

Aprile 2023

Il Sole  
**24 ORE**

# TERZO SETTORE

*Il quadro civilistico, organizzativo e fiscale  
Come realizzare le funzioni  
e i compiti previsti dalla Riforma*

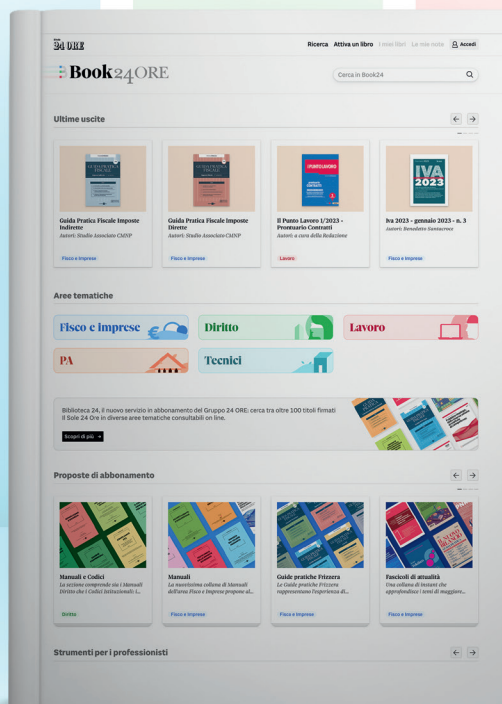
a cura di Matteo Pozzoli e Gabriele Sepio

- Statuti e personalità giuridica
- Fiscalità diretta
- Misure promozionali e di vantaggio
- Raccolta fondi
- Bilancio
- Attività di controllo
- Rendicontazione sociale
- Associazioni sportive dilettantistiche







# Nasce Book24ORE

## il nuovo capitolo dell'informazione!



**Book24ORE** è la biblioteca digitale del Sole 24 Ore con centinaia di **libri specializzati** e **tutti i fascicoli di attualità** per i professionisti. Scegli tra i vari pacchetti proposti per area tematica e per tipologia e scopri **tutte le funzionalità**:

-  Rimanere sempre informato sulle novità legislative;
-  Ricercare i titoli inserendo parole chiave, anno di pubblicazione o area tematica;
-  Ricevere costantemente aggiornamenti online per le Guide Pratiche "Frizzera";
-  Evidenziare un testo e aggiungere note per non perdere le parti cruciali.



Scopri di più su [book24.ilssole24ore.com](http://book24.ilssole24ore.com)

# Sommario

## Una guida completa in vista delle scadenze per gli Ets

*Introduzione*

### Riforma del Terzo settore, lo stato dell'arte

*La riforma del Terzo settore, che ha ridefinito il quadro civilistico, organizzativo e fiscale in materia e ha visto in epoca pandemica l'emanazione di specifici decreti, necessita, per la completa attuazione, del placet europeo*

**Matteo Pozzoli, Gabriele Sepio e David Moro**

» PAG 9

### Ultime previsioni in materia di statuti, la prassi

*Importanti indicazioni di prassi riguardano i criteri da seguire nella declinazione delle disposizioni statutarie, in linea con il favor che il legislatore attribuisce al "carattere aperto" delle associazioni del Terzo settore*

**Ilaria Ioannone e Marina Garone**

» PAG 16

### Iscrizione nel Runtis e acquisto della personalità giuridica

*Il notaio menziona nell'atto costitutivo la volontà espressa da fondatore o costituenti l'associazione di ottenere l'iscrizione al Runtis non solo con efficacia costitutiva di Ets, ma anche per l'acquisto della personalità giuridica*

**Enrico Maria Sironi**

» PAG 30

## Definizione di volontario e disciplina dell'attività di volontariato nel Cts

*La "trama giuridica" sul volontario si presenta complessa - sintomo di un'armonizzazione difficile da realizzare in toto - in quanto composta da regole generali e da precetti speciali, tanto interni al Cts, quanto extra codicem*

**Paolo Sanna**

» PAG 35

## Natura fiscale delle attività e dell'ente del Terzo settore

*Definita un'attività quale commerciale o no, è possibile analizzare la qualifica fiscale dell'Ets "commerciale" o "non commerciale" in base al criterio di prevalenza, ovvero "mettendo sulla bilancia" le varie attività*

**Mario Di Bella**

» PAG 47

### Focus Applicazione dei regimi forfetari di cui agli articoli 80 e 86 del Codice del Terzo settore

*Gli enti del Terzo settore non commerciali possono accedere, a determinate e particolari condizioni, anche a regimi forfetari. Specificamente, il Codice del Terzo settore riconosce due regimi forfetari*

» PAG 54

## Misure promozionali e fiscalità di vantaggio

*La platea degli enti destinatari di erogazioni agevolate è ampliata rispetto al passato, comprendendo tutti gli enti del Terzo settore, inclusi*

*Ets commerciali, imprese sociali non in forma societaria e cooperative sociali*

**Matteo Pozzoli e Gabriele Sepio**

» PAG 56

## La raccolta pubblica di fondi tra fiscalità e rendicontazione

*Sono ricomprese sia le iniziative di fundraising volte a sollecitare lasciti testamentari, donazioni e contributi di natura non corrispettiva, sia attività che potrebbero presentare matrice almeno in parte commerciale*

**Matteo Pozzoli e Gabriele Sepio**

» PAG 63

## Il bilancio degli enti del Terzo settore non commerciali

*Il bilancio degli Ets non commerciali si compone di stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione, ma è prevista una deroga per enti con volumi di entrate annue sotto i 220.000 euro*

**Davide Alessandrelli**

» PAG 70

## Attività di controllo e valutazione patrimoniale

*La valutazione del patrimonio risulta essere un elemento imprescindibile della verifica notarile. Il notaio baserà la sua attestazione sul precedente lavoro di un revisore legale, chiamato a fornire la relazione giurata di stima*

**Michele de Tavonatti,**

**Matteo Pozzoli e Gabriele Sepio**

» PAG 86

## **Rendicontazione sociale Ets, Linee guida e prassi operative**

*Elementi teorici e raccomandazioni pratiche per lo sviluppo dei processi di reporting e per l'espletamento dell'attività di monitoraggio e di controllo degli enti del Terzo settore*

**Lorenzo Magrassi**

» PAG 92

## **Associazioni sportive dilettantistiche (Asd)**

*L'iscrizione nel Runts comporterà, a regime, l'accesso a specifici regimi forfettari introdotti con il Cts, ma anche la disapplicazione del regime forfettario opzionale Ires e Iva di cui alla legge 398/1991*

**Andrea Mancino e Jessica Pettinacci**

» PAG 104

## **DOCUMENTI**

### **Individuazione nello statuto**

### **delle attività di interesse generale**

*Nota Ministero Lavoro e politiche sociali n. 4477 del 22 maggio 2020 - Statuti degli Enti del Terzo Settore - Individuazione delle attività di interesse generale articolo 5, comma 1, del Dlgs 117/2017 - Associazioni affiliate a rete nazionale*

» PAG 24

### **Nozione di "interesse sociale" e di "particolare interesse sociale"**

*Nota del Ministero del Lavoro n. 11379 del 4 agosto 2022 - Articolo 5 del Dlgs 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore) - Nozione di "interesse sociale" e di "particolare interesse sociale"*

» PAG 25

### **Regime di incompatibilità tra volontario e rapporto di lavoro**

*Nota del Ministero del Lavoro n. 4011 del 10 marzo 2022 - Codice del Terzo settore - Articolo 17, comma 5 - Regime di incompatibilità tra volontario e rapporto di lavoro*

» PAG 44

### **Registro dei volontari**

*Dm Sviluppo economico 6 ottobre 2021 - Individuazione dei meccanismi assicurativi semplificati, con polizze anche numeriche, e disciplina dei relativi controlli*

» PAG 45

### **Bilanci degli Ets**

#### **Decreto 39 del 5 marzo 2020**

*Modello A*

– *Stato patrimoniale*

» PAG 72

*Modello B*

– *Rendiconto gestionale*

» PAG 74

*Modello C*

– *Relazione di missione*

» PAG 76

*Modello D*

– *Rendiconto per cassa*

» pag 79

**Nota del Ministero del Lavoro n. 17146 del 15 novembre 2022 - Quesiti in materia di redazione e deposito**

» PAG 82

## **GRUPPO 24 ORE**

**Proprietario ed editore**  
Il Sole 24 ORE S.p.A.

**Presidente**  
EDOARDO GARRONE

**Vice Presidente**  
CLAUDIA PARZANI

**Amministratore Delegato**  
MIRJA CARTIA D'ASERO

**Responsabile di redazione**  
Irene Chiappalone

**Coordinamento editoriale**  
Claudio Pagliara

**Redazione**  
Alda Palma, Marina Bruns

**Sede legale e direzione**  
Viale Sarca n. 223 - 20125 Milano  
Tutti i diritti sono riservati. Nessuna parte di questa pubblicazione può essere riprodotta con mezzi grafici

e meccanici quali la fotocopiazione e la registrazione. L'Editore e gli Autori non potranno in alcun caso essere ritenuti responsabili, a qualsiasi titolo, nei confronti di qualsiasi terzo, per danni diretti o indiretti causati da/connessi alle informazioni contenute nella Guida e/o all'eventuale utilizzo delle stesse per qualsiasi finalità.

**Servizio clienti**  
Tel. 02.30300600

[servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com](mailto:servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com)

Questa pubblicazione è stata chiusa in redazione in data 21 marzo 2023.

## I CURATORI

### **Matteo Pozzoli**

Professore Associato di Economia aziendale presso l'Università degli Studi di Napoli "Parthenope". Componente dell'Ufficio legislativo e consulente del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) anche per l'area Terzo settore. Iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Firenze e al Registro dei revisori legali.

### **Gabriele Sepio**

Avvocato cassazionista e partner dello Studio e-IUS. Già professore aggiunto presso la Scuola superiore del Ministero economia e finanze e presso l'Accademia della GDF. È stato coordinatore del Tavolo tecnico-fiscale per la riforma del Terzo settore presso il ministero del Lavoro e ha svolto, in qualità di tecnico, attività di redazione legislativa su numerose tematiche riguardanti la normativa in materia di enti non profit ed economia sociale. È Segretario generale dell'osservatorio per la filantropia e il terzo settore (Terzjus) e membro del comitato scientifico per la promozione dell'economia sociale nei rapporti internazionali, istituito dal ministro del Lavoro e della commissione fiscale del Coni. Autore di numerose pubblicazioni su riviste specializzate, collabora stabilmente con Il Sole 24 Ore su temi di fisco ed economia.

## GLI AUTORI

### **Davide Alessandrelli**

Consulente CSVnet.

### **Michele de Taronati**

Vice presidente del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili con delega agli enti del Terzo settore.

### **Mario Di Bella**

Dottore commercialista e revisore contabile, coordinatore area consulenze Confederazione Nazionale delle Misericordie d'Italia.

### **Marina Garone**

Avvocato, collabora con lo Studio professionale e-IUS. Ha maturato una significativa esperienza nel diritto del Terzo settore e dell'economia sociale. È autrice di articoli per Il Sole 24 Ore e riviste specializzate in materia tributaria e membro del Comitato Scientifico del "Modulo 24 - Terzo settore" de Il Sole 24 Ore.

### **Ilaria Ioannone**

Avvocato, collabora con lo Studio professionale e-IUS. Ha maturato una significativa esperienza nel diritto del Terzo settore e dell'economia sociale. È autrice di articoli per Il Sole 24 Ore e riviste specializzate in materia tributaria.

### **Lorenzo Magrassi**

Ricercatore della Fondazione Nazionale di ricerca dei Commercialisti, area "Economia aziendale".

### **Andrea Mancino**

Dottore commercialista in Napoli, Coordinatore Commissione fiscale Coni.

### **David Moro**

Consigliere del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili con delega agli enti del Terzo settore.

### **Jessica Pettinacci**

Avvocato, collabora con lo Studio professionale e-IUS come Senior tax lawyer nell'area di consulenza giuridico-tributaria rivolta agli enti non profit. Ha maturato una significativa esperienza nel diritto del Terzo settore e dell'economia sociale. È autrice di articoli per Il Sole 24 Ore e riviste specializzate in materia tributaria.

### **Paolo Sanna**

Dottore di Ricerca in Diritto Privato. Assegnista di Ricerca in Diritto Privato DISEI - Università di Firenze.

### **Enrico Maria Sironi**

Notaio in Gallarate, membro del Consiglio notarile di Milano e Presidente del Comitato Regionale dei Notai della Lombardia.

**SPESE  
DI SPEDIZIONE  
GRATIS**

**ACQUISTA SUBITO  
IL VOLUME  
NELLE LIBRERIE  
PROFESSIONALI**

**Pagg. 324  
€ 42,00**



**OPPURE ONLINE:**  
[offerte.ilsole24ore.com/terzosettore](https://offerte.ilsole24ore.com/terzosettore)

## **MANUALE TERZO SETTORE**

**a cura di G. Sepio**

Il Manuale fornisce un quadro puntuale delle novità introdotte dalla complessa riforma del Terzo settore, con particolare attenzione al **sistema giuridico e tributario degli ETS**. L'obiettivo è di dotare gli operatori del ramo e i professionisti, che accompagnano le realtà non profit nel percorso di accesso al Runts, di uno strumento di supporto che conduca al corretto inquadramento dell'ente. I nuovi istituti sono corredati dalle interpretazioni della più autorevole dottrina italiana in tema di Terzo settore. Sei le parti che compongono l'Opera: il Codice e gli enti, profili fiscali, adempimenti contabili e attività di controllo, rapporti con la P.A., lavoro e volontariato.

SERVIZIO CLIENTI  
tel. 02/30.300.600  
[servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com](mailto:servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com)

**GRUPPO24ORE**

## INTRODUZIONE

Matteo Pozzoli

Gabriele Sepio

# Una guida completa in vista delle scadenze per gli Ets

## ABSTRACT

La riforma introduce un puntuale sistema di regolamentazione sul piano civilistico degli enti che decideranno di iscriversi nel Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) assumendo la qualifica di ente del Terzo settore (Ets), sul quale sono stati poi istituiti specifici regimi di tassazione, calibrati in base alla natura dell'ente e delle attività svolte, nonché all'ammontare delle entrate e alla tipologia di attività poste in essere.

**U**no dei principali pregi della riforma del Terzo settore, avviata con la legge Delega 6 giugno 2016, n. 106 e attuata con il Dlgs 117/2017 (Codice del Terzo settore o Cts) e il Dlgs 112/2017 (nuova disciplina dell'impresa sociale), è sicuramente quello di avere interamente ridefinito il quadro civilistico, organizzativo e fiscale del Terzo settore.

Con l'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts), lo scenario come disegnato dalla riforma si appresta poi sempre più a fornire agli enti che scelgono di assumere la qualifica di ente del Terzo settore (Ets) un quadro definitivo e coerente con il sistema giuridico e tributario.

Le disposizioni contenute nei decreti di riforma hanno ormai dato avvio all'applicazione di nuove regole e istituti con cui professionisti e operatori dovranno confrontarsi.

Resta da sciogliere il nodo dell'autorizzazione UE su alcune misure fiscali.

D'altro canto, in attesa di questo importante traguardo, gli Ets si stanno cimentando con le novità in tema di trasparenza, rendicontazione, cinque per mille.

Proprio per fare fronte a questa esigenza, la presente Guida si propone quale strumento per professionisti e operatori del Terzo settore per districarsi in tali adempimenti. Si tratta di un fascicolo teorico e pratico che cerca di esporre in maniera dettagliata alcuni dei principali istituti introdotti con la riforma. In questo senso, si è cercato di articolare l'*istant book* puntando l'attenzione su *focus* specifici che si accompagnano ad approfondimenti specialistici, alle interpretazioni della dottrina e della prassi, ai chiarimenti operativi sulle nuove regole.

Il primo *focus* è improntato a dare un quadro dello stato dell'arte della riforma fornendo non solo un'idea di quelli che sono i decreti attuativi sinora emanati, ma anche di ciò che manca per la sua completa attuazione.

Si passa poi ad analizzare, nel successivo articolo, un tema di rilievo per le realtà che si apprestano ad accedere al Terzo settore e che riguarda gli adeguamenti statutari. Un argomento, questo, di attualità, se si tiene conto anche delle novità introdotte con il Dl Milleproroghe che consente a Onlus, organizzazioni di volontariato (Odv) e associazioni di promozione sociale (Aps), fino al 31 dicembre 2023, di poter beneficiare, per gli adeguamenti statutari obbligatori, delle maggioranze semplificate previste per l'assemblea ordinaria.



Nella Guida, inoltre, viene approfondito il tema legato ai regimi fiscali degli Ets. Si punta, infatti, a disegnare in maniera puntuale quello che sarà il quadro normativo per le realtà che accedono al Terzo settore una volta che la Commissione UE, con la quale il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha già avviato un'interlocuzione, avrà dato il suo *placet*.

Infine, vengono forniti gli strumenti a professionisti e operatori per la corretta predisposizione del bilancio sociale, nonché del bilancio d'esercizio e in tema di rendicontazione del 5xmille e della raccolta fondi.

Una Guida completa che speriamo possa essere d'aiuto anche in vista delle scadenze previste quest'anno per gli Ets.



**24ORE**  
PROFESSIONALE

“Finalmente una soluzione utile e innovativa per la mia professione”

**IVA**

**PRIMO MESE IN OFFERTA SOLO 4,90€**

**Modulo24**  
**Iva**

**LA PIATTAFORMA DIGITALE EVOLUTA CHE SUPPORTA E MIGLIORA IL LAVORO DEI PROFESSIONISTI.**

Con Modulo24 hai a disposizione in un unico ambiente:

- **News quotidiane**, l'analisi sui temi e tutti gli approfondimenti.
- **Una rivista digitale** di aggiornamento e approfondimento con i contributi delle firme più autorevoli.
- **Una banca dati** che raccoglie l'intera base normativa e strumenti operativi sulla materia.
- **Un prontuario pratico** e completo delle norme e delle novità legislative.
- **Gli esperti del Sole 24 Ore** sempre a disposizione per risolvere dubbi e rendere più semplice il lavoro.



Maggiori informazioni su: [modulo24iva.com](http://modulo24iva.com)



## IL PUNTO DELLA SITUAZIONE

# Riforma del Terzo settore, lo stato dell'arte

Matteo Pozzoli,  
Gabriele Sepio e David Moro

*La riforma del Terzo settore, che ha ridefinito il quadro civilistico, organizzativo e fiscale in materia e ha visto in epoca pandemica l'emanazione di specifici decreti, necessita, per la completa attuazione, del placet europeo*

**U**no dei principali pregi della **riforma del Terzo settore**, avviata con la **legge Delega 6 giugno 2016, n. 106** e attuata con il **Dlgs 117/2017 (Codice del Terzo settore o Cts)** e il **Dlgs 112/2017** (nuova disciplina dell'impresa sociale), è sicuramente quello di avere interamente ridefinito il quadro civilistico, organizzativo e fiscale del Terzo settore.

La riforma introduce, infatti, un puntuale sistema di regolamentazione sul piano civilistico degli enti che decideranno di iscriversi nel Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) assumendo la qualifica di ente del Terzo settore (Ets), sul quale sono stati poi istituiti specifici regimi di tassazione, calibrati in base alla natura dell'ente e delle attività svolte, nonché all'ammontare delle entrate e alla tipologia di attività poste in essere.

D'altro canto, ciò che contraddistingue la riforma è il fatto che questa segua differenti *step* di attuazione legati principalmente all'istituzione del **Runts**, operativo dal 23 novembre 2021, e all'autorizzazione della

Commissione europea sui nuovi regimi fiscali.

L'operatività del Runts ha visto la sua completa realizzazione prima con il decreto istitutivo (Dm 106/2020) e successivamente con il Dd 561/2021, che ha dettato le tempistiche per la fase di popolamento iniziale del Registro. Una fase che si è conclusa con la trasmigrazione di Organizzazioni di volontariato (Odv) e associazioni di promozione sociale (Aps), il 7 novembre 2022.

Dall'altro, per la completa attuazione della riforma, si **attende il placet europeo sui nuovi regimi fiscali**, già avviato dal Governo uscente, a seguito del quale scatteranno le norme pensate per gli Ets e per le imprese sociali (articolo 104, comma 2, Cts e articolo 18 del Dlgs 112/2017). Se, quindi, perché trovi la concreta applicazione dell'intero Titolo X del Dlgs 117/2017, bisogna attendere l'autorizzazione della Commissione europea, ai fini della completa attuazione della riforma, è stata altresì richiesta l'emanazione di alcuni **decreti attuativi relativi a specifiche materie**, come è il caso dei criteri

per individuare la secondarietà e la strumentalità delle attività diverse degli Ets (articolo 6 del Cts). Decreti che, per la maggior parte, hanno visto la luce nel periodo della pandemia e che hanno permesso di poter proseguire nel percorso di definizione completa della riforma.

Con il presente contributo, quindi, si intende offrire una visione d'insieme dello stato dell'arte della riforma.

## Il Codice del Terzo settore

### **Erogazioni liberali in natura (Dm 29 novembre 2019)**

Per quanto concerne le erogazioni liberali, l'articolo 83 del Cts prevedeva l'emanazione di un apposito decreto da parte del Ministero del Lavoro, con cui definire le diverse tipologie di beni che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d'imposta, nonché i criteri e le modalità di valorizzazione delle liberalità.

A tale proposito, il Ministero del Lavoro, con il Dm 29 novembre 2019, pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* il 30 gennaio 2020, ha

fissato alcuni criteri per **evitare che le agevolazioni possano essere indebitamente fruiti**.

Un primo elemento da considerare è il **valore del bene**: si tratta di un elemento fondamentale, perché, in base a questo, si calcolano i benefici fiscali. Il criterio generale di riferimento è il **valore normale del bene** (ad esempio, per i prodotti acquistati, farà, in genere, fede lo scontrino fiscale, listini o altri documenti che ne attestino il valore). Caso diverso è quello in cui il bene superi un certo valore o non sia stimabile direttamente tramite l'evidenza di un prezzo recente: solo in quel caso, si renderà necessario ricorrere a una **perizia** da parte di un esperto.

### **Le attività diverse**

Il decreto interministeriale, pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* il 26 luglio 2021, definisce i limiti e i criteri per l'esercizio da parte degli enti del Terzo settore delle **attività secondarie e strumentali** a quelle istituzionali di interesse generale. Il Codice del Terzo settore concede, superando anche le restrizioni previste nelle precedenti legislazioni di settore (come nel caso delle attività connesse delle Onlus e di quelle commerciali e produttive marginali delle organizzazioni di volontariato), l'esercizio di attività "diverse" con cui auspicabilmente l'ente può finanziarie le attività istituzionali.

Le attività diverse soddisfano il carattere della **secondarietà** attraverso una precisa "misurazione" di tipo quantitativo attraverso due **parametri** tra loro alternativi: i ricavi da attività diverse non devono essere superiori o al 30% delle entrate

complessive dell'ente, oppure al 66% dei costi complessivi. Rientrano nel computo del limite del 66% anche i costi figurativi relativi all'impiego di volontari. I costi figurativi possono poi anche essere iscritti in bilancio.

Sul punto il Dm 5 marzo 2020 sulla modulistica del bilancio prevede ulteriori indicazioni sui costi e i proventi figurativi, intesi, come "*quei componenti economici di competenza dell'esercizio che non rilevano ai fini della contabilità, pur originando egualmente dalla gestione dell'ente*".

Per quanto concerne, invece, il carattere della **strumentalità**, si tratta di un parametro di tipo "qualitativo", che si considera soddisfatto quando le attività diverse, indipendentemente dal loro oggetto, siano esercitate dall'ente del Terzo settore, per la realizzazione, in via esclusiva, di **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale** perseguite dall'ente del Terzo settore. In caso di superamento dei limiti, viene garantita la possibilità all'Ets di "recuperare", nell'esercizio successivo, adottando un rapporto tra attività secondarie e attività principali di interesse generale che sia inferiore alla soglia massima per una percentuale almeno pari alla misura del superamento dei limiti nell'esercizio precedente.

L'ente che, tuttavia, non riesce a recuperare la percentuale ecceduta è soggetto a cancellazione dal Registro.

### **Linee guida sul bilancio sociale approvate con Dm 4 luglio 2019**

Con il citato decreto ministeriale, sono state definite le finalità del bilancio sociale per gli Ets.

In particolare, attraverso tale strumento, è stata data la

possibilità di **rendicontare** i risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte dall'ente. L'intento, infatti, è quello di fornire informazioni ulteriori rispetto a quelle meramente economiche e finanziarie permettendo agli associati, lavoratori, terzi (ivi incluse le pubbliche amministrazioni), nonché potenziali donatori, di conoscere il valore generato dall'organizzazione ed effettuare comparazioni nel tempo dei risultati conseguiti.

### **Linee guida per la valutazione d'impatto sociale (VIS),**

#### **Dm 23 luglio 2020**

Si tratta di un metodo sperimentale che consente di svolgere **valutazioni** con criteri qualitativi e quantitativi sui **risultati** dell'attività svolta, da mettere in relazione con quanto eventualmente rendicontato nel bilancio sociale.

Più nello specifico, le pubbliche amministrazioni, nell'ambito di procedure di affidamento di servizi di interesse generale, potranno prevedere la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale per individuare qualità ed efficacia delle azioni svolte dagli Ets.

### **Schemi di bilancio Ets**

#### **approvati con Dm 5 marzo 2020**

Un altro importante tassello della riforma riguarda l'adozione dei **nuovi schemi di bilancio** che gli enti che scelgono di accedere al Runt sono tenuti a rispettare. Schemi, questi, operativi per l'esercizio 2021 e che sono **legati alle dimensioni degli enti**, come si avrà modo anche di specificare meglio nei contributi presenti in questa rivista.

Il Ministero del Lavoro è intervenuto sulla materia del bilancio per fornire ulteriori indicazioni con la nota n. 5941 del 5 aprile 2022 e con la nota n. 17136 del 15 novembre 2022.

### **Registro unico nazionale del Terzo settore**

Il Registro unico nazionale del Terzo settore, disciplinato all'interno del Cts all'articolo 46, va, di fatto, a sostituire i precedenti registri di settore, semplificando gli *iter* che oggi si rilevano articolati e complessi, come, per esempio, il procedimento riguardante tempi e costi per l'acquisizione della personalità giuridica o il fatto che spesso gli enti si trovano di fronte a interpretazioni divergenti, a seconda della regione o dell'istituzione chiamata ad applicare le norme sul non profit.

In questo senso, l'articolo 53 del Codice aveva demandato la disciplina di dettaglio del Registro a un apposito decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, da adottarsi previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni. A tal proposito, il 15 settembre 2020 è stato pubblicato il **Dm 106/2020**, che ha previsto in maniera dettagliata quale debba essere la **struttura del Registro unico nazionale** del Terzo settore e le **modalità di accesso** delle singole categorie di enti.

Con successivo **Dd 561/2021**, sono state poi definite le **tempistiche** di operatività del Runts, che, a oggi, per quanto concerne Odv e Aps, vede conclusa la fase di trasmigrazione degli enti dai vecchi registri al Runts con l'obbligo da parte degli Uffici

competenti di verificare la sussistenza dei requisiti previsti dal Codice del Terzo settore.

Con riferimento alla struttura del Registro, questo è **consultabile in via telematica** e diviso in **sette sezioni**, sei dedicate alle specifiche tipologie di Ets (organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, imprese sociali, reti associative, società di mutuo soccorso) e una residuale, per gli "altri Ets" non rientranti nelle precedenti categorie.

Con l'operatività del Runts da novembre 2021, l'accesso sta avvenendo per *step*, secondo **tempistiche diverse tarate sulle singole tipologie di Ets**.

**Odv e Aps** sono stati i primi enti, infatti, ad approdare nel Runts, dal momento che il Cts e il Dm 106/2020 contemplano una procedura di "trasmigrazione automatica" dagli attuali registri di settore conclusasi il 7 novembre 2022.

Per quanto concerne le **Onlus**, tali realtà, in linea con quanto previsto dal Dm 106/2020, dal 28 marzo 2022 hanno la possibilità di accedere al Runts o attendere il 31 marzo del periodo di imposta successivo all'autorizzazione Ue.

Mentre, per gli **altri enti non dotati di alcuna qualifica**, l'accesso al Registro è stato consentito a partire dal 24 novembre 2021.

### **Social bonus (articolo 81 del Dlgs 117/2017)**

Per quanto concerne il *social bonus*, il 23 febbraio 2022 è stato pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* il decreto che regola l'agevolazione fiscale prevista dal Codice del Terzo settore che consente a persone fisiche e giuridiche di effettuare donazioni

in denaro a favore di Ets che intendano **"investire" in interventi di recupero di immobili pubblici inutilizzati o confiscati alla mafia**, avendo diritto a un credito di imposta pari al 65% dell'erogazione se a donare sia una persona fisica o del 50% nel caso di persone giuridiche.

Il decreto, nel dettaglio, ha regolamentato le modalità con cui si può accedere al beneficio in questione prevedendo una procedura "a sportello" per la presentazione dei progetti finanziabili.

### **Raccolta fondi**

Con riferimento alla raccolta fondi, il 22 luglio 2022 sono state pubblicate le linee guida sulla raccolta fondi che dettano le modalità con cui gli Ets potranno svolgere tale attività **"nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza"** (articolo 7 del Dlgs 117/2017).

### **La riforma dell'impresa sociale**

Con particolare riferimento alla disciplina dell'impresa sociale, a oggi i tre principali decreti attuativi, legati l'uno alla definizione dei criteri di computo dei ricavi per le attività d'impresa, l'altro al coinvolgimento dei lavoratori e il terzo alle attività ispettive sulle imprese sociali, sono stati definiti. Più nello specifico, i primi due decreti, pubblicati nel 2021, hanno rappresentato sicuramente un importante passo in avanti per dare vita al modello dell'impresa sociale così come "ridisegnata" dalla riforma del Terzo settore.

Per quanto concerne le **attività d'impresa di interesse generale**, con **decreto 22 giugno 2021**, sono

stati definiti i criteri per il **computo dei ricavi derivanti da attività d'impresa** di interesse generale che consentono di stabilire il rapporto minimo del 70% tra i ricavi derivanti dall'attività di interesse generale e quelli complessivi dell'impresa. Nel contesto di revisione della disciplina in materia di impresa sociale, il **Dlgs 112/2017**, con riferimento alle attività, ha fissato regole ben precise per il loro svolgimento, considerando tale l'attività i cui relativi ricavi sono superiori al 70% rispetto a quelli complessivi (articolo 2, comma 3, del Dlgs 112/2017). In questo modo, si garantisce agli enti che intendono adottare tale qualifica di poter svolgere attività diverse da quelle di interesse generale, purché non eccedano il limite del 30% dei ricavi complessivi.

#### COMPUTO

##### PERCENTUALE DEL 70%

Con particolare riferimento ai criteri per il computo della **percentuale del 70%**, il decreto interministeriale prevede che, per ciascun esercizio, debbano essere considerati al numeratore del rapporto tra i ricavi da attività di interesse generale e quelli complessivi esclusivamente i ricavi **direttamente generati** dal complesso delle attività di impresa di interesse generale. Con la conseguenza che, come peraltro chiarito dallo stesso documento, sono esclusi (sia al numeratore, sia al denominatore) i ricavi relativi a:

1. proventi da rendite finanziarie e immobiliari;
2. plusvalenze di tipo finanziario o patrimoniale;
3. sopravvenienze attive;
4. contratti o convenzioni con società o enti controllati dall'impresa sociale o controllanti la medesima.

Una formulazione, quella contenuta nell'articolo 2 del decreto ministeriale citato, che, a ben vedere, riprende quando già in precedenza previsto per le imprese sociali dal Dm 11 aprile 2008 in ottemperanza alla previgente normativa (Dlgs 155/2006).

Per di più, in analogia a quanto già previsto nel precedente decreto ministeriale, il nuovo testo del decreto stabilisce che, laddove **non sia possibile identificare** quali siano i ricavi chiaramente attribuibili alle attività d'impresa di interesse generale rispetto a quelli relativi alle altre attività, si potranno attribuire gli importi in base alla media annua del numero di lavoratori impiegati in ciascuna delle due categorie di attività, calcolati per teste. Si tratta di criteri che le imprese sociali, come precisato nell'apposito decreto ministeriale, saranno tenute a rispettare a partire dall'esercizio finanziario successivo alla data di pubblicazione dello stesso. Criteri che, a partire dal 2022, dovranno essere tenuti a mente non solo dagli enti già dotati della qualifica di impresa sociale, ma anche da chi intenda dare vita a un veicolo a cui attribuire tale qualifica.

Per quanto concerne il **coinvolgimento dei lavoratori**, il **Dm 4 ottobre 2021** ha permesso di fissare le precise modalità attraverso cui provvedere. Nello specifico, si tratta di meccanismi partecipativi non "incisivi", che hanno inteso rafforzare l'inclusività attraverso la valorizzazione della pluralità di interessi e, tra essi, anche quello dei portatori di lavoro.

In questo senso, quindi, l'ente che intende assumere la qualifica di impresa sociale deve prevedere

delle forme di coinvolgimento che anzitutto si caratterizzino per mettere a disposizione con cadenza almeno annuale (o ogni qualvolta si verificano eventi tali da determinare variazioni) le **informazioni sull'andamento effettivo e prevedibile dell'attività dell'impresa, sulla qualità e sulla natura dei servizi**. Più nello specifico, il decreto ministeriale prevede che l'informazione dovrà essere effettuata con modalità in grado di permettere a lavoratori, rappresentanze sindacali, utenti e *stakeholders* di procedere a un esame approfondito di tutte le notizie fornite consentendo agli stessi di poter formulare pareri non vincolanti all'organo amministrativo. Informazioni, quelle rese dall'impresa sociale, che dovranno essere disponibili presso la sede legale, ma anche attraverso strumenti telematici e informatici idonei ad assicurare un accesso libero e incondizionato. Si pensi, ad esempio, alla predisposizione di una *newsletter* periodica rivolta ai rappresentanti delle diverse categorie di soggetti interessati alle attività dell'impresa sociale. Per di più, le informazioni potranno essere differenziate anche in base alle caratteristiche e agli interessi dei gruppi di riferimento. Pertanto, alle rappresentanze dei lavoratori potranno essere rivolte specifiche informazioni relative alle condizioni lavorative (i.e. piani di *welfare* aziendale).

Altra forma di coinvolgimento è rappresentata dalla **consultazione**, che dovrà rispondere a due precisi criteri: quello della regolarità e quello dell'effettività. Una modalità che potrà trovare negli statuti e nei regolamenti diverse declinazioni, come nel caso della costituzione



di comitati o di assemblee rappresentative dei lavoratori attraverso cui affidare diversi compiti quali: (i) esprimere pareri sulle materie oggetto di informazioni; (ii) nominare un rappresentante per partecipare all'organo assembleare o nell'organo direttivo. A tale proposito, le imprese sociali di maggiori dimensioni che superano due dei limiti economici dell'articolo 2435 *bis* Codice civile ridotti della metà (ovvero totale dell'attivo dello stato patrimoniale 2.200.000 euro; ricavi 4.400.000 euro; 25 dipendenti occupati in media nell'esercizio) dovranno prevedere la nomina da parte dei lavoratori (ed eventualmente degli utenti) di un componente dell'organo di amministrazione e dell'organo di controllo.

Con riferimento alle **modalità di coinvolgimento**, è opportuno precisare che, seppure venga lasciato ampio spazio all'autonomia statutaria e regolamentare nella predisposizione delle modalità e dei regolamenti, tuttavia sono presenti anche dei limiti. E infatti, come previsto dallo stesso decreto, è fatto obbligo allo statuto di disciplinare:

- › la partecipazione (si badi, unicamente di utenti e lavoratori) all'assemblea dei soci o degli associati, oltre alle materie e modalità (dal potere di mero intervento al potere consultivo vincolante o non vincolante, sino al diritto di voto e agli argomenti in ordine ai quali l'esercizio di poteri di influenza è prescritto, dalla modifica dell'oggetto sociale sino alla nomina dell'organo amministrativo) mediante le quali il sistema adottato si esplica;

- › unicamente per le imprese sociali di grandi dimensioni (qualificate mediante il richiamo all'articolo 2435 *bis* Codice civile), la nomina di un componente dei lavoratori nell'organo amministrativo e, altresì, in quello di controllo (costituendo tale aspetto solo una facoltà, con riguardo agli utenti, come parrebbe dedursi dall'avverbio "esclusivamente").

Con particolare riferimento ai **controlli ispettivi**, con il **Dm 54/2022**, il Ministero del Lavoro ha disciplinato le modalità con cui esercitare l'attività di controllo sulle imprese sociali, l'individuazione di criteri, requisiti e procedure per il riconoscimento degli enti associativi ai fini dell'esercizio dell'attività ispettiva, nonché le forme di vigilanza assegnate al Ministero del Lavoro. Si tratta, come specificato nello stesso decreto ministeriale, di un controllo di pubblico interesse previsto in attuazione dell'articolo 15 del Dlgs 112/2017, che attribuisce al ministero, oltre al compito di monitoraggio e ricerca, specifiche funzioni ispettive, al fine di verificare il rispetto della normativa di settore da parte delle imprese sociali. Un controllo, quello previsto dal decreto ministeriale, esterno e complementare a quello lasciato all'organo di controllo interno all'impresa sociale e che ha il compito di vigilare sull'osservanza della legge, dello statuto e, in generale, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione.

Per quanto concerne i **destinatari dell'attività di controllo**, il decreto ministeriale precisa che saranno tutti gli enti dotati della qualifica di impresa sociale, ivi compresi quelli in

scioglimento volontario o concordato preventivo, esclusi quelli sottoposti a gestione commissariale o ispezioni straordinarie, le cooperative sociali e i loro consorzi che acquisiscono di diritto la qualifica di impresa sociale. Per le cooperative, invece, la competenza resta in capo al ministero dello Sviluppo economico.

L'attività di controllo può distinguersi in **ordinaria** o **ispezione straordinaria**. Per la prima, il ministero può avvalersi anche di enti associativi riconosciuti, cui aderiscano almeno mille imprese sociali iscritte nel Registro delle imprese di almeno cinque diverse Regioni o Province autonome, e delle associazioni di cui all'articolo 3 del Dlgs 220/2002. Si tratta di un controllo quantomeno annuale, a mezzo dei propri "controllori abilitati", secondo un programma appositamente determinato entro il 30 aprile di ogni anno e che dovrà svolgersi presso la sede dell'ente in presenza del legale rappresentante dell'impresa sociale interessata (o suo delegato), nel rispetto del principio del contraddittorio.

Si tratta di un controllo volto a verificare il rispetto da parte dell'ente del Dlgs 112/2017 e della disciplina del Terzo settore e che dovrà concludersi entro 90 giorni dal primo accesso.

Resta, invece, da attuare ancora il decreto ministeriale su criteri e modalità di remunerazione dei **commissari liquidatori** e **membri dei comitati di sorveglianza**.

Sul punto si segnala che l'articolo 14, comma 3, del Dlgs 112/2017 prevede che, nelle procedure di liquidazione coatta amministrativa delle imprese

sociali, con decreto del ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, di concerto con il ministro dell'Economia e delle Finanze, sono individuati criteri e modalità di remunerazione dei commissari liquidatori e dei membri del comitato di sorveglianza.

Si segnala che lo schema di decreto è stato trasmesso alla controfirma del ministro dell'Economia e delle Finanze.

### Il cinque per mille (Dlgs 111/2017)

Un discorso a parte riguarda la riorganizzazione della disciplina del cinque per mille, che, con il **Dpcm 23 luglio 2020**, ha visto la sua completa realizzazione.

Il decreto rappresenta, peraltro, solo l'ultimo tassello di un lungo percorso iniziato con la riforma strutturale avviata dalla legge di Stabilità per il 2015 (legge 190/2014), che aveva messo a regime la misura, istituito l'elenco permanente degli enti beneficiari e introdotto specifici obblighi di rendicontazione e trasparenza in ordine all'impiego delle risorse.

Il nuovo decreto ridefinisce l'**ambito soggettivo** di applicazione del contributo, sostituendo l'attuale categoria degli "enti del volontariato" con quella degli "**enti del Terzo settore**", così da coordinare la disciplina del cinque per mille con le nuove norme del Dlgs 117/2017.

