legislatore delegato vuole definire un sistema fiscale compatibile con il diritto dell'Unione europea, idoneo a superare le criticità attualmente derivanti dalla sovrapposizione di norme generali poco utilizzate e molteplici regimi derogatori che, nel tempo, hanno tal volta determinato l'adozione di procedure di infrazione europee e, comunque, prodotto effetti distorsivi nell'ordinamento interno.

Nei confronti degli ETS trovano ancora applicazione, per espresso richiamo normativo, le disposizioni di cui al titolo II del Tuir, “in quanto compatibili”. Pertanto, anche detti enti dovranno essere, innanzitutto, qualificati ai fini fiscali come ETS “commerciali” o ETS “non commerciali”. Operata tale qualificazione, gli ETS determineranno la propria base imponibile secondo le modalità dettate dal titolo II, capo II del Tuir per gli enti commerciali (con applicazione del principio di attrazione al reddito d'impresa di tutte le tipologie di redditi prodotti dall'ente) e secondo le modalità dettate dal capo III del Tuir per gli enti non commerciali (con determinazione del reddito complessivo imponibile in base alle singole categorie reddituali).

Sempre con riferimento ai criteri ordinari di determinazione della base imponibile, è utile osservare che nell'operare il cennato rinvio alle norme del Tuir, si deve tenere conto delle disposizioni di disapplicazione e coordinamento normativo recate dall'art. 89 del Cts, rilevanti non solo ai fini delle imposte dirette, ma anche ai fini IVA.

La disciplina di coordinamento normativo disegnata dall'art. 89 del Cts risulta nel complesso piuttosto articolata e, per evidenti esigenze di sintesi, non è possibile offrirne una dettagliata panoramica in questa sede. Nel riservarsi, dunque, ulteriori e monotematici approfondimenti in materia, di seguito si elencano solo alcune fra le principali disposizioni di coordinamento introdotte con la riforma:

- agli ETS non si applica il comma 3 dell'art. 143 del Tuir (il cui contenuto è sostanzialmente confluito nel comma 4 dell'art. 79 del Cts);
- agli ETS non si applicano gli artt. 148 (il cui contenuto è confluito sostanzialmente nel comma 6 dell'art. 79) e 149 (il cui contenuto è confluito sostanzialmente nel comma 5 dell'art. 79) del Tuir;
- agli ETS non si applica la riduzione dell'aliquota d'imposta prevista dall'art. 6 del d.P.R. 601/1973 (la medesima riduzione, tuttavia, continua ad applicarsi per gli enti religiosi civilmente riconosciuti che scelgono di recepire le norme del Cts e si iscrivono al Registro unico, limitatamente alle attività diverse da quelle di interesse generale di cui all'art. 5 del Cts);
- diverse disposizioni IVA, originariamente riferite alle ONLUS, andranno riferite agli ETS non commerciali.

Tornando alla qualificazione commerciale o non commerciale dell'ETS, si evidenzia che la medesima avviene in base alle finalità sociali perseguitate dall'ente e all'attività in concreto svolta.

In particolare, il comma 5 dell'art. 79 del Cts dispone che si considerano non commerciali gli ETS che svolgono, in via esclusiva o prevalente, attività di interesse generale (così come individuate dall'art. 5 del medesimo Cts) con modalità non commerciali. Tuttavia, "indipendentemente dalle previsioni statutarie", detti enti assumono la qualificazione fiscale di enti commerciali qualora, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali siano inferiori alle entrate derivanti dalle attività di interesse generale svolte con modalità commerciali, nonché dalle altre attività secondarie e strumentali (di cui all'art. 6 del Cts), eccezion fatta per le sponsorizzazioni effettuate nel rispetto di determinati criteri che saranno stabiliti con decreto interministeriale. Seppure in mancanza ad un esplicito riferimento normativo, si deve ritenere che le attività di raccolta fondi (di cui all'art. 7 del Cts) andranno considerate come entrate derivanti da attività commerciali, ovvero non commerciali, a seconda che siano o meno svolte secondo le modalità e nei limiti di cui al comma 4 del medesimo art. 79, sul quale si tornerà fra breve.

Con riferimento al descritto criterio della prevalenza, adottato ai fini qualificatori dell'ente, il CNDCEC, in sede di audizioni parlamentari, ha evidenziato come il medesimo non sembri rispondere a pieno ai criteri direttivi contenuti nella legge delega. Come si ricorderà, infatti, l'art. 9, co. 1, lett. a) della legge delega chiedeva una revisione complessiva della definizione di ente non commerciale che fosse "connessa alle finalità di interesse generale perseguitate dall'ente". Il legislatore delegante, pertanto, intendeva valorizzare il profilo della non lucratività soggettiva dell'ente (vale a dire il perseguitamento della finalità di interesse generale, mediante destinazione dei proventi, anche derivanti dallo svolgimento di attività commerciali, al perseguitamento della propria *mission sociale*) su quella oggettiva (marginalità dell'attività commerciale svolta). Valorizzazione che non può ritenersi implementata nella misura in cui il modello adottato rimane fondato su valutazioni di tipo quantitativo: prevalenza dell'attività non commerciale svolta rispetto a quella commerciale.

In proposito, tuttavia, è possibile ricordare che, nello spirito della riforma, le disposizioni tributarie recate ai fini delle imposte dirette dal titolo X del Cts sono sostanzialmente rivolte a soggetti non

commerciali, che si finanzianno prevalentemente con entrate non sinallagmatiche. Pertanto, il comma 5 dell'art. 79 del Cts vuole essenzialmente porre dei limiti stringenti, volti ad evitare che soggetti di fatto commerciali abusino della qualifica di ETS non commerciale. Viceversa, quanti intendono svolgere attività di interesse generale con organizzazione imprenditoriale, ma senza scopo di lucro soggettivo, vengono orientati ad adottare il modello dell'impresa sociale, che garantisce la non imponibilità degli utili non distribuiti. In tal modo, l'impresa sociale valorizza un'impostazione qualitativa, garantendo il rispetto delle condizioni necessarie ad evitare che il regime fiscale di non imponibilità costituisca un vantaggio competitivo per queste imprese rispetto alle normali realtà lucrative.

Sempre con riferimento alla qualificazione fiscale degli ETS, è necessario sottolineare che la disposizione in esame (art. 79 del Cts), oltre ad offrire la definizione di ETS non commerciale, individua anche dei parametri in base ai quali le attività di interesse generale svolte dall'ente non assumono carattere commerciale.

Nello specifico, il comma 2 del cennato art. 79 dispone, in via generale, che dette attività (anche quando accreditate, contrattualizzate o convenzionate con pubbliche amministrazioni) si considerano non commerciali se svolte a titolo gratuito o dietro corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli eventuali apporti economici da parte di pubbliche amministrazioni o di quote di partecipazione alla spesa (ove previste dall'ordinamento). Mentre, ulteriori specifici criteri di "decommercializzazione" delle attività di interesse generale sono declinati dal comma 3 della disposizione in rassegna, con riferimento alle attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale. È da ritenersi che il legislatore nel richiamare il confronto tra corrispettivi del servizio reso o del bene ceduto con il "costo effettivo", intendesse considerare un concetto di "costo pieno", comprensivo quindi di costi diretti e indiretti di produzione, ma anche dell'imputazione di quota pertinente dei costi generali dell'ente.

Il comma 4 dell'art. 79 del Cts prevede la decommercializzazione e, quindi, il non assoggettamento ad imposta (più esattamente la norma fa espresso riferimento al fatto che "non concorrono alla formazione del reddito") delle seguenti entrate:

- a. fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- b. i contributi e gli apporti erogati da parte delle Amministrazioni pubbliche (di cui all'art. 1, co. 2, del d.lgs. 165/2001) per lo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 del d.lgs. 117/2017, secondo le modalità non commerciali di cui ai descritti commi 2 e 3 della medesima disposizione.

Inoltre, con specifico riferimento alla raccolta fondi, effettuata secondo i criteri e nei limiti di cui alla precedente lettera a), è utile evidenziare che la medesima è altresì esente dall'applicazione di qualsivoglia ulteriore tributo (oltre ad essere esclusa dall'ambito di applicazione dell'IVA) per espressa previsione normativa (art. 89, co. 18, del d.lgs. 117/2017).

Infine, il comma 6 dell'art. 79 del Cts si occupa delle modalità di determinazione del reddito degli ETS di natura associativa. In particolare, Per gli ETS associativi, si considera non commerciale l'attività svolta nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Inoltre, per detti enti non concorrono alla formazione del reddito le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. Viceversa, si considerano commerciali

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

5.2 Regime forfetario

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

Per le attività di servizi i coefficienti di redditività variano da un minimo del 7% per i ricavi inferiori a 130.000 euro ad un massimo del 17% (per i ricavi oltre 300.000 euro). Per le altre attività (cessioni di beni) il coefficiente di redditività minimo è del 5% e quello massimo, applicabile ai ricavi superiori al limite di 300.000 euro, del 14%. Si sottolinea che il regime forfetario non è collegato a un limite massimo di ricavi e proventi.

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

Tabella 5: Regime forfetario degli ETS non commerciali e coefficienti di redditività

<i>Attività di prestazioni di servizi</i>
1. ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente di redditività 7%; 2. ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente di redditività 10%; 3. ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente di redditività 17%.
<i>A Altre attività:</i>
1. ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente di redditività 5%; 2. ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente di redditività 7%; 3. ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente di redditività 14%.

Dopo l'applicazione dei predetti coefficienti di redditività devono essere aggiunti i seguenti componenti positivi di reddito:

- a. plusvalenze;
- b. sopravvenienze attive;
- c. dividendi;
- d. interessi;
- e. proventi immobiliari.