Sul fronte della **liquidazione** del contributo e dei connessi **adempimenti**, vengono inoltre introdotte alcune novità volte ad accelerare l'erogazione delle risorse (stabilendo l'irrilevanza, ad esempio, delle scelte effettuate dai contribuenti nelle dichiarazioni integrative), nonché a implementare la trasparenza e gli obblighi di rendicontazione da parte degli enti beneficiari

Ammissibilità cinque per mille 2022				
Casi	Istanza di iscrizione Ente al RUNTS	Dichiarazione dell'ente di accreditamento al 5 per mille 2022	Provvedimento iscrizione al RUNTS dell'Ufficio regionale	Accreditamento 5 per mille 2022
1	entro l'11 aprile 2022	entro l'11 aprile 2022	entro 31 dicembre 2022	Si
2	entro l'11 aprile 2022	tra il 12 aprile e il 30 settembre 2022	entro 31 dicembre 2022	Si, versando 250 euro
3	tra il 12 aprile e il 30 settembre 2022	tra il 12 aprile e il 30 settembre 2022	entro 31 dicembre 2022	Si, versando 250 euro
4	entro l'11 aprile 2022	entro l'11 aprile 2022	dopo il 31 dicembre 2022	No
5	entro il 30 settembre 2022	entro il 30 settembre 2022	dopo il 31 dicembre 2022	No
6	entro il 30 settembre 2022	dopo il 30 settembre 2022	entro 31 dicembre 2022	No
7	dopo il 30 settembre 2022	dopo il 30 settembre 2022	entro 31 dicembre 2022	No

(mediante la previsione di un obbligo generalizzato di pubblicazione dei relativi importi sul sito internet istituzionale).

Le regole introdotte dal nuovo decreto, entrate in vigore nel 2022, hanno permesso alle realtà del *non profit* di confrontarsi con le nuove tempistiche di accreditamento al cinque per mille, nonché con le modalità di accesso connesse al sistema di registrazione unica degli Ets.

Tuttavia, con riferimento all'**accreditamento** al cinque per mille 2022, si sono poste alcune questioni legate all'operatività del Registro dal novembre 2021.

Sul punto, il Ministero del Lavoro, con apposito comunicato, ha previsto che, per avvalersi dell'istituto del cinque per mille per l'anno 2022, gli enti già iscritti al Runts e che non si siano accreditati entro la data dell'11 aprile abbiano tempo per presentare l'istanza entro il 30 settembre, versando un importo pari a 250 euro attraverso apposito modello. Per quanto riguarda invece le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale interessate dal processo di trasmigrazione nel Runts e non ancora accreditate al cinque per mille, il termine era fissato al 31 ottobre 2022 senza

alcun obbligo di versamento della sanzione.

Le associazioni e le fondazioni, che operano nei settori Onlus, seppure accreditate nell'elenco del cinque per mille nella vecchia sezione "enti del volontariato", per mantenere l'accreditamento, sono tenute a iscriversi necessariamente al Runts tenendo conto del termine ai fini dell'assunzione della qualifica di Ets fissato al 31 dicembre.

In materia di rendicontazione, si deve rilevare che la direzione generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese ha pubblicato, in data 22 settembre 2021, il decreto n. 488 fornendo le "linee guida per la rendicontazione del contributo del cinque per mille destinato agli enti del Terzo settore", in vigore a partire dal contributo relativo all'anno finanziario 2020. In data 13 dicembre 2022 è stato, quindi, pubblicato un decreto direttoriale con cui le richiamate disposizioni sono state integrate prevedendo una serie di obblighi progressivamente crescenti al crescere delle somme percepite.

In via generale, tutti i soggetti beneficiari conservano, unitamente ai giustificativi di spesa, per 10 anni il rendiconto e la relazione; ciò detto, qualora i

contributi siano pari o superiori a 20.000 euro, l'ente deve trasmettere entro 30 giorni dalla data ultima prevista per la redazione la documentazione rendicontativa (non i giustificativi) al ministero del Lavoro, nonché pubblicare, entro 60 giorni dalla data ultima del rendiconto sul proprio sito web, gli importi percepiti e il rendiconto con la relazione illustrativa, dandone comunicazione entro i successivi

sette giorni all'Amministrazione erogatrice. L'allegato delle linee guida contiene un format standardizzato di rendicontazione con cui dettagliare e descrivere le spese sostenute, suddivise in macrovoci, nonché l'indicazione delle spese ammissibili (Mod. A). Alla descrizione degli accantonamenti (per progetti pluriennali, con durata massima triennale), è dedicato un apposito modello (Mod. B).

Le sanzioni possono essere particolarmente pesanti: laddove vi sia una mancata pubblicazione per gli enti a essa tenuti, si ha una diffida di pubblicazione entro il termine di trenta giorni; in caso di inerzia, sono irrogate sanzioni amministrative pari al 25% del contributo percepito; nei casi più estremi (per es., dichiarazioni mendaci, finalità diverse da quelle perseguite), è infine previsto il recupero dei contributi erogati. ◀

**SPESE  
DI SPEDIZIONE  
GRATIS**

**ACQUISTA SUBITO IL VOLUME  
NELLE LIBRERIE PROFESSIONALI**

Volume cartaceo € **185,00**

Versione digitale € **185,00**

Volume cartaceo + digitale € **260,00**

(fino al 31/03/2022) poi € **280,00**



**OPPURE ONLINE:**  
su [ilsole24ore.com/vasapoli](https://ilsole24ore.com/vasapoli)

## **MANUALE DAL BILANCIO D'ESERCIZIO AL REDDITO D'IMPRESA**

di **Guido Vasapoli - Andrea Vasapoli**

Il volume affronta **tutti gli aspetti civilistici, contabili e fiscali concernenti i bilanci e la liquidazione delle imposte sui redditi**, trattando in modo approfondito e rigoroso tutti i temi di interesse per chi, commercialista o professionista d'azienda, deve affrontare gli adempimenti relativi alla redazione del bilancio, alla determinazione del reddito d'impresa, alle dichiarazioni fiscali e alla tenuta dei libri e dei registri contabili.

**È in vigore la convenzione con l'Agenzia delle Entrate in base alla quale tutti i suoi dipendenti hanno completo accesso alla versione digitale del libro.**



SERVIZIO CLIENTI  
tel. 02/30.300.600  
[servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com](mailto:servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com)

 **RT Editore**  
EDITORIA IN REAL TIME

**GRUPPO 24 ORE**



## ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI

# Ultime previsioni in materia di statuti, la prassi

Ilaria Ioannone  
Marina Garone

*Importanti indicazioni di prassi riguardano i criteri da seguire nella declinazione delle disposizioni statutarie, in linea con il favor che il legislatore attribuisce al "carattere aperto" delle associazioni del Terzo settore*

**S**e, con la **circolare 20/2018**, il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha fornito i primi chiarimenti sull'adeguamento statutario alle disposizioni del Codice del Terzo settore (Dlgs 117/2017, nel seguito anche "Cts"), i successivi documenti di prassi sono intervenuti a precisare ulteriori aspetti rilevanti, con specifico riferimento all'ordinamento interno dell'ente, nonché alla declinazione delle attività e finalità statutarie.

Le indicazioni della circolare 20/2018 hanno riguardato, in particolare, le organizzazioni di volontariato (Odv), le associazioni di promozione sociale (Aps) e le Onlus, chiamate ad adeguare il proprio statuto alle disposizioni del Cts in vista dell'iscrizione o traslazione in una delle sezioni del nuovo Runts. Nel distinguere gli adeguamenti "obbligatori" (che Onlus, Odv e Aps possono deliberare, **fino al 31 dicembre 2023**, con procedura semplificata) da quelli "facoltativi" (da deliberare, in ogni caso, con le maggioranze dell'assemblea straordinaria), il Ministero ha fornito un primo quadro sui

**principali requisiti statutarie**, con indicazioni di interesse anche per gli altri enti *non profit* orientati all'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts). Nei successivi interventi, la prassi ministeriale ha poi analizzato ulteriori questioni sollevate dagli enti in sede di adeguamento, che hanno portato a interrogarsi, ad esempio, sulla possibilità di applicare all'organo di amministrazione la disciplina della cooptazione, o sulla facoltà di introdurre nella compagine associativa differenti categorie di associati.

In considerazione dell'operatività del Runts, è pertanto opportuno soffermarsi sulle indicazioni fornite dalla prassi, al fine di dare conto dei principali profili che gli enti sono chiamati ad attenzionare nella **prospettiva della redazione o della revisione dello statuto**, tenuto conto anche della **forma giuridica dell'ente** e delle possibili valutazioni ai fini della scelta della **sezione del Runts di riferimento**.

## La denominazione dell'ente

Un primo adeguamento necessario per gli enti che

decidono di iscriversi al Runts riguarda la forma della **denominazione**, che deve dare evidenza della **qualifica di riferimento**.

La riforma, infatti, ha introdotto la definizione di "**ente del Terzo settore**", con la conseguenza che l'uso nella denominazione di tale locuzione o dell'acronimo "**Ets**" costituisce **elemento identificativo dell'ente**, per distinguerlo dagli altri soggetti *non profit* che rimarranno fuori dal Terzo settore.

Considerazioni analoghe valgono per alcune particolari tipologie di Ets - come Odv, Aps, imprese sociali, cooperative sociali, enti filantropici e società di mutuo soccorso - che devono dare evidenza nella denominazione della specifica qualifica.

La valutazione in merito alla formulazione della nuova denominazione sociale, pertanto, è strettamente legata alla **sezione del Runts nella quale l'ente sceglierà di collocarsi**.

Per gli enti che si iscrivono nella sezione residuale "altri enti del terzo settore", la denominazione deve contenere

tale locuzione o l'acronimo "Ets", dei quali l'ente dovrà fare uso negli atti e comunicazioni (articolo 12 Cts). Secondo quanto specificato dal **Ministero del Lavoro** nella **circolare 20/2018**, gli enti dotati di specifiche qualifiche sono invece obbligati ad avvalersi della denominazione "tipica" (per esempio, Odv, Aps, impresa sociale), alla quale possono aggiungere, in via facoltativa, l'indicazione di "ente del Terzo settore" o "Ets".

Con riferimento alle **tempistiche**, le Odv e le Aps costituite in epoca antecedente al Runts hanno potuto adottare i relativi acronimi sin dal periodo transitorio, in virtù dell'iscrizione nei registri di settore preesistenti (di cui alla legge 266/1991 e di cui alla legge 383/2000). Per tali enti, la possibilità di inserire nella denominazione l'indicazione "ente del Terzo settore/Ets" rimaneva comunque subordinata all'iscrizione nel Runts, con conseguente necessità di rinviarne l'efficacia al perfezionamento dell'iscrizione nel nuovo Registro (si veda, sul punto, la nota ministeriale 12604/2017).

Con l'operatività del Runts, l'adozione delle qualifiche di Odv e Aps - con conseguente possibilità di fare uso delle relative indicazioni nella denominazione e nelle comunicazioni - discende, in ogni caso, dall'iscrizione nelle rispettive sezioni del nuovo Registro.

Una situazione analoga caratterizza le imprese sociali, le cooperative sociali e le società di mutuo soccorso (Sms), che sono tenute a rispettare, in via prioritaria, l'obbligo di inserire nella denominazione la locuzione "tipica" della relativa tipologia di ente (ai sensi, rispettivamente, del

Dlgs 112/2017, della legge 381/1991 e della legge 3818/1886). Si tratta, anche in questo caso, di tipologie di enti già note al nostro ordinamento, la cui disciplina è stata revisionata con la riforma: gli enti dotati delle relative qualifiche in epoca antecedente all'operatività del Runts dovevano pertanto fare già uso, nella denominazione, dell'indicazione legata alla tipologia di riferimento.

Per le imprese sociali e le cooperative sociali, in particolare, la qualifica discende dall'iscrizione nella sezione speciale imprese sociali del registro imprese, alla quale corrisponde ora, con l'operatività del Runts, una specifica sezione del nuovo Registro. Per quanto riguarda le Sms, per quelle di maggiori dimensioni - con versamento annuo di contributi associativi superiori a 50.000 euro o che gestiscono fondi sanitari integrativi - la relativa qualifica continua a discendere dall'iscrizione nella sezione speciale del registro imprese (articolo 23 del Dl 179/2012); le Sms diverse dalle precedenti possono invece, con l'operatività del Runts, iscriversi direttamente nell'apposita sezione del Registro unico, essendo esonerate dall'iscrizione nel registro imprese (articolo 44, comma 2, del Cts).

Per quanto riguarda gli enti filantropici, gli stessi vengono riconosciuti solo per effetto della riforma come particolare tipologia di Ets, con la conseguenza che l'adozione della relativa qualifica, nonché l'inserimento nella denominazione dell'indicazione di "ente filantropico" sono comunque subordinati all'iscrizione nella relativa sezione del Runts.

Considerazioni a parte valgono per le Onlus, per le quali va tenuto conto che, nel periodo transitorio - fino al rilascio dell'autorizzazione della Commissione europea sui nuovi regimi fiscali introdotti dal Cts - resta in vigore la relativa disciplina di cui all'articolo 10 del Dlgs 460/1997, con la conseguenza che le Onlus hanno tempo per provvedere all'iscrizione nel Runts fino al 31 marzo del periodo d'imposta successivo alla suddetta autorizzazione. Fintanto che l'ente rimarrà iscritto nell'Anagrafe Onlus, lo statuto deve mantenere i requisiti di cui all'articolo 10 del Dlgs 460/1997, ivi incluso l'uso nella denominazione della locuzione "Onlus", mentre solo con l'iscrizione nel Runts verrà acquisita la nuova qualifica di Ets. In sede di adeguamento statutario, pertanto, l'ente potrà inserire i nuovi acronimi (di Ets o altre tipologie di enti, secondo la sezione del Runts prescelta), ma occorrerà prevedere una clausola transitoria che subordini l'efficacia della modifica all'iscrizione nel Runts.

Una disciplina particolare è prevista, infine, per le reti associative, ossia quegli enti che svolgono attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione e supporto degli Ets a essi associati. Per queste ultime, il Cts non ha individuato una denominazione specifica, facendo riferimento alla sezione del Runts in cui andranno a collocarsi. Essendo l'unica tipologia di Ets a poter essere iscritta contemporaneamente in più sezioni del Runts, ai fini della denominazione le alternative sono due: se la rete è iscritta in una delle sezioni speciali (previste

per le particolari categorie di Ets), deve necessariamente utilizzare la denominazione corrispondente, eventualmente integrata con quella generale degli Ets; laddove invece l'ente sia iscritto unicamente nella sezione "reti associative", è obbligatorio l'uso della locuzione "ente del Terzo settore" o del relativo acronimo (si veda, sul punto, la citata circolare 20/2018).

### **Oggetto sociale e attività statutarie**

Altro elemento obbligatorio, ai fini della redazione dello statuto, è l'indicazione dell'oggetto sociale, ossia delle **attività** di interesse generale che l'ente intende svolgere e delle **finalità** perseguite. A tal fine, lo statuto deve richiamare una o più fattispecie elencate all'**articolo 5 del Codice** (o, per le imprese sociali, all'articolo 2 del Dlgs 112/2017), specificando anche i contenuti delle attività, in ottica di trasparenza e chiarezza nei confronti degli associati e dei terzi.

Requisito essenziale ai fini dell'adozione della qualifica Ets è infatti l'esercizio dell'attività, in via esclusiva o principale, in **uno o più dei 26 settori di interesse generale** elencati dall'articolo 5 del Cts.

#### **ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE**

Con riguardo all'indicazione dei settori di attività di interesse generale, il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha avuto modo di precisare che la possibilità di prevedere nello statuto l'esercizio di "una o più" attività di interesse generale non può tradursi nella riproduzione pedissequa dell'intero elenco di attività previsto dall'articolo 5 del Codice o, comunque, di un

numero di settori tale da rendere indefinito l'oggetto sociale, in ragione della necessità che risultino individuate in maniera chiara e coerente le **attività di interesse generale dell'ente** (si veda, sul punto, la **nota direttoriale 3650/2019**).

D'altro canto, come precisato anche dal **Consiglio notarile di Milano** con la **massima 6/2021**, non è necessario che l'atto costitutivo e lo statuto dell'ente riproducano l'esatto contenuto delle attività, così come riportato letteralmente all'articolo 5 del Cts, **potendo la scelta lessicale dello statuto eventualmente discostarsi da quella della norma, purché sia a essa chiaramente riconducibile**.

Sul punto va considerato, peraltro, che alcune delle lettere dell'articolo 5 del Cts riportano un'elencazione di diverse attività: lo statuto, in tal caso, ben potrebbe riportare solo alcune delle attività elencate all'interno di una delle singole lettere dell'articolo 5, ove le altre non siano ritenute pertinenti rispetto all'oggetto sociale dell'ente.

Lo statuto, inoltre, potrebbe ulteriormente specificare l'attività che l'ente intende svolgere, rispetto a quella descritta dall'articolo 5 del Cts, limitandone l'ambito o descrivendola più nel dettaglio.

Tale impostazione si pone peraltro in linea con le indicazioni di prassi del Ministero del Lavoro con riferimento, da un lato, all'esigenza di garantire un'immediata riconducibilità delle attività svolte a quelle dell'articolo 5 del Cts e, dall'altro, alla necessità di declinare in maniera puntuale le attività e le finalità dell'ente (si veda, sul punto, anche la nota 4477/2020).

#### **NOTA DEL MINISTERO LAVORO E POLITICHE SOCIALI 4477 DEL 22 MAGGIO 2020**

Ciò significa che l'oggetto sociale, anche a tutela degli obiettivi di conoscibilità degli enti del Terzo settore, delle loro caratteristiche e del loro operato, non può risultare indefinito. È quel che avviene in caso di una previsione statutaria che elenchi pedissequamente tutte o quasi le attività di cui all'articolo 5: non si tratta di un (malinteso) esercizio di autonomia, ma del mancato rispetto (quantunque involontario) del principio di trasparenza, in primo luogo a danno di coloro cui è precluso aderire "*ad una compagine di cui siano chiaramente individuate (e ragionevolmente collegate tra loro) attività e finalità*".

La necessaria puntuale selezione ai fini dell'inserimento nello statuto della o delle attività che costituiscono l'oggetto sociale, secondo un criterio volto a definire l'ente, non limita in alcun modo la possibilità per quest'ultimo di variare tale oggetto, anche attraverso eventuali ma sempre ragionevoli ampliamenti o modifiche: tale variazione tuttavia deve essere la conseguenza di una evoluzione, frutto partecipato della volontà degli associati.

Le attività statutarie devono essere esercitate dagli Ets senza scopo di lucro (articoli 8 e 9 del Cts) per l'**esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**.

Ferma restando la prevalenza delle attività di interesse generale, gli Ets possono esercitare **anche attività diverse**, a condizione che **gli statuti lo consentano** e che risultino **secondarie e strumentali rispetto a quelle istituzionali**, nel

rispetto dei limiti e criteri definiti dal Dm Lavoro e Politiche sociali 107/2021, attuativo dell'articolo 6 del Cts. Sul punto, il Ministero del Lavoro ha avuto modo di precisare, nella citata circolare 20/2018, che lo statuto non deve necessariamente indicare una puntuale elencazione delle attività diverse esercitabili, essendo possibile che la relativa individuazione sia demandata, con apposita clausola statutaria, all'organo sociale competente.

Il Codice prevede poi espressamente per gli enti del Terzo settore la possibilità di finanziarsi con la raccolta fondi (articolo 7 del Cts), svolta anche in forma organizzata e continuativa. Tale facoltà è peraltro concessa a tutti gli enti iscritti nel RuntS, a prescindere da un'espressa previsione statutaria in tal senso.

Con riferimento all'adeguamento e alla revisione degli statuti, è inoltre opportuno segnalare che alcune regole specifiche sono dettate per particolari categorie di Ets. Le Aps, ad esempio, devono svolgere le proprie attività avvalendosi, in maniera prevalente, delle prestazioni dei volontari associati (o delle persone fisiche aderenti agli enti associati), in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi (articolo 35 del Cts). Le organizzazioni di volontariato, invece, devono indirizzare l'attività di interesse generale prevalentemente a favore di soggetti terzi, avvalendosi, in maniera prevalente, delle prestazioni dei volontari associati (o degli aderenti agli enti associati) e potendo richiedere, in relazione a tali attività, unicamente il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate (articoli 32 e 33 del Cts). Come gli altri Ets,

le Odv possono comunque reperire risorse economiche da attività diverse, in base alle modalità individuate dal citato Dm 107/2021.

Con riferimento, invece, alle imprese sociali, la Riforma detta una specifica disciplina in merito alle attività d'impresa di interesse generale. In particolare, gli enti che optano per assumere tale qualifica devono indicare nello statuto una o più attività indicate dall'articolo 2 del Dlgs 112/2017 con possibilità di esercitare attività diverse nel limite del 30% dei ricavi complessivi (secondo criteri di computo definiti con apposito Dm 22 giugno 2022).

#### **La disciplina degli associati**

Negli Ets, lo statuto deve poi indicare *“i diritti e gli obblighi degli associati, ove presenti; i requisiti per l'ammissione di nuovi associati, ove presenti, e la relativa procedura, secondo criteri non discriminatori, coerenti con le finalità perseguite e l'attività di interesse generale svolta”*.

Per quanto concerne il procedimento di **ammissione degli associati**, in assenza di diversa previsione statutaria per le associazioni del Terzo settore, troverà applicazione quanto previsto, in linea generale, dall'articolo 23 del Cts, ai sensi del quale l'ammissione del nuovo associato è fatta con deliberazione dell'organo di amministrazione su domanda dell'interessato. Ciò non toglie la possibilità da parte dell'ente di attribuire la relativa competenza all'assemblea o ad altro organo sociale, ferma restando la necessità che l'ammissione avvenga su domanda dell'interessato e che la stessa sia comunicata e annotata nel libro degli associati.

Salvo che lo statuto o l'atto

costitutivo non dispongano diversamente, è inoltre stabilito che l'organo competente provveda, entro 60 giorni, a motivare la deliberazione di rigetto della domanda di ammissione, comunicandola agli interessati, con possibilità per chi abbia fatto richiesta di domandare, entro 60 giorni, che sull'istanza si pronunci l'assemblea o altro organo eletto dalla medesima (articolo 23 del Cts). Sul punto, la prassi ministeriale ha precisato che tali disposizioni normative possono essere derogate dallo statuto nel senso di prevedere un lasso temporale diverso per la decisione e per la richiesta di riesame, ovvero per prevedere in capo a un organo diverso dall'assemblea la competenza in ordine al riesame stesso, mentre non è comunque possibile derogare in via statutaria né alla necessaria motivazione del provvedimento, né alla facoltà dell'interessato di richiedere un riesame della decisione di diniego (**circolare 20/2018**).

Quanto ai **requisiti per l'ammissione**, la relativa individuazione dovrà tenere conto del **principio di non discriminazione**, oltre che della coerenza con le attività e finalità statutarie. Sul punto, il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha fornito alcune indicazioni di prassi in merito ai criteri da seguire nella declinazione delle relative disposizioni statutarie, in linea con il *favor* che il legislatore attribuisce al “carattere aperto” delle associazioni del Terzo settore. In particolare, nella **nota direttoriale 1309/2019**, il Ministero del Lavoro ha evidenziato il divieto di prevedere clausole all'interno dello statuto



che vietino *tout court* l'ammissione di nuovi associati, così come di clausole che permettano a chiunque indiscriminatamente di essere ammesso, o di clausole che rimettano al mero arbitrio degli amministratori le decisioni in merito all'ammissione di nuovi associati. In tal senso, non sarebbe compatibile con il citato divieto di discriminazione, in linea di principio, una clausola che ammetta i soli associati maggiorenni, salvo che tale limitazione sia giustificata, ad esempio, alla luce dell'obiettivo pericolosità dell'attività di interesse generale di riferimento (si pensi, a titolo esemplificativo, alle attività svolte nel settore della protezione civile). Nella stessa nota direttoriale, il Ministero del Lavoro ha precisato che non sarebbe ammissibile una clausola statutaria che condizioni l'ammissione all'associazione al possesso di un titolo di studio, così come potrebbe rilevarsi discriminatoria la clausola che subordini l'ammissione al possesso della cittadinanza italiana. Con riferimento all'ipotesi in cui sia previsto il requisito dell'assenza di condanne penali, occorrerà verificare, caso per caso, se tale disposizione sia coerente con le finalità perseguite dall'Ets, in ragione della potenziale incompatibilità di taluni reati di particolari gravità con l'attività di associazioni che lavorino, ad esempio, con i minori, o nel campo della tutela della legalità. Sul punto la sopraccitata nota direttoriale ha evidenziato, in ogni caso, la necessità che le relative disposizioni statutarie tengano conto, in tali ipotesi, dei principi fondamentali sanciti dalla

Costituzione, quali la presunzione di non colpevolezza e la funzione rieducativa della pena.

Le previsioni ora esaminate riguardano le associazioni, ma possono assumere rilievo anche per le fondazioni Ets il cui statuto preveda un organo assembleare o di indirizzo, in quanto compatibili con la forma giuridica di fondazione e ove non derogate dallo statuto.

Altro profilo di interesse, sul tema dell'ammissione degli associati, riguarda la composizione della **base associativa** delle Aps e delle Odv. Con riferimento alle prime, assume un significato ancora più pregnante il menzionato "carattere aperto" dell'associazione, tenuto conto della previsione legislativa in base alla quale non sono Aps "*i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati*" (articolo 35, comma 2, del Cts). Sia per le Aps, sia per le Odv, è inoltre richiesto, in caso di adesione di persone giuridiche, che la base associativa sia prevalentemente costituita da enti omogenei rispetto alla qualifica di riferimento. In tal senso, in particolare, gli statuti delle organizzazioni di volontariato possono prevedere l'ammissione, come associati, anche di altri Ets o di altri enti senza scopo di lucro, a condizione tuttavia che il loro numero non sia superiore al 50% del numero delle Odv associate (articoli 33, comma 2, del Cts). Analoga disposizione è prevista per le Aps, che possono associare altri Ets o enti senza scopo di lucro, purché in misura non

superiore al 50% del numero delle Aps associate (articolo 35, comma 3, del Cts). Una deroga è prevista per i soli enti di promozione sportiva che, ai fini del mantenimento della qualifica di Aps, possono non tenere conto del suddetto parametro, a condizione che associno almeno 500 enti dotati della qualifica di Aps.

In tal senso, il Ministero del Lavoro ha precisato che - ferma restando la possibilità che lo statuto delle Odv e delle Aps preveda l'ammissione sia di persone fisiche, sia di enti/ persone giuridiche - l'ingresso nelle basi associative delle Odv e delle Aps di altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro non omogenei con la tipologia dell'associante è consentito solo nel rispetto dei citati parametri numerici e a condizione che l'ammissione di tali soggetti sia espressamente contemplata dallo statuto; in ragione delle citate previsioni normative, lo statuto delle Odv e delle Aps non può prevedere, in ogni caso, l'ammissione di soggetti con scopo di lucro (si veda, sul punto, la nota direttoriale 1082/2020).

Infine, merita attenzione la questione legata alla possibilità di prevedere nello statuto di un'associazione **differenti categorie di associati**. Sul punto, si è espresso il **Ministero del Lavoro con nota direttoriale 18244/2021**, rispondendo ad alcuni quesiti riguardanti l'ordinamento interno e l'amministrazione degli Ets. In linea di principio, è ammissibile la previsione di diverse categorie di associati, purché tuttavia agli stessi siano riconosciuti i medesimi diritti e doveri, in ossequio ai principi di democraticità, pari opportunità e

uguaglianza di tutti gli associati. In particolare, in base a quanto specificato dal Ministero, risulterebbe in contrasto con le disposizioni del Cts la previsione di limitazioni all'accesso di una determinata categoria di associati (in ragione, ad esempio, della previsione di un numero massimo), così come sarebbe incompatibile con la partecipazione democratica la limitazione del voto passivo a determinate categorie di associati. In altri termini, il rispetto del **principio di uguaglianza tra gli associati** comporta non solo il diritto degli stessi a esprimere il proprio voto, ma anche quello di accesso, in condizioni di parità, alla possibilità di rivestire le cariche sociali.

Una posizione particolare caratterizza, in tal senso, gli associati minori di età: secondo quanto precisato dal Ministero del Lavoro - in linea con l'orientamento sul punto della Corte di Cassazione (Cass., Sez. VI, sentenza 23228/2017) - gli associati minorenni non possono essere esclusi dal diritto di voto attivo, che dovrà essere attribuito agli esercenti la responsabilità genitoriale sugli stessi; appare evidente, peraltro, che i soci di minore età non potranno essere ammessi a partecipare all'amministrazione dell'ente e alla titolarità delle cariche sociali, in quanto privi della capacità di agire (si veda, in tal senso, la citata nota direttoriale 18244/2021).

### **L'ordinamento interno dell'ente, la disciplina dell'assemblea**

Tra gli elementi che devono essere disciplinati nell'atto costitutivo e nello statuto degli enti del Terzo settore, l'articolo 21

del Cts menziona *“le norme sull'ordinamento, l'amministrazione e la rappresentanza dell'ente”*. La relativa disciplina dovrà tenere conto della forma giuridica in cui l'ente è costituito (associazione, fondazione, altro ente di carattere privato), nonché di eventuali previsioni specifiche legate alla particolare qualifica rivestita nell'ambito del Terzo settore.

Con riferimento agli enti costituiti in forma associativa, un rilievo centrale assume la disciplina sul funzionamento dell'assemblea.

Sul punto, un primo profilo da verificare, ai fini della redazione o dell'adeguamento dello statuto, è rappresentato dalle **funzioni dell'organo assembleare**, al quale sono inderogabilmente attribuite le competenze di cui all'articolo 25, comma 1, del Cts, con riferimento sia alle deliberazioni di carattere “ordinario” (approvazione del bilancio, delibere in merito agli organi sociali), sia a quelle di carattere “straordinario” (modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, delibere in merito allo scioglimento o a operazioni straordinarie).

Tenuto conto delle indicazioni della prassi ministeriale, particolare attenzione dovrà essere prestata alla definizione dei **quorum per le delibere assembleari**. Per le deliberazioni di modifica dell'atto costitutivo e dello statuto, ove lo statuto non preveda specifiche disposizioni, troverà applicazione l'articolo 21, comma 2, Codice civile, che stabilisce che le stesse siano approvate con la presenza di almeno tre quarti degli associati e il voto favorevole della maggioranza dei presenti. Sul

punto, il Ministero ammette la possibilità di prevedere maggioranze diverse, a condizione tuttavia che per tali deliberazioni di carattere “straordinario” lo statuto preveda comunque maggioranze rafforzate rispetto a quelle dell'assemblea ordinaria (cfr. circolare 20/2018). Non è invece possibile derogare alle maggioranze previste dal Codice civile per le decisioni in merito allo scioglimento dell'ente e alla devoluzione del patrimonio, per le quali lo statuto dovrà quindi prevedere la deliberazione con il voto favore di almeno tre quarti degli associati (articolo 21, comma 3, Codice civile)

Con riferimento al funzionamento dell'assemblea, in assenza di una diversa previsione statutaria, troverà applicazione la disposizione di cui all'articolo 24, comma 1, del Cts, ai sensi del quale hanno **diritto di voto in assemblea** tutti coloro che sono iscritti da almeno tre mesi nel libro degli associati. Tale termine può essere derogato dalla disciplina statutaria, potendo eventualmente essere eliminato o abbreviato; non risulterebbe invece conforme al Cts, in quanto in contrasto con il principio di partecipazione democratica, la previsione di un termine più lungo di tre mesi per conseguire il diritto di voto (cfr. circolare 20/2018). Non potrà in ogni caso essere derogata dallo statuto la previsione in base alla quale ciascun associato ha diritto a un voto, in coerenza con la già citata esigenza di prevedere una disciplina uniforme del rapporto associativo. L'unica eccezione, in tal senso, è rappresentata dalla possibilità di attribuire più voti, sino a un massimo di cinque, agli

associati che siano Ets, iscritti dunque in una delle sezioni del Runt.

È bene evidenziare, tuttavia, che, per le associazioni che continuano a fruire del regime fiscale di non commercialità dei corrispettivi specifici e delle quote supplementari versati dagli associati, rimangono ancora efficaci, per il momento, le relative disposizioni tributarie, che statuiscano l'obbligatorietà di prevedere nello statuto il principio del voto singolo, con esclusione quindi della possibilità di attribuire voti plurimi (articolo 148 Tuir e articolo 4 del Dpr 633/1972).

Sul fronte delle **imposte dirette**, va ricordato che - con la piena attuazione della riforma fiscale del Cts - un regime di non commercialità analogo sarà previsto, nell'ambito del Terzo settore, per le sole associazioni di promozione sociale, costituite nel rispetto dei requisiti statuari del Codice (articolo 85 del Cts).

Sotto il profilo **Iva**, invece, a decorrere dal 1° gennaio 2024, le citate operazioni dovrebbero essere ricondotte nel campo di applicazione dell'imposta, se pur in regime di esenzione. Sul fronte dei requisiti statuari, potrebbe pertanto permanere, ai fini del regime Iva, un disallineamento rispetto alla citata previsione di cui all'articolo 24, comma 2, del Cts, posto che anche la fruizione del "nuovo" regime di esenzione è subordinata alla circostanza che lo statuto dell'associazione rechi specifici requisiti in tema di non lucratività e democraticità, ivi incluso il principio del voto singolo (articolo 5, commi 15 *quater* e ss., del Dl 146/2021 e articolo 1, comma 683, della legge 234/2021).

#### **ASSEMBLEA IN MODALITÀ TELEMATICA**

Di particolare interesse, tenuto conto anche delle esigenze legate alla fase di emergenza sanitaria, è l'opportunità di inserire nello **statuto** una specifica disciplina in merito allo svolgimento delle **riunioni dell'assemblea con mezzi di telecomunicazione**.

Secondo l'interpretazione fornita sul punto dal **Consiglio Notarile di Milano**, una volta cessata l'efficacia delle previsioni normative che consentono espressamente, nel **periodo emergenziale**, lo svolgimento delle assemblee da remoto, le associazioni Ets potranno **continuare ad avvalersi di tale modalità solo se espressamente prevista dallo statuto**. Ciò in ragione della previsione di cui all'articolo 24, comma 4, del Cts, che demanda allo statuto la possibilità di prevedere l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione, ovvero l'espressione del voto per corrispondenza o in via elettronica (si veda, sul punto, la **massima n. 12 del 10 maggio 2022**).

Particolari disposizioni sono previste, inoltre, per le associazioni che abbiano almeno 500 associati, per le quali - in ottica di semplificazione delle relative modalità di partecipazione - il Cts consente la costituzione e lo svolgimento di assemblee separate, ai fini dell'elezione di "delegati" a partecipare all'assemblea generale dell'associazione (articolo 25, comma 5, Cts). Sul punto, il Ministero del Lavoro ha precisato che la possibilità di prevedere, in ottica di semplificazione organizzativa, una partecipazione "indiretta" in assemblea degli associati non può comunque

tradursi in una deroga alla parità di diritti tra gli associati e, in particolare, al principio per cui "ciascun associato ha un voto" (si veda sul punto, la citata nota direttoriale 18244/2021).

Per le sole reti associative, è peraltro prevista la possibilità di introdurre ulteriori deroghe alla disciplina dell'assemblea, con specifico riferimento alle modalità di esercizio del diritto di voto (articolo 24, comma 2, Cts) e alle modalità e ai limiti delle deleghe (articolo 24, comma 3, Cts). Sul punto, il Ministero del Lavoro ha chiarito che possono eventualmente avvalersi di tali deroghe anche i livelli intermedi della rete associativa, anche ove dotati di una propria identità soggettiva, sempreché tali deroghe siano funzionali alla formazione della rappresentanza al livello superiore della rete medesima e a condizione, in ogni caso, che tale facoltà sia espressamente contemplata nello statuto della rete.

Resta ferma, secondo l'interpretazione del Ministero, la necessità che la declinazione delle citate deroghe sia effettuata nel rispetto della democrazia interna e secondo modalità in grado di assicurare l'esercizio, da parte degli associati, dei propri diritti e obblighi in condizioni di parità.

#### **Organo di amministrazione**

A prescindere dalla forma giuridica dell'ente, lo statuto deve prevedere la nomina di un organo di amministrazione. Il Cts non contiene previsioni specifiche in merito ai compiti e alle modalità di funzionamento dell'organo amministrativo, lasciando all'**autonomia statutaria** la definizione della relativa disciplina.



Il Codice, peraltro, rinvia espressamente, per taluni aspetti, alle disposizioni del Codice civile in tema di società, con riferimento, ad esempio, alle cause di ineleggibilità e decadenza (articolo 2382 Codice civile), al conflitto d'interesse (articolo 2475 *ter* Codice civile) e alla responsabilità degli amministratori (articolo 2392 e seguenti Codice civile).

Con riferimento alla **composizione** dell'organo di amministrativo, il **Ministero del Lavoro** ha precisato che la stessa dovrà essere disciplinata nello statuto **in coerenza con la tipologia di Ets e con la relativa struttura**: se nelle fondazioni può ritenersi ammissibile la nomina di un amministratore unico, nello statuto delle associazioni dovrà invece essere preferita la previsione di un organo di amministrazione collegiale, in coerenza con un assetto teso a garantire la massima partecipazione democratica degli associati (si veda, sul punto, la **nota direttoriale 9313/2020**).

Con riguardo alla **nomina** dell'organo di amministrazione, la stessa è attribuita all'assemblea, con possibilità tuttavia che la nomina di una quota minoritaria dei componenti sia demandata ad altri Ets, ad altri enti senza scopo di lucro, o ad enti religiosi (articolo 26, comma 5, Cts).

Tale modalità di nomina potrà essere eventualmente prevista anche negli statuti delle Odv, ferma restando tuttavia la necessità - con riferimento a tale specifica tipologia di ente - che tutti gli amministratori siano scelti tra le persone fisiche associate o indicate da enti associati, ai sensi dell'articolo 34

del Cts (si veda sul punto la nota direttoriale del Ministero del Lavoro 18244/2021).

La prassi ministeriale si è poi soffermata sul tema dell'eventuale previsione, nello statuto, di un meccanismo di **cooptazione** di taluni consiglieri da parte dell'organo amministrativo, in sostituzione dei membri decaduti o dimissionari. In assenza di un espresso rinvio del Cts all'articolo 2386 Codice civile (che ammette espressamente tale modalità di sostituzione nelle società, previa approvazione del collegio sindacale e purché la maggioranza degli amministratori resti di nomina assembleare), il Ministero del Lavoro si è espresso nel senso dell'incompatibilità dell'istituto della cooptazione con la disciplina delle associazioni del Terzo settore. Risulterebbe invece ammissibile, secondo l'impostazione del Ministero, la diversa previsione di una clausola statutaria che preveda il subentro agli amministratori dimissionari o decaduti dei primi "non eletti" dell'assemblea (si veda, sul punto, la citata nota direttoriale 18244/2021). Il meccanismo della cooptazione risulterebbe, d'altra parte, ammissibile negli enti costituiti in fondazione, ove nello statuto sia presente un'apposita previsione in tal senso.

#### **Organo di controllo e revisione legale dei conti**

Con riguardo alla disciplina statutaria, è opportuno soffermarsi, da ultimo, sulle previsioni in tema di controllo interno e revisione legale.

Ai fini della redazione dello statuto, va considerato che la **nomina dell'organo di controllo**

è obbligatoria per tutte le fondazioni del Terzo settore, mentre per le associazioni tale obbligo sussiste ove vengano superati, per due esercizi consecutivi, due dei limiti di cui all'articolo 30 del Cts (*i.e.* totale dell'attivo dello stato patrimoniale 110.000 euro, entrate 220.000 euro, dipendenti occupati in media nell'esercizio 5 unità).

#### **NOTA BENE**

L'**organo di controllo**, che può essere monocratico o collegiale, esercita la **vigilanza** sull'osservanza della legge e dello statuto, sui principi di corretta amministrazione e sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile, svolgendo altresì compiti di monitoraggio in merito alle finalità e attività statutarie.

Nell'ipotesi di **superamento, per due esercizi consecutivi, di due dei limiti** di cui al successivo articolo 31 del Cts (*i.e.* totale dell'attivo dello stato patrimoniale 1.100.000 euro; entrate 2.200.000, dipendenti 12), scatta poi l'ulteriore obbligo della **revisione legale dei conti**, ai sensi del Dlgs 39/2010.

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo del soggetto incaricato della revisione legale sussiste, in ogni caso, qualora siano costituiti patrimoni destinati a uno specifico affare.

L'incarico della **revisione legale** può essere attribuito al medesimo organo di controllo interno - purché tuttavia tutti i membri siano revisori legali iscritti nell'apposito registro - oppure, in alternativa, a un revisore legale o a una società di revisione esterni.

Con riferimento alla decorrenza dell'obbligo di nomina, per gli enti che rivestivano già la

qualifica di Ets nel periodo transitorio (in particolare, Odv e Aps), il primo periodo biennale per la verifica dei requisiti ha coinciso con gli esercizi 2018 e 2019, a partire cioè dal primo esercizio successivo all'entrata in vigore del Cts (si veda, sul punto la nota direttoriale del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali 11560 del 2 novembre 2020).

Per gli enti neoiscritti, il periodo di osservazione

riguarderà, a rigore, i due esercizi antecedenti all'iscrizione al Runts o, nell'ipotesi di enti neocostituiti, i primi due esercizi di attività.