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

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

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

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

Le predette perdite fiscali possono essere riportate a nuovo e scomputate integralmente dal reddito relativo al periodo d'imposta entro il limite di cinque anni. Non si applica, quindi, la disciplina prevista per le società di capitali (art. 84, co. 1, del Tuir) che prevede il riporto "a nuovo" illimitato (senza alcun limite temporale) e l'utilizzazione delle stesse in diminuzione dal reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% del reddito imponibile in ciascuno di essi. Il chiarimento è stato fornito in passato dall'Agenzia dell'entrata (Circolare 6 dicembre 2011, n. 53/E) e non sussistono ragioni per non applicare i medesimi criteri anche con riferimento alle perdite

utilizzabili in diminuzione dal reddito prodotto dagli ETS determinato avvalendosi del regime forfetario in rassegna. L’Agenzia delle entrate ha argomentato la soluzione “per effetto del rinvio operato dall’art. 143, co. 2, del Tuir alle disposizioni dell’articolo 8 del medesimo testo unico ...”. Restano così esclusi “dalle nuove regole previste in materia del riporto in avanti delle perdite gli enti non commerciali che esercitano attività d’impresa, di cui alla lettera c) del menzionato articolo 73”. Il riporto in avanti potrà così essere effettuato con il limite quinquennale, ma senza ulteriori limitazioni di tipo quantitativo. Potrà dunque verificarsi che le perdite pregresse siano in grado di azzerare integralmente il reddito determinato dall’ETS sulla base dei criteri forfetari in rassegna.

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

5.3 Scritture contabili ai fini tributari

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

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

Il legislatore ha però previsto una seconda eccezione all’obbligo di tenuta della contabilità per gli ETS non commerciali che, esercitando le attività di cui agli artt. 5 e 6 del Cts (di interesse generale e attività secondarie e strumentali), non hanno conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 50.000 euro. In tale ipotesi gli obblighi contabili si considerano assolti con la mera redazione del rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive di cui all’art. 13, co. 2, del Cts (si veda capitolo 2).

Per gli ETS non commerciali che non hanno adottato il regime forfetario delle APS e delle ODV e che hanno superato il limite dimensionale dei 50.000 euro, si applicano le disposizioni di cui all’art. 87, co. 1, lett. a) del Cts. Perciò, le scritture contabili dovranno osservare i requisiti della cronologia e sistematicità e dovranno rappresentare analiticamente le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione. Gli obblighi contabili possono quindi variare anche in ragione delle dimensioni dell’ente. Ad esempio se l’ente ha conseguito nell’anno proventi realizzati con modalità non commerciali di ammontare pari a 6 milioni di euro, la contabilità dovrà essere di tipo analitico (contabilità ordinaria). Viceversa qualora l’ammontare dei proventi ammontasse ad un importo sensibilmente inferiore (es. 70.000 euro) potrebbe essere sufficiente la tenuta di una prima nota semplice (di cassa e di banca).

Gli obblighi contabili di cui alla lett. a) in rassegna riguardano esclusivamente gli ETS le cui prestazioni sono poste in essere con modalità non commerciali. Conseguentemente deve essere valutato di volta in volta, anche a seconda dell’elemento dimensionale dell’ente, se le scritture contabili adottate siano in grado di descrivere compiutamente e con analiticità le operazioni poste

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

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

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

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

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

5.4 Imposte indirette e tributi locali

L'art. 82 del Cts dispone per gli ETS alcune agevolazioni ai fini delle imposte indirette e dei tributi locali che entreranno in vigore a partire dal 1° gennaio 2018 (*ex art. 104, co. 1, del Codice*). Sotto il profilo soggettivo, la disposizione è rivolta a tutti gli enti che si iscrivono nel Registro, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali non costituite in forma societaria e vuole garantire la più

ampia fruizione di alcuni benefici in parte già previsti dal nostro ordinamento con riferimento ad alcuni enti non commerciali.

In particolare, la norma in rassegna introduce un'esenzione dalle imposte di successione e donazione, nonché dalle imposte ipotecarie e catastali, per i trasferimenti a titolo gratuito, effettuati a favore degli enti di cui sopra, di beni utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguitamento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. A fronte dell'adozione di tale misura, è stata prevista per gli ETS la disapplicazione dell'analogia misura (seppur di più ristretto ambito applicativo) recata dai commi 1 e 2 dell'art. 3 del d.lgs. 346/1990 e dal comma 3 dell'art. 10 del d.lgs. 347/1990 (art. 89, co. 1, lett. b) del Cts, in vigore dal 3 agosto 2017). Inoltre, con l'abrogazione della l. 266/1991 verrà meno anche l'esenzione prevista per le ODV dall'art. 8 del cennato testo normativo (art. 102, co. 1, lett. a) del Cts).

Il comma 3 della disposizione in esame prevede che agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie degli ETS – comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione – si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Per i trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, la disposizione introduce un'agevolazione con un più ampio ambito soggettivo di applicazione. Infatti, le imposte di registro, ipotecarie e catastali saranno applicate in misura fissa agli atti traslativi della proprietà o di altri diritti reali di godimento effettuati a favore dei summenzionati soggetti, comprese tutte le imprese sociali, anche quelle costituite in forma societaria. Condizione necessaria alla fruizione del beneficio, tuttavia, è che gli immobili oggetto di trasferimento siano destinati, entro cinque anni dalla stipula dell'atto traslativo, in attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente acquirente renda una dichiarazione in tal senso, contestualmente alla stipula dell'atto. In caso di dichiarazione mendace, o utilizzo del bene per scopi diversi, verranno recuperate le imposte in misura ordinaria e irrogate sanzioni nella misura del 30%. La disposizione in esame reintroduce, con un più vasto ambito applicativo, le agevolazioni previste a favore delle ONLUS, abrogate a partire dal 1° gennaio 2014, dall'art. 10 del d.lgs. n. 23 del 2011.

Ai fini dell'imposta di bollo, il comma 5 dell'art. 82 del Cts prevede un'esenzione d'imposta per tutti gli atti e i documenti, cartacei o informatici, posti in essere o richiesti dagli ETS, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali non costituite in forma societaria.

Con riferimento ai tributi locali, va in primo luogo evidenziata l'introduzione di un'esenzione IMU e TASI analoga a quella già in vigore per gli enti non commerciali e, quindi, applicabile esclusivamente agli immobili posseduti da ETS non commerciali e destinati esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività di interesse generale. Infine, sempre a partire dal 1° gennaio 2018, in relazione all'imposta sugli intrattenimenti e alla tassa sulle concessioni governative, le agevolazioni oggi previste per le ONLUS vengono estese agli ETS, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali non costituite in forma societaria.

Nel periodo transitorio intercorrente fra il 1° gennaio 2018 e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni del titolo X del Cts, le introdotte disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali, troveranno applicazione nei confronti dei seguenti soggetti (ex art. 104, co. 1, del Cts):

- ONLUS iscritte negli appositi registri;
- Organizzazioni di Volontariato, iscritte nei registri di cui alla legge 266/1991;
- Associazioni di promozione sociale, iscritte nei registri nazionali, regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano, previsti dall'art. 7 della l. 383/2000.

5.5 Deduzioni, detrazioni e social bonus

Nel disciplinare la fiscalità riservata agli ETS, il legislatore delegato ha dedicato particolare attenzione alla revisione del sistema delle deduzioni e detrazioni fiscali riconosciute ai soggetti che scelgono di sostenere finanziariamente gli ETS.

Le disposizioni all'uopo dedicate (art. 83 del Cts), così come quelle appena descritte in tema di imposte indirette e tributi locali, hanno un'entrata in vigore anticipata rispetto al resto del quadro normativo, avendo anch'esse efficacia già a partire dal 1° gennaio 2018. Nel complesso, appare evidente l'intenzione di favorire l'afflusso, verso enti ritenuti particolarmente meritevoli, di risorse finanziarie derivanti da liberalità che, come noto, costituiscono una delle fonti principali di sostentamento delle attività di interesse generale svolte dagli ETS.

Sotto il profilo soggettivo, si evidenzia che il nuovo regime di deducibilità o detraibilità delle erogazioni liberali effettuate è, in via generale, riconosciuto unicamente qualora dette liberalità siano rese a favore di ETS non commerciali (così come qualificati ai sensi di quanto disposto dal comma 5 dell'art. 79 del Cts), con particolari e ulteriori vantaggi qualora l'ente beneficiario sia un'organizzazione di volontariato. Il medesimo regime, tuttavia, può trovare applicazione anche nei confronti delle erogazioni effettuate a favore di ETS commerciali, di cooperative sociali e di imprese sociali (non costituite in forma societaria) a condizione, tuttavia, che le liberalità ricevute siano utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguitamento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (art. 83, co. 6, del Cts).

Il primo comma della disposizione in esame istituisce una detrazione IRPEF pari al 30% degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni in denaro (poste in essere con modalità tracciabili) o in natura, per un importo complessivo non superiore a euro 30.000 in ciascun periodo d'imposta. La detrazione viene incrementata al 35% in relazione alle liberalità di cui siano beneficiarie le organizzazioni di volontariato.

Il secondo comma del medesimo art. 83 prevede una deduzione, dal reddito complessivo netto del soggetto erogante (persone fisiche, enti o società) nei limiti del 10% del reddito complessivo dichiarato. Entrambi i regimi dei detrazione/deduzione non sono cumulabili con altre analoghe agevolazioni fiscali, previste a fronte delle medesime erogazioni liberali.

Con riferimento ai contributi associativi versati dai soci alle società di mutuo soccorso, che operano esclusivamente nei settori di cui alla legge n. 3818 del 1886, è previsto un ulteriore beneficio. Viene, infatti, istituita una detrazione del 19% di detti contributi (di importo superiore a Euro 1.300), versati per assicurare ai soci (o, in caso di morte, ai loro familiari) un sussidio in ipotesi di malattia, impotenza al lavoro, vecchiaia o decesso.

Le misure agevolative descritte non sono cumulabili né fra loro, né con analoghe misure previgenti l'entrata in vigore del Codice del Terzo settore. Con riferimento a queste ultime, va osservato che il legislatore delegato ne ha previsto o la progressiva abrogazione, ovvero la disapplicazione, secondo il seguente schema:

- **art. 15, co. 1.1, Tuir** (detrazione del 26% in relazione alle erogazioni liberali in denaro, per un importo non superiore a 30.000 euro annui, effettuate da persone fisiche a favore delle ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con d.P.C.m. nei Paesi non appartenenti all'OCSE): disposizione disapplicata nei confronti dei soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore di ETS non commerciali e cooperative sociali (art. 89, co. 11, del Cts - in vigore dal 3 agosto 2017);
- **art. 100, co. 2, lett. h) Tuir** (deduzione IRES pari al 2% del reddito d'impresa dichiarato, nei limiti di 30.000 euro, per le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore delle ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con d.P.C.m. nei Paesi non appartenenti all'OCSE): disposizione disapplicata nei confronti dei soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore di ETS non commerciali e cooperative sociali (art. 89, co. 11, del Cts - in vigore dal 3 agosto 2017);
- **art. 15. co. 1, lett. i-bis Tuir** (detrazioni IRPEF del 19% degli oneri sostenuti per contributi associativi, per importo non superiore a 2 milioni e 500 mila lire, versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie): disposizione abrogata (art. 102, co. 1, lett. g), del Cts – in vigore dal 3 agosto 2017);
- **art. 15. co. 1, lett. i-quater Tuir** (detrazione IRPEF del 19% in relazione alle erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni di lire, a favore delle APS iscritte nei registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge): disposizione abrogata (art. 102, co. 1, lett. f) del Cts – in vigore dal 3 agosto 2017);
- **art. 100, co. 2, lett. I) Tuir** (deducibilità IRES delle erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 1.549,37 euro o al 2% del reddito di impresa dichiarato, a favore di APS iscritte negli appositi registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge): disposizione abrogata (art. 102, co. 1, lett. e) del Cts – in vigore dal 3 agosto 2017);
- **art. 14 d.l. 35/2005** (deducibilità IRPEF ed IRES delle erogazioni liberali, nel limite del 10% del reddito dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui): sono state escluse dall'ambito soggettivo di applicazione della disposizione in esame le ONLUS e le APS (art. 99, co. 3, del Cts – in vigore dal 3 agosto 2017), mentre la definitiva abrogazione della norma in esame è disposta a decorrere dalle intervenute autorizzazioni comunitarie e, comunque, dall'operatività del Registro unico (art. 102, co. 2, lett. h) del Cts).

Con riferimento al fatto che nel periodo compreso fra il 3 agosto 2017 e il 1° gennaio 2018 le abrogate agevolazioni non risulterebbero coperte dalla contestuale adozione delle nuove misure, si può osservare che il comma 2 dell'art. 101 del Cts espressamente prevede che: «Fino all'operatività

del Registro unico nazionale del Terzo settore, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri ONLUS, Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di promozione sociale e Imprese sociali che si adeguano alle disposizioni del presente decreto entro diciotto mesi dalla data della sua entrata in vigore. Entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria.».

In via interpretativa, pertanto, dovrebbe ritenersi che, sebbene le disposizioni abrogative richiamate (contenute negli artt. 89 e 102 del Cts) sono entrate in vigore il 3 agosto del 2017, l'efficacia abrogativa e/o disapplicativa delle medesime va rinviata ad un momento successivo all'operatività del Registro unico. In base a questa impostazione, si può ritenere che le disposizioni agevolative previgenti l'entrata in vigore del Cts siano tutt'ora vigenti e restino tali fino al momento di operatività del Registro unico. Peraltro, una siffatta distinzione tra momento di entrata in vigore delle disposizioni abrogative (3 agosto 2017) e momento di efficacia delle abrogazioni dalle medesime recate (operatività del Registro unico) troverebbe conforto anche in funzione di quanto previsto dall'art. 3 della l. 212/2000 (il c.d. "Statuto dei diritti del contribuente"). Le abrogazioni/disapplicazioni in esame, infatti, hanno ad oggetto deduzioni e detrazioni che accedono alla determinazione di imposte periodiche.

Infine, sempre nell'ambito di questa tipologia di incentivi, va segnalata una misura che riveste carattere totalmente innovativo: il c.d. "*social bonus*", disciplinato all'art. 81 del Cts che entrerà in vigore sempre a far data dal 1° gennaio 2018. Si tratta di un credito d'imposta pari al 65% delle erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche, o del 50% se effettuate da soggetti enti e società, a favore degli ETS che hanno presentato al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata e agli stessi assegnati. Tale misura, per la cui attuazione è prevista l'adozione di apposito decreto interministeriale, persegue la duplice finalità di finanziare enti meritevoli e sostenere interessi generali di sensibilizzazione alla legalità.

Nel periodo transitorio intercorrente fra il 1° gennaio 2018 e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni del titolo X del Cts, le introdotte agevolazioni per erogazioni liberali (sia il regime di deduzioni/detrazioni che il c.d. "*social bonus*") troveranno applicazione nei confronti delle erogazioni effettuate a favore dei seguenti soggetti (ex art. 104, co. 1, del Cts):

- ONLUS iscritte negli appositi registri;
- ODV, iscritte nei registri di cui alla l. 266/1991;
- APS, iscritte nei registri nazionali, regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano, previsti dall'art. 7 della l. 383/2000.

5.6 Controlli fiscali

L'Amministrazione finanziaria esercita autonomamente l'attività di controllo per ciò che riguarda il possesso dei requisiti richiesti per fruire delle agevolazioni fiscali previste per i soggetti iscritti nel

Registro unico. In presenza di violazioni disconosce la spettanza del regime fiscale applicabile all'ente in ragione dell'iscrizione nel predetto Registro unico.

L'art. 94 del Cts prevede l'obbligo del contraddittorio preventivo con la notifica di un avviso a comparire a pena di nullità, nell'ipotesi di violazione, dell'avviso di accertamento.

Infine, la disposizione in rassegna prevede, altresì che l'ufficio del Registro unico trasmette all'Amministrazione finanziaria gli esiti dei controlli di competenza, ai fini dell'eventuale assunzione dei conseguenti provvedimenti.

6 ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO

6.1 Premessa

Il Codice abroga e sostituisce le seguenti leggi di riferimento dell'Associazionismo organizzato: l. 266/1991, legge quadro sul volontariato; l. 383/2000, Disciplina delle associazioni di promozione sociale; e d.lgs. 460/1997, Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, istitutivo delle ONLUS. Le prime due forme associative, pur continuando ad esistere sia nella denominazione che nelle caratteristiche principali, trovano ora inserimento all'interno della categoria più ampia e generale degli ETS.

Altra importante novità contenuta nel Codice è il riconoscimento delle "reti associative", che consentirà alle associazioni nazionali di secondo (o terzo o ancora ulteriore) livello di essere riconosciute in tale qualità con diritto a svolgere una pluralità di azioni di sostegno, supporto e monitoraggio a favore delle associazioni loro aderenti.

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

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

6.2 Figura del volontario

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

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

Il Codice definisce ora il volontario e l'attività di volontariato all'art. 17, co. 2, per il quale: *"Il volontario è una persona che, per sua libera scelta, svolge in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie"*

della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà”.

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

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

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

Continuano a non essere ammessi rimborsi a forfait.

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

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

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

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

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

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

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

6.3 Organizzazioni di volontariato

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

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

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

L'attività si deve svolgere “*prevalentemente*” in favore di terzi con riferimento ad una o più attività previste dall'art. 5 del Codice e avvalendosi in *modo prevalente* delle prestazioni dei volontari associati che, nel caso l'organizzazione sia costituita da altro ODV, è probabilmente da intendersi come associati delle ODV che a loro volta costituiscono l'organizzazione in questione

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

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

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

Come già previsto con la l. 266/1991, il Codice ribadisce che le ODV possano assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo “esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta”. La nuova normativa fissa ora in modo inequivocabile il rapporto che dovrà esistere fra volontari e personale retribuito indicando che, in ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività “non

può essere superiore al 50% del numero dei volontari” (art. 33, co. 1, Cts). È da notare che opposta norma è introdotta nella novellata normativa delle imprese sociali: l’art. 11, co. 2, del d.lgs. 112/2017 prevede che il numero dei volontari impiegati nell’attività di impresa non può essere superiore a quello dei lavoratori retribuiti.

L’art. 33, comma 2, stabilisce che le organizzazioni di volontariato possano trarre le risorse economiche necessarie al loro funzionamento e allo svolgimento della propria attività da fonti diverse, quali quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi nonché dalle attività di cui all’articolo 6 e definite dallo stesso Codice come “diverse”.

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

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

La norma dell’art. 33, co. 3, precisa infine che, per le attività di interesse generale, le organizzazioni di volontariato possono ricevere soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate.

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

Anche ai componenti degli organi sociali, in quanto anch’essi volontari, non può essere attribuito alcun compenso ma solo il rimborso delle spese sostenute per l’attività inerenti alla carica. Vi fa eccezione il componente dell’organo di controllo che abbia la qualifica di revisore dei conti iscritto nell’apposito registro.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Inoltre, per l'acquisto di autoambulanze, in alternativa a quanto disposto al co. 1, le ODV possono conseguire il predetto contributo nella misura corrispondente all'aliquota IVA del prezzo

complessivo di acquisto, mediante corrispondente riduzione del medesimo prezzo praticata dal venditore. Il venditore recupera le somme corrispondenti alla riduzione praticata mediante compensazione con i versamenti periodici, tributari e previdenziali, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. 241/1997.

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

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

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

Detto Capo II agli artt. 84 e 86 prevede disposizioni semplificative e di favore in forma particolare per le organizzazioni di volontariato.

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

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

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

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

Infatti sugli introiti delle attività commerciali le ODV che applicano il regime forfetario possono determinare il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente di redditività pari al solo 1%. Si noti che le ODV possono applicare questo regime forfetario anche in caso di prevalenza dei proventi da attività commerciali.

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

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

6.7 Sanzioni, norme transitorie e abrogazioni

Oltre a quanto previsto in merito alla responsabilità all'art. 28 (si veda capitolo 3), l'art. 91, co. 1 stabilisce che in caso di distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a un fondatore, un associato, un lavoratore o un collaboratore, un amministratore o altro componente di un organo associativo dell'ente, i rappresentanti legali e i componenti degli organi amministrativi dell'ETS che ha commesso la violazione o che ha concorso a commettere la violazione è soggetto a sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000euro a 20.000euro.

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

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

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

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

Tale concetto è rafforzato dal co. 3 che indica come il requisito dell'iscrizione al Registro previsto dal presente decreto, nelle more dell'istituzione del Registro medesimo, si intende soddisfatto da parte delle reti associative e degli enti del Terzo settore attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore.

Infine uno sguardo alle abrogazioni di diretto interesse per le organizzazioni di volontariato.