Per quanto riguarda, infine, le Onlus, è ragionevole ritenere che le stesse possano considerarsi esonerate dalla nomina dell'organo di controllo, ai sensi dell'articolo 30 Cts, ove abbiano differito l'efficacia delle modifiche statutarie di adeguamento al momento dell'iscrizione nel

Runts. In tal caso, l'obbligo scatterà al momento dell'iscrizione e, dunque, dell'adozione della nuova qualifica di Ets. Nella fase transitoria di permanenza nell'Anagrafe Onlus, resta peraltro vigente, per tali enti, l'obbligo di allegare al bilancio una relazione di controllo sottoscritta da un revisore legale, ove siano superati i parametri di cui all'articolo 25, comma 5, del Dlgs 460/1997.

### **INDIVIDUAZIONE NELLO STATUTO DELLE ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE**

**Nota Ministero Lavoro e politiche sociali n. 4477 del 22 maggio 2020 - Statuti degli Enti del Terzo Settore - Individuazione delle attività di interesse generale articolo 5, comma 1, del Dlgs 117/2017 - Associazioni affiliate a rete nazionale**

Con richiesta del 14 aprile u.s. pari oggetto, l'ufficio in indirizzo, richiamando la nota ministeriale prot. 3650 del 12 aprile 2019 "Statuti degli enti del terzo settore. Individuazione delle attività di interesse generale e delle finalità. Articoli 4, comma 1, 5, comma 1, e 21" ha richiesto un ulteriore approfondimento riguardante l'individuazione nello statuto delle attività ex articolo 5, comma 1, del Codice del Terzo settore da parte delle associazioni affiliate alle cd. reti nazionali.

Il caso prospettato riguarda le associazioni che in sede di richiesta di iscrizione ai registri delle APS o delle ODV, hanno presentato statuti improntati al Dlgs 117/2017, nei quali risultavano contemplate tutte le attività di cui all'articolo 5 del decreto medesimo.

Tale ipotesi, secondo la nota ministeriale innanzi richiamata, non è da ritenersi in linea con le previsioni del legislatore: infatti, nella formulazione dell'art. 21 comma 1 del Codice, "l'attività di interesse generale che costituisce l'oggetto sociale", unitamente alle finalità perseguite, caratterizza l'associazione al punto che anche i requisiti per l'ammissione di nuovi associati devono essere individuati in coerenza con esse.

Ciò significa che l'oggetto sociale, anche a tutela degli obiettivi di conoscibilità degli enti del Terzo settore, delle loro caratteristiche e del loro operato, non può risultare indefinito. È quel che avviene in caso di una previsione statutaria che elenchi pedissequamente tutte o quasi le attività di cui all'articolo 5: non si tratta di un (malinteso) esercizio di autonomia ma del mancato rispetto (quantunque involontario) del principio di trasparenza, in primo luogo a danno di coloro cui è precluso aderire "ad una compagine di

cui siano chiaramente individuate (e ragionevolmente collegate tra loro) attività e finalità".

La necessaria puntuale selezione ai fini dell'inserimento nello statuto della o delle attività che costituiscono l'oggetto sociale, secondo un criterio volto a definire l'ente, non limita in alcun modo la possibilità per quest'ultimo di variare tale oggetto, anche attraverso eventuali ma sempre ragionevoli ampliamenti o modifiche: tale variazione tuttavia deve essere la conseguenza di una evoluzione, frutto partecipato della volontà degli associati.

Non sembra che i principi fin qui enunciati possano essere disattesi dalle associazioni di cui al caso prospettato, semplicemente adducendo quale giustificazione la necessità (aprioristicamente e apoditticamente enunciata) di mantenere la possibilità di essere coinvolte in attività realizzate da altri enti appartenenti alla medesima rete associativa, nella medesima area territoriale o nel resto del Paese, sostenendo che "qualora tali attività non fossero inserite nel proprio statuto non potrebbe parteciparvi".

Al contrario, proprio l'appartenenza alle reti associative, organizzazioni volte al coordinamento, alla rappresentanza, alla promozione e al supporto degli enti ad esse aderenti, consente a questi ultimi di porre a fattor comune le proprie specificità organizzative e vocazionali valorizzando in maniera sinergica le rispettive attività e competenze nel rispetto dell'autonomia di ciascun ente. La collaborazione tra enti, nel quadro di un'appartenenza comune ad una rete, non può tradursi in una presunta necessaria indeterminatezza delle caratteristiche, del ruolo, della responsabilità, delle capacità dei singoli enti, né può ritenersi preclusa dal mantenimento delle necessarie differenze tra le singole soggettività superindividuali. Al contrario, deve ribadirsi che le attività di cui all'articolo 5 comma 1 del Codice possono considerarsi di interesse generale a condizione che siano svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, e che possono richiedere il possesso di capacità tecniche e organizzative differenziate a seconda delle tipologie di esse.

Esemplificativamente, si pensi ad un ente che, occupandosi di assistenza alle persone ricoverate in una struttura sanitaria, intenda dare a queste ultime la possibilità di assistere a spettacoli teatrali organizzati presso la struttura stessa, ritenendo che i pazienti ne beneficino sotto il profilo psicologico. L'ente attiverà una collaborazione con un secondo ente che si occupa di organizzazione e gestione di attività artistiche e culturali, in modo da individuare congiuntamente le opere da mettere in cartello e le modalità per tenere le rappresentazioni nel rispetto delle esigenze degli spettatori e delle caratteristiche della struttura. Quanto sopra non impone che il primo ente abbia nel proprio statuto tra le proprie attività quelle di organizzazione e gestione di attività artiscoculturali o che il secondo modifichi lo statuto per prevedervi l'effettuazione di prestazioni sanitarie. Consente invece a ciascun ente, nel rispetto delle proprie caratteristiche e specificità, di operare insieme per obiettivi comuni (o per conseguire ciascuno i propri: da un lato il maggior benessere dei pazienti, dall'altro la diffusione della conoscenza e dell'amore per lo spettacolo dal vivo anche presso fasce della popolazione più difficili da raggiungere).

Immaginare forme di collaborazione sinergica tra enti portatori di così diverse peculiarità, all'interno di un quadro stabile di coordinamento e supporto quale quello che una rete può offrire anche favorendo i contatti tra una molteplicità di soggetti diversi, consente di apprezzare appieno gli assunti dai quali si è partiti.

La declinazione coerente da parte di ciascun ente delle proprie finalità e, in armonia con esse, delle attività che ci si prefigge di svolgere, nonché la conseguente individuazione delle caratteristiche organizzative più opportune per raggiungere gli obiettivi associativi e finalmente di quelle dei propri associati, all'interno dello statuto, costituisce un fondamentale e talvolta non semplice esercizio di autonomia, attraverso il quale l'ente opera delle scelte e in virtù di esse definisce sé stesso nei confronti dell'esterno e dei propri aderenti, nel rispetto di regole proprie e all'interno del perimetro tracciato dalla legge.

Evitare o eludere tale necessario percorso finirebbe per rendere particolarmente difficoltosa anche la valutazione sull'effettivo perseguimento da parte dell'ente delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale, da parte dei soci, degli amministratori, delle pubbliche amministrazioni preposte al controllo, considerando che tali finalità devono trovare concretizzazione sia nella rappresentazione statutaria che l'ente dà di sé, sia nell'effettivo perseguimento delle proprie attività; in caso contrario tali finalità resterebbero l'enunciazione di una mera clausola di stile all'interno degli stessi statuti.

Alla luce delle considerazioni fin qui formulate, anche attraverso un riferimento ad una ipotesi di scuola che

contempla collaborazioni tra due enti affatto differenti, codesta Amministrazione potrà formulare le proprie definitive valutazioni sulle specifiche situazioni prospettate e sulle motivazioni adottate dagli enti interessati.

### **NOZIONE DI "INTERESSE SOCIALE" E DI "PARTICOLARE INTERESSE SOCIALE"**

**Nota del Ministero del Lavoro n. 11379 del 4 agosto 2022 - Articolo 5 del Dlgs 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore) - Nozione di "interesse sociale" e di "particolare interesse sociale"**

Come è noto, l'articolo 5 del Codice del Terzo settore, nel declinare le attività di interesse generale, prevede, con riferimento a talune di esse, uno specifico elemento qualificatorio: difatti, sono considerate di interesse generale le "attività culturali di interesse sociale" [lettera d)]; "la ricerca scientifica di particolare interesse sociale" [lettera h)]; l'"organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche e ricreative di interesse sociale" [lettera i)]; l'"organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale..." [lettera k)].

Poiché sono pervenuti alcuni quesiti da parte delle Regioni volti a conoscere la puntuale perimetrazione della qualificazione sopra richiamata, questa Amministrazione ha richiesto al Consiglio nazionale del Terzo settore l'espressione di un qualificato parere sul tema.

Al termine di un'approfondita disamina delle fattispecie sopra richiamate e del confronto all'interno del medesimo Consiglio, il parere è stato deliberato all'unanimità dall'organo collegiale nell'ultima seduta del 5 luglio 2022.

Si allega pertanto il documento recante il predetto parere, nell'intento di fornire una prospettiva comune in grado di assicurare l'uniforme applicazione della normativa su tutto il territorio nazionale.

In ragione della sua portata generale, la presente nota ed il documento allegato saranno pubblicati sul sito ministeriale, alla pagina "Circolari e orientamenti ministeriali sul Codice e sugli Enti del Terzo Settore".

***Parere sui concetti di interesse sociale e di particolare interesse sociale di cui all'articolo 5 del Dlgs 117/2017 (Testo approvato dal Consiglio nazionale del Terzo settore nella seduta del 5 luglio 2022)***

#### **Premessa**

La nozione di interesse generale si oppone a quella di interesse particolare. La dimensione sociale si oppone a quella individuale. Pubblico si oppone a privato.

L'interesse generale in quanto *genus* conosce tre declinazioni di *species*:

- › Interesse diffuso: fa riferimento a categorie o gruppi di persone, indeterminati a priori, ma chiaramente

individuabili sulla base di uno specifico status (ad es, utenti di un certo servizio pubblico, consumatori, etc.);

- › Interesse collettivo: fa riferimento a categorie o gruppi i cui componenti sono chiaramente individuabili a priori (ad es. i lavoratori di un certo comparto lavorativo) e che vengono considerati in modo omogeneo;
- › Interesse sociale: si applica a tutte quelle azioni che mirano a produrre un beneficio che va a vantaggio della società, cioè un beneficio sociale.

Non tutte le attività di interesse generale sono anche di interesse sociale. Ciò spiega la ragion d'essere della specificazione di cui all'articolo 5 (primo comma) del CTS. Il termine beneficio significa, letteralmente, "fare il bene" a qualcuno o per qualcosa. (Cfr. lettere d), h), i), k).

### ***Parere sui concetti di attività di "interesse sociale" e di "particolare interesse sociale"***

Alcuni ambiti di attività, al fine di collocarsi nel novero delle "attività di interesse sociale" di cui all'articolo 5 del Cts, devono essere "di interesse sociale" o "di particolare interesse sociale".

Nello specifico, sono quattro le attività di interesse generale di cui all'articolo 5, primo comma, del Cts, che devono possedere tale requisito:

1. Lettera d): Attività culturali di interesse sociale con finalità educativa.
 

Nell'ambito della formazione ed educazione (la lettera d) riguarda tali fattispecie), hanno interesse sociale le attività culturali rivolte (criterio di destinazione):

  - › agli associati ed ai loro familiari;
  - › ai giovani fino all'età prevista per l'adempimento dell'obbligo scolastico ai fini del conseguimento del titolo di studio o della qualifica professionale, ove le stesse non rientrino già nell'ambito della legge 8 marzo 2003, n. 53;
  - › ai lavoratori al fine di potersi riqualificare e trovare nuove occasioni lavorative;
  - › ai soggetti appartenenti a categorie fragili, emarginate o disagiate e/o alle famiglie e alle reti sociali di tali soggetti;
  - › ai volontari e ai lavoratori degli Ets e degli enti pubblici e privati che operano nei settori di interesse generale di cui all'articolo 5;
  - › a persone che intendano impegnarsi – come lavoratori o volontari – nelle attività degli Ets, al fine di acquisire le adeguate competenze e motivazioni;
  - › ad altri Ets o enti senza scopo di lucro, nelle materie relative alle attività di cui all'articolo 5 del Dlgs 117/2017.

Le attività possono spaziare nelle varie forme della cultura, fra cui cinema, teatro, musica, arti figurative e coreutiche, alimentazione, letteratura, studio assistito, esercitate all'interno dei luoghi preposti all'istruzione primaria e secondaria, così come in qualunque luogo in cui gli Ets si

trovino ad operare. La finalità educativa deve essere intesa in una interpretazione ampia, capace di adattarsi nello spazio e nel tempo a contesti, luoghi e culture differenti tra loro. Dunque, la declinazione concreta di tali attività potrebbe comprendere, a titolo puramente esemplificativo e non esaustivo: formazione insegnanti di sostegno e proprio personale; attività oratoriale; alfabetizzazione finanziaria, anche come contrasto alla discriminazione delle donne; formazione su valori mutualistici; formazione sui corretti stili di vita; formazione nell'ambito delle attività di interesse generale, formazione nell'ambito di università popolari.

Al criterio di destinazione sopradescritto appare coerente aggiungere quelli individuati dalla prassi di fonte tributaria (cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate 22/E-2008, in materia di attività educative/didattiche/formative esenti da Iva). Mutuando i contenuti della citata circolare, potrebbero pertanto essere considerate attività culturali di interesse sociale con finalità educativa le seguenti:

- › quelle svolte da Ets "nelle materie presenti negli ordinamenti scolastici di competenza del ministero della Pubblica Istruzione" (es. attività corsistiche di lingua inglese, informatica, lingua italiana, sport ed educazione fisica, educazione musicale...);
  - › quelle svolte da Ets "nelle materie di competenza di soggetti pubblici diversi dall'Amministrazione della Pubblica Istruzione (regioni, enti locali...)" cui si aggiungeranno le attività culturali svolte nell'ambito di rapporti con gli enti pubblici disciplinati dal titolo VII del codice e, in genere, nell'ambito di rapporti di convenzione, accreditamento o patrocinio con/da la PA.
2. Lettera 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.

La categoria delle attività di interesse generale descritte alla lettera i) deve essere opportunamente distinta in due classi:

- › l'organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale;
- › le 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".

Presso la seconda categoria, si deve ritenere che il requisito dell'interesse generale sia giudicato immanente dal legislatore, alla stregua della più parte delle attività elencate in articolo 5, e tanto sia in ragione del tenore letterale della disposizione, sia alla luce di una sua interpretazione sistematica, atteso l'ancoraggio diretto del profilo oggettivo delle attività in parola (promozione della cultura e pratica del volontariato e delle attività di interesse generale) con il valore e la funzione sociale dichiaratamente riconosciuta agli Ets (v. articolo 2,

Codice del Terzo settore), da cui discende la legislazione particolare ad essi riservata.

L'interesse sociale costituisce, viceversa, il requisito supplementare dichiaratamente richiesto alle attività del primo tipo, ai fini della loro riconduzione entro il perimetro dell'interesse generale.

Non è dunque sufficiente che un'attività sia oggettivamente qualificabile come - ad esempio - ricreativa, ma è necessario che questa riveli attitudine a svolgere quella funzione sociale geneticamente acclusa all'identità peculiare dell'ente di Terzo settore.

La funzione sociale delle attività interessate va osservata alla luce delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale richiamate dal legislatore tra i requisiti che caratterizzano lo schema identitario e di azione dell'ente, nel caso di specie, in sede di dispiegamento delle attività *de quibus*.

Si può ritenere che ogni attività culturale, artistica o ricreativa che abbia come scopo la sensibilizzazione della collettività ai principi e valori della Costituzione italiana<sup>1</sup>, rientri autonomamente nel quadro di quelle di interesse sociale, ivi inclusa ogni attività che operi nel contesto del sostegno:

- › alle pratiche di cittadinanza attiva, alla coltivazione dei doveri sociali, alla rivendicazione consapevole dei diritti, civili e sociali, della persona;
- › allo sviluppo di iniziative destinate alla cura delle persone e/o dei beni comuni;
- › alla promozione e al consolidamento dei legami generativi o rigenerativi della coesione sociale, ossia dei legami sociali basati su inclusione, condivisione, identità, solidarietà e mutuo aiuto, presso gruppi di individui, famiglie, comunità<sup>2</sup> e reti sociali/associative, e tra ciascuno di questi e gli altri gruppi.

Il denominatore comune dei sopra elencati ambiti risiede, a ben vedere, nella loro idoneità a dare forma espressiva ad azioni tese a realizzare quel principio di eguaglianza sostanziale (articolo 3 Cost.) che costituisce uno degli assiomi della nostra costituzione.

Occorre rilevare, in base a tale tassonomia, la necessità di riconoscere sia forme di partecipazione e solidarietà che si

dispiegano a favore di realtà sociali plasticamente collocate in condizione di svantaggio (e tale è il ruolo delle attività "di cura", si pensi ad un'organizzazione di volontariato che organizza iniziative di socialità e gioco a favore di minori disagiati per contesto sociale e/o economico o in condizioni di fragilità per cause di salute), sia iniziative che sviluppano un'azione assiologicamente preventiva del disagio. In quest'ambito si collocano le esperienze delle formazioni sociali tese a rafforzare i legami tra le persone e le comunità, a sensibilizzare ai principi della tolleranza e dell'inclusione, a strutturare situazioni di aggregazione, condivisione e socialità allo scopo di generare anticorpi a contrasto dei fenomeni di marginalità sociale, culturale e lavorativa atte a minare non solo l'integrità e la dignità della persona, o comunque a contrastarne la piena affermazione, ma a retroagire anche in termini metasociali, indebolendo le trame del tessuto civile e creando le condizioni, rispettivamente, o di una restituzione modesta del contributo della persona alla sua crescita ed a quella del Paese, o alla generazione di contesti e reazioni deteriori, idonei a destabilizzare la coesione ed il sistema "naturale" dei valori nelle comunità.

Rientrano, altresì, in questo ambito tutte le attività volte alla messa a disposizione della collettività di beni, progetti e percorsi d'arte e cultura, quali centri culturali e biblioteche/mediateche così come la tutela e la valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio non rientranti nel codice dei beni culturali (ad esempio, l'arte contemporanea).

Secondo questa lettura costituzionalmente orientata, si deve ritenere che ogni attività svolta negli ambiti dedotti (ricreativi, culturali ecc.) e finalizzata all'obiettivo predetto, rientri nel novero di quelle di interesse sociale, e dunque soddisfi la caratterizzazione dell'interesse generale richiesto.

Si deve altresì conseguire che la relazione di tipo mutuale diretto tra Ets e la collettività/comunità di riferimento incardinata in un rapporto associativo - strutturato secondo le norme particolari stabilite dal Codice - vada a soddisfare il sopra richiamato criterio, attesa l'immanenza dell'interesse tutelato (partecipazione solidale) allo schema mutuale di cui è causa<sup>3</sup>.

1. I principi che devono essere promossi sono tutti quelli della nostra Carta costituzionale e altresì quelli protetti in altra sede legale ma comunque attinenti a diritti essenziali della persona (ad esempio, il diritto alla privacy). A mero titolo esemplificativo e non esaustivo giova menzionare: il diritto al lavoro, l'uguaglianza, la non discriminazione, la libertà personale, la laicità dello Stato, la libertà religiosa, il diritto di associazione, la promozione e lo sviluppo della cultura e dell'arte in tutte le loro espressioni nonché della ricerca, la tutela del paesaggio e dell'arte, il ripudio della guerra, la giustizia, il diritto alla salute, l'assistenza alle categorie fragili e ogni altro principio cardine della nostra Nazione, la sussidiarietà e la mutualità, la partecipazione democratica e la cittadinanza attiva, il diritto all'esercizio della libertà di stampa, di pensiero e di espressione, la solidarietà intergenerazionale, la coesione sociale e la sua espressione attraverso la socialità, il diritto all'istruzione ed il sostegno ad iniziative di generatività/rigenerazione sociale rivolte, in particolare, ai giovani e agli anziani.

2. Il concetto di comunità è qui inteso sia come prossimità di luogo, che crea senso di appartenenza indipendentemente dalle relazioni interpersonali e dai valori dei singoli, sia come prossimità di relazione, in cui il senso di appartenenza è indipendente dalla dislocazione spaziale dei componenti perché costruito sulla adesione consapevole a valori e progetti condivisi

3. Ferma la rispondenza del tipo di attività a quelle richieste (culturali, artistiche, ricreative).



In base a quanto sopra, qualificano in termini genetici l'interesse sociale, tutte quelle attività di tipo ricreativo, culturale ed artistico rivolte alle seguenti collettività o formazioni sociali (criterio di destinazione):

- a. associati e loro familiari, partecipanti a reti associative;
- b. persone e famiglie in contesti di aggregazione, socialità, solidarietà e condivisione;
- c. lavoratori, volontari e beneficiari delle azioni mutuali;
- d. categorie fragili, emarginate, svantaggiate e/o beneficiari di attività di interesse generale e i loro familiari;
- e. gli enti senza scopo di lucro che operano nei settori di interesse generale di cui all'articolo 5;
- f. i volontari e i lavoratori degli Ets e degli enti pubblici, nonché degli enti privati che operano nei settori di interesse generale di cui all'articolo 5.

Un criterio ulteriore, distinto dal precedente, che consente l'individuazione di attività rilevanti, discende dagli schemi di azione e/o di contesto in cui l'attività è realizzata. A tale proposito si evidenziano connotati in linea con l'individuazione di un interesse diffuso meritevole di tutela negli ambiti dedotti, in ordine alle seguenti fattispecie:

1. nell'ambito di rapporti con gli enti pubblici disciplinati dal titolo VII del codice e, in genere, nell'ambito di rapporti di convenzione, accreditamento o patrocinio con/da la PA o altri enti pubblici;
2. in luoghi "socialmente sensibili" quali periferie cittadine, luoghi da recuperare a vantaggio dell'interesse generale e della comunità, immobili in concessione/comodato/uso da PA;
3. attività, svolte negli ambiti enunciati dalla disposizione o in stretta complementarietà con queste, a cui l'ordinamento ha già riconosciuto meritevolezza di tutela (es. legislazione regionale sul turismo sociale ed eco-sostenibile, attribuzione di benefici contributivi o fiscali stabili);
4. attività a cui i beneficiari accedano gratuitamente.

Sarà onere dell'ente richiamare in sede statutaria o regolamentare, o negli atti deliberativi adottati dagli organismi a corredo delle previsioni generali o specifiche di statuto, il/i riferimento/i normativo/i invocato/i a termini del precedente *sub* 3), per le finalità qui dedotte.

3. Lettera k): Organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso.

Rientrano in questo ambito le attività che soddisfano in via diretta e non mediata l'interesse sociale, in via preminente e non residuale. Si tratta pertanto dell'organizzazione di viaggi, soggiorni, pellegrinaggi, gite ed escursioni la cui destinazione miri in via primaria ad accrescere la persona umana sotto tale profilo, anche con presenza di personale qualificato che funga da guida per i fruitori.

Come per le lettere d) ed i) le attività, inclusa la gestione delle strutture volte a raggiungere l'interesse sociale, – anche attraverso esperienze di integrazione e inclusione - possono essere identificate ricorrendo alle caratteristiche dei gruppi beneficiari (corpo associativo dell'Ets o specifiche comunità individuate negli statuti, categorie svantaggiate, beneficiari di attività di interesse generale, staff e volontari che si interfacciano con questi gruppi) o alle modalità e ai contesti di erogazione (nell'ambito di rapporti con la PA, in luoghi socialmente sensibili, in ambiti specialmente tutelati dall'ordinamento).

Sono sempre considerate attività turistiche di interesse sociale le attività che siano svolte in stretta complementarietà con quelle di interesse generale, sempreché riferite ai medesimi destinatari di queste ultime.

Le attività turistiche di interesse sociale si richiamano a criteri di esercizio/configurazione come precisati nella relazione finale della conferenza di Montreal del 1996, "per una visione umanistica e sociale del turismo":

- g. Le attività proposte integrano gli obiettivi umanistici, pedagogici e culturali del rispetto e dell'affermazione della persona.
- h. Il pubblico a cui ci si rivolge è identificato chiaramente, senza alcuna discriminazione razziale, culturale, religiosa, politica, filosofica, sociale.
- i. Il prodotto proposto comprende come parte integrante un valore aggiunto non economico.
- j. Si esprime chiaramente la volontà di un inserimento che non deturpi e non perturbi l'ambiente locale.
- k. I documenti contrattuali definiscono chiaramente le caratteristiche dell'attività ed i prezzi.

Questi ultimi saranno compatibili con gli obiettivi sociali perseguiti. Le eccedenze di esercizio vanno, in tutto o in parte, reinvestite per il miglioramento dei servizi offerti al pubblico.

l. La gestione del personale è conforme alla legislazione sociale, persegue finalità di valorizzazione ed implica una formazione permanente appropriata.

Ai fini della definizione di attività turistiche di interesse sociale, si specifica in merito al punto l) sopra richiamato, che la gestione del personale dovrà essere conforme alla legislazione del lavoro, tenendo adeguatamente in conto la necessità di tutelare, valorizzare e formare in modo continuativo anche i volontari.

In sede supplementare rispetto ai criteri di cui sopra, nell'esercizio delle attività turistiche qui dedotte il perseguimento, anche in via non concorrente, di obiettivi di equità e partecipazione, sostenibilità ed inclusione, soddisfa in ogni caso le condizioni dell'interesse sociale.

A termini definitivi sintetici:

- > per turismo equo e partecipativo deve intendersi l'attività turistica che si propone, da un lato, di conseguire una equa

remunerazione delle comunità locali presso cui il turismo impatta e, dall'altro, la costruzione di relazioni positive e consapevoli tra le popolazioni ospitanti ed il turista;

- › per turismo sostenibile, si intendono le attività turistiche la cui attuazione si ispira ai criteri dell'economia circolare, in base alla definizione a tal fine restituita in sede normativa europea, con specifico riguardo alla Comunicazione della Commissione Europea al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle Regioni, n. 670 del 21 dicembre 2005 (COM(2005) 670), e più in generale, le attività di eco-turismo volte a promuovere, a titolo esemplificativo e non esaustivo, la sostenibilità ambientale, la conservazione e il ripristino della biodiversità, l'efficientamento energetico, il contrasto al cambiamento climatico, la riduzione dell'inquinamento e del dispendio idrico;
- › per turismo inclusivo, le attività che promuovono la fruizione delle attività turistiche in contesti di condivisione partecipata e plurale, dove siano accolte e valorizzate, sia sul piano individuale che collettivo, le differenze etniche, culturali, religiose, politiche, di genere, psicofisiche, economiche e sociali.

#### 4. Lettera h): Ricerca scientifica di particolare interesse sociale.

Nell'ambito della ricerca scientifica, non è sufficiente il mero "interesse sociale" (che può astrattamente ritenersi verificato per ogni nuova scoperta dell'umanità), ma è previsto un rafforzamento di tale concetto mediante l'aggettivo "particolare". Tale particolarità deve verificarsi in relazione all'oggetto stesso della ricerca, che deve consentire direttamente un beneficio sociale per la collettività, con ciò dovendosi intendere la tutela dei principi costituzionali, non solo in via indiretta o mediata.

Il Dpr 135/2003 contiene già una definizione di ricerca scientifica di particolare interesse sociale riferita alle Onlus. Tale Dpr è citato all'articolo 79, laddove si elencano le attività considerate non commerciali. Pertanto, sembra opportuno che la definizione di ricerca scientifica di particolare interesse sociale esercitabile da un Ets prenda quale base questo Dpr, per ampliarlo. In tal modo, la ricerca scientifica considerata non commerciale ai fini fiscali sarà un sottoinsieme di quella di cui all'articolo 5. Il Dpr 135/2003 elenca le seguenti attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale:

- m. prevenzione, diagnosi e cura di tutte le patologie dell'essere umano;
- n. prevenzione e limitazione dei danni derivanti da abuso di droghe;
- o. studio delle malattie ad eziologia di carattere ambientale;
- p. produzione di nuovi farmaci e vaccini per uso umano e veterinario;
- q. metodi e sistemi per aumentare la sicurezza nella categoria agroalimentare e nell'ambiente a tutela della salute pubblica;

- r. riduzione dei consumi energetici;
- s. smaltimento dei rifiuti;
- t. simulazioni, diagnosi e previsione del cambiamento climatico;
- u. prevenzione, diagnosi e cura di patologie sociali e forme di emarginazione sociale;
- v. miglioramento dei servizi e degli interventi sociali, sociosanitari e sanitari.

Ai fini della definizione di ricerca scientifica di particolare interesse sociale, le attività di cui alla lettera p) sopra richiamata devono intendersi riferite allo sviluppo, più che alla produzione, di farmaci e vaccini per uso umano e veterinario.

Questa elencazione è un buon punto di partenza, ma deve essere estesa al fine di ricomprendere nuove fattispecie, quali, a titolo di esempio:

- w. ricerche su supporti a prese di decisione di persone con disabilità intellettiva e percorsi per la loro autonomia;
- x. ricerche su modelli di relazione tra Ets e tra Ets e istituzioni e in genere su modelli di funzionamento del sistema Terzo Settore quali reti, amministrazione condivisa;
- y. ricerca su origine dei fenomeni migratori;
- z. ricerche su promozione e tutela dei diritti umani;
- aa. prevenzione sanitaria e prevenzione legata ai corretti stili di vita;
- bb. prevenzione in materia ambientale (in senso ampio), compresa quella relativa al contenimento dell'emissione di Co<sub>2</sub>;
- cc. sviluppo di tecnologie per applicazioni sociali;
- dd. ambientale (in senso ampio: salvaguardia del pianeta);
- ee. tutela e valorizzazione del patrimonio artistico, culturale e naturalistico;
- ff. tutela dei diritti civili e politici delle persone;
- gg. sociale e sociologico;
- hh. ricerca su modelli economici e di analisi di impatto in grado di integrare le dimensioni sociale, ambientale e della soddisfazione di vita;
- ii. responsabilità sociale dei *social media* e del loro utilizzo.

In conclusione, si sottolinea come l'interesse sociale, soprattutto se particolare, fatichi a trovare una connotazione rigida nello spazio e nel tempo. A tal fine, appare desiderabile considerare come attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale tutte le attività di ricerca relative agli ambiti di intervento elencati dall'articolo 5, comma 1, del Dlgs 117/2017 o che favoriscano lo sviluppo delle stesse. Tale fluidità temporale dell'interesse generale e sociale appare peraltro in linea con quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 5 del Codice Terzo Settore, che prevede la possibilità per la Presidenza del Consiglio di aggiornare nel tempo, tramite decreto, l'elenco delle attività che un ETS può svolgere nell'interesse generale/sociale della collettività. ●



## RICONOSCIMENTO DELLA PERSONALITÀ GIURIDICA

# Iscrizione nel Runts e acquisto della personalità giuridica

Enrico Maria Sironi

*Il notaio menziona nell'atto costitutivo la volontà espressa da fondatore o costituenti l'associazione di ottenere l'iscrizione al Runts non solo con efficacia costitutiva di Ets, ma anche per l'acquisto della personalità giuridica*

**T**radizionalmente l'ordinamento giuridico subordina ad un provvedimento amministrativo, detto "riconoscimento", l'acquisto della personalità giuridica degli enti privati senza scopo di lucro, cui si ricollega la cosiddetta "autonomia patrimoniale perfetta", cioè la separazione del patrimonio dell'ente rispetto a quello degli associati, degli amministratori ed in genere di coloro che agiscono in nome e per conto dell'ente. Più precisamente, il Codice civile del 1942 ricollegava l'acquisto della personalità giuridica al «*riconoscimento concesso con decreto del Presidente della Repubblica*» (o, per determinate categorie di enti, con decreto prefettizio, su delega del Governo) e, parallelamente, all'approvazione dell'autorità governativa erano subordinate anche le relative modifiche statutarie.

La promulgazione della carta costituzionale, che ha riconosciuto «*i diritti inviolabili dell'uomo sia come singolo sia nelle formazioni sociali dove si svolge la sua personalità*» (articolo 2) e sancito il

diritto dei cittadini di «*associarsi liberamente, senza autorizzazione, per fini che non sono vietati ai singoli dalla legge penale*» (articolo 18), ha idealmente avviato il percorso verso il superamento di ogni discriminazione a danno degli enti non lucrativi e della discrezionalità nel riconoscimento della personalità giuridica.

Solo con il Dpr 10 febbraio 2000, n. 361, che ha affidato alle Prefetture (o alle Regioni e alle Province autonome, per gli enti che operano nei limiti del loro territorio) la tenuta del Registro delle persone giuridiche, si è idealmente superato il tradizionale regime "concessorio" della personalità giuridica, prevedendo che «*le associazioni, le fondazioni e le altre istituzioni di carattere privato acquistano la personalità giuridica mediante il riconoscimento determinato dall'iscrizione nel registro delle persone giuridiche*», previa verifica da parte della pubblica autorità «*che siano state soddisfatte le condizioni previste da norme di legge o di regolamento per la costituzione dell'ente, che lo scopo sia possibile e lecito e che il*

*patrimonio risulti adeguato alla realizzazione dello scopo*». Tuttavia, anche dopo il Dpr 361/2000, sono rimasti nel sistema ampi spazi di discrezionalità, in particolare riguardo alla verifica dell'adeguatezza del patrimonio.

## PERSONALITÀ GIURIDICA

Alla luce di quanto sopra, appare evidente come il nuovo sistema per il conseguimento della **personalità giuridica**, introdotto per gli **Ets** dall'**articolo 22 del Codice del Terzo settore**, rappresenti un vero e proprio salto di qualità, ancorché limitato agli enti che chiedono l'iscrizione nel Runts, consentendo, finalmente, di superare nei fatti il sistema concessorio della personalità giuridica, in attuazione dei principi costituzionali.

## La costituzione dell'Ets, la personalità giuridica e il ruolo del notaio

### Conseguimento della personalità giuridica per gli enti di nuova costituzione

Il nuovo sistema per l'acquisto della personalità giuridica degli

Ets - in perfetta analogia con il regime delle società di capitali (che acquistano la personalità giuridica con l'iscrizione nel Registro delle imprese, previo controllo di legalità da parte del notaio) - prevede che la **personalità giuridica** si acquista mediante **l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore** ed affida al **notaio** che ha ricevuto l'atto costitutivo, cui compete la legittimazione a chiedere l'iscrizione dell'ente, la preventiva verifica in ordine alla conformità alla legge ed alla sussistenza del patrimonio minimo.

#### UN SISTEMA "SPECIALE"

Deve, preliminarmente, essere chiarito il rapporto tra i due diversi procedimenti per l'ottenimento della personalità giuridica degli enti privati senza scopo di lucro: quello previsto dal Dpr 361/2000 e quello disciplinato dall'**articolo 22 Cts**. Quest'ultimo procedimento si pone come un **sistema "speciale"**, espressamente «*in deroga al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361*», in quanto tale applicabile ai soli Ets, per i quali costituisce, peraltro, il percorso esclusivo: la conferma viene sia dal comma 2 dell'articolo 22 Cts, che configura la presentazione della domanda di iscrizione entro 20 giorni come un vero e proprio dovere professionale per il notaio, escludendo ogni possibile facoltatività (o esonerazione), sia dal comma 3 del medesimo articolo, il quale, in caso di diniego motivato del notaio a chiedere l'iscrizione dell'ente nel Runts, non legittima gli amministratori a presentare domanda al prefetto (o alla regione) secondo il (diverso) procedimento disciplinato dal Dpr 361/2000, ma semmai a presentare direttamente la domanda di iscrizione al Runts.

Il procedimento per l'acquisto della personalità giuridica degli Ets, dunque, trova la sua disciplina nell'articolo 22 Cts e negli articoli 15 e seguenti del Dm 15 settembre 2020, n. 106 del Ministro del Lavoro.

Elemento qualificante della disciplina è l'affidamento al notaio «*che ha ricevuto l'atto costitutivo di un'associazione o di una fondazione del Terzo settore, o la pubblicazione di un testamento con il quale si dispone una fondazione del Terzo settore*» del compito di provvedere ai preventivi **controllo di legalità** e verifica di **sussistenza del patrimonio minimo**, per poi depositare l'atto costitutivo con i relativi allegati e la documentazione prescritta dall'articolo 16 del Dm 106/2020 nel Runts entro i successivi 20 giorni, richiedendo l'iscrizione dell'ente.

#### LA VOLONTÀ ESPRESSA DI OTTENERE L'ISCRIZIONE AL RUNTS

A ciò consegue, logicamente, l'evidente necessità che il notaio documenti, mediante apposita menzione nell'atto costitutivo, la **volontà espressa** dal fondatore o dai costituenti l'associazione di ottenere l'iscrizione al Runts, specificando la relativa sezione tra quelle indicate nell'articolo 46 Cts.

L'**iscrizione nel Runts** ha, dunque, efficacia costitutiva non solo della **qualifica di Ets**, ma anche al fine dell'**acquisto della personalità giuridica**.

Solo quando non ritenga sussistere le condizioni richieste dalla legge per la costituzione dell'Ets, il notaio non dovrà depositare la domanda, essendo in tal caso tenuto a darne comunicazione tempestiva

(comunque entro 30 giorni) e motivata ai fondatori o agli amministratori, i quali potranno, come anche ciascun associato, richiedere l'iscrizione dell'ente nel Runts nei 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione di diniego del notaio.

#### IL CONTROLLO DEL NOTAIO

I contenuti e l'ambito del controllo notarile sull'atto costitutivo di un Ets con personalità giuridica sono declinati dall'articolo 16 del Dm 106/2020: si tratta di un **controllo di legalità formale e sostanziale**, essendo esclusa ogni valutazione di merito in ordine allo scopo dell'ente.

La verifica sostanziale, dunque, impone al notaio di accertare la sussistenza nell'atto costitutivo sia degli elementi prescritti dal Codice civile in relazione al tipo di ente (associazione o fondazione), sia di quelli specificamente previsti dal Dlgs 117/2017 con riguardo alla qualifica normativa dell'ente quale Ets, nonché relativamente alle particolari categorie di enti disciplinate dal Cts (Odv, Aps, enti filantropici ecc.) ed alla specifica sezione del Runts nella quale si intende ottenere l'iscrizione. È noto, infatti, che per le differenti, particolari categorie di Ets, disciplinate nel Titolo V del Codice del Terzo settore, sono previsti specifici requisiti, vuoi quanto alla composizione della base associativa (almeno sette soci per Odv e Aps, ad esempio), alla denominazione (che, per determinate categorie di Ets, deve contenere la relativa indicazione), all'ordinamento ed all'amministrazione dell'ente ecc.

Non è previsto che il notaio assuma alcun provvedimento espresso in esito alla verifica della sussistenza delle condizioni

previste dalla legge per la costituzione (salvo, in caso di esito negativo, il già richiamato obbligo di comunicare il proprio diniego motivato agli amministratori o ai fondatori), risultando implicitamente l'esito positivo della verifica dalla presentazione della domanda di iscrizione dell'ente nel Registro. Nessuna specifica attestazione in proposito è, pertanto, richiesta al notaio.

#### CONSISTENZA PATRIMONIALE

Un'assoluta, positiva, novità della riforma del Terzo settore, che consente il superamento della discrezionalità, dando attuazione ai precetti costituzionali, è la **predeterminazione normativa della consistenza patrimoniale** ritenuta in termini generali adeguata al conseguimento dello scopo degli ETS con **personalità giuridica**: «*si considera patrimonio minimo per il conseguimento della personalità giuridica una somma liquida e disponibile non inferiore a 15.000 euro per le associazioni e a 30.000 euro per le fondazioni*» (articolo 22, comma 4, Cts).

Dette somme devono essere integralmente versate al momento dell'atto costitutivo, il che potrà avvenire mediante deposito delle stesse presso un istituto di credito, che ne rilascerà apposita certificazione (in analogia a quanto previsto per il versamento del capitale delle società per azioni) o anche, più comodamente, al notaio che riceve l'atto costitutivo, mediante versamento sul conto corrente dedicato ai sensi dell'articolo 1, comma 6, della legge n. 147/2013: in tal caso sarà il notaio stesso a consegnare la somma al legale rappresentante dell'ente, dopo la sua iscrizione nel Runts.

L'attestazione della sussistenza del patrimonio minimo richiesto per la costituzione, la cui verifica compete al notaio rogante in conformità all'articolo 22 Cts, potrà essere parte integrante dell'atto costitutivo o consistere in un documento aggiuntivo, da allegare alla domanda di iscrizione al Runts, come riconosciuto dalla circolare del Ministero del Lavoro n. 9 del 21 aprile 2022.

Naturalmente, al notaio compete la verifica del rispetto del minimo patrimoniale anche nel caso in cui il patrimonio iniziale dell'ente sia costituito «*da beni diversi dal denaro*», il cui valore deve essere oggetto di relazione giurata di un revisore legale o di una società di revisione (iscritti nel relativo albo tenuto dal Mef), che sarà allegata all'atto costitutivo. La designazione del perito, in tali casi, compete agli associati o al fondatore, non essendo prevista alcuna regola diversa.

Una corretta ripartizione dei ruoli impone che al notaio compete la verifica del superamento del minimo patrimoniale richiesto dal CTS, mentre la specificazione dell'entità complessiva e della composizione del patrimonio risulteranno dalla documentazione contabile allegata all'atto.