All'articolo 102 comma 1:

Sono abrogate (*immediatamente*) le seguenti disposizioni:

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

All'articolo 102 comma 2:

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

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

7 ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE

7.1 Caratteristiche e peculiarità

Come sopra anticipato la riforma del Terzo settore ha integralmente rivisto la disciplina delle associazioni di promozione sociale. Rispetto all'attuale previsione (l. 383/2000), ove le APS potevano assumere diverse forme giuridiche ed erano caratterizzate dallo svolgimento di attività aventi "rilevante utilità collettiva" a beneficio dei propri associati o dei terzi, il Codice delinea in maniera netta sia la tipologia di enti (art. 35, Cts) sia le attività esercitabili (art. 5, Cts) delle nuove associazioni di promozione sociale.

Nell'ottica di definire con precisione il requisito soggettivo in questione la nuova disciplina esclude possano essere considerate APS i circoli e associazioni che prevedono limitazioni all'accesso nella loro compagine sociale con riferimento a condizioni di censo ovvero per discriminazioni di qualsiasi altra natura.

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

7.2 Aspetti caratteristici

Tra le regole che dovranno rispettare le nuove APS si ricorda il divieto di trasferire la quota sociale, a qualsiasi titolo, nonché qualsiasi tipo di clausola che subordini la partecipazione alla compagine associativa alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.

Sotto il profilo della trasparenza verso l'esterno, dalla data di entrata in vigore della nuova norma, come previsto dall'art. 35, potranno (e dovranno) includere nella propria denominazione la dicitura di "associazione di promozione sociale" ovvero l'acronimo "APS" esclusivamente quegli enti costituiti in forma di associazioni di diritto privato (riconosciute o meno) aventi una compagine sociale composta da almeno sette persone fisiche ovvero tre APS.

Conclude lo stesso art. 35, co. 1, in continuità con l'attuale disciplina, identificando il bacino di utenza delle attività del sodalizio tra i propri associati, i loro familiari ovvero i terzi confermando,

come già previsto dalla l. 383/2000, la necessità per l'ente di avvalersi in modo prevalente dell'attività volontaria e non remunerata dei propri aderenti. Tuttavia, il ricorso a forme di lavoro autonomo o subordinato, anche con l'impiego dei propri associati, viene espressamente ammesso dall'art. 36, co. 1, qualora sia considerato fondamentale per il perseguitamento delle proprie finalità e tale forza lavoro non ecceda, nel numero, la metà dei volontari o il 5% degli associati dell'ente.

7.3 Aspetti fiscali

Le agevolazioni fiscali proprie delle associazioni di promozione sociale, così come previste dall'art. 85, d.lgs. 117/2017, rappresentano il frutto dell'evoluzione dell'attuale disciplina contenuta nell'art. 148, Tuir.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

In ultimo è doveroso ricordare che, come per le ODV, le APS che hanno proventi non superiori a 130.000 euro nel periodo d'imposta precedente (da ragguagliare all'intero anno solare nell'ipotesi di ETS neo-costituiti o, comunque, con periodi d'imposta inferiori all'anno) fruiscono di un importante regime forfetario (migliorativo rispetto a quello previsto dall'art. 80 del Codice) grazie al quale possono 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.

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

8 IMPRESA SOCIALE

8.1 Ambito soggettivo

Il d.lgs. 112/2017 ha incisivamente rivisitato la disciplina dell'impresa sociale, già regolamentata dall'abrogato d.lgs. 155/2006, nell'intendimento di promuovere il rilancio di tale modello d'impresa.

Seppure il d.lgs. 112/2017 costituisce il testo disciplinare di riferimento in materia, il quadro normativo contempla, altresì, le disposizioni racchiuse nel Codice se, e nella misura in cui queste ultime risultino compatibili con le regole della disciplina del citato d.lgs. 112/2017 e, come disciplina *de residuo*, le disposizioni del codice civile applicabili in ragione della forma giuridica in concreto rivestita dall'impresa sociale. È bene, quindi, sottolineare che l'impresa sociale è a tutti gli effetti, come ricordato dall'art. 4, co. 1, del d.lgs. 117/2017 un ETS.

L'espressione "Impresa sociale" esprime una peculiare qualifica normativa riferibile trasversalmente a qualsivoglia organizzazione privata dotata di soggettività giuridica, ivi incluse le società commerciali, sulla base del presupposto che queste: (i) siano prevalentemente dediti allo svolgimento, secondo un criterio imprenditoriale, di un'attività di impresa di interesse generale; (ii) non perseguano uno scopo di lucro ma finalità solidaristiche; (iii) adottino modalità di gestione responsabili e trasparenti ed infine (iv) favoriscano il coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e, più in generale, dei soggetti a vario titolo coinvolti (c.d. "stakeholder").

Detta qualifica è riconosciuta di diritto alle cooperative sociali ed ai loro consorzi ed è invece preclusa alle amministrazioni pubbliche, alle società unipersonali possedute da persone fisiche, alle fondazioni bancarie e, più in generale, a tutte le organizzazioni i cui statuti prevedano, anche indirettamente, limitazioni all'erogazione di beni e servizi destinandoli unicamente a favore dei propri soci o associati.

8.2 Attività esercitabili

Per quanto concerne l'individuazione delle attività d'impresa di interesse generale, l'art. 2 del d.lgs. 112/2017 ha significativamente allargato il novero di tali attività aggiungendo alle attività tradizionali già contemplate dal d.lgs. 155/2006 (assistenza sociale; assistenza sanitaria; educazione, istruzione e formazione; tutela ambientale; valorizzazione del patrimonio culturale; turismo sociale; formazione universitaria e post universitaria; ricerca ed erogazione di servizi culturali; formazione

extra-scolastica; servizi strumentali alle imprese sociali) nuovi settori quali: ricerca scientifica, attività culturali turistiche o ricreative, *housing* sociale, commercio equo e solidale, inserimento o reinserimento nel mercato del lavoro di persone svantaggiate, microcredito, agricoltura sociale, organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche ed altre. L'elencazione delle attività di interesse generale è inoltre suscettibile di aggiornamenti ed integrazioni con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

Lo svolgimento di un'attività di impresa di interesse generale, seppur qualificante, non necessariamente deve esaurire il novero delle operazioni condotte dall'ente, ma è sufficiente che questa rivesta un ruolo prevalente. Al precipuo fine di identificazione del ricorrere del carattere di prevalenza, la novella mantiene fermo il criterio di incidenza percentuale dei ricavi, già disposta da parte dell'abrogato d.lgs. 155/2006, in forza del quale i proventi conseguiti allo svolgimento delle attività di impresa interesse generale devono incidere in misura superiore al 70% dei ricavi complessivamente ritratti da parte dell'organismo. Un successivo decreto dovrà meglio dettagliare cosa debba intendersi per attività svolta in via principale.

Indipendentemente dall'oggetto dell'attività svolta, la qualifica di impresa sociale può altresì ascriversi alle imprese che impieghino per almeno il 30% della complessiva forza lavoro persone rientranti nelle categorie di lavoratori svantaggiati o disabili.

La figura dell'impresa sociale dovrebbe, quindi, rappresentare la nuova anima dell'economia sociale, nonostante che l'attività commerciale non sia preclusa agli ETS che non abbiano acquisito tale qualifica, anche in forza delle agevolazioni fiscali e delle possibilità di equa remunerazione degli investitori.

8.3 Costituzione dell'impresa sociale

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

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

L'iscrizione inquadra l'ente come ETS, facendo in automatico perdere, tuttavia, all'ente le altre specifiche qualifiche; per cui, per esempio, una ODV che opta per ottenere la qualifica di impresa sociale non potrà mantenere la qualifica antecedente.

8.4 Remunerazione del capitale e obblighi contabili

Pur avendo statuito la necessità che ricorra la prevalenza della destinazione degli eventuali avanzi di gestione al rafforzamento del patrimonio destinato al perseguitamento degli obiettivi sociali, il legislatore, nell'intendimento di favorire la opportunità di raccogliere capitale di rischio, ha previsto (d.lgs. 112/2017, art. 3), per le imprese sociali organizzate secondo il modulo delle società, la facoltà di inserire nei propri statuti la possibilità di remunerare i propri soci attraverso una politica di distribuzione dell'utile per una quota che non potrà superare il limite dell'interesse riconosciuto ai buoni postali fruttiferi, maggiorato di due punti e mezzo percentuali, riferito al capitale sociale sottoscritto ed effettivamente versato.

Inoltre, l'impresa sociale potrà destinare una parte degli utili ad aumento gratuito del capitale, consentito annualmente entro il limite dell'adeguamento della sua misura all'inflazione da determinarsi sulla base dell'indice di svalutazione rilevato dall'ISTAT con riferimento al periodo di formazione degli utili impiegati.

Da ultimo, per tutte le imprese sociali, anche per quelle non condotte attraverso lo strumento societario, la distribuzione di parte degli eventuali avanzi di gestione realizzati potrà avvenire attraverso erogazioni gratuite, allo scopo di supportare specifici progetti di utilità sociale, a favore di enti appartenenti al terzo settore, diversi da consimili imprese sociali, che non siano, direttamente od anche indirettamente, legati da alcun rapporto partecipativo con l'impresa.

La somma degli utili destinati a dividendo, a rivalutazione del capitale e alle erogazioni ad altri ETS dovrà in ogni caso essere inferiore alla metà degli utili distribuibili, al netto di eventuali perdite pregresse.

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

Ulteriore aspetto meritevole di segnalazione è costituito dall'obbligo generalizzato di redigere, depositare presso il registro delle imprese e pubblicare sul sito internet dell'impresa il bilancio sociale da redigersi secondo le linee guida che saranno fornite dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

Tale ultimo adempimento viene altresì ulteriormente rafforzato attraverso la statuizione dell'obbligo generalizzato a tutte le imprese sociali di nominare uno o più sindaci aventi le caratteristiche di cui all'art. 2397, c.c., ai quali, oltre le ordinarie funzioni ad essi assegnate dal codice civile, spetterà il compito di vigilare sull'osservanza delle finalità sociali da parte dell'organismo; inoltre costoro saranno chiamati ad attestare che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle sopracitate linee guida.

8.5 Agevolazioni fiscali

La nuova disciplina provvede ad introdurre una variegata gamma di misure di favore rivolte alla generalità delle imprese sociali, ovvero ai soggetti che intendano investire nel capitale di rischio di società commerciali, anche cooperative, che abbiano assunto tale qualifica entro un ben preciso intervallo temporale.