#### L'ufficio del Runts

Considerato l'ambito del controllo omologatorio affidato al notaio, che investe tutti i profili sostanziali dell'atto costitutivo, a carico dell'ufficio del Runts resta esclusivamente il **controllo di regolarità formale**: controllo che si limita, pertanto, alla completezza ed assenza di vizi della documentazione inviata dal notaio, analogamente alle funzioni affidate al Registro delle Imprese

in relazione agli atti costitutivi delle società di capitali e delle cooperative.

Il termine per l'esecuzione del controllo formale da parte dell'ufficio è fissato in **60 giorni** (articoli 22, comma 2, e 47 Cts; articolo 16, comma 3, Dm 106/2020), termine entro il quale deve essere disposta l'iscrizione dell'ente nel Runts, cui consegue la personalità giuridica.

In caso di irregolarità formale della domanda o della documentazione prodotta, l'ufficio Runts invita il notaio a completare, rettificare o integrare la domanda e/o i relativi allegati, fissando un termine di 30 giorni. Decorso ulteriore 30 giorni dalla regolarizzazione a cura del notaio, se non è stata disposta l'iscrizione, «*la domanda si intende accolta*» e la personalità giuridica viene conseguita per silenzio-assenso, così come avviene in caso di decorso dei 60 giorni dalla presentazione della domanda iniziale, senza risposta dall'ufficio.

L'ufficio Runts, in caso di accoglimento della domanda per silenzio-assenso, deve rendere accessibile la documentazione depositata attraverso il portale del Runts, come prevede l'articolo 9, comma 5, Dm 106/2020.

Eccezionalmente, laddove la domanda di iscrizione al Runts venga presentata dagli amministratori, dal fondatore o da ciascun associato (a seguito del diniego del notaio che abbia ritenuto non sussistenti le condizioni per la costituzione dell'ente o il patrimonio minimo), all'ufficio Runts compete lo svolgimento anche dei controlli di legalità (altrimenti affidati al notaio). Anche in questo caso, il Runts può chiedere - entro 60 giorni dalla domanda - di

integrarla, rettificarla o completarla, fissando un termine di 30 giorni. Decorsi ulteriori 30 giorni dal deposito dell'integrazione, però, all'eventuale silenzio dell'Ufficio Runts consegue il rifiuto dell'iscrizione, che «*si intende negata*»: la differente disciplina rispetto al caso in cui la domanda sia stata presentata dal notaio si spiega col fatto che, in questo caso, il diniego del pubblico ufficiale integra un primo, motivato, scrutinio negativo in ordine ai requisiti prescritti.

Se quello descritto è il procedimento previsto per il **conseguimento della personalità giuridica degli enti di nuova costituzione**, occorre analizzare **altre due ipotesi** di applicazione dell'articolo 22 Cts.

***Ente preesistente, senza personalità giuridica, che intende ottenere qualifica di Ets e personalità giuridica***

La prima ipotesi è quella di un ente preesistente, privo di personalità giuridica, che intende ottenere la qualifica di Ets e, con l'iscrizione al Runts, acquisire contemporaneamente anche la personalità giuridica.

Si tratta di un caso espressamente considerato dall'articolo 18 del Dm 106/2020, il quale chiarisce che il termine per la presentazione della domanda di iscrizione, a cura del notaio che ha ricevuto il verbale dell'organo competente a deliberare l'adeguamento dello statuto alle disposizioni del Codice del Terzo settore e la decisione di ottenere la relativa qualifica (assemblea per le associazioni e organo amministrativo, normalmente, nelle fondazioni), è di 20 giorni dalla data della decisione.

Per il resto, la norma rinvia all'articolo 16 Dm 106/2020, nei limiti di compatibilità.

**NOTA BENE**

Nulla di particolare deve essere precisato con riferimento alla verifica della sussistenza dei requisiti prescritti dalla legge, attività perfettamente coincidente con quella dell'atto costitutivo. Quanto all'accertamento del **patrimonio minimo** richiesto per la **personalità giuridica**, invece, si tratta di verificare la consistenza del patrimonio di un ente già operante (con poste patrimoniali attive e passive, quindi), il che porta a riferirsi al concetto di **netto patrimoniale**, il quale potrà emergere da una relazione giurata a cura di un revisore legale (in analogia all'articolo 22, comma 4, Cts), ovvero ad una situazione patrimoniale.

Naturalmente, poiché i bilanci dell'ente non sono, per legge, soggetti al controllo di un revisore legale, occorrerà che detta situazione patrimoniale sia accompagnata dalla relazione di un revisore legale (eventualmente) esterno all'ente, come sottolineato anche dalla nota 34/9184 pubblicata dalla Direzione generale del Terzo settore presso il Ministero del Lavoro in data 16 giugno 2022.

La medesima nota, allineandosi alla massima n. 3 della Commissione Terzo settore del Consiglio notarile di Milano, precisa che detta documentazione contabile (perizia, bilancio, situazione patrimoniale) dovrà avere un aggiornamento temporale non superiore a 120 giorni (in analogia al termine fissato dall'articolo 42 *bis* Codice civile per le perizie necessarie per

le operazioni di trasformazione, fusione o scissione degli enti senza scopo di lucro).

***Ente già iscritto al Runts, privo di personalità giuridica, che intenda conseguirla in un secondo momento***

La seconda ipotesi da considerare è quella di un ente già iscritto al Runts, ma privo di personalità giuridica, che intenda conseguirla in un secondo momento.

Il relativo procedimento, che presuppone l'adozione da parte del competente organo assembleare di una delibera, verbalizzata da notaio ed assunta con le maggioranze richieste per le modifiche statutarie, contenente la decisione di volere conseguire la personalità giuridica (oltre all'approvazione di eventuali modifiche statutarie), è anch'esso disciplinato dall'articolo 18 del Dm 106/2020 ed è praticamente identico al precedente.

**NOTA BENE**

Anche in questo caso, il notaio dovrà verificare, oltre alla sussistenza delle altre condizioni previste dalla legge, la sussistenza del **patrimonio minimo** richiesto per la **personalità giuridica**.

***Ente preesistente e già dotato di personalità giuridica che chiede iscrizione al Runts con effetto costitutivo di Ets***

L'articolo 17 del Dm 106/2020 disciplina un'**ulteriore fattispecie**, che presenta alcune analogie con le precedenti: si tratta del caso in cui un ente preesistente e già dotato di personalità giuridica intenda ottenere l'iscrizione al Runts, la quale, in questo caso, avrà effetto costitutivo della qualifica di Ets (potendo l'ente



fruire della relativa disciplina, anche tributaria), ferma restando la preesistente personalità giuridica.

Il citato articolo 17 Dm 106/2020, in questo caso, riferisce la decorrenza del termine di 20 giorni per la presentazione della domanda di iscrizione, ad opera del notaio, dalla data di ricevimento del verbale di adeguamento dello statuto al Codice del Terzo settore e dichiara applicabili, in quanto compatibili, le disposizioni del precedente articolo 16.

Anche in questo caso, ovviamente, le verifiche inerenti alla sussistenza del **patrimonio minimo** saranno basate sulla medesima documentazione richiesta per le ipotesi sopra considerate, per la quale dovrà essere rispettato lo stesso aggiornamento temporale.

In conformità all'articolo 22, comma 6, Cts, che attribuisce efficacia alle modifiche statutarie degli Ets in dipendenza dell'iscrizione delle relative delibere al Runts (previa verifica del notaio che ha ricevuto il relativo verbale), non si ritiene necessaria alcuna approvazione da parte dell'autorità amministrativa cui era, precedentemente all'iscrizione al Runts, affidato il controllo

sull'ente (prefettura, regione o provincia autonoma).

#### RISCHIO DI DOPPIA ISCRIZIONE

Va evidenziato che, sulla scorta delle osservazioni formulate dal Consiglio di Stato, il Dlgs 3 agosto 2018, n. 105 ha introdotto il comma 1 *bis* dell'articolo 22 Cts, il quale, per **evitare una doppia iscrizione dell'ente** (nel Runts e nel Registro delle persone giuridiche), prevede che all'iscrizione nel Runts consegue la «*sospensione*» dell'efficacia dell'iscrizione nel registro prefettizio, «*fintanto che sia mantenuta*» quella nel Runts.

Poiché «*nel periodo di sospensione, le predette associazioni e fondazioni non perdono la personalità giuridica acquisita con la pregressa iscrizione*», in caso di successiva perdita della qualifica di Ets, riprenderà efficacia l'iscrizione nel registro prefettizio, con conseguente riassunzione in capo all'autorità prefettizia dei poteri di controllo sull'ente.

#### Le imprese sociali

In conclusione, deve essere sottolineato come la qualifica di Ente del Terzo settore compete anche agli enti (anche non societari) che «*esercitano in via stabile e principale un'attività di impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche,*

*solidaristiche e di utilità sociale*», i quali conseguano la qualifica di impresa sociale in conformità al Dlgs 3 luglio 2017, n. 112.

Per le imprese sociali, l'iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese «*soddisfa il requisito dell'iscrizione nel Runts*», in conformità all'articolo 11, comma 3, Cts.

L'articolo 29 Dm 106/2020 prevede le modalità con le quali il Registro delle imprese comunica all'ufficio Runts competente i dati delle imprese sociali iscritte.

#### ISCRIZIONE NEL REGISTRO DELLE IMPRESE

Appare, pertanto, coerente con il sistema della riforma che, per le **associazioni** e le **fondazioni aventi natura di impresa sociale**, la **personalità giuridica** consegua all'**iscrizione nel Registro delle imprese**, previo espletamento da parte del notaio dei medesimi controlli prescritti dall'articolo 22, comma 2, Cts (sussistenza delle condizioni previste dalla legge e del patrimonio minimo): in tale senso la massima del Terzo settore n. 11 del Consiglio notarile di Milano.

Il termine per la presentazione della domanda, in questo caso, sarà di 30 giorni dalla stipula dell'atto costitutivo, come previsto dall'articolo 5, comma 2, del Dlgs 112/2017. ●

## ATTIVITÀ DI VOLONTARIATO E RUOLO DEL VOLONTARIO

# Definizione di volontario e disciplina dell'attività di volontariato nel Cts

Paolo Sanna

*La "trama giuridica" sul volontario si presenta complessa - sintomo di un'armonizzazione difficile da realizzare in toto - in quanto composta da regole generali e da precetti speciali, tanto interni al Cts, quanto extra codicem*

## Quadro normativo

La **legge 106/2016**, contenente la "Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e della disciplina del servizio civile universale", e i relativi decreti legislativi di attuazione hanno introdotto rilevanti novità in materia di attività di volontariato e, soprattutto, di volontari.

In particolare, l'articolo 5 della legge Delega prevedeva, al riguardo, il riordino e la revisione organica della disciplina vigente in materia di attività di volontariato, di promozione sociale e di mutuo soccorso nel rispetto dei principi e dei criteri direttivi contemplati dall'armonizzazione ed il coordinamento delle diverse discipline vigenti, con una valorizzazione dei principi di gratuità, democraticità e partecipazione.

Inoltre, la legge 106/2016 imponeva di riconoscere e favorire, all'interno del Terzo settore, non solo la specificità delle organizzazioni di volontariato *ex lege* 266/1991 e di

quelle operanti nel settore della protezione civile, ma anche le tutele dello *status* di volontario.

*Inter alia*, la normativa del 2016 prescriveva, altresì, l'introduzione di criteri e di limiti relativi al rimborso spese per le attività dei volontari, preservandone il carattere di gratuità e di estraneità alla prestazione lavorativa, nonché, nel più ampio quadro della promozione della cultura del volontariato e della valorizzazione delle diverse esperienze di volontariato, il riconoscimento in ambito scolastico e lavorativo delle competenze acquisite dai volontari.

Tra i **provvedimenti attuativi** della delega in materia, quello che più cattura l'attenzione anche con riferimento alla disciplina del volontario è, senza dubbio, il **Dlgs 3 luglio 2017, n. 117**, recante il "**Codice del Terzo settore**" (d'ora in poi, **Cts**), come in seguito emendato dal **Dlgs 105/2018**.

## NOTA BENE

In coerenza con i principi e i criteri direttivi espressi dalla delega, il **Cts**,

da un lato, **ha abrogato**, tra le altre, **buona parte delle previgenti regole di legge sul volontariato** e, dall'altro lato, **le ha sostituite con una nuova disciplina "armonizzata"**.

Nella prima direzione, già all'atto della sua entrata in vigore (3 agosto 2017), la novella ha disposto, tra le altre, l'espressa "cancellazione" di buona parte delle "storiche" leggi 266/1991 e 383/2000 e, di conseguenza, delle norme in tema di volontari in esse contenute.

Allo stesso modo, anche l'entrata in vigore del **Dlgs 112/2017**, attuativo della delega in tema di impresa sociale, ha rivisto l'intera abrogazione del **Dlgs 155/2006** e della relativa disciplina dedicata ai volontari (alla *vis* abrogativa sono rimaste estranee soltanto le norme sui soci volontari delle cooperative sociali *ex lege* 381/1991).

Con l'attuazione della riforma, dunque, il "groviglio normativo" formatosi, negli ultimi lustri, anche in materia di volontariato ha lasciato spazio alla **nuova**

**disciplina “armonizzata”**

racchiusa in un Titolo *ad hoc* del Cts (il III), intitolato “Del volontario e dell'attività di volontariato”, che ospita gli articoli 17, 18 e 19, rubricati, rispettivamente, “Volontario ed attività di volontariato”, “Assicurazione obbligatoria” e “Promozione della cultura del volontariato”.

Si tratta di regole che, nel loro insieme, si candidano al rango di *lex generalis*, come si evince anche dalla collocazione “topografica” del Titolo che le contiene - non a caso, posto di seguito alle “Disposizioni generali” (del Titolo I) ed a quelle sugli “Enti del Terzo settore in generale” (*sub* Titolo II) - e dall'*incipit* dello stesso articolo 17, primo comma, primo capoverso, dove si afferma che gli enti del Terzo settore «*possono avvalersi di volontari nello svolgimento delle proprie attività*».

Altre norme in materia di volontari, però di carattere particolare, sono racchiuse nei capi I e II del titolo V del Cts, rispettivamente dedicati alle organizzazioni di volontariato (Odv) e alle associazioni di promozione sociale (Aps), nonché, *extra codicem, inter alia*, oltre che nella legge 381/1991 sulle cooperative sociali e **Dlgs 112/2017** sull'impresa sociale, nel **Dlgs 1/2018**, recante il “Codice della protezione civile” e, da ultimo, nel **Dlgs 36/2021**, attuativo della legge Delega di Riforma dello sport quanto agli enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché al lavoro sportivo.

Restando all'enunciazione delle fonti primarie, all'indomani dell'entrata in vigore del Cts, la materia è stata altresì disciplinata, per alcuni aspetti, dalle **leggi regionali** sul Terzo settore (con

particolare riferimento alla fattispecie del volontariato individuale) e dalla **legislazione emergenziale** di contrasto alla pandemia da Covid-19.

Alle fonti di livello primario si aggiungono le norme secondarie contenute nei **decreti attuativi** del Cts, che riguardano la figura dei volontari, in modo diretto e indiretto.

Nel primo caso, si ricordano, ad esempio, alcuni dei contenuti del **Dm 106/2020**, emanato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali *ex* articolo 53, comma 1, Cts, per governare le procedure di iscrizione e tenuta del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (Runts), nonché del **Dm 107/2021**, che - in attuazione di quanto stabilito dall'articolo 6, comma 1, Cts - fissa i limiti entro cui è possibile lo svolgimento di attività commerciali, secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale.

Nel secondo caso, spicca il **Dm 6 ottobre 2021**, emanato dal Ministero dello Sviluppo Economico, di concerto col Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, allo scopo di individuare i meccanismi assicurativi semplificati, con polizze anche numeriche, e disciplinare i relativi controlli, in ottemperanza a quanto previsto dall'articolo 18, comma 2, Cts, per l'assicurazione obbligatoria dei volontari.

Inoltre, nell'ambito di una più ampia tendenza che sembra caratterizzare la prima fase applicativa delle norme del Cts, si segnalano numerosi **atti di soft-law** - come tali non riconducibili alle tradizionali fonti del diritto - emanati dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali con finalità interpretativo-integrativa e, tra

questi, numerose note direttoriali si riferiscono al tema dei volontari.

**TRAMA GIURIDICA**

Da tutto ciò deriva una “**trama giuridica**” sul volontario **piuttosto complessa** - sintomo di un'armonizzazione difficile da realizzare *in toto*, attesa la polimorfia del fenomeno regolato - perché, all'evidenza, composta sia da regole generali, sia da precetti speciali, tanto interni al Cts, quanto *extra codicem*.

In genere, la risoluzione delle antinomie tra le regole di fonte primaria vigenti in materia è affidata al **criterio di specialità** (come indicano, oltre alla previsione dell'articolo 3 del Cts, l'articolo 40 dello stesso Cts, che, per la disciplina di imprese e cooperative sociali, rinvia in modo espresso, rispettivamente al Dlgs 112/2017 e alla legge 381/1991, nonché l'articolo 1, comma 4, del Dlgs 112/2017, che regola i rapporti tra le norme generali sull'impresa sociale e quelle in materia di cooperative sociali, e altresì l'articolo 1, comma 5, del Dlgs 112/2017, che, ancora una volta, si occupa dei rapporti tra la *lex generalis* sull'impresa sociale e la disciplina del Cts; senza dimenticare la disposizione dell'articolo 32, comma 4, del Codice della Protezione civile, che predica l'applicabilità delle norme del Cts al settore regolato «*nei limiti della compatibilità*»).

In questa sede, però, ragioni di sintesi ci costringono a occuparci in prevalenza delle sole norme di parte generale contenute nel Titolo III del Cts, sebbene, nel corso dell'esposizione non mancheranno dei riferimenti alle altre fonti e agli atti di *soft-law* in materia di volontari.



## Definizione di volontario del Cts e suo campo di applicazione

Tra le principali novità introdotte dal Cts, si segnala, *in primis*, la nozione di volontario, che l'articolo 17, comma 2, dello stesso Dlgs 117/2017, definisce nei seguenti termini:

### VOLONTARIO, DEFINIZIONE

«una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del Terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà».

Pur non brillando per sintesi, la disposizione è, senza dubbio, una delle più significative del Cts perché, a differenza di quanto faceva la legislazione previgente, non solo articola, per la prima volta, una nozione di volontario espressa e in chiave soggettiva (riferendosi, innanzitutto ai volontari, anziché all'attività di volontariato) - così da ribadire la dignità di categoria giuridica formale - ma, soprattutto, perché lo fa dandone una definizione generale, autonoma ed unitaria.

### VOLONTARI

I volontari, afferma il Cts, sono **persone**, senza aggiungere altre aggettivazioni, ma pare ovvio che la qualità di volontario possa attagliarsi alle **sole persone fisiche**, anche se prive dello *status civitatis* o stranieri extracomunitari non regolarmente soggiornanti.

In linea generale e salve, dunque, eventuali eccezioni

dettate da specifiche norme del Cts o di settore (ad esempio, in ragione dell'attività svolta), per essere volontari **non sono previsti particolari requisiti di età o specifiche competenze**, ma lo stesso Cts nulla dice sul problema - affrontato, in genere, nella prospettiva del "volontariato organizzato" - se il **minore** di età, in quanto incapace legale di agire assoluto, possa svolgere attività di volontariato tramite un ente: si ritiene, però, che, almeno in punto di principio, la risposta debba essere positiva e ciò valorizzando sia la capacità naturale del minore, sia il ruolo della responsabilità genitoriale.

Secondo l'articolo 17, comma 2, Cts, la scelta del volontario di agire «in favore della comunità e del bene comune» deve essere **libera**: tale requisito, che evoca il più tradizionale elemento della spontaneità già indicato dalla legge 266/1991, sembra indirizzato a enfatizzare la circostanza che la scelta di essere volontario (nei modi più vari) è tale perché non può scaturire da un comando legale, così come, anche in ragione di quella scelta, l'attività del volontario dovrà essere **spontanea**, con immediate ricadute su determinate esperienze - quali, ad esempio, le misure alternative alla pena carceraria o al processo - dove il soggetto (condannato o imputato) "sceglie", ma (poi) non "esercita spontaneamente", perché adempie ad un apposito programma predisposto a monte.

Né, per la stessa ragione (difetto di spontaneità), nonché a causa della remunerazione delle attività da essi prestate (quindi, per mancanza della gratuità) e in virtù delle specificità della disciplina di settore, sono

volontari gli operatori del servizio civile universale, a dispetto del fatto che la stessa legge li definisca «operatori volontari»: anzi, sotto il profilo soggettivo, l'articolo 17, comma 7, Cts, li esclude, in modo espresso, dal raggio di azione del titolo III, come fa, per motivazioni non dissimili, con riguardo al personale impiegato all'estero a titolo di volontario nelle attività di cooperazione internazionale allo sviluppo e agli operatori del Corpo nazionale del soccorso alpino e speleologico (Cnsas).

Inoltre, l'articolo 17, comma 6, Cts, dispone che «non si considera volontario l'associato che occasionalmente coadiuvi gli organi sociali nello svolgimento delle loro funzioni»: stavolta però l'esclusione non riguarda il solo titolo III, ma l'applicazione dell'intera disciplina del Cts.

Diversamente, a tale ultimo proposito, con **nota 9 luglio 2020, n. 6214**, il Ministero del Lavoro ha precisato che, qualora svolgano la loro funzione **in modo gratuito**, la qualifica tecnica di volontari, con applicazione della relativa disciplina, è riferibile **anche ai membri degli organi sociali**, in quanto, nel caso considerato, l'attività da essi esercitata risponde ai requisiti declinati dall'articolo 17, comma 2, Cts (in sostanza, nel concetto di attività di volontariato non rientra unicamente quella rivolta, in via diretta, allo svolgimento di una o più attività di interesse generale, costituenti l'oggetto sociale dell'ente, ma altresì l'attività gratuita inerente all'esercizio della titolarità di una carica sociale, poiché strumentale all'implementazione dello stesso oggetto sociale).

**ARTICOLO 71, COMMA 2, CTS**

L'articolo 17, comma 2, Cts si caratterizza per avere attribuito rilevanza giuridica non solo al volontariato svolto mediante enti del Terzo settore (Ets), ma **anche tramite altri enti estranei** al settore considerato **o a titolo individuale** (seppure sempre nel rispetto di alcune delle condizioni previste dagli articoli 17 e seguenti), come prova, sul piano letterale, l'utilizzo da parte della norma definitoria della congiunzione copulativa «*anche*».

Tale novità, da una parte, allinea la nozione di volontario al **principio di sussidiarietà orizzontale** ex articolo 118, comma 4, Cost. (alla cui luce, infatti, «*Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini»* diretta allo svolgimento di attività di interesse generale senza distinguere tra cittadini singoli e associati) e, dall'altra parte, determina importanti ricadute operazionali, quali la possibilità per le Pubbliche amministrazioni di avvalersi di volontari in modo diretto, ossia senza l'intermediazione di enti privati: facoltà in passato negata, ma oggi ammessa tanto dalla giurisprudenza contabile (proprio in virtù della nuova disciplina), quanto, sul piano del diritto positivo, anche da alcune leggi regionali in materia di Terzo settore.

In ogni caso, la definizione di volontario data dall'articolo 17, comma 2, Cts passa altresì dall'individuazione dei destinatari dell'attività di volontariato: si tratta della «*comunità*» e del «*bene comune*» (ma l'articolo 17, comma 2, Cts, parla anche di «*persone e comunità beneficiarie*» dell'azione

del volontario, forse riferendosi in maniera specifica all'attività di *advocacy*).

Ebbene, la valorizzazione delle espressioni «*comunità*» e «*bene comune*» impedirebbe di qualificare in modo automatico come volontario in senso tecnico chi, pur agendo individualmente, in modo personale, libero, gratuito, lo faccia non a beneficio della comunità e del bene comune e per soli fini di solidarietà (come, ad esempio, nel caso di quanti si impegnino a tutelare l'ambiente, a promuovere o ad attuare iniziative culturali), bensì a favore di una persona determinata, per ragioni familiari od anche di amicizia (si pensi all'esempio di chi assista il proprio vicino di casa in occasione di una malattia).

Se ciò fosse corretto, la ragione di questo trattamento potrebbe risiedere nell'esigenza di evitare che simili attività possano essere immediatamente qualificate come di volontariato, mentre, in realtà, potrebbero **dissimulare prestazioni lavorative onerose irregolari**.

**Principio di incompatibilità tra status di volontario e rapporti di lavoro con l'ente di appartenenza**

In una prospettiva più ampia, accertare chi sia volontario sulla base della definizione del Cts è rilevante a più fini, tra cui l'applicazione del principio, sancito in termini generali dall'articolo 17, comma 5, dello stesso Cts, dell'**incompatibilità del relativo status «con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività volontaria»**.

**NOTA BENE**

Il principio espresso dalla norma in esame si applica non solo agli Ets, ma a **tutti gli enti** «*di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività volontaria*».

Non sembra, invece, che, stante l'inapplicabilità dell'intero titolo III «*agli operatori volontari del servizio civile universale*», sia a essi preclusa la facoltà di svolgere attività di volontariato per l'ente in cui prestano servizio in costanza di rapporto.

**INCOMPATIBILITÀ TRA VOLONTARIO E LAVORATORE**

Inoltre, con nota 27 febbraio 2020, n. 2088, il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha chiarito che l'incompatibilità tra lo *status* di volontario e quello di lavoratore per la medesima organizzazione ex articolo 17, comma 5, Cts, deve essere letta **in modo rigoroso**, ovvero riferita anche alla fattispecie del "volontario occasionale" (di cui diremo tra breve).

Nondimeno, dopo l'entrata in vigore del Cts, il principio d'incompatibilità tra lo *status* di volontario (occasionale o meno) e quello di lavoratore, a qualunque titolo, dell'Ets, sembra essere stato messo in crisi dallo stesso legislatore in due diverse occasioni: una prima volta, in sede correttivo-integrativa, dove il Dlgs 105/2018 ha introdotto una mini-deroga al principio ex articolo 17, comma 5, Cts, a esclusivo vantaggio di quanti prestino attività di trasporto malati e di urgenza sanitaria per le organizzazioni operanti nelle province autonome di Trento e Bolzano; una seconda, dalle "Disposizioni urgenti in materia di volontariato", ex articolo 6 del Dl

14/2020, e dalle norme *ex* articolo 2 septies della legge 27/2020, che, nell'ambito delle misure atte a fronteggiare l'emergenza epidemiologica da Covid-19, hanno previsto una deroga al principio di incompatibilità, stavolta non settoriale, ma ampia e indifferenziata (ad eccezione della Protezione civile).

A opinione dello scrivente, i caratteri, rispettivamente, di specialità e di eccezionalità di simili fattispecie derogatorie ne impediscono applicazioni analogiche o estensive «*oltre i tempi e i casi in esse considerati*», né, a maggior ragione, sono in grado di accreditare un'interpretatio abrogans del principio generale sancito dall'articolo 17, comma 5, Cts, che, pertanto, continua senza dubbio a rappresentare uno dei cardini della concezione del "volontariato" delineata dall'ordinamento giuridico vigente.

Tuttavia, con la recente nota del ministero del Lavoro 4011 del 10 marzo 2022, è stato precisato che non sussiste nessuna incompatibilità tra lavoratore e volontario, se le due figure sono svolte all'interno di una rete, purché per enti differenti. L'Amministrazione, infatti, è stata chiamata a rispondere in merito alla possibilità, per un medesimo soggetto, di ricoprire la veste di lavoratore all'interno di un comitato regionale e quella di volontario presso un ente base o comitato di diversa regione appartenente alla medesima rete. Sul punto, il Ministero correttamente richiama la disposizione prevista dall'articolo 17, comma 5, Codice del Terzo settore, che prevede una generale incompatibilità tra la qualità di volontario e qualsiasi forma di

rapporto di lavoro subordinato, autonomo o comunque retribuito con l'ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività.

Una previsione questa che, di fatto, intende valorizzare quelli che sono gli elementi che contraddistinguono la figura del volontario, ovvero la spontaneità e la gratuità della prestazione resa. A tale figura, infatti, potrà essere riconosciuto il solo rimborso delle spese effettivamente sostenute entro determinati limiti previsti dal Cts. D'altro canto, seppure l'intento della norma sia quello di consentire al volontario di essere libero di recedere dalla propria scelta, revocando in qualsiasi momento la propria disponibilità (Corte dei Conti n. 26 del 24 gennaio 2017), correttamente il ministero rileva come l'articolo 17, comma 5, Cts debba essere letto tenendo conto, nel caso di specie, delle peculiarità che contraddistinguono la rete associativa e l'ente di secondo livello. Tali soggetti infatti appaiono, anche sotto il profilo statutario, caratterizzati da un'autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale e contabile. Situazione questa che, secondo il ministero del Lavoro porterebbe a non riscontrare alcuna incompatibilità ai sensi dell'articolo 17 Cts, tenuto conto che le due realtà che si avvalgono della prestazione della medesima persona, l'una sotto la veste di lavoratore e l'altra di volontario, risultano di fatto soggetti distinti e separati.

#### NOTA BENE

Di conseguenza, in linea generale, la circostanza che una persona sia **volontaria** di un ente **e, allo stesso tempo, titolare di una qualunque**

#### forma di rapporto di lavoro

**retribuito con lo stesso ente** di appartenenza o tramite il quale svolge la propria attività volontaria farà scattare la situazione di **incompatibilità** vietata dalla legge, che, se non immediatamente rimossa, potrà determinare, a seconda delle circostanze, la perdita della qualità di volontario ovvero la nullità del contratto di lavoro. D'altro canto, il legislatore ha però teso una mano ai lavoratori subordinati «*che intendano svolgere attività di volontariato in un ente del Terzo settore*» - chiaramente diverso da quello per cui prestano attività lavorativa - prevedendo a loro favore la facoltà di «*usufruire delle forme di flessibilità di orario di lavoro o delle turnazioni previste dai contratti o dagli accordi collettivi, compatibilmente con l'organizzazione aziendale*» (così dispone l'articolo 17, comma 6 *bis*, Cts, introdotto dal Dlgs 105/2018).

#### La gratuità

Il Cts conferma l'impostazione seguita dalla legge 266/1991 in materia di "gratuità" dell'azione volontaria in una serie di disposizioni, quali, ad esempio, quella dell'articolo 17, comma 3, Cts, che statuisce il **divieto assoluto di retribuzione** per l'attività del volontario (sebbene, allo stesso tempo, l'articolo 19 Cts, nel più generale quadro delle misure di promozione della cultura del volontariato, ammetta che il volontario possa acquisire una qualificazione professionale, purché ciò non sia la ragione esclusiva dello svolgimento dell'attività).

#### RIMBORSO SPESE

In questo contesto, **non rappresenta un'eccezione alla gratuità** la previsione (sempre racchiusa

nell'articolo 17, comma 3, Cts) che riconosce all'Ets la **facoltà** (ben espressa dal verbo «*possono*») di rimborsare al volontario «*le spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata, entro limiti massimi ed alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente medesimo*».

Tuttavia la disciplina della “gratuità” contenuta nel Cts non appare del tutto coerente e allineata con le finalità della delega: da un lato, infatti, il Codice conferma l'indubbia centralità della gratuità (evocandola, altresì, nella definizione di volontario e riaffermandola, in modo implicito, tramite il principio di incompatibilità, il divieto di percepire compensi e di ottenere rimborsi spese forfettari, sanciti dall'articolo 17, rispettivamente commi 3 e 5) e, come tale, intende preservarla, dall'altro lato, sembra insidiarla con l'introduzione dei rimborsi spese autocertificati ex articolo 17, comma 4, Cts.

Con la sola eccezione delle attività di volontariato consistenti nella donazione di sangue e di organi, la norma in esame ammette ora il rimborso delle spese sostenute dal volontario anche a fronte di un'autocertificazione «*resa ai sensi*» dell'articolo 46 del Dpr 445/2000, purché l'importo da rimborsare non sia superiore a «*10 euro giornalieri e 150 euro mensili e l'organo sociale competente deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso*».

#### **RIMBORSO AUTOCERTIFICATO**

Se appare del tutto giustificato che l'Ets possa (e, dunque, non debba) rimborsare al volontario «*le spese effettivamente sostenute e*

*documentate per l'attività prestata, entro limiti massimi ed alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente medesimo*», il rimborso autocertificato, benché presidiato dagli indicati limiti quantitativi e procedurali, potrebbe prestarsi a mascherare, almeno in parte, l'erogazione di vere e proprie **retribuzioni occulte**.

Nondimeno, con nota del 22 ottobre 2020, n. 10979, il Ministero del Lavoro ha chiarito che il nuovo meccanismo del rimborso delle spese sostenute dal volontario a fronte di autocertificazione può operare anche con riguardo ai soci volontari delle cooperative sociali (purché, naturalmente, nel rispetto di quanto in merito prevede l'articolo 17, comma 4, Cts).

Per completezza, si segnala che il principio di gratuità, per come articolato dal Cts, era stato inizialmente messo in discussione dall'articolo 29, comma 2, Dlgs 36/2021, mediante l'introduzione della figura dell'“amatore”: infatti, se, da una parte, la norma “sportiva” disponeva che, per lo svolgimento delle loro attività istituzionali, Ssd e Asd, nonché Federazioni sportive nazionali, Discipline sportive associate ed Eps riconosciuti dal Coni avrebbero potuto avvalersi di “amatori”, definendoli in modo analogo a quanto fatto dall'articolo 17, comma 2, Cts (persone che “*mettono a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere lo sport, in modo personale, spontaneo e gratuito*”, esclusivamente per finalità amatoriali, senza fini di lucro, neanche indiretti, e che non possono essere “*retribuite in alcun modo nemmeno dal beneficiario*”), dall'altra, concedeva che per le prestazioni sportive amatoriali

potessero “*essere riconosciuti premi e compensi occasionali in relazione ai risultati ottenuti nelle competizioni sportive, nonché indennità di trasferta e rimborsi spese, anche forfettari*” (con la previsione, però, di un limite massimo annuo pari a euro 10.000, come stabilito dall'articolo 69, comma 2, del Dpr 917/1986, il cui superamento avrebbe determinato, a fini fiscali, la qualificazione delle prestazioni come professionali, per l'intero importo). Ebbene, un decreto correttivo al Dlgs 36/2021, approvato in via definitiva dal Consiglio dei Ministri in data 28 settembre 2022, ha però disposto, *inter alia*, il venire meno della figura dell'“amatore” sostituendola con quella del “volontario” *tout court*, la cui disciplina in materia di gratuità (e non solo) si mostra oggi sostanzialmente in linea – pur con alcune differenze – con le *regulae* dettate dal Cts (per effetto della novella, l'articolo 29, comma 2, del Dlgs 36/2021 dispone, infatti, che, per le prestazioni sportive effettuate, il “volontario” possa avere diritto esclusivamente al rimborso delle “*spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza del percipiente*” e che tali rimborsi non concorrano alla formazione del reddito).

#### **Il registro dei volontari non occasionali e i volontari occasionali**

La lettera dell'articolo 17, comma 1, Cts, impone ai soli Ets di iscrivere in un apposito registro i volontari dei quali si avvalgono per lo svolgimento delle loro attività di interesse generale, a



condizione che essi esercitino la loro attività *«in modo non occasionale»*.

Se la funzione del disposto è abbastanza chiara - e consiste nell'individuare in modo immediato i volontari rispetto a quanti, invece, lo siano appunto solo in via occasionale, ovvero non lo siano affatto (perché, ad esempio, solo soci od associati, oppure lavoratori retribuiti) - **l'assenza di criteri** per stabilire l'occasionalità o comunque di indicazioni relative alla disciplina applicabile alla fattispecie rende assai meno agevole l'individuazione dei volontari occasionali.

Quanto alla definizione dell'**occasionalità**, probabilmente, spetterà agli Ets interessati individuare, con propri regolamenti interni, i criteri per stabilirla a priori (per esempio, mediante la fissazione di un numero minimo di ore di attività volontaria da svolgersi nell'arco di un anno, che, se non raggiunto, determina, appunto, la qualificazione di occasionalità).

A ciò si aggiunga che il Cts non governa funzioni, effetti e portata applicativa della formalità dell'iscrizione dei volontari (non occasionali) nell'apposito registro, salvo precisare che, in ogni caso, tale registro dovrà essere tenuto distinto dal libro degli associati o aderenti (così dispone l'articolo 15, comma 1, Cts).

#### ASSICURAZIONE

Si devono, invece, al **Dm 6 ottobre 2021**, emanato per attuare alcuni aspetti dell'**assicurazione obbligatoria** dei volontari ex articolo 18 Cts, degli importanti chiarimenti inerenti al nuovo registro: salvo rinviare la trattazione del tema

assicurativo all'apposta sezione, per ora basterà anticipare che l'articolo 1, commi 1 e 2, della fonte secondaria, in linea, del resto, con quanto già ipotizzato dalla dottrina, impone all'Ets l'obbligo di assicurare tutti i volontari dei quali si avvale, senza distinguere tra occasionali e non.

Soprattutto, il decreto ministeriale fa luce sugli adempimenti inerenti al nuovo registro dei volontari non occasionali: *inter alia*, l'articolo 3, comma 1, della fonte secondaria obbliga gli Ets interessati a predisporlo nel rispetto delle modalità indicate nel successivo comma 4 e a garantirne la tenuta (allo stesso modo - dispone l'articolo 4, comma 2, del decreto citato - l'Ets dovrà tenere la relativa documentazione per un periodo non inferiore a dieci anni e presentarla in caso di controlli).

Inoltre, allo scopo di assicurarne l'operatività, il registro *«deve essere numerato progressivamente in ogni pagina e bollato in ogni foglio da un notaio o da un pubblico ufficiale a ciò abilitato, che dichiara nell'ultima pagina il numero dei fogli che lo compongono»* (del resto, ancor prima dell'entrata in vigore del decreto ministeriale, in modo analogo si era espresso il Ministero del Lavoro con nota 28 maggio 2021, n. 7780).

#### VOLONTARI OCCASIONALI

Qualora gli Ets interessati si avvalgano di volontari occasionali, il decreto del 2021 consente loro di iscriverli in un'apposita **sezione separata del registro**, con le modalità indicate dall'articolo 3, comma 6.

Infine, in modo innovativo rispetto al passato, l'articolo 3, comma 2, dello stesso decreto

introduce la possibilità di sostituire la tenuta del registro in forma cartacea con un registro di tipo telematico e/o elettronico, previa garanzia dell'inalterabilità del contenuto (a tal fine, è richiamata la disciplina ex articolo 2215 bis, commi 2, 3 e 4, Codice civile): inoltre, nulla toglie che, all'uopo, gli Ets aderenti a una Rete associativa possano avvalersi di sistemi elettronici e/o telematici eventualmente messi a disposizione dalla stessa Rete, purché si tratti di sistemi in grado di garantire l'inalterabilità del contenuto e *«ferma restando la titolarità in capo al singolo ente degli obblighi relativi alla tenuta del registro»*.

#### L'assicurazione obbligatoria

Il Cts non prevede novità di particolare rilievo sul tema dell'assicurazione obbligatoria dei volontari, cui si riferisce l'articolo 18, con una formulazione che, infatti, mima i contenuti degli articoli 4 e 7 della legge 266/1991, non più vigenti.

#### ASSICURAZIONE

In tale senso, l'articolo 18, comma 1, Cts assoggetta tutti gli Ets che si avvalgono di volontari all'obbligo di assicurarli contro infortuni e malattie connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato, nonché per la responsabilità civile verso i terzi.

L'unico elemento di novità rispetto alla legge 266 risiede nel fatto che, in coerenza con l'acquisita trasversalità del volontariato, l'obbligo di concludere i contratti di assicurazione non grava più soltanto sulle Organizzazioni di Volontariato, ma riguarda, appunto, tutti gli Ets che si servono di volontari, fatta



eccezione per quelli delle Cooperative sociali, i quali, *ex lege* 381/1991, restano soggetti all'obbligo di assicurazione presso l'Inail e non fruiscono di una copertura diretta verso i terzi (mentre il Dlgs 112/2017 conferma la disciplina del Cts per i volontari delle Imprese sociali).

Da ultimo, l'articolo 29, comma 4, del Dlgs 36/2021 pone a carico degli enti sportivi dilettantistici che si avvalgono di volontari l'obbligo di assicurarli per la responsabilità civile verso i terzi e, all'uopo, la norma *de qua* rinvia all'applicazione dell'articolo 18, comma 2, Cts.

Sempre nel solco della legge 266/1991, l'articolo 18, comma 2, Cts affida l'individuazione di meccanismi assicurativi semplificati, con polizze anche numeriche, e la disciplina dei relativi controlli, a un provvedimento di fonte secondaria.

Come si è detto più volte, in materia è intervenuto il decreto interministeriale 6 ottobre 2021, che, oltre ad avere chiarito la riferibilità dell'obbligo assicurativo a tutti i volontari, occasionali o meno (cfr. articolo 1, commi 1 e 2), ha definito le caratteristiche delle **polizze assicurative** (cfr. articolo 2) e le modalità di tenuta del Registro dei volontari (vedi *retro*).