Dette misure non saranno operative sin da subito occorrendo, ai fini della loro concreta applicazione, di autorizzazione da parte della Commissione Europea ai sensi dell'articolo 108 T (clausola *standstill*).

Volgendo preliminarmente l'attenzione alle misure di favore rivolte alle imprese sociali, la novella prevede la detassazione degli utili ed avanzi di gestione che in sede di approvazione del bilancio di esercizio l'assemblea destini ad incremento delle riserve indivisibili, in sospensione d'imposta, sempreché questi siano effettivamente impiegati, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello di loro formazione, nello svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio.

Sempre ai fini della misurazione del reddito fiscalmente significativo, è disposta l'esclusione dal computo del reddito imponibile dell'ulteriore quota di utili destinati ad aumento gratuito del capitale sociale seppur limitatamente alla misura in cui tale incremento consenta di adeguare l'ammontare del capitale all'inflazione determinato sulla base del tasso di svalutazione dell'indice nazionale generale annuo rilevato dall'ISTAT per il periodo corrispondente a quello in cui gli utili sono stati prodotti.

In considerazione delle peculiarità della gestione delle imprese sociali, sono previste ulteriori misure di favore consistenti nell'esclusione di dette imprese dalla disciplina delle società non operative sia con riferimento alla misura concernente le c.d. *"società di comodo"*, sia quella relativa alle società in perdita sistematica. Analogamente, le imprese sociali non sono soggette agli studi di settore, ai parametri ed agli indici sintetici di affidabilità fiscale.

Ulteriori misure, già previste in materia di misure di favore riservate alle start up e PMI innovative, sono rivolte a fornire vantaggi indiretti alle imprese qualificate come imprese sociali, attraverso misure incentivanti riconosciute ai soggetti investitori nel capitale di rischio delle società.

In particolare, la rivisitata disciplina dispone detrazioni, ai fini IRPEF, e deduzioni, ai fini IRES, correlate agli investimenti effettuati a titolo di conferimento di capitale sociale degli organismi che acquisiranno la qualifica di impresa sociale successivamente alla data di entrata in vigore del decreto 112/2017, e siano costituiti non oltre trentasei mesi dalla medesima data. Più nel dettaglio:

a. Detrazione IRPEF:

Ai soggetti passivi dell'imposta sui redditi delle persone fisiche è riconosciuta una detrazione d'imposta pari al 30% dell'aumento effettivo di capitale sociale conseguente al loro conferimento, nell'ambito di un limite massimo di un milione di euro per ciascun periodo d'imposta. La detrazione spetta automaticamente ed andrà richiesta nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel corso del quale risulterà iscritto nel Registro delle imprese l'atto costitutivo o quello di avvenuto aumento di capitale sociale;

b. Deduzione IRES:

Per quanto invece concerne i soggetti passivi dell'imposta sulle società, la misura agevolativa concessa a fronte di conferimenti nel capitale sociale consiste in una deduzione dal reddito imponibile di un importo pari al 30% dell'investimento la cui misura, ai fini della presente agevolazione, non potrà oltrepassare la misura di 1.800.000 euro per singolo periodo d'imposta.

Per entrambe le misure agevolative è previsto una durata minima dell'investimento pari a tre anni pena la decadenza del beneficio con conseguenziale recupero dei benefici *medio tempore* goduti.

Pur sempre nell'intendimento di favorire le operazioni di raccolta del capitale di rischio, l'art. 18 del d.lgs. 112/2017 include le imprese sociali tra gli istituti legittimati all'impiego di portali *on line* al fine della raccolta di capitali tra i risparmiatori (c.d. *"crowdfunding"*) attraverso offerta pubblica di sottoscrizione degli strumenti finanziari emessi a tale scopo.

8.6 Controllo pubblico

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

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

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

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

9 ENTI FILANTROPICI, SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO E RETI ASSOCIATIVE

9.1 Enti filantropici

Il Codice inserisce tra gli ETS la già richiamata nuova figura degli “enti filantropici”. In realtà, tale riconoscimento consiste nella tipizzazione dei cosiddetti enti erogativi o *grant making*, ossia di quegli enti, oggi prevalentemente costituiti sotto forma di associazioni, fondazioni filantropiche o di comunità) che cercano risorse da destinare poi a soggetti terzi per il perseguitamento di determinati progetti.

L’ente filantropico è, in base a quanto previsto dall’art. 37, co. 1, del Codice, un’associazione riconosciuta o una fondazione costituitasi “al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale”.

Se ne evince che l’ente filantropico è una figura che aggiunge agli elementi richiesti dal Codice per essere ETS costituito sotto forma di associazione o fondazione anche le caratteristiche di cui agli artt. 37-39.

L’ente filantropico “deve” contenere l’indicazione nella denominazione dell’organizzazione. Tale previsione è, quindi, una richiesta obbligatoria di riconoscimento e non facoltativa fatta agli enti interessati. Al contempo, chi non è riconosciuto come “ente filantropico” non può fare uso di tale locuzione o di altra denominazione che posso trarre in inganno soggetti terzi.

L’art. 38 stabilisce che le risorse economiche degli enti filantropici possano essere principalmente derivanti da:

- contributi pubblici e privati;
- donazioni e lasciti testamentari;
- rendite patrimoniali, e
- attività di raccolta fondi.

L’elenco fornito dal Codice potrebbe apparire nella sua formulazione tassativo. Tuttavia la relazione stabilisce che tali entrate siano quelli “principali” dell’ente, lasciando intendere che vi sia la possibilità per l’organizzazione di recuperare, in via marginale e strumentalmente al perseguitamento del proprio scopo, risorse anche tramite altre vie.

Gli atti costitutivi devono contenere i principi per: gestione del patrimonio; raccolta di fondi e risorse; destinazione delle risorse; modalità di erogazione di denaro, beni o servizi e alle attività di investimento a sostegno degli enti di Terzo settore.

In virtù dell’elenco fornito sembra che gli enti filantropici possano anche effettuare “attività di investimento” a sostegno dei beneficiari, come, per esempio, l’acquisizione di beni immobili direttamente a favore degli enti beneficiari e, soprattutto, che gli enti beneficiari possano essere solo ETS. Se ne deduce che gli enti filantropici, qualora ciò sia confermato, non potrebbero erogare, per esempio, ad enti associativi, fondazioni, associazioni sportive dilettantistiche non iscritte al Registro.

Gli enti filantropici seguono, quindi, le disposizioni previste per il loro tipo giuridico sia per quanto attiene agli aspetti civilistici sia per quanto rileva gli aspetti fiscali. Unica eccezione è prevista, in termini di rendicontazione, dall’art. 39, il quale richiede di includere nel bilancio sociale, qualora questo sia predisposto (si veda capitolo 2): “l’elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell’esercizio, con l’indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche”.

9.2 Società di mutuo soccorso

Il Codice dovrebbe anche rivitalizzare la figura delle società di mutuo soccorso. Questo prevede, in termini generali, che le società di mutuo soccorso mantengano la disciplina speciale della l. 3818/1886.

Le SMS che decidono di trasformarsi in associazioni iscritte nel Registro o in APS entro tre anni dall’entrata in vigore del Codice (ossia entro il 3 agosto 2020) mantengono il proprio patrimonio, in deroga alla devoluzione del patrimonio di cui all’art. 8, co. 3, della l. 3818/1886.

Le SMS non sono più tenute, in ragione del disposto dell’art. 44 del Codice, al versamento del 3% sugli utili netti ai fondi di promozione del sistema cooperativo (l. 59/1992, art. 11). Tale previsione deve essere considerata valida anche nel periodo transitorio antecedente all’iscrizione nel Registro, considerato anche che la *ratio* dell’intervento consiste, come illustrato nella Relazione, nell’eliminazione del “vizio” normativo che andava a equiparare le SMS, inidonee per natura a produrre utili, alle società cooperative, prima ancora che all’inclusione delle SMS negli ETS.

Infine, l’art. 44, co. 2, in deroga all’art. 23, co.1, del d.l. 179/2012, sancisce che *“non sono soggette all’obbligo d’iscrizione nella sezione delle imprese sociali presso il Registro delle imprese le società di mutuo soccorso che hanno un versamento annuo di contributi associativi non superiore a 50.000 euro e che non gestiscono fondi sanitari integrativi”*. Questo lascia intendere che, nei casi che non rientrano nei sopra citati parametri (ossia la gran parte), le SMS, stante la loro naturale attività e indipendentemente dalla figura giuridica prescelta acquisiscono di diritto anche la qualifica di impresa sociale.

9.3 Reti associative

Le reti associative sono a tutti gli effetti, come già evidenziato, ETS. Essi sono, di fatto, il riconoscimento (e contestualmente la formalizzazione) dei cosiddetti enti federativi di secondo livello. La disciplina delle reti associative è contenuta nell'art. 41 e in restanti altre parti del Codice.

L'art. 41 afferma che le reti associative possono costituirsi in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta. Queste hanno le seguenti caratteristiche:

- rappresentatività di una realtà del Terzo settore significativa, associando, anche indirettamente attraverso gli enti ad esse aderenti, un numero non inferiore a 100 ETS, o, in alternativa, almeno 20 fondazioni del Terzo settore, con sedi legali od operative in almeno cinque regioni o province autonome;
- supervisione e promozione “anche attraverso l'utilizzo di strumenti informativi idonei a garantire conoscibilità e trasparenza in favore del pubblico e dei propri associati, attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS loro associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali”.

Sono, poi, previste le reti associative nazionali (art. 59, co. 1, lett. b, Cts) e reti associativi equiparate alle reti nazionali a cui, in relazione alla loro maggiore rilevanza e impatto sul territorio, possono essere affidati (facoltà posta in capo alla rete medesima) ulteriori compiti e poteri di monitoraggio degli aderenti (si veda tabella che segue). Peraltro, si evidenzia che l'art. 60, co. 1, lett. e) ricorda che anche il Consiglio Nazionale del Terzo settore è coinvolto, con il supporto delle reti associative nazionali, nelle funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo degli enti aderenti. Allo stesso tempo, il predetto Consiglio si compone anche di quattordici rappresentanti di reti associative, di cui otto di reti associative nazionali, espressione delle diverse tipologie organizzative del Terzo settore (art. 59, co. 1, lett. b, Cts).

Tabella 6: Riconoscimento e funzioni delle reti associative

	Reti associative	Reti associative nazionali	Reti associative equiparate alle reti nazionali
<i>Condizioni di riconoscimento</i>	associano, anche indirettamente attraverso gli enti ad esse aderenti, un numero non inferiore a 100 ETS, o, in alternativa, almeno 20 fondazioni del Terzo settore, con sedi legali od operative in almeno cinque regioni o province autonome	associano, anche indirettamente attraverso gli enti ad esse aderenti, un numero non inferiore a 500 enti del Terzo settore o, in alternativa, almeno 100 fondazioni del Terzo settore, le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno dieci regioni o province autonome	associazioni del Terzo settore formate da un numero non inferiore a 100 mila persone fisiche associate e con sedi in almeno 10 regioni o provincie autonome
<i>Attività</i>	supervisione e promozione “anche attraverso l’utilizzo di strumenti informativi idonei a garantire conoscibilità e trasparenza in favore del pubblico e dei propri associati, attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS loro associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali”	supervisione e promozione “anche attraverso l’utilizzo di strumenti informativi idonei a garantire conoscibilità e trasparenza in favore del pubblico e dei propri associati, attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS loro associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali”	supervisione e promozione “anche attraverso l’utilizzo di strumenti informativi idonei a garantire conoscibilità e trasparenza in favore del pubblico e dei propri associati, attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS loro associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali”
<i>Attività aggiuntiva (facoltativa)</i>		monitoraggio dell’attività degli enti, eventualmente anche con riguardo al suo impatto sociale, e predisposizione di una relazione annuale al Consiglio nazionale del Terzo settore; promozione e sviluppo delle attività di controllo, anche sotto forma di autocontrollo e di assistenza tecnica nei confronti degli enti associati.	monitoraggio dell’attività degli enti, eventualmente anche con riguardo al suo impatto sociale, e predisposizione di una relazione annuale al Consiglio nazionale del Terzo settore; promozione e sviluppo delle attività di controllo, anche sotto forma di autocontrollo e di assistenza tecnica nei confronti degli enti associati.

In base a quanto disposto dall’art. 46, co. 1, la domanda di iscrizione nella sezione delle reti associative del Registro è presentata all’Ufficio statale del Registro.

Appare di rilievo evidenziare che le reti associative nazionali possono svolgere, insieme ai CSV (art. 61 del Codice), attività di autocontrollo degli aderenti (art. 92, co. 1, lett. b), in linea anche con quanto disposto dall'art. 7, co. 2, della l. 106/2016.

Le norme di attuazione dispongono, poi, che un successivo decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali dovrà indicare anche i criteri, i requisiti e le procedure per l'autorizzazione all'esercizio delle attività di controllo da parte delle reti associative nazionali e dei CSV, nonché le forme di vigilanza da parte del Ministero sui soggetti autorizzati. Ciò premesso, alle reti associative nazionali e ai CSV accreditati dal Ministero sono delegate, ai sensi dell'art. 93, co. 5, le seguenti attività di controllo:

- la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al Registro;
- il perseguitamento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;
- l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro.

Tali attività, incluse all'interno delle attività di controllo (anche) pubblico, dovrebbero normalmente essere esercitate dall'ufficio del Registro territorialmente competente, in virtù di quanto riportato dall'art. 93, co. 3 del Codice. La seguente tabella richiama i controlli pubblici sugli ETS.

Tabella 7: Finalità dei controlli sugli ETS

Art. 93, Controllo

1. *I controlli sugli enti del Terzo settore sono finalizzati ad accertare:*

- a) la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;*
 - b) il perseguitamento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;*
 - c) l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;*
 - d) il diritto di avvalersi dei benefici anche fiscali e del 5 per mille derivanti dall'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore;*
 - e) il corretto impiego delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali, ad essi attribuite.*
-

Il ruolo delle reti associative è accresciuto dal fatto che il “fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel terzo settore” di cui all'art. 9, co.1, lett. g) , della l. 106/2016 “è destinato a sostenere, anche attraverso le reti associative di cui all'articolo 41, lo svolgimento di attività di interesse generale di cui all'articolo 5, costituenti oggetto di iniziative e progetti promossi da organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale e fondazioni del Terzo settore, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore” (art. 72, co. 1).

Le reti associative e i CSV possono svolgere attività di controllo solo se autorizzati. L'art. 96, co. 6, prevede che le reti associative e i CSV per poter avere la predetta autorizzazione da parte del Ministero del lavoro e delle politiche sociali “devono risultare in possesso dei requisiti tecnici e professionali stabiliti con il decreto di cui all'articolo 96, tali da garantire un efficace espletamento delle attività di controllo”. L'autorizzazione è rilasciata entro 90 giorni dalla presentazione dell'istanza (e decorso tale termine l'autorizzazione si intende rilasciata) ed è valida:

- per le reti fino alla avvenuta cancellazione della rete associativa dall'apposita sezione del Registro;
- per i CSV fino alla revoca dell'accreditamento.

In ogni caso, l'autorizzazione può essere revocata anche in caso di accertata inidoneità ad assolvere efficacemente le attività di controllo.

Ancora, le reti associative possono promuovere partenariati e protocolli con le pubbliche amministrazioni e con soggetti privati di cui al d.lgs. 165/2001, art. 1, co. 2.

Gli artt. 7-10 contengono, poi, ulteriori previsioni (richieste o facoltà) riguardanti il contenuto degli atti costitutivi e degli statuti delle reti associative. Le disposizioni appaiono, da un lato, cercare di richiedere una maggiore “strutturazione” della *governance* dell'organizzazione, nell'ottica della “responsabilità” sociale ricoperta, dall'altro lato, sembrano voler concedere maggior elasticità ai sistemi di rappresentatività nel funzionamento dell'assemblea, visti presumibilmente anche i numeri degli associati. In merito a tali indicazioni è previsto più specificamente che:

- gli atti costitutivi o gli statuti disciplinano l'ordinamento interno, la *governance*, la composizione e il funzionamento degli organi sociali nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed egualanza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali;
- gli atti costitutivi o gli statuti possono disciplinare il diritto di voto degli associati in assemblea anche in deroga a quanto stabilito dall'art. 24, co. 2;
- gli atti costitutivi o gli statuti delle reti associative possono disciplinare le modalità e i limiti delle deleghe di voto in assemblea anche in deroga a quanto stabilito dall'art. 24, co. 3.
- gli atti costitutivi o gli statuti delle reti associative possono disciplinare le competenze dell'assemblea degli associati anche in deroga a quanto stabilito dall'art. 25, co. 1.

Le reti, in ultimo, possono “interferire” anche nella organizzazione e nel funzionamento degli ETS aderenti, poiché:

- possono prevedere codici di comportamento con cui anche indicare specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza, per ricoprire la carica di amministratore (art. 26, co. 3). In tal caso, si applica l'art. 2382 del codice civile;
- possono redigere, nell'ambito della loro attività, modelli standard tipizzati di atto costitutivo e/o statuto. Questi, se approvati con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, portano l'ufficio del Registro, una volta verificata la regolarità formale della documentazione, ad iscrivere l'ente entro trenta giorni dalla presentazione della domanda nel Registro stesso (art. 47, co. 5, del Codice).

9.4 Centri di servizio per il volontariato

Il capo II del Codice del Terzo Settore (artt. 61-66) è dedicato alla revisione del sistema dei centri di servizio per il volontariato (CSV) introdotti nell'ordinamento giuridico dall'art. 15 della Legge 266/1991 “Legge-quadro sul volontariato”.

Più specificatamente l'art. 61 stabilisce i requisiti prescritti per l'accreditamento dei CSV: a tal fine, in armonia con il criterio direttivo espresso dalla legge delega, il nuovo regime giuridico prevede che i CSV assumano la forma giuridica di associazione riconosciuta del Terzo settore, avente personalità giuridica, e siano costituiti da organizzazioni di volontariato e da altri enti del Terzo settore, ad esclusione di quelli costituiti in forma societaria. Il medesimo articolo 61 stabilisce inoltre puntuali prescrizioni in ordine al contenuto degli statuti dei CSV, che si pongono come condizioni necessarie al fine del rilascio del prescritto accreditamento.

L'art. 62 disciplina il finanziamento dei CSV, attraverso un programma triennale, tramite l'istituzione di un Fondo unico nazionale, alimentato dalle Fondazione di origine bancaria, mediante contributi annuali obbligatori, integrativi o volontari, ed amministrato dell'Organismo nazionale di controllo, avente natura giuridica della fondazione con personalità giuridica di diritto privato, dotata di autonomia statutaria e gestionale, sottoposta a vigilanza del Ministero del lavoro.

L'art. 63 declina le funzioni ed i compiti dei CSV, rispondenti alla missione loro assegnata dalla legge delega di fornire servizi di supporto tecnico, formativo ed informativo, con l'obiettivo di promuovere e rafforzare la presenza ed il ruolo dei volontari negli enti di terzo settore, senza distinzione tra enti associati e non associati, con particolare, ma non esclusivo, riguardo alle organizzazioni di volontariato, nel rispetto ed in coerenza con gli indirizzi strategici dell'Organismo nazionale di controllo.

L'erogazione dei servizi deve conformarsi ai principi di qualità, economicità, territorialità e prossimità, universalità, integrazione, pubblicità e trasparenza.

Le funzioni di controllo sono esercitate dall'Organismo nazionale di controllo che impedisce direttive in tal senso ai suoi quattordici uffici territoriali di controllo (aventi dimensioni regionali o sovra regionali), privi di autonoma soggettività giuridica.

10 OPERAZIONI STRAORDINARIE

10.1 Operazioni straordinarie per associazioni e fondazioni

Il Codice, in base a quanto previsto dalla l. 106/2016 doveva portare una revisione della disciplina del libro I, titolo II, del codice civile.

In ultima istanza, l'unico intervento dedicato dalla Riforma al codice civile concerne l'introduzione del nuovo art. 42-bis. Il citato articolo, introdotto nel codice civile per mezzo dell'art. 98 del d.lgs. 117/2017, riguarda le «reciproche» trasformazioni, fusioni e scissioni delle associazioni, riconosciute e non, e delle fondazioni.