#### CONTENUTI DELLE POLIZZE

Ragioni di sintesi impediscono il vaglio dei contenuti delle polizze prescritti dal decreto ministeriale, ma, a tale proposito, si segnala che né il Cts, né le norme secondarie hanno introdotto requisiti minimi di garanzia (si pensi alla previsione di massimali non inferiori a una certa soglia), ovvero divieti di prevedere franchigie o clausole di rivalsa (che, se presenti, potrebbero in concreto rendere vana

la previsione dell'obbligo assicurativo).

Inoltre, la legge esclude *tout court* dal beneficio assicurativo soci o associati che non siano, allo stesso tempo, anche volontari, senza chiarire, però, se, nel caso dell'assicurazione per la responsabilità civile, il riferimento ai soli terzi escluda la copertura assicurativa per i danni cagionati da un volontario a un altro volontario operanti tramite lo stesso ente, ovvero da un volontario a soci od associati sempre appartenenti allo stesso ente. Né la normativa sul Terzo settore risolve il nodo della tutela assicurativa dell'ente per tutti quei casi in cui l'ente stesso sia chiamato a rispondere direttamente nei confronti dei terzi.

Soprattutto, nonostante la dottrina abbia più volte auspicato un intervento sul regime di responsabilità civile dei volontari, il Cts nulla dispone al riguardo e ciò a dispetto del fatto che il riferimento alle «*tutele dello status di volontario*», contenuto nella legge delega, avrebbe forse potuto operare come base normativa per un intervento del legislatore delegato in materia.

Infine, l'articolo 18, comma 3, Cts, prevede che la copertura assicurativa dei volontari è «*elemento essenziale delle convenzioni tra gli enti del Terzo settore e le amministrazioni pubbliche, e i relativi oneri sono a carico dell'amministrazione pubblica con la quale viene stipulata la convenzione*».

#### Alcune norme particolari in materia di Odv e di Aps

Il Cts dedica una **peculiare** disciplina a Odv e Aps, alla cui

luce alcune delle descritte caratteristiche regolative inerenti al volontariato vengono declinate in deroga alla *lex generalis*.

#### ODV E APS

In primo luogo, se tutti gli Ets possono avvalersi di volontari per lo svolgimento delle loro attività di interesse, le **Odv** e le **Aps non "possono", ma**, alla luce di quanto dispongono, rispettivamente, gli articoli 32, comma 1, e 35, comma 1, Cts (entrambi nell'ultimo capoverso), **devono**: nel senso che, per lo svolgimento delle attività di interesse generale, le ultime "devono" avvalersi «*in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati*». Non solo: il Cts impone a Odv e Aps il rispetto di una proporzione quantitativa massima tra il numero dei lavoratori impiegati nell'attività e quello dei volontari, fissata, in entrambi i casi, nel limite, peraltro molto elevato, non superiore al 50% rispetto al numero dei volontari e, stavolta con esclusivo riguardo alle Aps, alternativamente anche al 5% del numero degli associati (come previsto dagli articoli 33, comma 1, ultima alinea, e 36, comma 1, ultima alinea, Cts).

Come ha avuto modo di spiegare il **Giudice delle Leggi (sentenza 72/2022)**, «*la necessaria prevalenza della componente volontaristica nella struttura costitutiva delle Odv si associa al fatto che la disciplina dell'attività di interesse generale di tali enti è permeata da un vincolo particolarmente stringente anche in relazione al modo di svolgimento della stessa, preordinato a esaltare quella caratteristica di gratuità che connota l'attività del volontario*».

Nella stessa occasione, il Giudice delle Leggi ha riconosciuto la natura

inderogabile della specifica proporzione interna stabilita *ex lege*, non senza aggiungere che le norme del Cts permettono l'assunzione di lavoratori nel rispetto di determinati limiti qualitativi, ovvero quando il ricorso al lavoro non volontario sia necessario per «*qualificare o specializzare l'attività svolta*» (inutile dire che, in caso di controlli effettuati dal Runts o dall'Amministrazione fiscale, spetterà agli enti interessati provare la ricorrenza di tali presupposti).

Con **nota 30 novembre 2021, n. 18244**, il **Ministero del Lavoro** è intervenuto sul computo dei volontari in rapporto ai lavoratori impiegati nell'attività di Odv e Aps e ha chiarito che il criterio da utilizzare al riguardo è quello “**per teste**”: pertanto, il dato numerico cui fare riferimento e rispetto al quale ricavare le percentuali richiamate dalle norme del Cts consiste nel contare i volontari iscritti nell'apposito registro tenuto dall'ente ed eventualmente i volontari iscritti nei registri degli enti aderenti dei quali effettivamente l'ente stesso si avvalga. Diversamente, l'articolo 3, comma 3, lettera b), del Dm 107/2021 - attuativo dell'articolo 6, comma 1, Cts – quando si riferisce ai costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nell'apposito registro, non utilizza il criterio “capitario” (ossia quello legato al numero dei volontari), ma valorizza il numero di ore di volontariato da essi svolte, da computarsi in base alla retribuzione oraria lorda prevista dal contratto collettivo per analoga mansione.

Inoltre, all'atto dell'iscrizione al Runts di Odv e Aps, *ex* articolo 47

Cts, per verificare il necessario rispetto dei parametri *ex lege*, l'articolo 8, comma 6, lettera r), del Dm 15 settembre 2020, n. 106, impone che dalle relative domande debbano risultare, inderogabilmente, tra le altre informazioni: «*il numero di lavoratori dipendenti e/o parasubordinati con apertura di posizione assicurativa; il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari dell'ente; il numero dei volontari degli enti aderenti di cui esse si avvalgono*» (analoghi elementi informativi sono richiesti dall'articolo 16, secondo comma, del decreto, anche là dove la domanda di iscrizione al Runts sia presentata *ex* articolo 22 Cts).

#### ODV E APS ISCRITTE AL RUNTS

Tanto è vero che, sempre nelle fattispecie delle Odv e delle Aps, una volta iscritte al Runts, la successiva perdita dello *status* di volontario da parte di un certo numero di persone impiegate nell'attività (ad esempio, a causa della violazione del principio di incompatibilità *ex* articolo 17, comma 5, Cts), in misura tale da mutarne la proporzione quantitativa *ex lege* con il numero dei lavoratori, potrebbe portare alla cancellazione dell'ente dal Registro e, dunque, alla perdita delle relative qualifiche (di Odv o Aps). Quanto alla gratuità, come opportunamente ricorda lo stesso Ministero del Lavoro, con nota 9 luglio 2020, n. 6214, per le Odv, l'articolo 34, secondo comma, del Codice, impone, in modo espresso, l'assenza di compensi per lo svolgimento degli incarichi associativi (eccezione fatta per i componenti dell'organo di controllo quando siano in possesso dei requisiti professionali *ex* articolo 2397 Codice civile), mentre, per gli altri Ets, la previsione dell'attribuzione di un

compenso a favore dei titolari delle cariche sociali è lasciata all'autonomia dell'ente, in ogni caso nel rispetto dei limiti stabiliti dall'articolo 8, comma 3, lettera a), Cts: ne deriva che, con l'eccezione indicata, chi ricopre incarichi associativi in una Odv dovrà sempre farlo a titolo di volontariato.

Nell'ultimo caso, come precisa lo stesso articolo 34, comma 2, ultima alinea, Cts, è però fatto salvo «*il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata ai fini dello svolgimento della funzione*»: la formulazione della norma parrebbe configurare un vero e proprio **diritto al rimborso**, in deroga a quanto previsto dall'articolo 17, comma 3, Cts.

In aggiunta, con specifico riguardo alle Aps, dal combinato disposto degli articoli 17, comma 5, e 36, comma 1, Cts, sembra derivare l'incompatibilità tra lo svolgimento di attività di lavoro e la qualità di associato che presta anche attività di volontariato (diversamente, la legge 383/2000 permetteva a tutti gli associati di prestare lavoro, dipendente o autonomo, a favore dell'Ente).

Infine, con riferimento alle Odv, poiché la normativa ammette, in via espressa, oltre ad associati-volontari, altresì associati non volontari, ma anche volontari non associati, l'incompatibilità sancita dall'articolo 17, comma 5, Cts non dovrebbe riguardare chi, pur associato, non sia allo stesso tempo anche volontario.

In senso contrario si è però espresso il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, che, infatti, con la già citata nota 30 novembre 2021, n. 18244, ha negato la

possibilità per le Odv di ricorrere - pur entro i limiti previsti dall'art. 33 Cts - a prestazioni retribuite svolte dai propri associati (e ciò diversamente da quanto disposto dall'art. 36 Cts per le Aps).

### **Promozione e sostegno del volontariato**

Nel più generale quadro della promozione della cultura del volontariato, il legislatore delegato, tramite l'articolo 19 Cts, rimette a un apposito decreto (che non risulta ancora emanato) la definizione dei criteri per il riconoscimento in ambito scolastico e lavorativo delle

competenze acquisite nello svolgimento di attività o percorsi di volontariato e prevede altresì che, ai fini del conseguimento di titoli di studio, le Università possano riconoscere, nei limiti previsti dalla normativa vigente, **crediti formativi** a favore degli studenti che abbiano svolto attività di volontariato certificate nelle organizzazioni di volontariato o in altri enti del Terzo settore, purché rilevanti per la crescita professionale e per il *curriculum studiorum*.

Allo stesso modo, l'articolo 19 Cts prevede che i volontari possano acquisire crediti

formativi, utili tanto ai fini della formazione professionale, quanto per il compimento di periodi obbligatori di pratica professionale o specializzazione richiesti per acquisire i titoli necessari all'esercizio di specifiche professioni o mestieri, purché svolgano attività di volontariato, regolamentate e certificate, tramite Ets.

Infine, nel quadro delle misure di promozione e di sostegno degli Ets, si segnala, perché molto rilevante, la integrale revisione della disciplina inerente ai Centri di Servizio per il Volontariato disciplinata dagli articoli 61 e ss. Cts.

### **REGIME DI INCOMPATIBILITÀ TRA VOLONTARIO E RAPPORTO DI LAVORO**

**Nota del Ministero del Lavoro n. 4011 del 10 marzo 2022 - Codice del Terzo settore - Articolo 17, comma 5 - Regime di incompatibilità tra volontario e rapporto di lavoro**

Con nota del 25 febbraio u.s. sono stati inoltrati a questa Direzione Generale dalla Direzione Generale dei rapporti di lavoro e delle relazioni industriali due quesiti in forma di interpello ai sensi dell'articolo 9 del Dlgs 23 aprile 2004, n. 124 ad essa trasmessi dal Comitato regionale in indirizzo. La Direzione Generale sopra richiamata ha rappresentato in proposito alla scrivente di non riscontrare in capo al Comitato regionale i requisiti soggettivi necessari per attivare la procedura di interpello; e che in ogni caso possono essere oggetto dell'attività di interpello, quesiti di ordine generale sull'applicazione della normativa di competenza del Ministero, ma non situazioni specifiche riconducibili ad un determinato ente.

Quanto sopra premesso, e con i limiti che comunque devono essere presi in considerazione nel presente riscontro, si riepilogano i due quesiti proposti. In breve, si chiede:

a) se il rapporto di lavoro intercorrente tra un determinato soggetto e un Comitato Regionale sia o meno compatibile con l'attività che il medesimo soggetto svolga in qualità di volontario presso [un ente di base] o un Comitato Regionale di diversa Regione appartenente alla medesima rete nazionale, considerata la distinzione esistente tra il datore di lavoro e l'ente presso il quale il volontario opera e la reciproca autonomia;

b) [...]

Con riferimento al primo quesito, si ritiene utile richiamare la disposizione di cui all'articolo 17, comma 5, del Codice del Terzo settore, che sancisce il principio della incompatibilità della qualità di volontario con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività volontaria, prevedendo altresì una deroga limitata alla legislazione delle province autonome di Trento e Bolzano di cui all'integrazione apportata dall'articolo 5, comma 1, lett. a), del Dlgs 105/2018.

La previsione ha quindi portata ampia e generalizzata, come si evince dal tenore generale della stessa, che fa riferimento a "qualsiasi rapporto di lavoro" e ricomprende anche le entità tramite le quali il socio o associato svolge la propria attività di volontario. Essa va coerentemente rapportata al più ampio inquadramento fornito dai commi 2 e 3 dello stesso articolo 17, secondo cui nel definire il volontario viene innanzitutto evidenziato quale requisito caratterizzante quello della libera scelta, della personalità, spontaneità, gratuità e dell'assenza di finalità di lucro, neanche indirette; in secondo luogo, si prescrive che l'attività del volontario non può essere retribuita in alcun modo, vietando altresì rimborsi spese di tipo forfetario.

Tali prescrizioni rispondono alla finalità di valorizzare la libera scelta della persona come consapevole, informata e non condizionata da uno stato di bisogno, onde preservare la genuinità dell'attività tipica di volontariato, finalizzata a soddisfare bisogni altrui che vadano a beneficio della comunità e del bene comune e non di interessi specifici o di parte, sicché l'attività di volontariato esula da qualunque vincolo di natura obbligatoria. Il volontario (come evidenziato anche dalla Corte dei Conti nella deliberazione Sez. autonomie n. 26 del

24/11/2017) deve potersi sentire sempre libero di recedere dalla propria scelta, revocando in qualsiasi momento la disponibilità dimostrata, senza condizioni o penali, poiché la sua attività risponde esclusivamente ad un vincolo morale. Al contempo, infine, il citato articolo 17, comma 5, intende assicurare una tutela del lavoratore da possibili abusi legati ad attività che non rispondono alle caratteristiche sopra delineate della volontarietà.

Le disposizioni sopra richiamate devono essere poste in relazione con la profilazione organizzativa in cui ciascuna delle entità componenti di una struttura complessa come una rete associativa o un analogo ente associativo di secondo livello sono caratterizzati, anche sotto il profilo statutario, da autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale e operativa.

Quanto sopra considerato, sotto il profilo formale non appare ravvisabile una situazione di contrarietà della situazione prospettata nel quesito rispetto al dettato dell'art. 17, comma 5, del Codice del Terzo settore, considerato che l'ente datore di lavoro e l'ente che si avvale dell'operato volontario, con riferimento alla medesima persona, risultano a tutti gli effetti soggetti distinti e separati.

Le valutazioni espresse in questa sede lasciano ovviamente impregiudicate le prerogative degli organi di vigilanza, qualora siano accertate modalità concrete di svolgimento delle attività oggetto del quesito ivi trattato che possano risultare non rispondenti alla disposizione medesima.

## **REGISTRO DEI VOLONTARI**

### **Dm Sviluppo economico 6 ottobre 2021 - Individuazione dei meccanismi assicurativi semplificati, con polizze anche numeriche, e disciplina dei relativi controlli**

#### **Articolo 1 - Assicurazione obbligatoria degli enti del Terzo settore**

1. Gli enti del Terzo settore, di cui al Dlgs 3 luglio 2017, n. 117, che si avvalgono di volontari, sono obbligati ad assicurarli contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato, nonché per la responsabilità civile per i danni cagionati a terzi dall'esercizio dell'attività medesima.

2. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1, per volontari si intendono i soggetti di cui all'articolo 17 del Dlgs 3 luglio 2017, n. 117 che svolgono la loro attività, anche in modo occasionale, per il tramite degli enti di cui al comma 1.

#### **Articolo 2 - Polizze assicurative**

1. Le polizze assicurative di cui all'articolo 1, del presente decreto, sono stipulate in forma collettiva o in forma numerica dagli enti del Terzo settore, anche per il tramite delle reti associative di cui all'articolo 41 del Dlgs 3 luglio 2017, n. 117, cui essi aderiscono. Le polizze assicurative sono predisposte dalle imprese in modo da garantire la massima trasparenza delle

condizioni e l'assenza di discriminazioni nell'accesso dei volontari alla tutela assicurativa.

2. Le polizze assicurative di cui al comma 1, in forza di un unico vincolo contrattuale, determinano una molteplicità di rapporti assicurativi riguardanti una pluralità di soggetti assicurati, determinati o determinabili, con riferimento al registro di cui all'articolo 3, comma 1, del presente decreto e alla documentazione relativa ai volontari occasionali di cui al comma 6, del medesimo articolo.

3. Le polizze assicurative di cui ai commi precedenti garantiscono tutti coloro che prestano attività di volontariato in modo non occasionale per il tramite di un ente del Terzo settore, sulla base delle risultanze del registro di cui all'articolo 3 del presente decreto alla data di stipulazione delle polizze, coloro che vengono iscritti al suddetto registro in data successiva, nonché i volontari che prestano attività in modo occasionale, anche sulla base di polizze stipulate in forma numerica.

4. Per i soggetti che prestano attività volontaria in modo non occasionale e che sono di conseguenza iscritti nel registro di cui all'art. 3 del presente decreto in data successiva a quella di stipulazione delle polizze, le garanzie assicurative decorrono dalle ore 24,00 del giorno di iscrizione nel registro. Qualora tali soggetti cessino di prestare la loro attività volontaria, con conseguente cancellazione dal registro di cui al citato articolo 3, le garanzie assicurative perdono efficacia dalle ore 24,00 del giorno della cancellazione.

5. Gli enti del Terzo settore che si avvalgono di volontari occasionali, anche in caso di eventi o manifestazioni, stipulano apposite polizze, secondo le modalità di cui al comma 1 del presente articolo, la cui efficacia cessa alle ore 24,00 dell'ultimo giorno di servizio, che deve essere espressamente indicato nella polizza.

#### **Articolo 3 - Adempimenti degli enti del Terzo settore**

1. Ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del Dlgs 3 luglio 2017, n. 117, gli enti di cui all'articolo 1 del presente decreto predispongono un registro dei volontari non occasionali e ne garantiscono la tenuta.

Al fine di garantirne l'operatività, il registro, prima di essere posto in uso, deve essere numerato progressivamente in ogni pagina e bollato in ogni foglio da un notaio o da un pubblico ufficiale a ciò abilitato, che dichiara nell'ultima pagina il numero dei fogli che lo compongono. Gli enti medesimi possono istituire un'apposita sezione separata del registro, ove sono iscritti coloro che prestano attività di volontariato in modo occasionale.

2. In alternativa alle forme di tenuta di cui al comma 1, gli enti possono avvalersi di registri tenuti con sistemi elettronici e/o telematici qualora gli stessi assicurino l'inalterabilità delle scritture e la data in cui le stesse sono

apposte, anche con le modalità di cui all'articolo 2215 *bis*, commi 2, 3 e 4, del Codice civile.

3. Gli enti del Terzo settore possono avvalersi di sistemi elettronici e/o telematici messi a disposizione dalle reti associative di cui all'articolo 41 del Dlgs 3 luglio 2017, n. 117, cui aderiscono, a condizione che detti sistemi rispettino le caratteristiche di cui al comma 2 del presente articolo e ferma restando la titolarità in capo al singolo ente degli obblighi relativi alla tenuta del registro. La rete associativa che mette a disposizione il programma per la gestione del registro dei volontari può accedere ai dati ivi contenuti, anche per le finalità di cui all'articolo 2, comma 1, del presente decreto, ma non può provvedere al loro inserimento o alla loro modifica, che resta in capo all'ente. In caso di fuoriuscita dalla rete associativa, gli enti che hanno utilizzato i programmi informatici conservano copia digitale delle iscrizioni inserite per il periodo di appartenenza alla rete.

4. Nel registro di cui all'articolo 3, comma 1, del presente decreto l'ente del Terzo settore indica, per ciascun volontario:

- a) il codice fiscale o, in alternativa, le generalità, il luogo e la data di nascita;
- b) la residenza o, in alternativa, il domicilio ove non coincidente;
- c) la data di inizio e quella di cessazione dell'attività di volontariato presso l'organizzazione, che corrisponde alla data di iscrizione e cancellazione nel registro.

5. Gli enti del Terzo settore comunicano tempestivamente all'impresa assicuratrice presso cui vengono stipulate le polizze i dati di cui al comma 4, nelle modalità e nei tempi concordati

con l'impresa assicuratrice.

6. Ove l'ente abbia esercitato la facoltà di cui al comma 1, terzo periodo, nella sezione separata del registro dedicata ai volontari occasionali sono indicati i medesimi dati di cui al comma 4. In ogni caso, gli enti del Terzo settore che si avvalgono di volontari occasionali provvedono a raccogliere per ognuno di essi i relativi dati, a conservarli e metterli a disposizione dell'impresa assicuratrice, secondo le modalità concordate con la stessa.

#### **Articolo 4 - Controllo**

1. L'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni Ivass, nell'ambito dell'ordinario svolgimento delle attività e funzioni istituzionalmente attribuite, esercita le funzioni di vigilanza e controllo sulle imprese di assicurazione anche con riguardo alle coperture assicurative disciplinate nel presente decreto.

2. Gli enti del Terzo settore sono tenuti a conservare la documentazione riguardante l'assicurazione dei volontari di cui si avvalgono, sia in modo occasionale che non occasionale, per un periodo non inferiore a dieci anni, e presentarla in caso di controlli da parte dell'ufficio competente del registro unico nazionale del Terzo settore o degli altri soggetti autorizzati.

#### **Articolo 5 - Norme finali e abrogazioni**

1. Il decreto del Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato, in data 14 febbraio 1992, è abrogato.

Il presente decreto è trasmesso ai competenti organi di controllo e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana. ●

**SistemaFrizzera**

**RINNOVA OGGI STESSO  
IL TUO ABBONAMENTO:  
[ilsole24ore.com/rinnovi24](http://ilsole24ore.com/rinnovi24)**

**LA SETTIMANA  
FISCALE**

**24**ORE  
PROFESSIONALE

**NON SEI ANCORA ABBONATO? SCOPRI L'OFFERTA:  
[ilsole24ore.com/riviste](http://ilsole24ore.com/riviste)**

GRUPPO **24**ORE



## FISCALITÀ DIRETTA

# Natura fiscale delle attività e dell'ente del Terzo settore

Mario Di Bella

*Definita un'attività quale commerciale o no, è possibile analizzare la qualifica fiscale dell'Ets "commerciale" o "non commerciale" in base al criterio di prevalenza, ovvero "mettendo sulla bilancia" le varie attività*

**I**l trattamento fiscale degli enti del Terzo settore sarà profondamente innovato quando sarà completamente a regime la parte fiscale introdotta dal nuovo Codice del Terzo settore. In questo momento, senza entrare nel merito specifico, si può affermare che siamo in una **fase di transizione** tra vigenza e ultrattività di norme antecedenti, che saranno abrogate una volta che interverrà la necessaria **autorizzazione della Commissione Europea**, e parziale vigenza di nuove norme introdotte dal Codice.

Per cercare di comprendere le ricadute delle novità introdotte dal nuovo Codice, è necessario analizzare le **attività poste in essere** dall'ente del Terzo settore per capire quando le stesse assumono caratteristica di attività commerciale o non commerciale, per poi passare ad analizzare la qualifica fiscale dell'ente del Terzo settore, attraverso l'analisi delle circostanze che lo qualificano quale ente commerciale o non commerciale.

## NOTA BENE

Anzitutto, dobbiamo chiarire che, per rientrare nell'**applicazione della**

**normativa delineata dal Codice del Terzo settore**, è necessaria l'**iscrizione al Registro unico degli enti del Terzo settore** (Runts).

L'iscrizione al Registro, istituito presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, è facoltativa, ma a tale iscrizione è subordinata la possibilità di fruire delle **agevolazioni** finanziarie, fiscali e di rapporto con gli enti pubblici e di potersi qualificare quali Ets.

Entrando nel merito, primariamente si deve rilevare come non sia stata applicata la revisione della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità di interesse generale e all'impatto sociale generato, prevista dalla legge delega (articolo 9, comma 1, lettera a), della legge 106/2016). Conseguentemente, la **soggettività fiscale**, ovvero la posizione giuridica ai fini fiscali, così come in passato, rimane ancorata non alle finalità perseguite, ma alla **commercialità o meno delle attività svolte**.

Quello che cambia, con l'introduzione delle norme fiscali del Codice, è che saranno variati i parametri e i criteri per stabilire la

natura dell'ente e la rilevanza delle attività che l'ente pone in essere.

## NATURA DELLE OPERAZIONI E DELL'ENTE

Per **distinguere la natura fiscale delle operazioni**, dovremo continuare ad analizzare quella che viene chiamata la **morfologia delle attività poste in essere** dall'Ets e investigare se le **entrate generate assumano carattere commerciale o non commerciale**, per poi arrivare a definire la **natura commerciale o non commerciale dell'ente**, **pesandone le varie attività e stabilendone la prevalenza**.

Le disposizioni fiscali del nuovo Codice del Terzo settore introducono comunque delle **novità sostanziali** rispetto al previgente quadro normativo. Si prevede l'introduzione di nuove agevolazioni, ma, allo stesso tempo, vengono anche disapplicate alcune norme previgenti: ad esempio, viene abrogata la legge 266/1991 ("legge quadro sul volontariato"), la legge 383/2000 (disciplina sulle associazioni di promozione sociale), ma anche il Dlgs 460/1997 relativo alle Onlus,

arrivando, in buona sostanza, a un **sistema di tassazione più penalizzante rispetto al passato**.

Ne deriva quindi la necessità, sia per gli amministratori, sia per gli organi di controllo di un Ets, di inquadrare correttamente il nuovo regime fiscale.

Una **novità positiva** è rappresentata dal fatto che è ora possibile lo svolgimento di un'attività di interesse generale in forma d'impresa, anche in via esclusiva o prevalente, ovviamente mutando la qualifica fiscale in "ente commerciale", mantenendo la natura di Ets, tenendo presenti tutte le ovvie conseguenze tributarie. Questa considerazione necessita però di una precisazione per quanto relativo alle organizzazioni di volontariato, derivante da quanto previsto dall'articolo 33, comma 3, del Dlgs 117/2017, per il quale le attività di cui all'articolo 5, ovvero le attività di interesse generale, possono essere svolte solamente a fronte del rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate e salvo che tale attività sia svolta quale attività secondaria e strumentale nei limiti previsti per le attività diverse.

Per quanto riguarda l'entrata in vigore delle disposizioni contenute per la maggior parte delle norme del Titolo X del Codice, la stessa è posticipata all'ottenimento dell'autorizzazione della Commissione europea, che deve essere richiesta a cura del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, dato oramai per avviato il Registro unico nazionale del Terzo settore.

### **La natura commerciale delle attività svolte**

Per potere correttamente inquadrare l'ente tra gli enti non

commerciali, sarà necessario effettuare alcune verifiche partendo dalla **determinazione della natura commerciale o non commerciale di ogni introito dell'ente**. Quindi primariamente dobbiamo analizzare quanto viene ricavato da ogni attività e verificare se tale provento è di natura commerciale o meno.

Ovviamente, la prevalenza degli introiti determinerà la natura dell'ente (si veda anche il paragrafo successivo). Infatti saranno Ets non commerciali quelli che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale (articolo 5) con modalità non commerciali.

Ipotizzando una bilancia, nella quale poniamo le attività non commerciali da una parte e quelle commerciali dall'altra, la pesatura delle due attività ci dirà qual è la qualifica fiscale dell'ente. È l'articolo 79 Cts che, oltre a offrire la qualifica fiscale e la definizione di Ets non commerciale, individua anche i **criteri** e i **parametri** secondo cui le singole attività di interesse generale svolte dall'ente (articolo 5 del Cts) non assumono carattere commerciale.

Andiamo ad analizzarlo tenendo ben presente che, a oggi, la **verifica dovrà essere fatta per ogni attività che produce entrate nel bilancio dell'ente**.

Partiamo quindi dalla disamina delle attività poste in essere con l'analisi dell'articolo 79, comma 2, che prevede che sono **non commerciali** le attività di interesse generale svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, fatto salvo il limite di tolleranza del 6% del comma 2 bis, che analizzeremo tra breve.

Sono incluse le attività accreditate, contrattualizzate o

convenzionate con la P.A. consultabili al sito dell'indice delle Pubbliche amministrazioni ([indicepa.gov.it](http://indicepa.gov.it)), l'Unione Europea, le amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici internazionali. Nel calcolo si tiene conto anche degli apporti economici, ovvero delle contribuzioni di tali enti pubblici, salvo importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (per esempio, *ticket* sanitari a carico dell'utenza). Sarà quindi necessario verificare il risultato del rapporto tra corrispettivi e "costi effettivi", sulla base di quanto appena detto, e verificare se tale rapporto è maggiore, minore o uguale a 1, con la conseguenza che l'attività analizzata assume connotazione commerciale, se il rapporto è maggiore di 1.

L'unica **eccezione** a tale regola, introdotta successivamente dai decreti di modifica, è rappresentata dal cosiddetto **"limite di tolleranza" del 6%**. Secondo tale limite di tolleranza del 6% (per la cui operatività necessita il parere della Commissione Ue), le attività di interesse generale si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6% i relativi costi (effettivi) per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi. Sembra, a parere dei più, una soglia di salvaguardia per sconfinamenti non programmati, ma realizzati a consuntivo.

#### **VERIFICA PROVENTI**

La **verifica (proventi non commerciali/commerciali)** va fatta:

- per ciascuna attività di interesse generale;
- per ciascun periodo d'imposta in cui

si può superare il limite;

- con sconfinamento al massimo per tre esercizi consecutivi; e
  - tenendo conto della modalità di redazione del bilancio per cassa e per competenza, a seconda dell'ammontare dei ricavi dell'esercizio precedente.
- Dal quarto periodo d'imposta, l'Ets dovrà adeguarsi ai criteri non commerciali (per almeno un periodo d'imposta) e qualsiasi scostamento rispetto ai parametri ivi previsti qualifica i proventi della specifica area di attività come commerciali.

Per quanto riguarda la nozione di "costi effettivi", il Dl 73/2022 (c.d. Dl "Semplificazioni fiscali") ha precisato che i costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari.

Sono altresì **non commerciali** le seguenti attività di interesse generale (articolo 79, comma 3, Cts):

- a) ricerca scientifica "di particolare interesse sociale" (articolo 5, comma 1, lettera h):
  - › svolta direttamente da Ets con finalità di ricerca di particolare interesse sociale;
  - › con utili interamente reinvestiti in ricerca e diffusione gratuita dei risultati;
  - › senza accesso preferenziale da altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente, nonché ai risultati prodotti;
- b) ricerca scientifica "di particolare interesse sociale" (articolo 5, comma 1, lettera h):
  - › non svolta dall'ente direttamente, ma affidata da Ets a università e altri organismi di ricerca

(attraverso convenzioni), che la svolgono direttamente in ambiti e con modalità di cui al Dpr 135/2003 (individua strutture operative, risorse professionali, finanziamenti adeguati, progetti di ricerca); b-bis) attività ex articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), Cts (sociali, sanitarie, socio-sanitarie) svolte da fondazioni ex Ipab (introdotto dall'articolo 1, comma 82, legge Bilancio 2019 - legge 30 dicembre 2018 n. 145.), sempreché gli utili siano reinvestiti in attività sanitaria o socio-sanitaria e che non siano deliberati compensi agli organi amministrativi (necessita parere Commissione Ue).

Sempre l'articolo 79, al comma 4, introduce un altro intervento in merito alla non commercialità, disponendo che **non concorrono in ogni caso a formare il reddito degli Ets non commerciali**:

- › i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate "occasionalmente" anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze, campagne di sensibilizzazione (va a riprodurre l'articolo 143, comma 3, lettera a), Tuir). Il nuovo Codice ha introdotto la possibilità di effettuare raccolte fondi anche abituali, che però saranno soggette a imposizione fiscale sia sul reddito, sia sull'Iva;
- › inoltre non concorrono in ogni caso a formare il reddito degli Ets non commerciali i contributi e gli apporti erogati da Amministrazioni pubbliche per lo svolgimento anche convenzionato o in regime di accreditamento delle attività di interesse generale individuate

ai commi 2 e 3 dello stesso articolo 79. È auspicabile una conferma su quale trattamento avranno i contributi corrisposti dalle PP.AA., aventi natura di corrispettivo ed eccedenti i costi subiti, che, nell'attuale normativa delineata dall'articolo 143 Tuir, vengono considerati decommercializzati e anche la successiva prassi dell'agenzia delle Entrate (circolare 124 del 12 maggio 1998) valida tale posizione anche in riferimento alla presenza di corrispettivi specifici. Questo è un punto ancora non sufficientemente chiaro, sul quale il Legislatore potrebbe meglio chiarire il proprio pensiero tramite eventuali ulteriori interventi o l'agenzia delle Entrate potrebbe fare luce attraverso una circolare interpretativa.

Inoltre sono **entrate da attività non commerciali** (nuovo comma 5 bis dell'articolo 79):

- › i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative;
- › ogni altra entrata assimilabile, compresi i proventi e le entrate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3, 4 dell'articolo 79 Cts (ovvero con modalità non commerciale).

Conseguentemente tali entrate dovranno essere considerate nella bilancia dalla parte "buona" delle entrate di natura non commerciale.

Per quanto riguarda l'eventuale **attività svolta nei confronti dei soci**, quindi con riferimento alla decommercializzazione per gli enti associativi non Aps, il comma 6 dell'articolo 79 prevede che:

- › non sono commerciali le attività svolte nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi in conformità alle

finalità istituzionali dell'ente (in modo analogo a quello che prevedeva l'articolo 148, comma 1, primo periodo, Tuir);

- › sono attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nei confronti degli associati e dei familiari conviventi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni a cui danno diritto (cfr. articolo 148, comma 2, Tuir), salvo che le relative attività siano svolte alle condizioni di cui ai commi 2 e 2 bis.

Quindi abbiamo una **novità** rispetto all'attuale quadro normativo che esenta da imposte i corrispettivi ricevuti dall'attività svolta nei confronti dei soci. Infatti, con le nuove norme del Codice, avremo che:

- › non concorrono a formare il reddito (non commercialità di fatto) le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi (cfr. articolo 148, comma 1, secondo periodo, Tuir);
- › i corrispettivi commerciali concorrono a formare il reddito quali redditi d'impresa o diversi, a seconda se abbiano carattere di abitualità od occasionalità (cfr. articolo 148, comma 2, Tuir).

Vale la pena, in ultimo, osservare che i proventi derivanti da attività diverse assumono sempre la natura di entrate commerciali.

### La qualifica fiscale di ente (non) commerciale

Dopo avere chiarito quali sono le caratteristiche che definiscono un'attività come commerciale o no, è possibile analizzare la

qualifica fiscale dell'Ets "commerciale" o "non commerciale" in base al **criterio di prevalenza di cui all'articolo 79, commi 5 e 5 bis, Cts**, ovvero **"mettendo sulla bilancia" le varie attività**.

L'articolo 79, comma 5, prevede che si considerano **non commerciali** gli enti del Terzo settore che svolgono, in via esclusiva o prevalente, le attività di interesse generale, di cui all'articolo 5 del Cts, in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 dell'articolo 79.

Lo stesso comma prevede che, indipendentemente dalle previsioni statutarie, vengono considerati **commerciali** gli enti del Terzo settore, qualora i proventi delle attività di interesse generale, svolte in forma di impresa e non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 dell'articolo 79, nonché le attività diverse, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione, superino, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.

#### VERIFICA DELLA COMMERCIALITÀ DELL'ENTE

Per la verifica della **commercialità dell'ente** e quindi della sua **qualifica fiscale**, risulterà necessario **comparare le attività** di interesse generale svolte in forma d'impresa sommando le attività diverse che, ai fini fiscali, sono sempre commerciali e non considerando le sponsorizzazioni con i proventi di natura non commerciale e le decommercializzazioni che abbiamo visto precedentemente. Verificare quindi se il rapporto è maggiore o minore di uno.

Questo calcolo definisce quando un ente è non commerciale.

Se il **rapporto è maggiore di 1**,

l'ente sarà qualificato come ente commerciale.

Se è **minore o uguale a 1**, l'ente assumerà la veste fiscale di ente non commerciale.

Questo è certamente un **calcolo non banale** da farsi.

È importante considerare che, in questo calcolo, si può tenere conto del valore normale delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi afferenti alle **attività svolte con modalità non commerciale**. Questo può aiutare l'ente che sia in grado di dimostrare con tariffari, listini o comunque documentazione a supporto del valore normale attribuito a tali attività. Si tratta di inserire, ai soli fini di questa verifica, importi che non sono presenti in contabilità perché relativi ad attività gratuite o che sono inseriti per importi minori rispetto al corrente valore di mercato.

Il mutamento della qualifica, da non commerciale a commerciale e viceversa, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura non commerciale. Vedremo tra breve le conseguenze pratiche.

#### ATTIVITÀ DIVERSE

Abbiamo già introdotto il concetto che, **oltre alle attività di interesse generale**, gli enti del Terzo settore possono esercitare **attività diverse da quelle di interesse generale**, a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano **secondarie e strumentali** rispetto alle attività di interesse generale.

Le **attività diverse** devono essere svolte secondo modalità che sono state individuate da un apposito decreto ministeriale. Il decreto del Ministero del lavoro e



delle politiche sociali 107/2021 prevede che le attività diverse si considerano strumentali rispetto alle attività di interesse generale se, indipendentemente dal loro oggetto, sono esercitate dall'ente del Terzo settore per la realizzazione, in via esclusiva, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite dall'ente. Pertanto, la natura strumentale delle attività diverse non è conseguenza del tipo di bene o servizio prodotto o scambiato, bensì del loro essere **finalizzate** a supportare, sostenere, promuovere o agevolare il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente del Terzo settore.

La possibilità di svolgere attività diverse da quelle di interesse generale viene riconosciuta dal Legislatore agli Ets allo scopo di permettere il raggiungimento delle proprie finalità, attraverso la realizzazione di attività che **completino quelle di interesse generale e/o permettano loro di procurarsi i mezzi anche patrimoniali necessari per il perseguimento degli scopi istituzionali**.

Le attività diverse, che si caratterizzano dal punto di vista fiscale sempre commerciali, sono pertanto concepite anche come uno strumento di auto-finanziamento dell'ente. Il fatto che gli Ets siano, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, obbligati a reinvestire eventuali utili e avanzi di gestione, comunque denominati, nello svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento delle proprie finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale rende, in un certo senso, implicita la natura strumentale delle attività diverse.

#### VERIFICA DELLA SECONDARIETÀ DELLE ATTIVITÀ DIVERSE

La **secondarietà delle attività diverse** si avvera qualora, in ciascun esercizio, ricorra, a scelta, **una delle seguenti condizioni**, da verificare con estrema attenzione:

- a)** i relativi ricavi non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente del Terzo settore;
- b)** i relativi ricavi non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente del Terzo settore.

Nel computo delle percentuali sopra evidenziate **rientrano** tra i costi complessivi dell'ente anche:

- a)** i costi figurativi relativi all'impiego dei volontari iscritti nell'apposito registro, calcolati attraverso l'applicazione alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del Dlgs 15 giugno 2015, n. 81;
- b)** le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
- c)** la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto.

Per quanto riguarda il calcolo del **costo figurativo relativamente all'apporto del volontariato**, che si applica moltiplicando il numero delle ore di volontariato effettivamente prestate per il reddito orario lordo corrispondente alla qualifica del Ccnl di riferimento, certamente si apre una questione di assoluto rilievo relativa alla certificazione delle ore di presenza dei volontari all'interno dell'associazione o al suo esterno nello svolgimento

delle attività istituzionali. Certamente la presenza del volontario può essere documentata attraverso la prova dell'attività di volontariato svolta certificata da servizi effettuati, ma nulla è stato detto su come certificare la presenza del volontario nel tempo di attesa di effettuazione del servizio. Sul punto sono auspicabili dei chiarimenti ministeriali, ma già da ora è necessario predisporre idonea documentazione per certificare le ore di presenza dei volontari.

Nel caso di **mancato rispetto dei limiti**, l'ente del Terzo settore ha l'obbligo di effettuare, nel termine di 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'organo competente, apposita segnalazione all'ufficio del Registro unico nazionale territorialmente competente. Inoltre l'ente è tenuto ad adottare, nell'esercizio successivo, un rapporto tra attività secondarie e attività principali di interesse generale che, applicando il medesimo criterio di calcolo, sia inferiore alla soglia massima per una percentuale almeno pari alla misura del superamento dei limiti nell'esercizio precedente. Così, ad esempio, se applicando il criterio di cui alla lettera *a*), l'ente abbia, in un determinato esercizio, conseguito ricavi da attività diverse pari al 40% delle entrate complessive, l'ente dovrà, nell'esercizio successivo, avere un rapporto non superiore al 20%, in modo tale da recuperare lo sfioramento del 10% dell'esercizio precedente. Lo stesso accade nel caso in cui il criterio applicato sia quello di cui alla lettera *b*). Se, ad esempio, in un determinato esercizio, l'ente dovesse avere ricavi da attività diverse pari al



70% dei costi complessivi, nell'esercizio successivo dovrà rispettare un rapporto non superiore al 62%, in modo tale da rientrare nello sfioramento del 4% precedente.

In caso di omessa segnalazione o mancato rispetto del "rientro", l'ufficio del Runts territorialmente competente dispone la **cancellazione dell'ente dal Registro**.

L'organo di amministrazione deve evidenziare il **criterio scelto per il rispetto della secondarietà**. Questo deve anche dare evidenza del rispetto del carattere strumentale e secondario delle attività diverse a seconda dei casi, nella relazione di missione o in un'annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio.

La strumentalità e la secondarietà sarà anche oggetto di verifica da parte dell'organo di controllo ai sensi del comma 7 dell'articolo 30 del Cts. Non essendo fornita alcuna indicazione in merito alla "continuità" del criterio selezionato, si deve presumere che questo possa mutare da esercizio a esercizio.

### **La perdita della qualifica di Ets commerciale**

Rispetto alla perdita di qualifica fiscale di Ets non commerciale, disciplinata dagli articoli 87, comma 7, e 79, comma 5, Cts, occorre verificare **in che modo e da quando si perde la qualifica fiscale di Ets non commerciale**:

- › il mutamento di qualifica fiscale opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'Ets assume natura commerciale con effetto retroattivo (nuovo articolo 79, comma 5 *ter*), concedendo un termine entro il quale l'ente può adeguarsi alla commercialità.

Per i due periodi d'imposta successivi al termine fissato dall'articolo 104, comma 2 (ovvero l'autorizzazione della Commissione europea), il mutamento di qualifica, da ente di Terzo settore non commerciale a ente di Terzo settore commerciale e da ente di Terzo settore commerciale a ente di Terzo settore non commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica;

- › la perdita di *status* fiscale non comporta il venire meno della qualifica di Ets nel diritto generale, fermi restando i requisiti generali previsti dal Cts;
- › non è previsto alcun rinvio sulla perdita di qualifica fiscale ai fini Iva.

Per quanto riguarda gli **adempimenti che l'ente deve porre in essere**

**obbligatoriamente**, entro tre mesi dai presupposti per la qualifica di Ets commerciale (proventi commerciali > proventi non commerciali):

- › tutti i beni del patrimonio devono essere inseriti nell'inventario redatto ai sensi dell'articolo 15 del Dpr 600/1973;
- › obbligo delle scritture contabili in regime ordinario (articoli 14-16 del Dpr 600/1973);
- › obbligo di registrazione delle operazioni tra l'inizio del periodo d'imposta e il momento in cui si perde la qualifica;
- › obbligo di iscrizione nel Registro delle imprese (articolo 11, comma 2, Cts);
- › obbligo di comunicare al Runts la perdita di qualifica entro 30 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta, pena sanzioni fino a 5.000 euro al

legale rappresentante dell'ente (articolo 83, comma 3, Cts).

### **Le agevolazioni speciali di organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale**

Delineato il panorama generale relativo al trattamento fiscale rivolto agli enti del Terzo settore, andiamo a vedere che cosa il Codice del Terzo settore riserva, all'articolo 84, quali agevolazioni fiscali specifiche per le organizzazioni di volontariato, che vanno ad aggiungersi a quelle previste per gli altri enti del Terzo settore.

L'articolo prevede che **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**:

- a. attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- b. cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari, sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;
- c. attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

A queste agevolazioni se ne aggiunge un'altra particolarmente importante, ovvero quella per la quale 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. La norma prevede che, qualora l'organizzazione di volontariato sia proprietaria di immobili e alla condizione che questi siano utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attività non commerciale, i redditi di tali immobili siano esenti dall'imposta sul reddito delle società. Con tale novità, si è voluto evitare che gli immobili strumentali delle organizzazioni di volontariato fossero gravati da un ulteriore onere di natura fiscale. Il riferimento ai "redditi degli immobili" consente di ritenere che l'agevolazione sia da riferire non solo ai redditi fondiari, ma anche alle eventuali plusvalenze che si dovessero determinare per effetto della loro alienazione, fermo restando però che le somme relative devono essere comunque reinvestite nelle attività istituzionali. Inoltre, l'articolo 33 prevede, al comma 2, che *"salvo quanto previsto dal comma 3, le organizzazioni di volontariato possono 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 e attività di raccolta fondi nonché delle attività di cui all'articolo 6"*.

Il successivo comma 3, già accennato, prevede che *"per l'attività di interesse generale prestata le organizzazioni di volontariato possono ricevere soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, salvo che tale attività sia svolta quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'articolo 6."* Ciò significa, per

esempio, che, se stiamo svolgendo servizi di trasporto sanitario a pagamento, i corrispettivi percepiti, qualora dovessero superare le spese effettivamente sostenute e documentate, dovranno rispettare i criteri di secondarietà e strumentalità sopra individuati.

Appare chiaro che un ruolo decisivo lo giocheranno i costi figurativi, in particolare quelli legati all'apporto dei volontari, dando così alle organizzazioni che impiegano molti volontari una reale possibilità di autofinanziare la loro attività meritoria. Maggiori difficoltà saranno riscontrate da quelle associazioni di volontariato con scarso apporto di volontari e quindi pochi costi figurativi da immettere nella comparazione con i ricavi. Resta comunque poco condivisibile l'introduzione di questa limitazione solo per le Odv.

Per quanto riguarda invece il trattamento fiscale delle **associazioni di promozione sociale**, sono previste una serie di norme di **decommercializzazione** dell'attività svolta nei confronti sia dei loro associati, sia dei loro familiari. L'articolo 85 del Cts prevede la regolazione del regime fiscale delle associazioni di promozione sociale che, da un lato, ha confermato quanto previsto dalla precedente normativa e, dall'altro, ha inserito nuove previsioni agevolative.

Dal punto di vista delle conferme, il comma 1 prevede la non commercialità delle **attività a corrispettivo specifico** svolte nei confronti degli iscritti, dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, di altre associazioni di promozione sociale che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di

un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o iscritti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali. Il Codice ha aggiunto la non commercialità delle attività svolte anche nei confronti di enti composti in misura non inferiore al 70% da enti del Terzo settore.

Le attività, per entrare in questa particolare forma di **decommercializzazione**, devono essere svolte in **diretta attuazione degli scopi istituzionali**. Deve coesistere, in buona sostanza, una **connessione strumentale diretta tra l'attività svolta e i fini istituzionali**.

Nel comma 2 viene confermata la non commercialità della cessione, anche a terzi, delle **pubblicazioni** delle associazioni di promozione sociale, purché siano prevalentemente cedute ai propri associati o ai loro familiari conviventi.

Il comma 3 conferma le **presunzioni di commercialità**, già previste dall'articolo 148, comma 4, Tuir, in relazione ad alcune tipologie di attività, tra le quali è da segnalare la somministrazione dei pasti e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, che vengono detassate dal successivo comma 4, esclusivamente per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno e iscritte in un apposito albo.

L'ulteriore e limitata **decommercializzazione** vale qualora, per il caso della somministrazione di alimenti e bevande, sia effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar ed esercizi simili, mentre, per il caso dell'organizzazione di viaggi e

soggiorni turistici, qualora l'attività sia complementare a quelle che l'ente svolge in attuazione degli scopi istituzionali, sia effettuata nei confronti degli associati e dei loro familiari conviventi e non si sia avvalsa di strumenti pubblicitari o di diffusione di informazione a soggetti terzi, ovvero diversi dagli associati.

Ulteriori agevolazioni sono quelle concesse dal comma 5 dell'articolo 85, in tema di **esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti** e dal comma 6 relativo alla **non commercialità riguardante la vendita di beni acquisiti gratuitamente** da terzi, a patto che nelle operazioni di vendita l'ente non si avvalga né di

intermediari, né di mezzi organizzati a fini concorrenziali.

Parimenti a quanto previsto per le Odv, anche per le Aps viene prevista, dal comma 7 dell'articolo 85, l'esenzione dall'imposta sul reddito delle società dei **redditi degli immobili**, che siano **destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale**.

### **Focus APPLICAZIONE DEI REGIMI FORFETARI DI CUI AGLI ARTICOLI 80 E 86 DEL CODICE DEL TERZO SETTORE**

*Gli enti del Terzo settore non commerciali possono accedere, a determinate condizioni e in particolari condizioni, anche a regimi forfetari. Specificamente, il Codice del Terzo settore riconosce due regimi forfetari.*

#### **Il regime forfetario dell'articolo 80 del Codice del Terzo settore**

Il primo regime forfetario è disciplinato dall'articolo 80 del Codice del Terzo settore, in base al quale gli enti del Terzo settore non commerciali possono applicare all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6 i seguenti coefficienti di redditività:

- a) attività di prestazioni di servizi:
  - 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7 per cento;
  - 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10 per cento;
  - 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17 per cento;
- b) altre attività:
  - 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5 per cento;
  - 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7 per cento;
  - 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14 per cento.

Gli enti che effettuano sia prestazioni di servizi, sia altre attività applicano il coefficiente sulla base della prevalenza delle operazioni effettuate, oppure, in mancanza di una distinta annotazione, il coefficiente inerente alle prestazioni di servizi. Agli importi così determinati si vengono ad aggiungere i componenti positivi di reddito relativi a: plusvalenze; sopravvenienze attive; dividendi; interessi; proventi immobiliari.

L'opzione è comunicata nella dichiarazione dei redditi e vincola l'ente per (almeno) un triennio.

Le perdite fiscali che si sono generate nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui è applicato il regime forfetario possono essere computate in diminuzione del reddito determinato in coerenza con le esaminate disposizioni,

secondo quanto previsto in materia dalla disciplina societaria.

Gli enti che optano per la determinazione forfetaria del reddito di impresa sono esclusi dall'applicazione degli indici sistematici di affidabilità.

#### **Il regime forfetario degli articoli 85 e 86 del Codice del Terzo settore**

L'articolo 86 del Codice del Terzo settore dispone che le Odv e le Aps possano applicare un "dedicato" regime fiscale forfetario nel caso in cui, nell'esercizio precedente, i ricavi non risultino superiori a 130.000 euro, importo da parametrare all'intero anno solare nell'ipotesi di Ets neo-costituiti o, comunque, con periodi d'imposta inferiore all'anno.

Le Odv e le Aps possono optare per il suddetto regime fiscale comunicando tale scelta nella dichiarazione annuale o nella dichiarazione di inizio di attività (articolo 35 del Dpr 633/1972).

Il regime può risultare particolarmente conveniente. Si sostanzia nel determinare il reddito imponibile tramite l'applicazione all'ammontare dei ricavi percepiti di un coefficiente di redditività pari per le Odv all'1% e per le Aps al 3%.

Vale quanto già detto per il regime forfetario di cui all'articolo 80 del Codice del Terzo settore per quanto concerne la disciplina delle perdite fiscali.

Le Odv e le Aps che optano per il regime forfetario in parola mantengono l'obbligo di conservare i documenti emessi (articolo 22 del Dpr 633/1972), ma sono esonerate dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili. Non sono, inoltre, tenute a operare le ritenute alla fonte, anche se nella dichiarazione dei redditi devono indicare il codice fiscale del percettore dei redditi per cui non è stata operata la ritenuta e l'ammontare dei redditi stessi.

Sono previste anche specifiche disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto (Iva). Rileva evidenziare che gli enti interessati sono esonerati dal versamento dell'Iva così come da tutti gli altri obblighi previsti dal Dpr 633/1972, fatta eccezione per gli obblighi di numerazione e di conservazione

delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti.

Le Odv e le Aps che applicano il regime forfetario possono egualmente optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari. Tale opzione risulta valida per almeno un triennio ed è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. L'opzione resta valida per ciascun periodo d'imposta successivo, trascorso il periodo indicato, fino a

quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui vengono meno le condizioni che lo rendono applicabile.

Infine, nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario ad altro regime, i ricavi che sono stati già soggetti a tassazione così come i costi che risultano già sostenuti non possono essere nuovamente considerati ai fini delle successive determinazioni della base imponibile. ➤

**24** ORE  
PROFESSIONALE

## Smart24 Fisco. Più rapido, più efficiente, più adatto a te.

<p><b>Smart24 Fisco</b></p> <p>Smart24 Fisco L'essenziale per il tuo aggiornamento.</p>	<p><b>Smart24 Fisco Premium</b></p> <p>Smart24 Premium Quello che cerchi, dalla teoria alla pratica.</p>	<p><b>Smart24 Fisco Pro</b></p> <p>Smart24 Pro L'offerta più completa per la tua informazione.</p>
---	--	--

**Smart24 Fisco** è l'innovativo sistema informativo del Sole 24 Ore, progettato sulle tue esigenze con 3 soluzioni che rendono il lavoro rapido ed efficiente. Scegli **Smart24 Fisco** con gli aggiornamenti di norme e tributi e tutte le guide pratiche, **Smart24 Fisco Premium** ricco di approfondimenti esclusivi, elearning e strumenti operativi o **Smart24 Fisco Pro** per una versione completa con un focus sul diritto del lavoro.

**Smart24 Fisco**

smart24fisco.com



## REGIMI FISCALI E AGEVOLAZIONI

# Misure promozionali e fiscalità di vantaggio

Matteo Pozzoli  
Gabriele Sepio

*La platea degli enti destinatari di erogazioni agevolate è ampliata rispetto al passato, comprendendo tutti gli enti del Terzo settore, inclusi Ets commerciali, imprese sociali non in forma societaria e cooperative sociali*

## La Riforma del Terzo settore e gli incentivi fiscali alla luce dell'operatività del Registro

Con l'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) per le realtà *non profit*, a partire dal 24 novembre 2021, si sono aperti nuovi scenari.

Se sotto il profilo civilistico, le realtà che hanno completato la procedura di iscrizione al Runts si trovano già in possesso della qualifica di ente del Terzo settore (Ets), sotto quello fiscale il discorso cambia.

La qualifica di Ets oggi, in attesa dell'autorizzazione Ue sui nuovi regimi fiscali definiti dal Titolo X del Dlgs 117/2017 (Codice del Terzo settore o Cts) - in particolare, con riferimento ai regimi fiscali previsti dalla Riforma, vedasi gli articoli 80 e 86 del predetto Cts - segue, sotto il profilo delle imposte dirette, le **regole strettamente legate al Tuir**, a cui però poi tendono ad accompagnarsi alcune delle **agevolazioni previste dal Dlgs 117/2017**.

Si pensi, ad esempio, al caso delle **organizzazioni di volontariato (Odv)** iscritte nei precedenti registri, che continueranno ad applicare le

disposizioni a oggi vigenti in attesa dei nuovi regimi fiscali. D'altro canto, tali categorie di enti in quanto Ets possono certamente svolgere le attività diverse (articolo 6 del Cts), ma con alcune accortezze. Rispetto all'attuale regime, che consente lo svolgimento di attività marginali entro i limiti di cui al Dm 25 maggio 1995, si assiste a un ampliamento del raggio di azione per le Odv. Allo stato attuale, tuttavia, le Odv sono ancora Onlus di diritto, purché non svolgano attività commerciali diverse da quelle produttive marginali del citato Dm (articolo 30 del Dl 185/2008). Questa disciplina fiscale, a ben vedere, dovrebbe rimanere in vigore fino alla completa attuazione della riforma (a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Ue). Di conseguenza, per mantenere invariato l'attuale trattamento fiscale, le Odv saranno tenute a rispettare i parametri previsti dal citato Dm, che a rigore rimarrà efficace fino all'operatività dei nuovi regimi fiscali introdotti dalla riforma. In tal senso depone anche

la norma di interpretazione autentica di cui all'articolo 5 *sexies* del Dl 148/2017, volta a far coincidere i termini di decorrenza delle abrogazioni della disciplina ante-riforma con quelli previsti per le misure fiscali di nuova introduzione.

Così come nel caso delle **associazioni di promozione sociale (Aps)**, ai fini Ires, fino all'autorizzazione della Commissione europea sui nuovi regimi fiscali, restano in vigore le disposizioni dell'articolo 148, comma 7, Tuir, che prevedono alcune clausole statutarie aggiuntive rispetto a quelle del Cts. Clausole che, peraltro, dovranno essere in ogni caso rispettate da quelle associazioni di promozione sociale che intendano continuare a fruire, anche in futuro, delle analoghe ipotesi di de-commercializzazione ai fini Iva (articolo 4, comma 8, del Dpr 633/1972). In tal senso, ad esempio, per fruire delle agevolazioni fiscali, lo Statuto dovrà rispettare il principio del voto singolo, mentre il Cts consentirebbe, in via generale, di attribuire più voti agli enti del Terzo settore associati, sino a un



massimo di cinque.

Se per un verso, quindi, bisognerà attendere i nuovi regimi fiscali, dall'altro, in considerazione dell'operatività del Runts, resta da sciogliere il nodo sulle questioni legate all'applicazione o meno delle agevolazioni fiscali previste dal Cts e che dal 1° gennaio 2018 hanno trovato la loro applicazione nei confronti di Onlus, Odv e Aps in tema di erogazioni liberali (articolo 83), *social bonus* (articolo 81), imposte indirette (articolo 82).

Ma cerchiamo di avere un quadro delle novità introdotte dalla Riforma.

### **Erogazioni liberali e social bonus**

Sicuramente uno dei pregi della Riforma è rappresentato dalla volontà di **incentivare una delle principali fonti di finanziamento delle realtà non profit**, le

**erogazioni liberali**, attraverso la predisposizione di apposite misure di vantaggio per i contribuenti che scelgono di apportare risorse a questi enti.

#### **ARTICOLI 83 E 81 DEL CTS**

Sul punto, due sono le disposizioni di riferimento nel Codice del Terzo settore: l'**articolo 83 del Cts**, che ha ridisegnato il **sistema di detrazioni e deduzioni** previsto ante riforma **per le erogazioni liberali al Terzo settore**, e l'**articolo 81 del Cts**, che introduce un **nuovo credito di imposta** (cd. "*social bonus*") a favore di coloro che effettuano erogazioni liberali in denaro in favore degli enti del Terzo settore che hanno presentato al Ministero del lavoro e delle politiche sociali progetti per sostenere il recupero di immobili pubblici inutilizzati e di beni (mobili e immobili) confiscati alla criminalità organizzata.

Con particolare riferimento

all'**articolo 83 del Cts**, ciò che sicuramente salta all'occhio è il **rinnovato ambito di applicazione oggettivo e soggettivo** della misura. Da un lato, per la prima volta, il legislatore riconosce i **medesimi benefici fiscali sia alle erogazioni liberali in denaro, sia agli apporti in natura**, al fine di stimolare il riutilizzo dei beni nell'ambito del sociale. Tale circostanza potrebbe risultare particolarmente interessante per le aziende che operano nelle filiere della produzione, le quali potranno contare su un nuovo strumento per ricollocare beni non più appetibili sul mercato (si pensi alle merci invendute), che si affianca alle misure già introdotte su questo tema dalla cd. "legge antisprechi" (legge 166/2016) con riguardo ai generi alimentari e ai farmaci.

#### **NOTA BENE**

La **platea degli enti che potranno ricevere erogazioni agevolate è notevolmente ampliata** rispetto al passato, comprendendo **tutti gli enti del Terzo settore**, inclusi, al ricorrere di determinate condizioni, gli Ets commerciali, le imprese sociali non costituite in forma societaria e le cooperative sociali.

Nello specifico, i contribuenti che sceglieranno di erogare risorse a queste ultime tipologie di enti (Ets di natura commerciale, imprese sociali non costituite in forma societaria e coop sociali) godranno dei medesimi benefici previsti per le donazioni agli Ets non commerciali, con la sola differenza che le liberalità dovranno essere utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Una scelta, questa, che indubbiamente si pone in linea con quello che è l'obiettivo perseguito dalla riforma, ovvero **superare la preesistente distinzione tra enti commerciali e non commerciali**, offrendo una nuova nozione di Ets che valorizzi lo svolgimento di attività di interesse generale e il reinvestimento degli eventuali utili o avanzi di gestione, a prescindere dalle modalità operative utilizzate. Le uniche a essere escluse dal sistema di detrazioni e deduzioni in parola sono le imprese sociali costituite in forma societaria (diverse dalle cooperative sociali), per le quali tuttavia il Dlgs 112/2017 ha pensato a un'agevolazione diversa volta a incentivare la raccolta di investimenti da parte di terzi.

#### **ARTICOLO 18, COMMA 3, DLGS 112/2017**

L'articolo 18, comma 3, del Dlgs 112/2017 ha introdotto particolari misure di vantaggio per i contribuenti che effettuano investimenti a capitale delle imprese sociali.

Nello specifico, è prevista la possibilità di detrarre dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche un importo pari al 30% della somma investita dal contribuente nel capitale sociale in una o più società, incluse società cooperative, che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni. Tale disposizione prevede, inoltre, che l'ammontare, in tutto o in parte, non detraibile nel periodo d'imposta di riferimento possa essere portato in detrazione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il terzo, con la previsione che l'investimento massimo detraibile non possa comunque eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di euro

1.000.000 e che debba essere mantenuto per almeno cinque anni.

Venendo al **quantum delle agevolazioni**, occorre operare una **distinzione** a seconda del contribuente - **persona fisica o giuridica** - che effettua l'erogazione.

Nel **primo caso**, è prevista una detrazione Irpef pari al 30% dell'erogazione, calcolata su un importo massimo di euro 30.000,00 in ciascun periodo d'imposta (articolo 83, comma 1, del Dlgs 117/2017). Detrazione che viene incrementata al 35% nel caso in cui beneficiario della liberalità sia una Odv. La prima formulazione della norma aveva suscitato alcuni dubbi sull'applicabilità della detrazione maggiorata al 35% per le erogazioni liberali in natura effettuate a favore delle Odv. L'articolo 24 *ter*, comma 4, del Dl 119/2018, convertito con modificazioni dalla legge 136/2018, ha modificato la lettera dell'articolo 83 del Cts chiarendo che l'incremento al 35% dell'agevolazione vale sia per le erogazioni in denaro che per quelle in natura.

Si registra, quindi, un sostanziale aumento rispetto alle corrispondenti agevolazioni contenute nell'articolo 15 del Tuir, il quale, per le erogazioni dirette a Onlus e Odv, prevedeva una detrazione in misura pari al 26% per un importo non superiore a 30.000 euro e, per le erogazioni a favore delle Aps, una detrazione pari al 19%, su importo non superiore a 2.065,83 (per un approfondimento si vedano: G. Sepio-F.M. Silvetti, "Terzo settore, le agevolazioni in vigore dal 1° gennaio 2018", in *il fisco* n. 42/2017, pag. 1-4052; M.

Manfredonia-G. Sepio, "Terzo settore, *bonus* fiscali per le donazioni ancora a perimetro ridotto", in *Il Sole 24 ORE* del 22 febbraio 2019).

In alternativa, le persone fisiche potranno scegliere di dedurre la liberalità effettuata dal reddito complessivo netto, nei limiti del 10% del dichiarato, con possibilità di portare in avanti l'eventuale eccedenza nei quattro periodi d'imposta successivi, fino a concorrenza del suo ammontare. La deduzione potrebbe risultare più conveniente per i contribuenti con aliquote marginali Irpef elevate, superiori al 30% (o 35%).

Nel caso in cui il donatore sia un **ente** o una **società**, invece, l'unico regime agevolativo riconosciuto è quello della deducibilità appena citato e, anche in questo caso, qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo netto, l'eccedenza potrà essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto e comunque sempre fino a concorrenza del suo ammontare.

Anche in questo caso, la deducibilità accordata è più vantaggiosa rispetto a quella prevista all'articolo 100, comma 2, lettera h), del Tuir, il quale in favore delle Onlus prevede, da un lato, un "tetto" massimo entro il quale poter effettuare l'erogazione (pari a euro 30.000), ma anche un ammontare non superiore al 2% del reddito di impresa dichiarato. Similmente per quanto riguarda il vecchio regime della c.d. "più dai, meno versi", che fissava un importo massimo deducibile di euro 70.000.

## PROCEDURE

Dal punto di vista procedurale, per le **erogazioni in denaro**, le **agevolazioni** sono consentite a condizione che il versamento sia eseguito **tramite banche, uffici postali, o altri sistemi che ne garantiscono la tracciabilità** ai sensi dell'articolo 23 del Dlgs 241/1997; mentre per **quelle in natura**, le indicazioni vengono fornite dall'apposito Dm 28 novembre 2019.

A fronte della liberalità, poi, sarà buona norma per l'ente beneficiario rilasciare **apposita ricevuta** al soggetto donante, dalla quale risultino la somma o il bene ricevuto, l'eventuale manifestazione di raccolta fondi a cui è collegata l'erogazione e, in caso di Ets commerciali o imprese sociali, l'indicazione dell'impegno a utilizzare i beni per le finalità di cui all'articolo 8 del Cts.

Le **nuove detrazioni e deduzioni non sono cumulabili** né fra loro, né con altre agevolazioni fiscali a titolo di detrazione o di deduzione di imposta da altre disposizioni di legge a fronte delle medesime erogazioni. Di conseguenza, sarà importante per i donatori verificare a monte quale misura di vantaggio applicare per le donazioni che si intende effettuare e a quali enti destinare le proprie risorse, al fine di rispettare tutte le condizioni richieste dalla legge per fruire degli incentivi.

Accanto all'articolo 83 del Cts, fra le misure adottate per incentivare le erogazioni liberali, va considerato con attenzione il già citato **social bonus** (articolo 81 del Cts). Tale agevolazione è applicabile a tutti gli enti del Terzo settore iscritti nel Registro unico nazionale, fatta eccezione per le imprese sociali.

**SOCIAL BONUS**

Per *social bonus* va inteso, nel dettaglio, un **credito d'imposta previsto per coloro che effettuano erogazioni liberali in denaro a favore degli Ets** (tranne le imprese sociali) 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** dei quali siano assegnatari.

Nella sostanza, le erogazioni liberali devono avere a oggetto la realizzazione di **interventi di manutenzione, protezione e restauro dei suddetti beni**. Il beneficio fiscale è inoltre subordinato alla condizione che l'immobile sia dedicato in via esclusiva allo svolgimento di attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del Cts, con modalità non commerciali.

Per fruire dell'agevolazione, i soggetti beneficiari delle erogazioni sono poi tenuti a comunicare trimestralmente al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali l'**importo** delle erogazioni liberali ricevute nel trimestre di riferimento e pubblicare su proprio sito internet e su un portale gestito dal Ministero informazioni relative agli importi ricevuti e dei relativi impieghi.

Quanto all'**ammontare del beneficio**, il credito in questione ammonta al 65% (per le persone fisiche) o al 50% (per enti e società) dell'importo erogato, nei limiti del 15% del reddito imponibile per le persone fisiche ed enti non commerciali o del 5 per mille dei ricavi annui per i titolari di reddito d'impresa. Tale credito viene ripartito in tre quote

annuali di pari importo e può essere utilizzato in compensazione senza i limiti ordinari (mediante modello F24 ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 241/1997) e non rileva ai fini della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'Irap.

Il *social bonus* potrebbe certamente rappresentare un'occasione importante sia per il Terzo settore, sia per gli enti locali, al fine di **valorizzare attività sociali e recuperare patrimonio pubblico nell'interesse della collettività**. Peraltro, grazie all'attivazione delle forme di amministrazione condivisa tra pubblica amministrazione ed Ets (coprogrammazione e coprogettazione), potrebbe essere sempre più agevole avviare progetti di recupero edilizio coinvolgendo persone fisiche e imprese destinatarie del *bonus* fiscale.

**Le ulteriori misure agevolative**

Oltre alle agevolazioni sopra descritte, il legislatore ha provveduto al riordino e alla revisione dei benefici in materia di imposte indirette (**articolo 82 del Cts**), oltre che all'introduzione di specifiche esenzioni Ires per Odv e Aps (articoli 84 e 85 del Cts).

Quanto alle prime, anche in questo caso, le agevolazioni di cui all'articolo 82 del Cts hanno trovato applicazione nel periodo transitorio nei confronti di Onlus, Odv e APS e sono riferite a tutti gli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma societaria (con la sola eccezione, dell'agevolazione di cui all'articolo 82, comma 4, del Cts).

Nel dettaglio, per incentivare il sostegno agli enti *non profit* anche tramite dotazioni di patrimonio,

l'articolo 82, comma 2, del Cts prevede l'**esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipocatastali per i trasferimenti a titolo gratuito in favore degli Ets**, a condizione che i beni oggetto del trasferimento siano impiegati per lo svolgimento dell'attività statutaria e ai fini del perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Tale agevolazione - già prevista, dal punto di vista oggettivo, nel precedente quadro normativo (articolo 3 del Dlgs 346/1990 e articoli 1 e 10 del Dlgs 347/1990) - risulterà applicabile a una platea di beneficiari potenzialmente più ampia.

Con riferimento alla medesima platea di beneficiari, l'articolo 82, comma 3, del Cts prevede l'**applicazione in misura fissa dell'imposta di registro e delle imposte ipocatastali per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie**, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione. Viene superata, in questo modo, la precedente impostazione della prassi e della giurisprudenza, che assoggettava le operazioni straordinarie poste in essere dagli enti non commerciali alle imposte indirette in misura proporzionale.

Nell'ottica di alleviare gli oneri posti a carico degli enti nel passaggio al nuovo regime, inoltre, il medesimo comma 3 prevede l'**esenzione dall'imposta di registro per tutte le modifiche statutarie eseguite ai fini dell'adeguamento a modifiche o integrazioni normative**. Con riferimento alle sole organizzazioni di volontariato, è in ogni caso prevista - in linea con la disciplina anteriore alla riforma - l'esenzione dall'imposta di registro per gli atti costitutivi e per tutti gli atti

connessi allo svolgimento dell'attività. Il medesimo ampliamento dell'ambito applicativo soggettivo (che, come detto, viene riferito a tutti gli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma societaria) ha riguardato le **esenzioni in materia di imposta di bollo** (articolo 82, comma 5), **di imposta sugli intrattenimenti** (articolo 82, comma 9) e **di imposta sulle concessioni governative** (articolo 82, comma 10).

Al fine di agevolare l'acquisto di beni patrimoniali in favore del Terzo settore, è invece riferita a tutti gli Ets (incluse le imprese sociali, a prescindere dalla forma giuridica) l'agevolazione di cui all'articolo 82, comma 4, che prevede l'applicazione delle **imposte di registro e ipocatastali in misura fissa agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili**, nonché agli atti traslativi o costitutivi di **diritti reali immobiliari di godimento**. L'agevolazione è concessa a condizione che i beni siano utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale. La disposizione è finalizzata, come chiarito dalla Relazione illustrativa al Codice del Terzo settore, a favorire il trasferimento dei beni patrimoniali a favore degli Ets, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 9, lettera l), della legge delega 166/2016.

Completano il quadro normativo delle agevolazioni introdotte dalla Riforma le nuove misure di cui agli articoli 84, comma 2, e 85, comma 7, del Cts, che consistono nell'**esenzione Ires per i redditi degli immobili** destinati in via

esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale, rispettivamente, da parte delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale ed enti filantropici (articolo 84, comma 2 *bis*, del Cts).

#### **Periodo transitorio ed efficacia delle disposizioni a seguito dell'operatività del Runts**

Con riferimento alle disposizioni normative appena descritte, giova rilevare che, a seguito delle novità introdotte con il "DI Semplificazioni", le disposizioni sinora evidenziate sono applicabili a tutti gli enti del Terzo settore iscritti nel Runts.

#### **NOTA BENE**

Si rileva che le norme in questione, da un punto di vista oggettivo, confermano spesso la portata di agevolazioni già previste dalla normativa ante riforma.

La principale **innovazione** si pone quindi su un diverso versante, quello **soggettivo**. Con la riforma, i benefici vengono infatti estesi a **tutti gli Ets**, incluse le imprese sociali costituite in forma di cooperativa sociale, salvo casi particolari in cui la platea di beneficiari può essere estesa o ristretta (i.e. le agevolazioni in tema di Imu e Tasi sono riservate agli Ets non commerciali).

#### **Le misure in tema di finanza sociale**

Al pari delle altre agevolazioni appena descritte, è possibile individuare **ulteriori agevolazioni e strumenti** messi a disposizione degli Ets dal legislatore, per i quali non sarà necessario attendere l'autorizzazione da parte della commissione europea. Rientrano in tale categoria gli **strumenti di finanza sociale** di cui agli articoli

77 e 78 del Cts.

Con la Riforma del Terzo settore, infatti, particolare importanza viene dedicata dal legislatore agli strumenti finanziari volti ad agevolare la raccolta di fondi destinati a finanziare iniziative legate alle attività di interesse generale realizzate dagli enti che decideranno di iscriversi nel Registro Unico Nazionale del terzo settore (Runts).

Più nel dettaglio, il Codice del Terzo settore disciplina la regolamentazione di due strumenti: i titoli di solidarietà (articolo 77) e il *social lending* (articolo 78).

#### **I titoli di solidarietà, ambito di applicazione e vantaggi per gli Ets**

L'**articolo 77 del Codice** disciplina i cd. "titoli di solidarietà", strumenti destinati al finanziamento delle attività di interesse generale degli enti del Terzo settore. Si tratta nel dettaglio di **obbligazioni e altri titoli di debito**, nonché **certificati di deposito**, che gli istituti di credito possono emettere allo scopo di raccogliere denaro da impiegare obbligatoriamente per il finanziamento delle attività istituzionali degli Ets.

Quanto all'aspetto formale, i titoli di solidarietà - soggetti alla disciplina del Testo Unico della Finanza e alle disposizioni in materia di trasparenza bancaria di cui al Dlgs 385/1993 - possono consistere in obbligazioni e altri titoli di debito (nominativi o al portatore) di durata non inferiore a 36 mesi, non subordinati, non convertibili e non scambiabili, che non conferiscono diritto a sottoscrivere o acquisire altri strumenti finanziari e non sono collegati a strumenti derivati. In



alternativa, è possibile che i titoli di solidarietà vengano emessi in forma di certificati di deposito consistenti in titoli individuali non negoziati nel mercato monetario, di durata non inferiore a 12 mesi.

Quanto all'ambito soggettivo, sono abilitati a emettere i suddetti titoli di solidarietà unicamente gli **istituti di credito autorizzati a operare in Italia**, in osservanza delle previsioni del Testo Unico delle Leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al Dlgs 1° settembre 1993, n. 385.

A differenza di quanto previsto per gli altri titoli da loro solitamente trattati, per i titoli di solidarietà le banche devono rinunciare alle commissioni di collocamento, mantenendo come unica forma di remunerazione gli interessi attivi sugli impieghi eseguiti a favore degli Ets (ai sensi dell'articolo 77, comma 1, del Codice).

Al fine di favorire lo sviluppo del Terzo settore, le banche emittenti potranno, inoltre, erogare a favore degli Ets aventi natura non commerciale, a titolo di liberalità, una somma pari almeno allo 0,6% di quanto raccolto. Qualora la banca erogatrice, poi, raggiunga o superi tale quota, avrà diritto a un credito d'imposta pari al 50% della stessa erogazione liberale.

Al fine poi di incentivare l'utilizzo di tale strumento, i singoli sottoscrittori dei titoli possono beneficiare, nell'ambito del proprio investimento, di un **tasso di interesse vantaggioso**. Gli istituti emittenti devono infatti corrispondere, con periodicità almeno annuale, interessi in misura pari al maggiore tra il tasso di rendimento lordo annuo delle obbligazioni emesse dall'istituto con analoghe caratteristiche e durata e quello dei titoli di Stato

aventi vita residua similare.

Gli emittenti possono, in realtà, applicare un tasso inferiore, a condizione che si riduca contestualmente il tasso di interesse sulle correlate operazioni di finanziamento. A tal fine, gli emittenti devono essere in grado di fornire un'evidenza, oggetto di approvazione da parte del relativo organo amministrativo, dei tassi ordinariamente applicati sulle operazioni di raccolta e sulle operazioni di impiego, equivalenti per durata, forma tecnica, tipologia di tasso fisso o variabile e, se disponibile, rischio di controparte.

Sul versante fiscale, per i soggetti diversi dalle imprese che decideranno di sottoscrivere i titoli in esame, gli interessi e le plusvalenze saranno assoggettati al medesimo regime fiscale previsto per i titoli di Stato, con tassazione agevolata dei proventi al 12,50 per cento.

I titoli, inoltre, recheranno altri benefici importanti per i sottoscrittori. In particolare, non concorreranno alla formazione dell'attivo ereditario soggetto a imposta di successione e non rileveranno ai fini della determinazione dell'imposta di bollo dovuta per le comunicazioni relative ai depositi titoli.

### ***Il social lending, modalità di funzionamento ed entrata in vigore***

Nell'ambito dei finanziamenti ottenuti attraverso l'esercizio di attività di raccolta in piattaforme di c.d. *social lending* o *peer to peer lending* (P2P *lending*), l'**articolo 78 del Codice** del Terzo settore introduce un'importante misura di sostegno, che mira a facilitare e incentivare i meccanismi di accesso al credito da parte degli

Ets. L'utilizzo di tale strumento finanziario (così come visto per i titoli di solidarietà) è infatti fortemente incentivato, al fine di favorire gli investimenti in progetti orientati a generare ricadute positive e benefici dal punto di vista dell'impatto sociale generato sulla comunità.

Tale fattispecie, ai sensi dell'articolo 78 del Cts, costituisce, nel dettaglio, una **forma agevolata di accesso al credito** che ha lo scopo di mettere in relazione (anche tramite l'utilizzo di piattaforme *online* di *crowdfunding*) soggetti interessati a prestare denaro (privati o investitori istituzionali) con **Ets che hanno la necessità di disporre**, a fronte di un **rating creditizio positivo, di risorse finanziarie** per sostenere la propria attività o per sviluppare progetti rientranti nelle attività di interesse generale (articolo 5 del Cts).

La *ratio* dell'intervento voluto dalla Riforma del Terzo settore, infatti, è stata duplice. Da un lato, ha inteso favorire canali alternativi di accesso al credito per gli Ets che svolgono attività di interesse generale e, dall'altro, contribuire a stimolare lo sviluppo di uno strumento innovativo.

Sul punto, giova rilevare come, in un'ottica di armonizzazione legislativa con la disciplina del *peer to peer lending*, il decreto correttivo (Dlgs 105/2018) abbia aggiornato l'articolo 78 del Cts, alla luce di quanto disposto dall'articolo 44 della legge 205/2017 (legge di Bilancio 2018), precisando che le piattaforme di *peer to peer lending* gestite da società iscritte nell'albo degli intermediari finanziari o da istituti di pagamento operino quali sostituti d'imposta e i relativi proventi ricadono nella nuova lett.



d *bis* dell'articolo 44, comma 1, Tuir.

Quanto all'ambito soggettivo di applicazione, beneficiari del prestito potranno essere **tutti gli enti del Terzo settore individuati all'articolo 4 del Cts**, ovvero: organizzazioni di volontariato (Odv); associazioni di promozione sociale (Aps); enti filantropici; imprese sociali, incluse le cooperative; reti associative; società di mutuo soccorso; associazioni riconosciute e non, fondazioni e altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione di scambio di beni o

servizi. A rigore, quindi, in questa fase di avvio del Runts, potranno accedere all'agevolazione del *social lending* Odv, Aps e Onlus, in quanto già enti del Terzo settore nel periodo transitorio, nonché tutti coloro che, a seguito di formale procedura di iscrizione al Runts, ottengano la qualifica di Ets. Una disposizione questa che, peraltro, trova applicazione da fine 2021 e che consente di fatto di poter fruire delle peculiari agevolazioni fiscali previste per il *social lending*.

Dal punto di vista fiscale, il Cts ha infatti previsto, per i proventi ritraibili dal *social lending*, un **trattamento fiscale particolarmente vantaggioso**. Nel dettaglio, i proventi percepiti da soggetti che erogano finanziamenti al di fuori dell'esercizio di attività di impresa costituiscono redditi di capitale sui quali i gestori dei portali *on line*

operano una ritenuta alla fonte a titolo di imposta con l'aliquota prevista per le obbligazioni e gli altri titoli pari al 12,50%.

Quanto, infine, all'entrata in vigore dello strumento in commento, si ritiene necessario soffermarsi brevemente sulle novità introdotte dal Dl 77/2021 (cd. "Decreto semplificazioni"). Nel dettaglio, l'entrata in vigore delle disposizioni in materia di *social lending* era infatti inizialmente subordinata dall'articolo 78, comma 3, del Cts all'emanazione, da parte del Ministero dell'economia, di un decreto per la determinazione delle concrete modalità applicative della misura. L'articolo 66 *bis*, comma 10, del "Decreto semplificazioni" (convertito in legge 108/2021) ha abrogato il suddetto comma 3, rendendo immediatamente applicabile tale strumento di finanza sociale. ►

Il Sole  
**24 ORE**

Finanza e risparmio

Fisco

Lavoro e Previdenza

Settori economici

**ei**  
L'esperto  
risponde

Diritto

Diritto dell'economia

Immobili

Pubblica amministrazione

Ambiente e sicurezza

**Più risposte, più servizi!**

Risposte dirette ■ Archivio aggiornato ■ Interazione diretta con gli Esperti ■ Varie opzioni di acquisto

L'Esperto risponde è ancora più potente e ti offre un'informazione di qualità, garantendo **entro 72 ore lavorative le risposte** ai tuoi quesiti professionali. Tutti i lunedì in edicola e disponibile sempre on line!