La disposizione chiarisce la diversa visione che si era formata dottrina e giurisprudenza amministrativa (Cons. Stato 5226/2014) sulla presunta applicazione analogica agli enti del libro I della trasformazione eterogenea prevista per le società dagli artt. 2500-*septies* e 25000-*octies* c.c. secondo un principio già contenuto nella l. 106/2016 (legge delega).

Le interessate operazioni straordinarie possono essere escluse da una contraria previsione contenuta nell'atto costitutivo o nello statuto.

La nuova norma prevede che per le trasformazioni gli amministratori debbano predisporre una situazione patrimoniale non risalente a più di 120 giorni e una relazione ex art. 2500-*sexies*, co. 2, sulla motivazione e sugli effetti dell'operazione.

Sono richiamati per la trasformazione gli artt. 2499, 2500, 2500-*bis*, 2500-*ter*, co. 2, 2500-*quinquies* e 2500-*nonies* del codice civile.

Per le fusioni e per le scissioni sono, quindi, genericamente richiamate le disposizioni previste per le società di capitali, in quanto compatibili.

È importante, considerare che le iscrizioni degli atti delle operazioni effettuate da:

- ETS sono iscritte nel Registro; e
- gli enti regolati dal libro I del codice civile nel Registro delle Persone Giuridiche.

È utile ribadire che la disciplina delle operazioni di cui sopra interessa associazioni e fondazioni, indipendentemente dal fatto che queste siano iscritte nel Registro. Ciò detto, il Codice contiene alcune altre disposizioni in merito al comportamento o all'“utilizzo” delle operazioni, come per esempio:

- la previsione che, in caso di riduzione del patrimonio per oltre 1/3 a causa di perdite, l'organo di amministrazione debba convocare l'assemblea degli enti associativi per deliberare o nelle fondazioni deliberare direttamente interventi di “rafforzamento”, quali, appunto anche

l'esecuzione di un'operazione di trasformazione o fusione (art.22, co.5 del Codice). Tali operazioni devono essere deliberate negli enti associativi dall'assemblea (art.25, co. 1, lett.h) del Codice);

- la specifica che le operazioni straordinarie di fusione, scissione o trasformazione scontano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (art.83, co. 3 del Codice).

È di assoluto rilevare che le operazioni di cui al nuovo art.42-bis del codice civile sono entrate in vigore dal 3 agosto 2017, rendendo possibili le operazioni da subito per tutti gli enti non lucrativi esistenti. Non entrano in vigore evidentemente le norme inerenti gli ETS sino al momento in cui il Codice del Terzo settore non ha operatività.

10.2 Operazioni straordinarie per l'impresa sociale

La disciplina delle operazioni straordinarie delle imprese sociali trova specifica disciplina nell'art.12 del d.lgs. 112/2017.

Un ETS che acquisisce la qualifica di impresa sociale segue, quindi, le apposite previsioni.

Le imprese sociali rette in forma societaria seguono, invece, le indicazioni contenute nell'art.12 del richiamato decreto anche con riferimento alle operazioni di cessione e devoluzione.

La disciplina delle operazioni straordinarie delle imprese sociali ricalca, di fatto, quanto già contenuto nel d.lgs. 155/2006. Per questo motivo, ci limitiamo a richiamare in modo sintetico quanto disposto dalla norma:

- trasformazione, fusione e scissione devono mantenere la natura non lucrativa dell'attività, i vincoli di destinazione del patrimonio, e il perseguitamento delle attività e delle finalità. La cessione d'azienda (o di un ramo aziendale) richiede una relazione giurata di un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede l'impresa sociale. La relazione attesta il valore "effettivo" del patrimonio dell'impresa, nella prospettiva di continuazione dell'attività. Non vi è dubbio che si dovrà sviluppare una prassi in materia atta a definire le tecniche più appropriate per la valutazione del capitale di tali aziende;
- gli amministratori notificano, con atto scritto di data certa, al Ministero del lavoro e delle politiche sociali l'intenzione di procedere ad una delle operazioni in oggetto, allegando la documentazione richiesta.

È opportuno rilevare che la normativa richiede l'emanazione di un decreto attuativo *ad hoc* per la definizione degli "atti" necessari per porre in essere le operazioni di cui all'art. 12 del d.lgs. 112/2017. Il decreto dovrà essere promulgato dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore. Con riferimento alle medesime disposizioni di cui al d.lgs. 155/2006 era stato promulgato il decreto del Ministero della Solidarietà sociale del 24 gennaio 2008 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'11 aprile 2008. Il decreto -che in parte ripropone anche le previsioni delle società di capitali- potrà sicuramente fornire la base per la statuizione del prossimo decreto;

-
-
- l'operazione non è efficace se non è autorizzata dal Ministero competente. Passati 90 giorni dalla data di ricezione della notificazione, laddove non avuta comunicazione di diniego dell'autorizzazione, l'operazione si intende approvata. L'impresa sociale che si vede negata l'autorizzazione può effettuare ricorso al giudice amministrativo.

11 CINQUE PER MILLE

11.1 Normativa

Nella Gazzetta Ufficiale del 18 luglio 2017, n. 166, è stato pubblicato il d.lgs. 111/17, recante “Disciplina dell’istituto del cinque per mille dell’imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell’articolo 9, comma 1, lettere c) e d), della legge 6 giugno 2016, n. 106”, in attuazione della legge 6 giugno 2016, n. 106 “Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale”.

Il provvedimento è entrato in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione e fa parte dei decreti attuativi della riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e la disciplina del servizio civile universale; esso completa la riforma strutturale dell’istituto del cinque per mille avviata dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), attraverso l’individuazione delle modalità per la razionalizzazione e la revisione dei criteri di accreditamento dei soggetti beneficiari e dei requisiti per l’accesso al beneficio, la semplificazione e accelerazione delle procedure per il calcolo e l’erogazione dei contributi spettanti; il provvedimento, inoltre, introduce obblighi di pubblicità delle risorse erogate, con la previsione di specifiche sanzioni in caso di inadempienza degli obblighi di comunicazione e di rendicontazione stabiliti.

La normativa di dettaglio in materia di modalità e termini per l’accesso al cinque per mille “per la formazione, l’aggiornamento e la pubblicazione dell’elenco permanente degli iscritti e per la pubblicazione degli elenchi annuali degli enti ammessi”, di soglie d’accesso al contributo e di modalità di erogazione dello stesso sarà prevista in un secondo provvedimento normativo, da adottarsi nella forma di d.P.C.m. entro 120 giorni dall’entrata in vigore del decreto.

11.2 Beneficiari

Il decreto conferma i soggetti beneficiari degli ultimi cinque anni ma, rispetto alla disciplina precedente (di cui, appunto, restano invariati i vari settori cui il contributo può essere devoluto), le nuove disposizioni ampliano la platea dei potenziali beneficiari del contributo, estendendola a tutti gli enti del Terzo settore iscritti nel Registro.

In particolare, il cinque per mille può essere destinato a:

- sostegno degli enti di cui all'art. 1 della l. 106/2016, iscritti nel Registro previsto dall'art. 4, co. 1, lett. m), della stessa;
- finanziamento della ricerca scientifica e dell'università;
- finanziamento della ricerca sanitaria;
- sostegno delle attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente;
- sostegno delle associazioni sportive dilettantistiche, riconosciute ai fini sportivi dal Comitato olimpico nazionale italiano a norma di legge, che svolgono una rilevante attività di interesse sociale;
- finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici di cui all'articolo 23, comma 46, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

11.3 Soglie di accesso

La riforma introduce una sostanziale novità nella procedura (e nella logica) di attribuzione: l'emanando d.P.C.m. stabilirà infatti i "criteri di riparto della quota del cinque per mille" con "l'importo minimo erogabile a ciascun ente delle somme risultanti sulla base delle scelte effettuate dai contribuenti" e "le modalità di riparto delle scelte non espresse dai contribuenti" (dunque, le somme destinate senza codice fiscale saranno ridistribuite con criteri da stabilire e non più solo in proporzione al numero di scelte ricevute).

11.4 Tempistica

Tra gli obiettivi della riforma sembra potersi includere la riduzione dei tempi per l'espletamento della procedura: in tal senso, il d.P.C.m. dovrebbe prevedere "le modalità per il pagamento del contributo e i termini entro i quali i beneficiari comunicano alle amministrazioni erogatrici i dati necessari per il pagamento delle somme assegnate al fine di consentirne l'erogazione entro il termine di chiusura del secondo esercizio finanziario successivo a quello di impegno.".

Come è noto, attualmente, le preferenze espresse dai contribuenti in un determinato anno (relative ai redditi dell'esercizio precedente) devono prima essere incluse negli elenchi definitivi dei beneficiari del cinque per mille pubblicati dall'Agenzia delle entrate e poi erogati (attività che avviene generalmente nell'esercizio successivo a quello in cui gli elenchi definitivi dei beneficiari sono pubblicati). Tale circostanza genera un rilevante problema di natura contabile: alcuni enti, infatti, contabilizzano in bilancio il contributo assegnato quale provento nell'anno contabile

successivo a quello in cui è stata espressa la preferenza dai contribuenti (con riguardo ai redditi dell'anno precedente), quando si sia comunque manifestata la certezza di assegnazione del contributo (si legga, la maturazione del diritto) tramite la pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo assegnato (in quanto già valorizzato alla data della redazione del documento di rendicontazione); altri enti contabilizzano il contributo assegnato nell'anno contabile di erogazione dello stesso (circostanza per la quale la contabilizzazione del contributo si rileva generalmente due esercizi dopo la preferenza espressa dai contribuenti). Tale duplice opzione nel trattamento contabile del contributo pone un potenziale elemento di incoerenza tra le corrispondenti voci contabili nel caso in cui si vogliano comparare bilanci/rendiconti di gestione o indici di efficienza di enti diversi, di cui uno dei valori sia costituito dai proventi.

11.5 Trasparenza e pubblicità

La riforma, infine, prevede una serie di obblighi di pubblicità e di trasparenza, sia per i soggetti beneficiari sia per l'amministrazione erogatrice del contributo.