Scopri di più: [espertorisponde.ilsole24ore.com](http://espertorisponde.ilsole24ore.com)

**24 ORE**  
PROFESSIONALE

GRUPPO **24 ORE**

## FUNDRAISING E RACCOLTE FONDI

# La raccolta pubblica di fondi tra fiscalità e rendicontazione

Matteo Pozzoli  
Gabriele Sepio

*Sono ricomprese sia le iniziative di fundraising volte a sollecitare lasciti testamentari, donazioni e contributi di natura non corrispettiva, sia attività che potrebbero presentare matrice almeno in parte commerciale*

## Inquadramento generale

La raccolta fondi rappresenta sicuramente una delle più tradizionali fonti di finanziamento per gli enti *non profit* e si caratterizza come un insieme di **attività di natura eterogenea** suscettibili di diverso inquadramento fiscale in funzione della natura commerciale o meno sia dell'entrata sia dell'ente. All'interno della più ampia categoria delle attività di raccolta fondi, infatti, sono ricomprese sia le classiche iniziative di *fundraising* volte a sollecitare lasciti testamentari, donazioni e contributi di natura non corrispettiva (c.d. "raccolte fondi senza scambio di beni e servizi"), sia attività che potrebbero presentare una matrice almeno in parte commerciale (c.d. "raccolte fondi con scambio di beni e servizi").

In considerazione delle definizioni contenute nel Codice del Terzo settore, occorre individuare anzitutto i tratti distintivi dell'attività di raccolta fondi al fine di distinguerla dalle attività istituzionali di interesse generale previste per gli enti del Terzo settore o Ets (articolo 5 del

Dlgs 117/2017), nonché da quelle c.d. "diverse", secondarie e strumentali rispetto alle prime (articolo 6 del Dlgs 117/2017).

### ARTICOLO 7 DEL DLGS 117/2017

Un primo riferimento utile a tal fine è contenuto nell'articolo 7 del Dlgs 117/2017, che definisce la raccolta fondi quale insieme delle attività e delle iniziative dell'ente del Terzo settore volte al finanziamento delle proprie attività di interesse generale. Essa, dunque, a rigore, non è soggetta agli stessi limiti qualitativi e quantitativi di secondarietà e strumentalità previsti per le attività diverse, ma al solo **vincolo di destinazione**, ovvero alla necessità che i fondi raccolti siano diretti a supportare le attività di interesse generale degli enti del Terzo settore.

Tale vincolo finalistico è stato da sempre enfatizzato anche con riferimento agli enti dotati della qualifica di Onlus. L'agenzia delle Entrate, in passato, ha sottolineato la *"necessità di sorvegliare le modalità di raccolta, nonché di assicurare la destinazione dei fondi al progetto o alle attività per i quali è stata posta in essere la raccolta"* (cfr. circolare 59/E/2007).

Il tenore del citato articolo 7 appare dotato di portata innovativa dal momento che tende a superare la concezione della raccolta fondi come attività residuale, a favore di una visione più strutturata e organizzata secondo un modello professionale. Gli Ets, infatti, potranno svolgere attività di *fundraising*, come peraltro specificato anche nelle "Linee guida per la raccolta fondi degli enti del Terzo settore, ai sensi dell'articolo 7 del Dlgs 3 luglio 2017, n. 117", pubblicate in *Gazzetta Ufficiale* il 22 luglio 2022, nonché mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, nel rispetto dei generali **principi di trasparenza e correttezza nei confronti dei terzi interessati** (*stakeholders*, sostenitori, pubblico in generale).

### NOTA BENE

Le novità contenute nel Cts sembrano, quindi, concepire le raccolte fondi non soltanto come mere occasioni di carattere economico e logistico, ma come un insieme di iniziative di comunicazione che l'ente decide di porre in essere al fine di creare un canale stabile di

collegamento tra lo stesso e i propri sostenitori.

L'inquadramento civilistico, così come inteso ai sensi dell'articolo 7 del Dlgs 117/2017 sembra, dunque, riflettere le diverse modalità attraverso le quali può essere oggi effettuata l'attività di raccolta fondi.

Sul punto occorre rilevare che, tra i principali strumenti di *fundraising* non vi sono solo le classiche iniziative effettuate mediante cessioni di beni di modico valore, ma anche nuovi e innovativi modelli, come gli *sms charity* (Dm 5 febbraio 2019) o la raccolta fondi effettuata attraverso i *social media*. Si tratta, nella specie, di **nuovi canali di finanziamento a favore degli enti non profit**, sviluppatasi nell'ottica di supportare le attività solidaristiche e che consentono di allargare quanto più possibile la platea di soggetti sostenitori, sfruttando le potenzialità derivanti dalle innovazioni tecnologiche. Si pensi, ad esempio, al c.d. *birthday fundraising* (piuttosto diffuso, ad esempio, sulla piattaforma *Facebook*), oppure agli *sms charity*, ossia alle raccolte fondi effettuate grazie alla messaggistica inviata da migliaia di donatori tramite emittenti televisive italiane che consentono di supportare specifici enti.

### **Trattamento fiscale delle raccolte pubbliche dei fondi**

Sotto il profilo fiscale, la raccolta fondi è disciplinata espressamente all'articolo 79, comma 4, lettera a), del Dlgs 117/2017, ai sensi del quale *“non concorrono alla formazione del reddito”* degli enti del Terzo settore non commerciale i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate

occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. Si tratta di una disposizione che entrerà in vigore dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea.

Pertanto, in attesa dell'entrata in vigore della norma, restano applicabili agli Ets le disposizioni di cui all'articolo 143 del Tuir, di cui, nella sostanza, allo stesso articolo 79, comma 4, lettera a). Ai sensi dell'articolo 143, comma 3, lettera a), del Tuir, infatti, sono esclusi dalla formazione del reddito degli enti non commerciali i fondi pervenuti agli stessi a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore.

Tenuto conto del tenore del disposto fiscale potrebbe essere lecito chiedersi in quali **limiti** le attività di raccolta fondi siano rilevanti ai fini fiscali, posto che la norma sembra considerare espressamente non imponibili solo quelle di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a), del Codice.

#### **FONDI NON IMPONIBILI**

In base al tenore letterale di tale previsione, sono sicuramente **non imponibili** i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate **in via occasionale**, anche mediante offerte di beni **di modico valore**, da parte di **Ets non commerciali**.

In questo caso, quindi, non occorre alcuna valutazione preliminare in merito alla corrispettività o meno dell'operazione, in quanto è lo stesso legislatore a considerare

non commerciali le attività di raccolta che rispettino questi requisiti (*i.e.* carattere pubblico della raccolta; occasionalità e concomitanza con specifiche ricorrenze; valore modico dei beni e servizi eventualmente offerti). È il caso, ad esempio, della vendita di arance o fiori in occasione di apposite campagne di sensibilizzazione lanciate da noti enti non profit, che solitamente si esauriscono in pochi giorni all'anno.

#### **MODALITÀ DELLA RACCOLTA**

Laddove la raccolta sia svolta con modalità diverse da quelle contemplate *ex lege* dal citato articolo 79, comma 4, lettera a), invece, occorre necessariamente operare delle distinzioni a seconda delle modalità con cui viene esercitata.

Qualora i fondi siano pervenuti a seguito di raccolte private, vale a dire grazie ad atti di liberalità da parte di soggetti privati a favore dell'ente, la loro rilevanza è sicuramente esclusa per gli enti del Terzo settore non commerciali, sia ai fini delle imposte dirette, sia ai fini Iva. È il caso delle raccolte fondi effettuate tramite donazioni, *sms charity* o *birthday charity*, che - come sopra illustrato - in assenza di corrispettività, non configurano in alcun modo esercizio d'impresa e non sono, dunque, attività fiscalmente rilevanti ai fini delle imposte dirette. Inoltre, alle condizioni qui espresse, tali operazioni non hanno rilevanza nemmeno ai fini Iva, dal momento che non ricorre il presupposto impositivo della cessione di beni o della prestazione di servizi dietro corrispettivo ai sensi del Dpr 633/1972. Si tratta di un

convincimento - quello fin qui illustrato - che trova fondamento anche sulla base di una interpretazione sistematica delle disposizioni del Codice. In particolare, in relazione a specifiche tipologie di enti del Terzo settore, quali organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, deve considerarsi che il legislatore istituzionalizza le raccolte fondi e garantisce l'irrilevanza fiscale di tali attività effettuate con modalità diverse, in linea con la previgente disciplina tributaria.

#### DECOMMERCIALIZZAZIONE DI ATTIVITÀ DI RACCOLTA FONDI

Gli articoli 84, comma 1, lettera *b*), e 85, comma 6, del Dlgs 117/2017 prevedono la **decommercializzazione** di tutta una serie di attività che vengono svolte per reperire risorse finanziarie necessarie per il sostentamento economico dell'ente *non profit* e che, quindi, possiamo ricomprendere nell'alveo dell'attività di raccolta fondi.

Nella sostanza, tali disposizioni richiamano la disciplina normativa prevista ante riforma, contenuta nel Dm 25 maggio 1995. È il caso, ad esempio, della vendita di beni prodotti dai volontari di un'organizzazione di volontariato, espressamente decommercializzata laddove curata direttamente dall'ente senza alcun intermediario (articolo 84, comma 1, lettera), del Dlgs 117/2017): operazione rientrante nella più ampia nozione di raccolta fondi.

#### RILEVANZA FISCALE

Le raccolte fondi possono assumere, invece, una qualche rilevanza ai fini

fiscali quando siano effettuate da Ets non commerciali diversi da quelli sopracitati o se invece prevalga il carattere commerciale piuttosto che liberale dell'iniziativa. L'esempio classico è quello delle raccolte effettuate con scambio di beni di modico valore (al di fuori dell'ipotesi di cui al citato articolo 79, comma 4, lettera *a*), che potrebbero essere o meno assoggettate ad imposta a seconda che si consideri prevalente la componente corrispettiva o quella liberale, con conseguenti ricadute sulla qualificazione fiscale dell'ente nel suo complesso. Si pensi ai *charity shop* oppure alla vendita di *merchandising* svolta in via continuativa dall'ente sul proprio sito *internet*.

Un approccio di tipo sistematico potrebbe indurre ad escludere da imposizione le entrate derivanti da questo tipo di raccolta, in quanto la modicità del bene ceduto porterebbe a ritenere prevalente la finalità solidaristica della causa rispetto al valore del bene in sé. In tale ottica, quindi, i fondi raccolti dovrebbero rientrare tra le entrate di natura non commerciale ai fini della qualificazione fiscale dell'ente. Dall'altro canto, potrebbe essere forse più ragionevole condividere un diverso approccio, volto ad inquadrare le raccolte fondi svolte con queste modalità tra le entrate fiscalmente rilevanti. **La sistematicità della raccolta** (*i.e.* prodotti esposti giornalmente sui siti internet dell'ente), l'esistenza di un **rapporto sinallagmatico** e la **richiesta di un prezzo, senza alcuna connessione con ricorrenze o specifiche campagne di sensibilizzazione**, risulterebbero fattori decisivi per una connotazione prettamente commerciale di tali entrate, ponendo in secondo piano la

modicità del valore del bene. Ovviamente questo non esclude che forme di vendita sviluppate nella forma tipica del *charity shop*, ma associate a specifiche campagne di sensibilizzazione ben visibili al momento dell'acquisto del bene potrebbero incidere su una diversa qualificazione della fattispecie sotto il profilo fiscale.

#### IL TEST DI COMMERCIALITÀ

In base alle considerazioni svolte, quindi, è evidente come, a seconda del tipo di raccolta fondi e delle modalità con cui è posta in essere, cambino le valutazioni ai fini del **test di commercialità** dell'ente nel suo complesso (articolo 79, comma 5, del Codice).

Nella maggior parte dei casi, le attività di raccolta fondi dovrebbero essere computate tra le entrate di natura non commerciale, ai sensi del comma 5 *bis* del Dlgs 117/2017. Le raccolte pubbliche dei fondi che acquisiscono **carattere di abitualità** (*rectius*, non occasionalità) producono, quindi, **entrate commerciali**. Vale la pena rilevare che tali operazioni, nella previgente disciplina, non erano, peraltro, ammesse. Ad oggi, al contrario, le operazioni di raccolta fondi abituali possono essere svolte, considerato, tuttavia, che le stesse - come sopra detto - rilevano ai fini della determinazione dell'imposizione diretta.

#### Rendicontazione delle raccolte pubbliche dei fondi occasionali e non occasionali

Se, sotto il profilo fiscale, la Riforma ha previsto un trattamento peculiare, l'attenzione degli enti che scelgono di accedere al Registro unico nazionale del



Terzo settore (Runts) deve anche soffermarsi sui precisi obblighi previsti dal Cts in tema di rendicontazione volti a tutelare la fede pubblica, garantire trasparenza alle attività stesse. Sul punto giova, infatti, rilevare che l'articolo 87, comma 6, del Cts dispone che *“Gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'articolo 13 un rendiconto specifico redatto ai sensi del comma 3 dell'articolo 48, tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22 del Dpr 29 settembre 1973, n. 600, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a)”*.

A tale proposito, le linee guida pubblicate in *Gazzetta Ufficiale* il 22 luglio 2022 intervengono ad esplicitare gli adempimenti a cui dovranno prestare attenzione gli Ets che decidono di effettuare raccolte fondi.

Viene anzitutto evidenziato come gli obblighi di rendicontazione debbano soddisfare **diverse richieste informative**, a seconda che l'attività di raccolta fondi abbia il **carattere dell'abitualità o dell'occasionalità**.

Nel **primo caso**, è opportuno ricordare che sia il rendiconto gestionale (modello B allegato al Dm del 5 marzo 2020), sia il rendiconto per cassa (modello D) contemplano la specifica classe C), nella quale devono essere riportati i corrispondenti dati contabili relativi all'attività di raccolta fondi, da ascrivere secondo la ricordata

## PREVISIONI IN MATERIA DI RENDICONTAZIONE DELLE RACCOLTE PUBBLICHE DI FONDI

L'articolo 7, comma 1, prevede che *«Per raccolta fondi si intende il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ente del Terzo settore al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva»*.

L'articolo 48, comma 3, richiede che *«3. 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. Entro trenta giorni decorrenti da ciascuna modifica, devono essere pubblicate le informazioni aggiornate e depositati gli atti di cui ai commi 1 e 2, incluso l'eventuale riconoscimento della personalità giuridica»*.

L'articolo 87, comma 6, dispone che *«[g]li enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'articolo 13 un rendiconto specifico redatto ai sensi del comma 3 dell'articolo 48, tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22 del Dpr 29 settembre 1973, n. 600, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a). Il presente comma si applica anche ai soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'articolo 86»*.

Il Dm 5 marzo 2020, Allegato 1, Mod. C richiede anche che *«La relazione di missione deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni e se rilevanti: ...*

*24) una descrizione dell'attività di raccolta fondi rendicontata nella Sezione C del rendiconto gestionale, nonché il rendiconto specifico previsto dall'articolo 87, comma 6, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a), del Dlgs 117/2017 e s.m.i.”*

summa divisio tra attività abituale e attività occasionale. Se, pertanto, tutti gli Ets devono fornire l'evidenza contabile dell'attività di raccolta fondi complessivamente realizzata, gli **Ets che adottano il rendiconto gestionale** (in quanto tenuti per specifico obbligo di legge, avendo ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non inferiori a 220.000,00 euro, o per scelta volontaria, pur non rientrando nei suddetti parametri) nella relazione di missione al punto 24), forniranno anche una descrizione di detta attività, come riportata nella Sezione C del rendiconto gestionale, comprensiva pertanto anche della

raccolta fondi abituale.

La specifica **descrizione delle singole raccolte** fondi interessa, perciò, anche in ragione dei particolari benefici fiscali connessi, le raccolte pubbliche di fondi occasionali. In questo senso occorre riflettere anche sui connessi **adempimenti di deposito**. L'articolo 48, comma 3, prevede che gli Ets debbano, come riportato nella precedente *tabella*, depositare nel registro Unico Nazionale del Terzo settore la rendicontazione delle singole raccolte pubbliche di fondi entro il 30 giugno dell'esercizio successivo; tuttavia, la previsione



che tale rendicontazione debba essere inserita anche nel bilancio d'esercizio (anch'esso soggetto a deposito entro il 30 giugno dell'esercizio finanziario successivo) ha indotto il Ministero del lavoro a specificare che il deposito del bilancio comprensivo delle rendicontazioni possa essere sufficiente per adempiere a entrambi gli adempimenti (nota n. 17146 del 15 novembre 2022).

Discorso diverso invece per gli **Ets che adottano il rendiconto per cassa** - in coerenza con il principio direttivo di graduazione degli obblighi di rendicontazione e di trasparenza in ragione della dimensione economica dell'attività svolta espresso nell'articolo 4, comma 1, lettera g), della legge 106/2016 - si limiteranno, in relazione all'attività di raccolta fondi abituale, a compilare la pertinente voce di bilancio del rendiconto medesimo, **senza riportare la descrizione** richiesta dal punto n. 24 della Relazione di missione, considerato che gli Ets di minori dimensioni sono esentati dalla compilazione di tale prospetto. Gli enti che, tuttavia, redigono il bilancio nella forma del rendiconto per cassa sono tenuti ad allegare al predetto rendiconto le rendicontazioni delle singole raccolte pubbliche di fondi occasionali.

Per quanto concerne, invece, la **raccolta fondi occasionale, non sussiste alcuna differenziazione di regime giuridico della rendicontazione** in base alle dimensioni dell'ente. Tutti gli Ets sono tenuti ad allegare ai rendiconti delle singole attività di raccolta fondi occasionali, redatti secondo lo schema messo a disposizione dello stesso Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, una relazione illustrativa, nella quale dovrà fornire una breve descrizione di

#### CRITERI ESPOSITIVI DELLE RACCOLTE PUBBLICHE DI FONDI NON OCCASIONALI E OCCASIONALI

<b>Tipologia di raccolta fondi</b>	Ets con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate <b>non</b> inferiori a 220.000,00 euro	Ets con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro
<b>Raccolte fondi non occasionali</b>	I relativi dati andranno indicati <i>sub</i> lettera C) del rendiconto gestionale e nella relazione di missione	I relativi dati andranno indicati <i>sub</i> lettera C) del rendiconto di cassa, oppure <i>sub</i> lettera C) del rendiconto gestionale e nella relazione di missione coerentemente alla facoltà esercitata dall'Ets di redigere alternativamente il rendiconto per cassa o il bilancio di esercizio
<b>Raccolte fondi occasionali</b>	I rendiconti delle singole attività occasionali di raccolta fondi devono essere allegati al bilancio di esercizio predisposto ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del Cts, in particolare alla relazione di missione	I rendiconti delle singole attività occasionali di raccolta fondi devono essere allegati al rendiconto per cassa previsto dall'articolo 13, comma 2, del Cts, oppure allegati al bilancio di esercizio predisposto ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del Cts, in particolare alla relazione di missione, coerentemente alla facoltà esercitata dall'Ets di redigere alternativamente il rendiconto per cassa o il bilancio di esercizio

Fonte: Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, "Linee guida per la raccolta fondi degli enti del Terzo settore, ai sensi dell'articolo 7 del Dlgs 3 luglio 2017, n. 117", pag. 18.

ciascuna delle iniziative intraprese, della modalità di svolgimento dell'evento, del luogo in cui si è svolto, delle finalità perseguite e dei costi sostenuti.

In particolare, l'Ets dovrà descrivere le voci di costo/spesa indicate nel rendiconto della singola raccolta di fondi occasionale. A tal fine, se significativo per la comprensione dell'andamento della raccolta, occorrerà fornire **ulteriori informazioni** in merito agli elementi di costo/spesa.

#### NOTA BENE

A titolo esemplificativo:

> in caso di **acquisto di beni**, l'ente indicherà il numero e la tipologia dei beni;

- in relazione alle spese di allestimento, l'ente indicherà se i costi/spese sono stati sostenuti per noleggio di *stand*, affitto locali, pagamento suolo pubblico, per affidamento a terzi ecc.;

- specificherà se sono stati sostenuti

costi/spese per la promozione dell'iniziativa (stampa *brochure*, passaggi radio televisivi ecc.);

- dovranno infine essere indicati costi ulteriori eventualmente sostenuti;

> in relazione ai **beni ricevuti in donazione con la raccolta occasionale**, nel rendiconto deve essere riportato il corrispondente valore in danaro stimato in coerenza con le disposizioni contenute nel già citato Dm 28 novembre 2019 e risultante dal documento di cui all'articolo 4 dello stesso decreto;

> per le **erogazioni liberali in natura**, l'Ets dovrà indicare la tipologia di beni raccolti e il corrispondente valore economico, determinato ai sensi dell'articolo 9 del Tuir.

Si evidenzia che il valore dei beni ricevuti potrà altresì essere determinato sulla base dei seguenti, ulteriori criteri, contemplati dal richiamato Dm 28 novembre 2019, quali, ad esempio: il valore

**RENDICONTO SINGOLA RACCOLTA PUBBLICA DI FONDI**

RENDICONTO DELLA SINGOLA RACCOLTA PUBBLICA DI FONDI OCCASIONALE REDATTO AI SENSI DELL'ARTICOLO 87, COMMA 6 E DELL'ARTICOLO 79, COMMA 4, LETTERA A), DEL DLGS 3 AGOSTO 2017 N. 117

Denominazione Ets \_\_\_\_\_

C.F. \_\_\_\_\_

Sede \_\_\_\_\_

**RENDICONTO DELLA SINGOLA RACCOLTA FONDI OCCASIONALE**

Descrizione della celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione \_\_\_\_\_ Eventuale denominazione dell'evento \_\_\_\_\_

Durata della raccolta fondi: dal \_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_

a) Proventi / entrate della raccolta fondi occasionale

- > liberalità monetarie
- > valore di mercato liberalità non monetarie
- > altri proventi
- > Totale a)

b) Oneri / uscite per la raccolta fondi occasionale

- > oneri per acquisto beni
- > oneri per acquisto servizi
- > oneri per noleggi, affitti o utilizzo attrezzature
- > oneri promozionali per la raccolta
- > oneri per lavoro dipendente o autonomo
- > oneri per rimborsi a volontari
- > altri oneri
- > Totale b)
- > Risultato della singola raccolta (a-b)

*La tabella si conclude con una relazione illustrativa in cui sono evidenziati, a integrazione e completamento dei risultati numerici, le finalità e gli elementi caratterizzanti della singola raccolta pubblica rendicontata.*

**RELAZIONE ILLUSTRATIVA DELLA SINGOLA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI OCCASIONALE**

Descrizione dell'iniziativa L'Ets \_\_\_\_\_, dal \_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_ ha posto in essere un'iniziativa denominata \_\_\_\_\_

Sono stati raccolti fondi in danaro per un totale di € \_\_\_\_\_ (riportare il totale entrate in danaro).

Le elargizioni in danaro sono state ricevute in contanti per un totale di € \_\_\_\_\_ su c/c bancario per un totale di € \_\_\_\_\_ altro \_\_\_\_\_

Sono stati raccolti beni materiali per un valore complessivo di € \_\_\_\_\_

I costi sostenuti per la realizzazione dell'evento sono così dettagliati: \_\_\_\_\_

I fondi raccolti al netto del totale delle spese sostenute sono pari ad € \_\_\_\_\_ e verranno impiegati per le seguenti attività di interesse generale\*

e per le seguenti finalità:

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Gli oneri sostenuti e/o le uscite sono risultati superiori ai proventi/entrate per le seguenti motivazioni (campo da compilare esclusivamente nell'ipotesi in cui i costi complessivamente sostenuti per la realizzazione dell'evento siano superiori ai ricavi) \_\_\_\_\_

\*Utilizzare la nomenclatura contenuta nell'articolo 5 del Cts

derivante da una perizia giurata di stima nel caso di erogazione liberale avente ad oggetto un bene strumentale, il residuo valore fiscale all'atto del trasferimento; nel caso di erogazione liberale avente ad oggetto i beni di cui all' articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del Tuir, il minore tra il valore determinato ai sensi del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo Dm e quello determinato applicando le disposizioni dell'articolo 92 del Tuir.

Nella **relazione illustrativa** dovranno essere esplicate in dettaglio le macrovoci inserite all'interno di ciascun rendiconto, specificando, ad esempio, con riferimento alle entrate, il numero e il prezzo dei beni di modico valore venduti, la distinzione tra elargizioni ricevute da persone fisiche o persone giuridiche (altre associazioni, società ecc.), oppure, con riferimento alle voci di uscita, il numero e il costo unitario dei beni di modico valore acquistati, eventuali rimborsi per volontari,

spese di cancelleria, noleggio stand, utenze, assicurazioni.

Gli importi riportati nella singola rendicontazione dovranno trovare corrispondenza con i dati contabili del bilancio. In questa previsione, sarà interessante seguire l'evoluzione delle disposizioni tecniche in materia, considerato che (opportunamente) niente in materia è stato ancora prodotto dall'Organismo Italiano di Contabilità nel Principio contabile OIC 35, almeno laddove questo sia possibile.

#### ESEMPIO

Nella scheda rendicontativa troviamo il "valore di mercato liberalità non monetarie".

È facile desumere che il "valore di mercato" coincida con il *fair value* del principio contabile, mentre maggiori complicazioni potrebbero emergere per l'iscrizione dei beni di modico valore. I beni di magazzino ricevuti gratuitamente sotto forma di

erogazione liberale possono, per esempio, essere rilevati per il principio "*al loro fair value al termine dell'esercizio anziché al loro fair value al momento dell'iscrizione in bilancio*". I medesimi beni dovrebbero, tuttavia, essere sempre rendicontati per la rendicontazione delle raccolte pubbliche di fondi.

Allo stesso tempo, occorrerà prestare particolare attenzione alla classificazione e imputazione dei costi delle raccolte fondi. In molte circostanze, infatti, l'ente dovrà effettuare una serie di considerazioni in merito alla pertinenza dei costi con riferimento all'evento, potendo imputare, si presume, a tali eventi anche costi indiretti per quota parte (si pensi, ai collaboratori che operano solo in parte per tali manifestazioni o ai *fundraiser* che operano per più raccolte fondi). Sicuramente si dovranno formare, nel corso del tempo, prassi operative per meglio uniformare la rendicontazione in merito. ●



smart24fisco.com

**Smart24 Fisco.**  
**Più rapido, più efficiente,**  
**più adatto a te.**



## SCHEMI DI BILANCIO

# Il bilancio degli enti del Terzo settore non commerciali

Davide Alessandrelli

*Il bilancio degli Ets non commerciali si compone di stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione, ma è prevista una deroga per enti con volumi di entrate annue sotto i 220.000 euro*

Tra le novità più importanti introdotte dalla Riforma del Terzo settore spicca senz'altro quella relativa alla disciplina di bilancio. Per gli **Ets non commerciali** – quelli che non svolgono in via prevalente attività di tipo commerciale – non esisteva infatti alcun obbligo di legge relativo alla forma con cui gli stessi Ets dovevano redigere il proprio bilancio consuntivo. Pertanto organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, Onlus e le altre tipologie di enti *non profit* per anni si sono dovuti cimentare nella produzione del documento senza riferimenti normativi specifici.

È l'**articolo 13 del Dlgs 117/2017** (Codice del Terzo settore) che, in attuazione della legge delega 106 del 6 giugno 2016, introduce, per la prima volta, nel panorama giuridico italiano l'obbligo di redazione del bilancio degli Ets non commerciali secondo **schemi uniformi**.

Il comma 1 dello stesso articolo individua il **principio della competenza economica** quale principio cardine per la redazione del bilancio dell'Ets non commerciale, che si compone di tre

**documenti: lo stato patrimoniale, il rendiconto gestionale e la relazione di missione.** Lo stesso comma specifica inoltre che alla relazione di missione viene demandato il compito di illustrare le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Tuttavia il secondo comma prevede un'importante **eccezione** al principio generale specificando che gli **Ets con volumi di entrate annue inferiori a 220.000 euro** possono optare per la redazione di un **rendiconto per cassa**, in luogo dei tre documenti di cui sopra. Tale norma quindi riconosce e recepisce una prassi consolidata da molti enti di dimensioni ridotte, che, in assenza di disposizioni specifiche e per evidenti motivi di semplicità gestionale, adottavano già il principio di cassa per la produzione del proprio bilancio consuntivo.

## Il contenuto del decreto 5 marzo 2020

Gli schemi e modelli di bilancio sono stati emanati con **Dm 39 del 5 marzo 2020** (Adozione della *modulistica di bilancio degli enti del*

*Terzo settore*), pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 18 aprile 2020. Tale decreto si compone di 3 articoli e di un corposo allegato, all'interno del quale, oltre a essere riportati gli schemi di bilancio, sono anche presenti una serie di importanti specifiche e indicazioni relative alla compilazione degli schemi stessi.

I principi e le clausole generali di predisposizione del bilancio e i criteri di valutazione, recita il decreto, sono **conformi a quelli previsti per le società** con riferimento agli articoli 2423, 2423 *bis* e 2423 *ter*. Pertanto gli Ets potranno rifarsi a tali principi generali, fatta salva la loro compatibilità con l'**assenza di scopo di lucro** e con le **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale** degli enti del Terzo settore e in attesa dell'emanazione di eventuali regole e/o principi specifici riservati agli Ets.

### NOTA BENE

Per quanto riguarda la forma e la struttura degli schemi di bilancio, l'allegato al decreto prevede che gli stessi siano da considerare **"fissi"**.

Possono essere **modificati dall'Ets solo quando questo favorisca la**

**chiarezza** del bilancio. In ogni caso, le modifiche che possono essere apportate agli schemi devono necessariamente rispettare i **limiti** espressamente previsti dal provvedimento stesso escludendo quindi la possibilità di stravolgerne l'impianto.

Uno degli obiettivi perseguiti dal legislatore con l'uniformità della struttura dei bilanci degli Ets risiede infatti proprio nella possibilità di procedere alla **comparazione dei dati e di informazioni tra enti**. Si pensi, ad esempio, alla possibilità di confrontare bilanci di Ets che operano nello stesso settore o nello stesso territorio, o alla possibilità di procedere a elaborazioni finalizzate alla creazione di bilanci consolidati di reti associative e/o coordinamenti settoriali o territoriali.

Rispetto ai **tempi di applicazione** dei nuovi modelli, questi sono ben definiti all'articolo 3 del decreto ministeriale, che prevede in capo agli Ets non commerciali l'obbligo di adozione a partire dall'esercizio finanziario successivo a quello della data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (18 aprile 2020). Pertanto, per gli Ets che hanno un esercizio finanziario coincidente con l'anno solare (01/01-31/12), il primo esercizio di riferimento per l'applicazione dei nuovi modelli è il **bilancio d'esercizio 2021**.

Occorre tuttavia precisare che lo stesso **Ministero del lavoro e delle politiche sociali**, con propria nota **5 aprile 2022**, ha fornito ulteriori specifici chiarimenti in merito ai tempi effettivi di adozione degli schemi da parte degli Ets soprattutto in conseguenza dei tempi di iscrizione al Runts (Registro Unico Nazionale del

Terzo Settore) e relativa acquisizione della qualifica di Ets.

Infine, nell'allegato al decreto, vengono richiamati ulteriori obblighi in capo agli Ets in sede di redazione del proprio bilancio consuntivo già previsti da altre disposizioni normative. Tra questi:

- › l'obbligo di produrre uno specifico rendiconto per ciascuna raccolta pubblica di fondi effettuata durante l'esercizio redatto ai sensi del comma 3 dell'articolo 48, tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22 del Dpr 29 settembre 1973, n. 600, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a). In questo senso, di sicuro aiuto può essere anche il contenuto delle linee guide sulle raccolte pubbliche dei fondi siglate dal Ministro il 13 giugno 2022;
- › l'obbligo previsto nel comma 6 dell'articolo 13 del Dlgs 117/2017 di documentare, a cura dell'organo di controllo, il carattere secondario e strumentale dell'attività di cui all'articolo 6 del Dlgs 117/2017 (attività diverse) a seconda dei casi, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa.

#### **Gli schemi di bilancio, stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione**

Come riportato nella parte iniziale del presente articolo, il bilancio degli Ets non commerciali si compone dello stato patrimoniale, del rendiconto gestionale e della relazione di missione.

#### **Stato patrimoniale**

Lo schema di stato patrimoniale previsto nel **decreto 39 del 5 marzo 2020 (Mod. A)** ha molti tratti in comune con quello previsto per le società di cui all'articolo 2423 del Codice civile. Trattandosi di una "fotografia" del patrimonio dell'ente, il legislatore ha evidentemente ritenuto lo **schema del Codice civile** atto a rappresentare adeguatamente, nella maggior parte dei casi, anche le componenti patrimoniali di un Ets.

Tuttavia **alcune poste di bilancio previste nello schema del Codice civile sono state eliminate**, mentre **altre sono state appositamente introdotte** nello schema riservato agli Ets per dare evidenza di quelle **specificità** riscontrabili proprio nella gestione dell'Ente del Terzo Settore.

Tra queste si segnalano:

- › la presenza di poste dedicate ai crediti verso: associati e fondatori, enti pubblici, soggetti privati per contributi, da 5 per mille, enti della stessa rete associativa e altri enti del terzo settore;
- › la distinzione tra il patrimonio libero e il patrimonio vincolato, dove quest'ultimo accoglie, oltre alle eventuali riserve previste dallo statuto dell'ente, anche riserve vincolate per decisione degli organi sociali o da terzi (come nel caso delle erogazioni liberali vincolate);
- › la presenza di poste dedicate ai debiti verso enti della stessa rete associativa e ai debiti per erogazioni liberali condizionate (quelle cioè che possono essere considerate come acquisite dall'ente in via definitiva al verificarsi di un predeterminato fatto o al soddisfacimento di una specifica situazione).



## DECRETO 39 DEL 5 MARZO 2020, MOD. A

**STATO PATRIMONIALE****Attivo:**

A) quote associative o apporti ancora dovuti;

B) immobilizzazioni:

I - immobilizzazioni immateriali:

1) costi di impianto e di ampliamento;

2) costi di sviluppo;

3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;

4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;

5) avviamento;

6) immobilizzazioni in corso e acconti;

7) altre.

Totale.

II - immobilizzazioni materiali:

1) terreni e fabbricati;

2) impianti e macchinari;

3) attrezzature;

4) altri beni;

5) immobilizzazioni in corso e acconti;

Totale.

III - immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:

1) partecipazioni in:

a) imprese controllate;

b) imprese collegate;

c) altre imprese;

2) crediti:

a) verso imprese controllate;

b) verso imprese collegate;

c) verso altri enti del Terzo settore;

d) verso altri;

3) altri titoli;

Totale.

Totale immobilizzazioni.

C) attivo circolante:

I - rimanenze:

1) materie prime, sussidiarie e di consumo;

2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;

3) lavori in corso su ordinazione;

4) prodotti finiti e merci;

5) acconti.

Totale.

II - crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

1) verso utenti e clienti;

2) verso associati e fondatori;

3) verso enti pubblici;

4) verso soggetti privati per contributi;

5) verso enti della stessa rete associativa;

6) verso altri enti del Terzo settore;

7) verso imprese controllate;

8) verso imprese collegate;

9) crediti tributari;

10) da 5 per mille;

11) imposte anticipate;

12) verso altri.

Totale.

III - attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

1) partecipazioni in imprese controllate;

2) partecipazioni in imprese collegate;

3) altri titoli;

Totale.

IV - disponibilità liquide:

1) depositi bancari e postali;

2) assegni;

3) danaro e valori in cassa;

Totale.

Totale attivo circolante.

D) ratei e risconti attivi.

**Passivo:**

A) patrimonio netto:

I - fondo di dotazione dell'ente;

II - patrimonio vincolato:

1) riserve statutarie;

2) riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali;

3) riserve vincolate destinate da terzi;

III - patrimonio libero:

1) riserve di utili o avanzi di gestione;

2) altre riserve;

IV - avanzo/disavanzo d'esercizio.

Totale.

B) fondi per rischi e oneri:

1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;

2) per imposte, anche differite;

3) altri.

Totale.

C) trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato;

D) debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

1) debiti verso banche;

2) debiti verso altri finanziatori;

3) debiti verso associati e fondatori per finanziamenti;

4) debiti verso enti della stessa rete associativa;

5) debiti per erogazioni liberali condizionate;

6) acconti;

7) debiti verso fornitori;

8) debiti verso imprese controllate e collegate;

9) debiti tributari;

10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;

11) debiti verso dipendenti e collaboratori;

12) altri debiti;

Totale.

E) ratei e risconti passivi.

**Rendiconto gestionale**

Al contrario di quanto visto per lo schema di stato patrimoniale, il modello di rendiconto gestionale previsto nel **decreto 39 del 5 marzo 2020 (Mod. B)** ha una **struttura profondamente diversa rispetto al conto economico** di cui all'articolo 2425 del Codice civile previsto per le società. Lo schema individuato nel decreto ha infatti una chiara derivazione da quello proposto dall'Agenzia per il Terzo Settore con proprio atto di indirizzo emanato nel febbraio 2019, che, a sua volta, riprendeva e integrava il contenuto di un primo documento realizzato nel 2001 dal Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti.

Si tratta di uno **schema a sezioni contrapposte** (Oneri e costi a sinistra e Proventi e ricavi a destra) suddiviso in **cinque aree gestionali** con l'evidenziazione dell'avanzo/disavanzo economico generato da ciascuna di esse. Le aree gestionali in questione individuano le macroclassi di attività che gli Ets possono svolgere. Le prime tre hanno una corrispondenza diretta con i contenuti del Codice del Terzo

Settore (rispettivamente con l'articolo 5 per le *“attività di interesse generale”*, con l'articolo 6 per le *“attività diverse”* e con l'articolo 7 per le *“attività di raccolta fondi”*). Le ultime due aree gestionali si riferiscono invece ai proventi e agli oneri derivanti dalle *“attività finanziarie e patrimoniali”* di *“supporto generale”*.

All'interno di ciascuna area gestionale, gli oneri e i costi vengono classificati in voci per natura, mentre i proventi e ricavi vengono classificati in voci per origine/provenienza della fonte di finanziamento.

Siamo così di fronte a un tipico schema riclassificato in prima battuta per destinazione, cioè per aree gestionali che raggruppano le componenti economiche a seconda della tipologia di attività svolta.

Ciascuna area gestionale è successivamente articolata in voci che ne dettagliano la natura (nel caso degli oneri e dei costi) e la fonte di finanziamento (nel caso dei proventi e ricavi). Si tratta quindi di uno schema che predilige la restituzione

immediata dei valori economici della gestione sintetizzati e raggruppati in base alle diverse macrotipologie di attività dell'ente fornendo al lettore del bilancio un quadro di insieme fortemente legato alle caratteristiche della gestione piuttosto che alla tipologia di spesa sostenuta o entrata accertata.

**UNO SCHEMA COMPLESSO CHE RICHIEDE CONSAPEVOLEZZA**

Uno schema che porta con sé un **grado di complessità non banale**, in quanto la corretta individuazione dell'area gestionale in cui ricadono i costi e ricavi della gestione necessita di una **consapevolezza delle diverse tipologie di attività svolte dall'ente** e una **precisa correlazione tra queste e le componenti economiche**.

Complessità che inevitabilmente ricade sul **sistema informativo interno dell'ente**, che dovrà dotarsi di un sistema di rilevazione contabile che tenga conto anche della destinazione dei costi e dei ricavi (almeno per quanto riguarda le macrovoci di bilancio corrispondenti alle aree gestionali).

## DECRETO 39 DEL 5 MARZO 2020, MOD. B

**RENDICONTO GESTIONALE**

<b>ONERI E COSTI</b>	<b>Es. t</b>	<b>Es. t-1</b>	<b>PROVENTI E RICAVI</b>	<b>Es. t</b>	<b>Es. t-1</b>
<b>A) Costi e oneri da attività di interesse generale</b>			<b>A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale</b>		
			1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Proventi dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
			4) Erogazioni liberali		

3) Godimento beni di terzi	5) Proventi del 5 per mille
4) Personale	6) Contributi da soggetti privati
	7) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi
5) Ammortamenti	8) Contributi da enti pubblici
6) Accantonamenti per rischi ed oneri	9) Proventi da contratti con enti pubblici
7) Oneri diversi di gestione	10) Altri ricavi, rendite e proventi
8) Rimanenze iniziali	11) Rimanenze finali
Totale	Totale
	Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)
<b>B) Costi e oneri da attività diverse</b>	<b>B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse</b>
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	1) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori
2) Servizi	2) Contributi da soggetti privati
3) Godimento beni di terzi	3) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi
4) Personale	4) Contributi da enti pubblici
5) Ammortamenti	5) Proventi da contratti con enti pubblici
6) Accantonamenti per rischi ed oneri	6) Altri ricavi, rendite e proventi
7) Oneri diversi di gestione	7) Rimanenze finali
8) Rimanenze iniziali	
Totale	Totale
	Avanzo/disavanzo attività diverse (+/-)
<b>C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi</b>	<b>C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi</b>
1) Oneri per raccolte fondi abituali	1) Proventi da raccolte fondi abituali
2) Oneri per raccolte fondi occasionali	2) Proventi da raccolte fondi occasionali
3) Altri oneri	3) Altri proventi
Totale	Totale
	Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi
<b>D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali</b>	<b>D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali</b>
1) Su rapporti bancari	1) Da rapporti bancari
2) Su prestiti	2) Da altri investimenti finanziari
3) Da patrimonio edilizio	3) Da patrimonio edilizio
4) Da altri beni patrimoniali	4) Da altri beni patrimoniali
5) Accantonamenti per rischi ed oneri	
6) Altri oneri	5) Altri proventi
Totale	Totale
	Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)
<b>E) Costi e oneri di supporto generale</b>	<b>E) Proventi di supporto generale</b>
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	1) Proventi da distacco del personale
2) Servizi	2) Altri proventi di supporto generale

3) Godimento beni di terzi	
4) Personale	
5) Ammortamenti	
6) Accantonamenti per rischi ed oneri	
7) Altri oneri	
Totale	Totale
<b>Totale oneri e costi</b>	<b>Totale proventi e ricavi</b>
	Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)
	Imposte
	Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)

**Costi e proventi figurativi**

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

**Relazione di missione**

Il terzo e ultimo documento che compone il bilancio degli Ets non commerciali è la relazione di missione (**Mod. C**). Questo documento assolve in sé la **duplice funzione di nota integrativa e di relazione sulla gestione** previsti per le società (rispettivamente articoli 2427 e 2428 del Codice civile).