I beneficiari, in primo luogo, non possono utilizzare le somme percepite per coprire le spese di pubblicità sostenute per campagne di sensibilizzazione sulla destinazione della quota del cinque per mille, a pena di recupero del contributo utilizzato (art. 7). Essi sono poi tenuti ad adempiere a un duplice obbligo; come in passato, essi devono inoltre “redigere un apposito rendiconto, entro un anno dalla ricezione delle somme, e trasmetterlo all'amministrazione erogatrice entro i successivi trenta giorni, accompagnato da una relazione illustrativa, dal quale risultino in modo chiaro, trasparente e dettagliato la destinazione e l'utilizzo delle somme percepite” (art. 8, co. 1); in più rispetto al passato, i beneficiari hanno poi l'obbligo di pubblicare sul proprio sito, sempre entro 30 giorni, gli importi e il rendiconto, dandone comunicazione all'amministrazione entro i successivi 7 giorni (art. 8, co. 2), potendo infine incorrere in sanzioni amministrative pecuniarie laddove inadempiente: nel caso di violazione degli obblighi di pubblicazione, “l'amministrazione erogatrice diffida il beneficiario ad effettuare la citata pubblicazione assegnando un termine di 30 giorni, e in caso di inerzia provvede all'irrogazione di una sanzione amministrativa pecunaria pari al 25 per cento del contributo percepito, i cui proventi affluiscono all'entrata del bilancio dello Stato” (art. 8, co. 3).

Da parte sua, l'amministrazione erogatrice ha l'obbligo di pubblicare sul proprio sito *web*, entro 90 giorni dall'erogazione del contributo, gli elenchi dei soggetti beneficiari, con l'indicazione del relativo importo e il *link* al rendiconto pubblicato sul sito del beneficiario (art. 8, co. 5).

ALLEGATI

Allegato 1: Norme abrogate e norme transitorie

Norma abrogatrice	Norme abrogate	ENTRATA IN VIGORE DELLA DISPOSIZIONE DI RIFERIMENTO			
		dal 3 agosto 2017	dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della CE e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Runts	dalla data di operatività del Runts, ai sensi dell'art. 53	dal momento di efficacia del D.M. di cui all'art. 103, co. 2 del Cts
VOLONTARIATO					
Art. 102, co. 1	Legge 11 agosto 1991, n. 266	X			
Art. 102, co. 2	di cui art. 8, co. 2, primo periodo e co. 4 della legge 11 agosto 1991, n. 266 (disciplina fiscale)		X		
Art. 102, co. 3	di cui art. 12, co. 2 (osservatorio nazionale per il volontariato)				X
Art. 102, co. 4	di cui art. 6, della legge 11 agosto 1991, n. 266 (registri)				X
APS					
Art. 102, co. 1	Legge 7 dicembre 2000, n. 383	X			
Art. 102, co. 2	di cui art 20 e 21 della legge n. 383 del 7 dicembre 2000 (tassazione servizi agli associati e imposta sugli intrattenimenti)		X		
Art. 102, co. 3	Art. 13 (fondo per l'associazionismo)				X
Art. 102, co. 4	di cui art. 7, 8, 9 e 10 della legge 7 dicembre 2000, n. 383 (registri)				X
Tuir					
Art. 102, co. 1 - art. 104, co. 1	Art. 100, co. 2, lettera I), del Tuir (erogazioni liberali ad APS)	X			
Art. 102, co. 1 - art. 104, co. 1	Art. 15, co. 1, lettera <i>i-quater</i>), del Tuir (erogazioni liberali ad APS)	X			
Art. 102, co. 1 - art. 104, co. 1	Art. 15, co. 1, lettera <i>i-bis</i>), del Tuir (contributi associativi a soc. di mutuo soccorso)	X			
ONLUS					
Art. 102, co. 2	Ar. 10 a 29 del d.lgs. n. 460 del 1997, fatto salvo l'articolo 13, commi 2, 3 e 4 (regime ONLUS)		X		
Art. 102, co. 2	Art. 150 del Tuir (decommercializzazione)		X		
Art. 102, co. 2	Art. 20-bis, del dPR 29 settembre 1973, n. 600 (scritture contabili)		X		
Enti associativi, Pro loco, ... (estensione 398)					
Art. 102, co. 2	Art. 9-bis del dl 30 dicembre 1991, n. 417 (estensione applicazione della legge 398 ad enti associativi, pro loco, etc.)		X		
Art. 102, co. 2	Art. 2, co. 31, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (estensione applicazione della legge 398 a bande, associazioni musicali, etc.)		X		
“Più dai, meno versi”					
Art. 102, co. 2	Art 14, commi 1, 2, 3, 4, 5 e 6 del dl 14 marzo 2005, n. 35		X		
Art. 99, co. 3	Art. 14, co. 1, del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35 dopo le parole: «Le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società» sono sopprese le seguenti «in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nonché quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383,»	X			
Norma transitoria e di attuazione					
Art. 101, co. 2 e 3	2. Fino all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri ONLUS, Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di promozione sociale e Imprese sociali che si adeguano alle disposizioni del presente decreto entro diciotto mesi dalla data della sua entrata in vigore... 3. Il requisito dell'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore previsto dal presente decreto, nelle more dell'istituzione del Registro medesimo, si intende soddisfatto da parte delle reti associative e degli enti del Terzo settore attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore.				

Allegato 2: Implementazione regolamentare e tempistica

Cosa	Chi	Dal	Riferimenti	Note
L. 106/2016 (legge delega)		06-giu-16		Legge delega
D.lgs. 117/2017		03-ago-17		Codice del Terzo settore
Emanazione decreto art. 97, c. 3	PCDM di concerto con MLPS	01-nov-17		Istituzione Cabina di regia
Emanazione decreto art. 18, c. 2	MSE di concerto con MLPS	30-gen-18	Art. 101, c. 12	Assicurazione obbligatoria volontari
Individuazione struttura Ufficio regionale del Runts	MLPS	30-gen-18	Art. 45	
Emanazione decreto art. 13, c. 3	MLPS sentito CNTS	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Modulistica bilancio ETS
Emanazione decreto art. 14, c. 1	MLPS sentita Cabina di regia art. 97 e CNTS	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Linee guida bilancio sociale
Emanazione decreto art. 19, c. 2	MLPS di concerto con MIUR e MSPA e intesa Stato-Regioni	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Riconoscimento in ambito scolastico e lavorativo del volontariato
Emanazione decreto art. 46, c. 3	MLPS sentita Conferenza unificata	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Eventuale decreto non regolamentare per sottosezioni o modifiche Runts
Emanazione decreto art. 47, c. 5	MLPS	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Modelli standard tipizzati atti costitutivi e statuti reti associative
Emanazione decreto art. 53, c. 1	MLPS intesa con Conferenza Stato-Regioni	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Procedura iscrizione nell'Ufficio regionale del Registro unico
Emanazione decreto art. 54, c. 1	MLPS intesa con Conferenza Stato-Regioni	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Modalità trasmigrazione
Emanazione decreto art. 59, c. 3	MLPS	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Nomina CNTS
Emanazione decreto art. 6, c. 1	MLPS e MEF sentita Cabina di regia art. 97	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Criteri e limiti attività diverse
Emanazione decreto art. 62, c. 6	MLPS di concerto con il MEF	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Disposizioni applicative credito imposta FUN e FOB
Emanazione decreto art. 64, c. 1	MLPS	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Costituzione Fondazione Organismo nazionale di controllo
Emanazione decreto art. 64, c. 3	MLPS	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Nomina componenti Organ. naz. di controllo
Emanazione decreto art. 65, c. 5	MLPS	03-ago-18	Art. 101 c. 12	Nomina componenti Organ. territ. di controllo
Emanazione decreto art. 7, c. 2	MLPS sentita Cabina di regia art. 97 e CNTS	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Linee guida raccolta fondi
Emanazione decreto art. 76, c. 4	MLPS	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Modalità attuazione contributo acquisto autoambulanze
Emanazione decreto art. 77, c. 15	MEF	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Modalità attuative titoli di solidarietà
Emanazione decreto art. 78, c. 3	MEF	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Modalità attuative <i>social lending</i>
Emanazione decreto art. 81, c. 7	MLPS di concerto MINT, MEF e MBACT	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Modalità attuazione <i>social bonus</i>
Emanazione decreto art. 83, c. 2	MLPS di concerto MEF	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Individuazione beni in natura e valorizzazioni detrazioni e deduzioni
Emanazione decreto art. 96, c. 1	MLPS sentito MINT sentita conferenza Stato-Regioni	03-ago-18	Art. 101, c. 12	Criteri, requisiti, procedure e autorizzazioni attività di controllo
Iscrizione nell'Ufficio regionale del Runts	MLPS intesa con Conferenza Stato-Regioni	03-ago-18	Art. 53, c. 1	Decreto
Trasmigrazione	Enti pubblici territoriali	03-ago-18	Art. 54, c. 1, 2, 3, 4	
Modifica statuti con modalità e maggioranze assemblea ordinaria	ONLUS, ODV e APS	25-gen-19	Art. 101, c. 2	
Validità norme previgenti ONLUS, ODV e APS		25-gen-19	Art. 101, c. 2	Fino all'operatività del Runts se si adeguano al decreto
Art. 101, c. 10	MLPS			Richiesta autorizzazione a Unione europea efficacia 77, 80 e 86
Art. 103, c. 2	MEF			Variazioni di bilancio
Art. 72, c. 3	MLPS			Determina annuale fondo aree intervento finanziabili
Emanazione decreto art. 8, c. 3, lett. e)	MLPS di concerto con MEF			Aggiornamento limite riferimento tasso per scopo di lucro
Emanazione decreto art. 91, c. 5	MEF di concerto con MLPS			Modalità sanzioni a carico rappresentanti legali e organo di controllo

LEGENDA: CNTS = Consiglio nazionale del Terzo settore; MBACT = Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo; MEF = Ministro dell'economia e delle finanze; MINT = Ministro dell'interno; MIUR = Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca; MLPS = Ministro del lavoro e delle politiche sociali; MSE = Ministro dello sviluppo economico; MSPA= Ministro per la semplificazione e la pubblica amministrazione; PCDM = Presidente del Consiglio dei ministri.

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Piazza della Repubblica, 59 – 00185 Roma

Tel. 06 47863 300 – Fax 06 47863 349

consiglio.nazionale@pec.commercialisti.it

www.commercialisti.it