Il decreto 39 del 5 marzo 2022 stabilisce infatti che al documento viene demandato il compito di illustrare, da un lato, le poste di bilancio e, dall'altro lato, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

L'ente dà atto nella relazione di missione dei principi e criteri di

redazione adottati, inoltre lo stesso decreto specifica 24 punti corrispondenti a informazioni e dati che, se ritenuti rilevanti, devono essere riportati nella relazione di missione, oltre naturalmente a tutte le eventuali ulteriori informazioni atte a fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione e delle prospettive gestionali.

## DECRETO 39 DEL 5 MARZO 2020, MOD. C

**RELAZIONE DI MISSIONE**

La relazione di missione deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni e se rilevanti:

- 1) le informazioni generali sull'ente, la missione perseguita e le attività di interesse generale di cui all'articolo 5 richiamate nello statuto, l'indicazione della sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore in cui l'ente è iscritto e del regime fiscale applicato, nonché le sedi e le attività svolte;
- 2) i dati sugli associati o sui fondatori e sulle attività svolte nei loro confronti; informazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell'ente;
- 3) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato; eventuali accorpamenti ed eliminazioni delle voci di bilancio rispetto al modello ministeriale;
- 4) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; eventuali contributi ricevuti; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;
- 5) la composizione delle voci «costi di impianto e di ampliamento» e «costi di sviluppo», nonché le ragioni della iscrizione ed i ri-



spettivi criteri di ammortamento;

6) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie;

7) la composizione delle voci «ratei e risconti attivi» e «ratei e risconti passivi» e della voce «altri fondi» dello stato patrimoniale;

8) le movimentazioni delle voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione, con indicazione della natura e della durata dei vincoli eventualmente posti, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;

9) una indicazione degli impegni di spesa o di reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche;

10) una descrizione dei debiti per erogazioni liberali condizionate;

11) un'analisi delle principali componenti del rendiconto gestionale, organizzate per categoria, con indicazione dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali;

12) una descrizione della natura delle erogazioni liberali ricevute;

13) il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria, nonché il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari di cui all'articolo 17, comma 1, che svolgono la loro attività in modo non occasionale;

14) l'importo dei compensi spettanti all'organo esecutivo, all'organo di controllo, nonché al soggetto incaricato della revisione legale. Gli importi possono essere indicati complessivamente con riferimento alle singole categorie sopra indicate;

15) un prospetto identificativo degli elementi patrimoniali e finanziari e delle componenti economiche inerenti i patrimoni destinati ad uno specifico affare di cui all'articolo 10 del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni;

16) le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell'ente;

17) la proposta di destinazione dell'avanzo, con indicazione degli eventuali vincoli attribuiti all'utilizzo parziale o integrale dello stesso, o di copertura del disavanzo;

18) l'illustrazione della situazione dell'ente e dell'andamento della gestione. L'analisi è coerente con l'entità e la complessità dell'attività svolta e può contenere, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell'ente e dell'andamento e del risultato della sua gestione, indicatori finanziari e non finanziari, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze. L'analisi contiene, ove necessario per la comprensione dell'attività, un esame dei rapporti sinergici con altri enti e con la rete associativa di cui l'organizzazione fa parte;

19) l'evoluzione prevedibile della gestione e le previsioni di mantenimento degli equilibri economici e finanziari;

20) l'indicazione delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie, con specifico riferimento alle attività di interesse generale;

21) informazioni e riferimenti in ordine al contributo che le attività diverse forniscono al perseguimento della missione dell'ente e l'indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse;

22) un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi, se riportati in calce al rendiconto gestionale, da cui si evincano:

› i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'articolo 17, comma 1 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e successive modificazioni ed integrazioni;

› le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;

› la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto;

› accompagnato da una descrizione dei criteri utilizzati per la valorizzazione degli elementi di cui agli alinea precedenti;

23) la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti, per finalità di verifica del rispetto del rapporto uno a otto, di cui all'articolo 16 del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda, ove tale informativa non sia già stata resa o debba essere inserita nel bilancio sociale dell'ente;

24) una descrizione dell'attività di raccolta fondi rendicontata nella Sezione C del rendiconto gestionale, nonché il rendiconto specifico previsto dall'articolo 87, comma 6 dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a) del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni.

L'ente può riportare ulteriori informazioni rispetto a quelle specificamente previste, quando queste siano ritenute rilevanti per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione e delle prospettive gestionali.

## Gli schemi di bilancio, rendiconto per cassa

Come riportato precedentemente in questo articolo, il legislatore ha previsto un'importante **deroga al principio generale della competenza economica** per gli enti con **volumi di proventi/entrate annue inferiori a 220.000 euro**.

Gli Ets che rientrano in questa fattispecie hanno infatti la **possibilità** di optare per la redazione di un **rendiconto di cassa in luogo dei tre documenti** di stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione. È una facoltà che gli enti di piccole dimensioni possono esercitare per semplificare sia le operazioni di redazione del proprio bilancio, sia le procedure legate alla tenuta della contabilità. Decisivo, in questo caso, l'intervento del legislatore che salvaguarda l'abitudine, già largamente riscontrata in enti di tali dimensioni, di utilizzare il principio di cassa per la redazione del bilancio consuntivo, anziché il classico principio della competenza economica.

Gli enti più piccoli che opereranno per tale soluzione, potranno quindi mantenere il principio di cassa, ma dovranno comunque uniformare il loro schema di bilancio al "**Mod. D – Rendiconto per cassa**" previsto nel Dm 39 del 5 marzo 2020.

### NOTA BENE

Ai fini dell'individuazione degli enti che rientrano nell'obbligo di redazione del bilancio secondo il principio della competenza economica o nella facoltà di redazione del bilancio secondo il principio di cassa, si dovrà tenere conto del **volume complessivo di ricavi, rendite, proventi o entrate**

**comunque denominati** conseguiti come **risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente**.

Il rendiconto per cassa (Mod. D) ha una struttura del tutto simile a quella del rendiconto gestionale (Mod. B). Anche in questo caso, siamo infatti di fronte a uno **schema a sezioni contrapposte** dove troviamo a sinistra le uscite e a destra le entrate.

Il rendiconto è inoltre suddiviso in **tre parti**.

La prima è dedicata alla contrapposizione tra le entrate e le uscite della gestione corrente. Anche in questa prima parte del rendiconto per cassa si riscontrano le medesime cinque aree gestionali previste nel rendiconto gestionale (Attività di interesse generale, Attività diverse, Attività di Raccolta fondi, attività finanziarie e patrimoniali e attività di supporto generale). Allo stesso modo, anche le voci di bilancio che compongono le cinque aree gestionali richiamano quelle del rendiconto gestionale con l'eliminazione di quelle voci relative a componenti che non hanno trovato durante l'esercizio manifestazione monetaria quali gli ammortamenti, le rimanenze (iniziali e finali), gli accantonamenti ecc. Va specificato infatti che, per redigere correttamente il Mod. D, gli Ets dovranno adottare un **criterio di cassa "puro"** dove tutte le componenti non monetarie dovranno essere escluse.

Nella seconda parte dello schema vengono invece evidenziate le entrate e le uscite di natura patrimoniale relative a investimenti e disinvestimenti in immobilizzazioni piuttosto che finanziari/patrimoniali. La distinzione netta tra entrate e

uscite della gestione corrente rispetto a quelle di natura patrimoniale permette, da un lato, di separare la natura delle operazioni finanziarie dell'ente mantenendo fede a un principio di cassa "puro", dall'altro, di individuare immediatamente il valore delle entrate della sola gestione corrente, che sono le uniche che rilevano ai fini della determinazione del limite dei 220.000 euro sopra richiamato.

Infine nella terza e ultima parte dello schema vengono riepilogati i risultati parziali della gestione corrente e della gestione patrimoniale, viene evidenziato il risultato finanziario complessivo e vengono dettagliati i saldi finali di banca e cassa.

Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha avuto anche modo di osservare che l'ente che predispone un bilancio nella forma del rendiconto per cassa e ha acquisito la personalità giuridica dovrà anche considerare, in presenza di beni diversi dal denaro, se "*l'adozione del rendiconto di cassa soddisfa o meno i criteri di necessaria adeguatezza delle scritture contabili ai fini del monitoraggio del patrimonio*" (nota n. 19746 del 15 novembre 2022).

### ADEGUATO SISTEMA DI RILEVAZIONE CONTABILE

È evidente quindi che, seppure in presenza di un principio di cassa che senz'altro agevola le operazioni di tenuta della contabilità, per produrre il rendiconto per cassa - Modello D, gli enti di piccole dimensioni dovranno comunque dotarsi di un adeguato sistema di rilevazione contabile.

Non sarà quindi necessario dotarsi di sistemi di rilevazione in partita doppia, ma sarà sufficiente operare con **rilevazioni in partita semplice**

dove ciascuna operazione determinerà una movimentazione di tipo monetario riconducibile a un'entrata o a un'uscita. Tuttavia la necessità di **collocare ciascuna entrata e ciascuna uscita registrata durante l'anno in una o più delle aree gestionali previste nello schema** suggerisce l'utilizzo, se non di un vero e proprio sistema di rilevazione di contabilità analitica, almeno di un sistema che tenga conto anche dell'**informazione relativa alla macro categorizzazione dell'attività cui le operazioni si riferiscono**.

Più precisamente occorrerà dotarsi di un classico piano dei

conti articolato in conti di entrata e di uscita e, per ogni registrazione contabile, occorrerà determinare, quantomeno, anche **l'area gestionale (o le aree gestionali) di riferimento per la singola operazione**. In tal senso la tenuta della contabilità durante l'anno con questi accorgimenti garantirà un minore lavoro in fase di redazione del rendiconto e, soprattutto, eviterà di procedere a pesanti operazioni di riclassificazione a fine anno.

Particolarmente impegnativa, si presume, sarà quindi la prova che dovranno superare nel primo anno di applicazione dei nuovi schemi **gli enti di piccole dimensioni** che

rivestono un ruolo fondamentale nel mondo *non profit*, ma che sono notoriamente **poco strutturati e potrebbero faticare maggiormente ad adeguarsi**.

Per quanto concerne la relazione di missione, questa non dovrà essere redatta dagli Ets che opereranno per la redazione del rendiconto per cassa, tuttavia essi dovranno comunque riportare in calce al prospetto un rendiconto specifico per ciascuna raccolta pubblica di fondi occasionale eventualmente effettuata e dovranno documentare il carattere secondario delle eventuali attività diverse svolte durante l'esercizio.

DECRETO 39 DEL 5 MARZO 2020, MOD. D

**RENDICONTO PER CASSA**

<b>USCITE</b>	<b>Es. t</b>	<b>Es. t-1</b>	<b>ENTRATE</b>	<b>Es. t</b>	<b>Es. t-1</b>
<b>A) Uscite da attività di interesse generale</b>			<b>A) Entrate da attività di interesse generale</b>		
			1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Entrate dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
			4) Erogazioni liberali		
3) Godimento beni di terzi			5) Entrate del 5 per mille		
4) Personale			6) Contributi da soggetti privati		
			7) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
5) Uscite diverse di gestione			8) Contributi da enti pubblici		
			9) Entrate da contratti con enti pubblici		
			10) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale		
<b>B) Uscite da attività diverse</b>			<b>B) Entrate da attività diverse</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da soggetti privati		

3) Godimento beni di terzi		3) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi	
4) Personale		4) Contributi da enti pubblici	
5) Uscite diverse di gestione		5) Entrate da contratti con enti pubblici	
		6) Altre entrate	
Totale		Totale	
		Avanzo/disavanzo attività diverse	
<b>C) Uscite da attività di raccolta fondi</b>		<b>C) Entrate da attività di raccolta fondi</b>	
1) Uscite per raccolte fondi abituali		1) Entrate da raccolte fondi abituali	
2) Uscite per raccolte fondi occasionali		2) Entrate da raccolte fondi occasionali	
3) Altre uscite		3) Altre entrate	
Totale		Totale	
		Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi	
<b>D) Uscite da attività finanziarie e patrimoniali</b>		<b>D) Entrate da attività finanziarie e patrimoniali</b>	
1) Su rapporti bancari		1) Da rapporti bancari	
2) Su investimenti finanziari		2) Da altri investimenti finanziari	
3) Su patrimonio edilizio		3) Da patrimonio edilizio	
4) Su altri beni patrimoniali		4) Da altri beni patrimoniali	
5) Altre uscite		5) Altre entrate	
Totale		Totale	
		Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali	
<b>E) Uscite di supporto generale</b>		<b>E) Entrate di supporto generale</b>	
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci		1) Entrate da distacco del personale	
2) Servizi		2) Altre entrate di supporto generale	
3) Godimento beni di terzi			
4) Personale			
5) Altre uscite			
Totale		Totale	
<b>Totale uscite della gestione</b>		<b>Totale entrate della gestione</b>	
		Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte	
		Imposte	
		Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali, e finanziamenti	
<b>Uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi</b>	<b>Es. t-1</b>	<b>Entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi</b>	<b>Es. t Es. t-1</b>
1) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale		1) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale	
2) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse		2) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività diverse	
3) Investimenti in attività finanziarie e patrimoniali		3) Disinvestimenti di attività finanziarie e patrimoniali	

4) Rimborso di finanziamenti per quota capitale e di prestiti	4) Ricevimento di finanziamenti e di prestiti				
Totale	Totale				
	Imposte				
	Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti				
				<b>Es. t</b>	<b>Es. t-1</b>
Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti					
Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti					
Avanzo/disavanzo complessivo					
				<b>Es. t</b>	<b>Es. t-1</b>
<b>Cassa e banca</b>					
Cassa					
Depositi bancari e postali					
<b>Costi e proventi figurativi</b>					
<b>Costi figurativi</b>	<b>Es. t</b>	<b>Es. t-1</b>	<b>Proventi figurativi</b>	<b>Es. t</b>	<b>Es. t-1</b>
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		

Vale la pena precisare infine che, qualora l'ente, pur in presenza di volumi di entrate inferiori a 220.000 euro, opti comunque per la redazione del bilancio previsto per gli enti non piccoli, dovrà predisporre tutti e tre gli schemi di stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione. La mancanza di uno solo dei tre schemi comporterebbe, nel caso descritto, un'irregolarità e una non conformità del bilancio alle disposizioni di legge.

#### **Gli schemi di bilancio, proventi e oneri figurativi**

A corredo delle informazioni riportate nel rendiconto gestionale o nel rendiconto per cassa (a seconda delle modalità di redazione del bilancio), il decreto ministeriale prevede la **possibilità** di riportare in apposito **ulteriore prospetto** i proventi e gli oneri figurativi.

A prescindere quindi dal fatto

che l'ente rediga il proprio bilancio secondo il principio della competenza economica o secondo il principio di cassa, **potrà, facoltativamente, arricchire i dati contabili** con quelle componenti economiche di competenza dell'esercizio che non rilevano ai fini della tenuta della contabilità, pur originando dalla gestione dell'ente. Esempio tipico di componenti economiche di questo tipo è l'impiego dei volontari di cui all'articolo 17, comma 1, del Dlgs 117/2017. In questo caso, la valorizzazione economica dell'apporto dell'attività di volontariato nell'Ets dovrà basarsi sul numero di ore di volontariato effettivamente prestate moltiplicate per la retribuzione lorda oraria prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del Dlgs 15 giugno 2015, n. 81.

Occorre precisare che i costi e

proventi figurativi inseriti nel prospetto, in ogni caso, non devono essere stati inseriti nel rendiconto gestionale o nel rendiconto per cassa.

#### **Ordinamento contabile e deposito del bilancio d'esercizio 2021**

Occorre, per ultimo, ricordare che la **nota 5941 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali** recante "Ordinamento contabile degli enti del Terzo settore. Articolo 13 del Dlgs n. 117/2017. Chiarimenti", licenziata in data **5 aprile 2022**, ha fornito alcuni utili chiarimenti e ha contribuito a disciplinare il periodo transitorio degli Ets.

In particolare, la nota ricorda che gli enti che producono domanda di iscrizione devono presentare gli ultimi due bilanci redatti:

- › se trattasi di enti non lucrativi, in forma libera o seguendo, volontariamente, le disposizioni del Cts;



- › se trattasi di Onlus, seguendo, in quanto Ets di diritto (nota ministeriale n. 19740 del 29 dicembre 2021), le disposizioni del Cts.

In aggiunta, il Ministero ha previsto che gli enti trasmigrati (organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale) debbano depositare al Registro l'ultimo bilancio approvato entro 90 giorni dalla data dell'iscrizione. Tale deposito, oltre a rispettare il principio generale di trasparenza, consente all'Ufficio del Registro di verificare il (non) superamento dei parametri di cui all'articolo 31 del Cts e, quindi, la necessità, per gli enti che superano i predetti parametri, di presentare anche, ai sensi dell'articolo 48, comma 6, del Cts, l'informativa antimafia.

Allo stesso tempo, anche le Onlus che ottengono l'iscrizione nel Registro, avendo presentato i bilanci d'esercizio 2019 e 2020, sono tenute a depositare il bilancio d'esercizio 2021 entro 90 giorni dall'iscrizione.

A tale riguardo, vale la pena rilevare che la nota n. 17146 del 15 novembre 2022 ha chiarito che l'obbligo del deposito del bilancio 2021 entro 90 giorni dall'iscrizione

nel Runts non spetta agli enti neo-iscritti non trasmigrati per tramite della procedura di cui all'art. 54 del Codice del Terzo settore. Permane per loro evidentemente l'obbligo di deposito del bilancio dell'esercizio successivo entro il 30 giugno. Anche in questa prospettiva, si deve osservare che gli Ets neo-iscritti (non trasmigrati) possono, se iscritti nel registro nell'ultimo trimestre dell'esercizio finanziario, predisporre il bilancio d'esercizio con le "vecchie" regole, dovendo, tuttavia, includere nel primo bilancio presentato in conformità con la modulistica ministeriale le risultanze dello "spicchio" temporale dell'esercizio antecedente in cui sono divenuti Ets; in sostanza, dovranno produrre un primo bilancio conforme agli schemi e ai principi contabili che potrà arrivare a rendicontare sino a un periodo di 15 mesi.

La stessa nota Ministeriale ha inoltre chiarito che - nel rispetto del criterio della prevalenza della sostanza sulla forma - i rendiconti obbligatori delle raccolte fondi occasionali non debbono essere distintamente depositati presso il Runts. Per gli enti che predispongono il bilancio secondo il principio della competenza

economica, l'obbligo è assolto inserendo nella Relazione di missione (Mod. C) tutte le informazioni relative alle singole raccolte fondi.

Per gli enti che predispongono il bilancio secondo il principio di cassa (Mod. D), sarà sufficiente riportare in calce al rendiconto di cassa le informazioni di cui sopra. Occorre tuttavia sottolineare che gli obblighi di legge in tema di rendicontazione delle raccolte fondi si considerano assolti solo nel caso in cui vengano riportati tutti gli elementi informativi richiesti dal Dm n. 107 del 9 giugno 2022 (pubblicato sulla G.U. n. 170 del 22 luglio 2022) compilando, secondo il facsimile fornito con le linee guida citate, il rendiconto finanziario di dettaglio e la relazione illustrativa (si veda al riguardo l'articolo precedente).

Si ricorda, infine, che gli Ets dotati di organo di controllo e di soggetto incaricato della revisione legale dei conti dovranno depositare in aggiunta anche le relative relazioni (per un'analisi delle verifiche di revisione, si veda anche la "Lista di controllo integrativa dei principi di redazione del bilancio d'esercizio per gli enti del Terzo settore" pubblicata da Assirevi nel marzo 2023). ●

#### NOTA MINISTERO LAVORO E POLITICHE SOCIALI 15 NOVEMBRE 2022, N. 17146

##### **Quesiti in materia di redazione e deposito bilanci da parte degli Enti del Terzo settore**

Sono pervenuti alla scrivente vari quesiti di carattere generale relativi alla redazione e al deposito dei bilanci da parte degli Enti del Terzo settore, con particolare ma non esclusivo riferimento a quelli recentemente iscritti al Runts. Si forniscono i relativi chiarimenti, espressi sulla base delle premesse richiamate, in coerenza con gli orientamenti di prassi già espressi sul tema da questa Amministrazione e consultabili nella pagina del sito ministeriale dedicata <https://www.lavoro.gov.it/temi-e-priorita/Terzo-settore-e-responsabilita-sociale-impres/focuson/Riforma-terzo-settore/Pagine/Circolari-orientamenti-ministeriali-Codice-Enti-Terzo-settore.aspx>

##### **A. Enti che hanno conseguito la qualifica di Ets nel corso del 2022 - Deposito bilanci 2021 - Parere circa sussistenza di obbligo ex articolo 48, comma 3, Cts.**

La prima questione riguarda la sussistenza dell'obbligo, per gli enti costituiti prima del 2022 e iscritti al Runts in corso d'anno, di depositare al Runts medesimo, dopo l'iscrizione, ai sensi dell'articolo 48, comma 3, il bilancio dell'anno precedente (2021) se approvato successivamente alla presentazione dell'istanza, se in tale sede siano stati allegati (articolo 8 Dm 106/2020) quali ultimi due bilanci approvati, quelli delle annualità 2019 e 2020.

In proposito, la scrivente con nota n. 5941 del 5 aprile 2022 ha già risposto al quesito con riferimento agli enti considerati Ets in via transitoria (Odv, Aps, Onlus) e come tali già tenuti al rispetto del Dm n. 39/2020 sin dal bilancio 2021, da depositare al Runts nei 90 giorni successivi all'iscrizione, secondo quanto previsto dalla circolare ministeriale 9/2022, utilizzando le funzionalità telematiche del Registro, ove lo stesso documento non sia stato prodotto al competente ufficio del Runts nel corso del procedimento di verifica post-trasmigrazione, o, con riferimento alle Onlus, in sede di iscrizione ex articolo 34 del Dm n. 106/2020.

Con riferimento invece agli enti che solo successivamente e per effetto della qualifica di Ets ottenuta con l'iscrizione al Runts risultano assoggettati agli obblighi di trasparenza del Codice del Terzo settore, ipotizzare un obbligo di deposito con conseguente pubblicazione dell'atto, conferirebbe alla disposizione valore retroattivo senza adeguata copertura normativa: gli oneri di trasparenza sussistono con riferimento alle organizzazioni in possesso della qualifica di Ets e per le attività svolte nel relativo regime (di cui il bilancio costituisce una rappresentazione economico-finanziaria); resta evidentemente ammissibile un eventuale deposito volontario disposto liberamente dall'ente.

L'insussistenza dell'obbligo di deposito invero non esclude che l'ufficio del Runts possa richiedere copia del bilancio 2021, ove necessario e non in maniera generalizzata, al fine di verificare il maturarsi dei presupposti generativi di taluni obblighi e il relativo adempimento da parte dell'ente nel 2022, periodo assoggettato alla disciplina del Cts. La necessità potrebbe ad esempio derivare dall'ipotesi in cui il bilancio 2020, a differenza di quello 2019, entrambi acquisiti in sede di iscrizione, evidenzia parametri dimensionali che se riscontrabili anche nel bilancio 2021 comportino nel corso del 2022 la nomina di un revisore legale. In questo caso l'acquisizione del bilancio 2021 da parte dell'ufficio sarebbe giustificata; la stessa peraltro non comporterebbe un'ostensione ai terzi di dati (che deriverebbe dal deposito ex articolo 48 Cts) in assenza di obbligo di legge.

#### **B. Deposito delle relazioni dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti.**

E' stato richiesto alla scrivente Amministrazione se l'obbligo di deposito del bilancio al Runts si debba considerare comprensivo della relazione dell'organo di controllo e del revisore contabile: il proponente ipotizza che non essendo distintamente menzionate tra i documenti da depositare al Runts, il deposito possa essere ritenuto meramente facoltativo ancorché auspicabile, evidenziando che nel caso di imprese lucrative il Codice civile (articolo 2435) ne prevede il deposito tra gli allegati al bilancio, per ragioni di trasparenza.

La tesi della facoltatività non appare pienamente in linea con il regime di trasparenza degli enti del Terzo settore, ben superiore a quello cui sono tenuti gli enti privati con finalità lucrative. D'altra parte, la ratio delle relazioni dell'organo di controllo e del revisore prevista dal codice civile è la medesima di quella prevista per gli Enti del Terzo settore, integrata in questo caso con i richiami, recati dall'articolo 30 del Cts alle specifiche attività ulteriori di cui è incaricato l'organo di controllo.

Anche nel caso degli Ets, le relazioni dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti, ove nominati, sono messe, unitamente ai bilanci, a disposizione dell'organo cui è demandata l'approvazione di questi ultimi e contengono elementi necessari a consentire a quest'ultimo di formulare il proprio giudizio sull'operato dell'organo amministrativo (si veda, per analogia, quanto disposto dall'articolo 2429 Codice civile). Costituiscono quindi, sotto il profilo sostanziale, documenti che, concorrendo alla formazione della volontà dell'organo competente ad approvare il bilancio, sono allegati al bilancio medesimo, venendo sovente richiamati nelle relative delibere di approvazione finale. Non possono quindi, pur non essendo parte integrante del bilancio, essere considerati documenti logicamente disgiunti dal bilancio di esercizio approvato, che l'ente abbia facoltà di sottrarre alla pubblicazione, limitando in tal modo la conoscibilità da parte dei terzi della situazione dell'ente, fine ultimo che il deposito al Runts intende perseguire. Sotto il profilo sistemico, la ricomprensione all'interno dell'obbligo di deposito di cui all'articolo 48, comma 3, del Cts, anche delle suindicate relazioni è avvalorata dalla previsione dell'articolo 3, comma 2, del Codice, che permette, anche in via analogica, di integrare il citato articolo 48, comma 3, con l'articolo 2435 del Codice civile.

#### **C. Enti dotati di personalità giuridica con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000 euro.**

A mente dell'articolo 13 del Codice del Terzo settore, il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa. Nel caso di enti che hanno acquisito la personalità giuridica tramite l'iscrizione al Runts o ne disponevano già, in apposito quesito viene rappresentato che tale modalità potrebbe comportare in capo agli organi responsabili (organo di amministrazione, organo di controllo ove presente) difficoltà peculiari in assenza di un bilancio redatto in forma economico-patrimoniale, nell'effettuazione del monitoraggio del patrimonio minimo. Come noto, ove dal monitoraggio del patrimonio emergesse una riduzione dello stesso sotto la soglia di cui all'articolo 22, comma 5, del Cts, gli amministratori e l'organo di controllo sarebbero

tenuti a promuovere l'adozione delle delibere di ricostituzione, scioglimento, perdita di personalità giuridica, fusione ivi richiamate.

In proposito si osserva che quella di redigere il bilancio in forma di rendiconto di cassa, come chiarito anche dal già citato Dm n. 39/2020, è una facoltà di cui gli amministratori possono ricorrere o alla quale possono rinunciare; nel primo caso, tuttavia ciò non può tradursi in un'attenuazione delle responsabilità connesse al loro ruolo. Lo stesso dicasi per l'organo di controllo, che ben potrebbe essere presente anche in enti con entrate inferiori ai 220.000 euro (si pensi ad esempio alle fondazioni, per le quali l'organo di controllo è sempre obbligatorio - articolo 30, comma 1, Cts).

Spetta quindi agli amministratori dell'ente con personalità giuridica ed eventualmente all'organo di controllo ove istituito, la responsabilità di valutare se, in presenza di un patrimonio composto di beni diversi dal denaro (la cui consistenza ed eventuale composizione al momento dell'iscrizione, risulterà dall'atto notarile) l'adozione del rendiconto di cassa soddisfi o meno i criteri di necessaria adeguatezza delle scritture contabili ai fini del monitoraggio del patrimonio: all'esito della valutazione gli stessi potranno in ogni caso optare eventualmente per un bilancio in termini economico-patrimoniali, dato il carattere facoltativo della previsione di legge, espressa in termini generali.

La scelta effettuata potrebbe evidentemente rilevare anche ai fini delle eventuali azioni di responsabilità nei confronti degli amministratori e dell'organo di controllo, ai sensi dell'art. 28 del Cts, incluse quelle esperite dai creditori dell'ente (ai sensi dell'articolo 2394 Codice civile, richiamato dal citato articolo 28 del Cts) qualora dall'inosservanza degli obblighi inerenti la conservazione dell'integrità del patrimonio dell'ente consegua che lo stesso è insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti, senza che tale situazione fosse oggettivamente conoscibile o prevedibile sulla base dei dati di bilancio resi disponibili tramite il Runts.

#### **D. Informazioni sulle raccolte fondi e loro pubblicità attraverso il Runts.**

I chiarimenti richiesti riguardano le modalità di deposito delle informazioni relative alle raccolte fondi (RF) al Runts e in particolare se l'inclusione dei relativi rendiconti nel bilancio supplisca al deposito separato delle rendicontazioni.

In proposito, premesso che ai sensi dell'articolo 7 del Cts, l'attività in questione può avere oltre che carattere occasionale anche carattere abituale, si ritiene utile rinviare alle apposite linee guida, approvate con il Dm n. 107 del 9 giugno 2022 (pubblicato sulla G.U. n. 170 del 22 luglio 2022), che contengono un riepilogo, per ciascuna delle due tipologie di RF, dei relativi obblighi di rendicontazione, fornendo indicazioni a seconda che l'ente utilizzi, ai sensi del Dm n. 39/2020 il bilancio economico patrimoniale (e in particolare, oltre allo stato patrimoniale - mod.A - anche il rendiconto economico-gestionale e la relazione di missione - di cui rispettivamente ai mod. B e C) oppure il rendiconto per cassa (mod. D).

Sia nel modello B che nel modello D i dati finanziari saranno inseriti in corrispondenza della macrovoce C) dedicata rispettivamente agli oneri e alle entrate derivanti dalla raccolta fondi; nel bilancio di esercizio, predisposto ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del Cts, al punto 24 della relazione di missione dovrà essere riportata una descrizione delle attività, riguardante anche la raccolta di fondi abituale.

Le informazioni riguardanti ciascuna raccolta fondi occasionale dovranno essere allegate alla relazione di missione (mod. C) o al rendiconto per cassa (mod. D) compilando, secondo il facsimile fornito con le linee guida citate, il rendiconto finanziario di dettaglio e la relazione illustrativa.

Sulla base di quanto sopra, sovvien il criterio della prevalenza dell'elemento sostanziale del raggiungimento degli obiettivi di trasparenza rispetto ad eventuali profili di natura meramente formale, sicché deve ritenersi conforme al dettato normativo dell'articolo 48, comma 3, del Cts, il deposito del bilancio comprensivo al suo interno anche dei rendiconti delle singole raccolte fondi occasionali, senza pertanto che l'ente debba effettuare un deposito distinto di questi ultimi, purché, beninteso, tutti gli elementi informativi richiesti dal Dm n. 107/2022 siano presenti per ciascuna RF occasionale tra la documentazione depositata al Runts. Tali indicazioni valgono nell'attuale fase di primo utilizzo dell'applicativo in informatico del RUNTS; in futuro, le esigenze di indicizzazione dei documenti a sistema e di raggiungimento di livelli crescenti di accessibilità dei documenti potrebbero richiedere una più attenta "compliance" da parte degli enti, a seguito dell'aggiornamento delle regole tecniche di deposito.

#### **E. Indicazioni per gli uffici del Runts a seguito del perfezionamento delle trasmigrazioni.**

Si forniscono infine le prime brevi indicazioni agli uffici del Runts con riferimento a specifiche richieste riguardanti gli enti che hanno ottenuto l'iscrizione a seguito di trasmigrazione, con riserva di ulteriori seguiti connotati da una maggior sistematicità anche tenendo conto delle sollecitazioni che pervengono.

A seguito del perfezionamento delle trasmigrazioni, gli enti che hanno ottenuto l'iscrizione a conclusione del procedimento di verifica, stanno procedendo a inserire a sistema atti e informazioni entro novanta giorni dall'iscrizione (cfr. circolare n. 9/2022, punto 11) attraverso le funzionalità loro riservate rendendoli disponibili sul "back office", ovvero sulla parte dell'ap-

plicativo riservato agli uffici Runts. Il fenomeno è destinato a intensificarsi nei prossimi mesi.

Gli uffici a loro volta assicureranno la pubblicità delle informazioni e dei dati.

Ferma restando la necessità di dare impulso ad un corretto popolamento iniziale del Runts con le informazioni previste, si precisa che il termine di novanta giorni non deve essere considerato perentorio: gli uffici del Runts, decorso inutilmente tale lasso temporale, potranno diffidare gli enti risultati inadempienti, secondo quanto già indicato nella ministeriale n. 5941 del 5 aprile 2022, assegnando un termine, ai sensi dell'articolo 48, comma 4, del Codice, trascorso il quale, in mancanza di valide giustificazioni, l'ente sarà cancellato dal Runts secondo quanto previsto dagli articoli 23, comma 1, lett. e), e 24, comma 6, del Dm n. 106/2020, ma non contesteranno o sanzioneranno il ritardo ove le informazioni e i documenti, al momento in cui la posizione dell'ente sarà presa in esame, risulteranno comunque presenti a sistema anche se presentati oltre il termine.

Con riferimento ai bilanci depositati dagli enti trasmigrati nella fase di popolamento iniziale del Runts, gli Uffici avranno cura di verificare primariamente l'avvenuto utilizzo della modulistica di cui al Dm n. 39/2020, obbligatoria per gli enti qualificati come Aps, Odv, Onlus a partire dall'esercizio 2021, anche avuto riguardo al mancato superamento dei limiti dimensionali di cui all'articolo 13, comma 2, per gli enti che hanno redatto il bilancio in forma di rendiconto per cassa; ulteriori controlli potranno riguardare, a fronte della presenza di entrate derivanti dallo svolgimento di attività diverse, la presenza di apposite disposizioni statutarie che lo consentano e ove siano presenti nel bilancio/rendiconto di cassa dati da cui risultino raccolte fondi di natura occasionale, che siano stati resi disponibili i relativi rendiconti. Considerato che gli schemi di rendicontazione, presenti in allegato alle linee guida emanate ai sensi dell'articolo 7 del Cts sono stati approvati con il Dm 9 giugno 2022, pubblicato in G.U. lo scorso 22 luglio, i rendiconti dovranno conformarsi a tale schema solo a partire da quelli depositati unitamente al bilancio di esercizio 2022.

**24**ORE  
PROFESSIONALE

## RENDI GRANDE LA TUA IMPRESA IN UN BIT.

Hai una micro o piccola impresa?  
Scegli **Valore24 Bit Impresa**,  
il software che ti consente di gestire  
in modo semplice e intuitivo  
la **fatturazione**, il **magazzino**,  
l'**amministrazione** della tua azienda  
e controllare il **business** grazie  
a report e grafici immediati.  
A disposizione anche un'Assistenza  
dedicata in live chat, Chat Bot  
di supporto nelle procedure  
e video tutorial per comprendere  
tutte le funzionalità.

[valore24.com/bit-impresa](https://valore24.com/bit-impresa)

**VALORE24**  
Bit Impresa



## RELAZIONE DI VALUTAZIONE E PERSONALITÀ GIURIDICA

# Attività di controllo e valutazione patrimoniale

Michele de Tavonatti  
Matteo Pozzoli  
Gabriele Sepio

*La valutazione del patrimonio risulta essere un elemento imprescindibile della verifica notarile. Il notaio baserà la sua attestazione sul precedente lavoro di un revisore legale, chiamato a fornire la relazione giurata di stima*

## Inquadramento normativo

Il riconoscimento della personalità giuridica è un tema particolarmente rilevante (e attuale) per molti enti che si apprestano a divenire enti del Terzo settore (Ets) o per quegli enti che, già iscritti nel Runts, decidono di acquisire la personalità dell'Ufficio del Registro.

L'articolo 22, comma 2, del Cts richiede al notaio di verificare il possesso dei requisiti per l'ottenimento della personalità giuridica del Runts. Il decreto del Ministero lavoro 106 del 15 settembre 2020 dettaglia le procedure da seguire con riferimento agli enti di nuova costituzione (articolo 16), agli enti già dotati di personalità giuridica (articolo 17) e con riguardo agli enti senza personalità giuridica già iscritti nel Runts o ad associazioni non riconosciute e non iscritte nel Runts (articolo 18).

Prescindendo dall'esame delle procedure necessarie per l'ottenimento della personalità giuridica, intendiamo soffermarci in questo contesto sulle previsioni tecniche che interessano l'attività che deve essere svolta per

verificare che il patrimonio minimo sia almeno pari a quello indicato dal Codice del Terzo settore.

A tale proposito, vale la pena ricordare che il comma 4 del richiamato articolo 22 dispone che “[s]i considera **patrimonio minimo** per il conseguimento della personalità giuridica una somma liquida e disponibile non inferiore a 15.000 euro per le associazioni e a 30.000 euro per le fondazioni. Se tale patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro”.

La dottrina e la prassi si sono soffermate sulla portata applicativa della sopra esposta previsione di legge, definendo, tra gli aspetti più rilevanti, se:

- › la disposizione valesse solo per gli enti neocostituiti o per tutti gli enti;
- › la relazione giurata di stima dovesse essere prodotta solo per gli enti in precedenza senza la personalità giuridica del Dpr 361/2000 o anche per quegli enti che avevano già acquisito la

predetta personalità.

Le tematiche di cui sopra non hanno trovato soluzione nella pratica professionale pregressa, stante il fatto che non risultano esservi casi di valutazione del patrimonio precedentemente all'operatività del Runts e degli attesi chiarimenti ministeriali.

## La circolare 21 aprile 2022, n. 9

I dubbi operativi creati con la previsione di legge, definita in un contesto normativo diverso, antecedente al decreto correttivo dell'agosto 2018, che ha ridefinito in parte la disciplina di base, e all'evoluzione delle indicazioni operative, sono stati in buona parte risolti dalla **circolare 21 aprile 2022, n. 9**.

### MINISTERO DEL LAVORO, CIRCOLARE 21 APRILE 2022, N. 9

La suddetta circolare, orientata a garantire una **uniformità di trattamento per tutti gli enti** sull'intero territorio nazionale, come auspicato in termini generali dalla sentenza della Corte Costituzionale 185/2018, ribadisce l'indicazione che il **patrimonio minimo** debba essere verificato da **tutti gli enti che desiderano acquisire la**



**personalità giuridica del Runts,** con attestazione del **notaio** che ne segue il processo di attestazione.

Ciò vale, ripercorrendo il percorso di cui al Dm 106 del 15 settembre 2020, per:

- › enti neo-costituiti che con l'iscrizione al Runts, oltre alla qualifica di Ets, intendono acquisire anche la personalità giuridica di diritto privato (articolo 22, comma 1, del Codice; articolo 16 del Dm 106/2020), nel caso in cui tali enti abbiano elementi patrimoniali costituenti il patrimonio dell'ente. In tal caso, la relazione giurata di stima acquisisce una fisionomia del tutto simile ed equivalente alla relazione giurata di stima richiesta al revisore che deve stimare i conferimenti di beni ai sensi dell'articolo 2423 (per le Spa) e del 2465 (per le Srl);
- › enti già personificati che intendono acquisire la qualifica di Ets (articolo 22, comma 1 bis, del Codice; articolo 17 del Dm 106/2020);
- › enti già iscritti al Runts, privi della personalità giuridica, che intendono acquisirla o associazioni non iscritte al Runts e non riconosciute, che intendono, oltre alla qualifica di Ets, acquisire, quale ulteriore effetto, la personalità giuridica (articolo 22, comma 1, del Codice; articolo 18 del Dm 106/2020).

In tutte le casistiche, spetta al notaio, come specificato anche dal Consiglio Nazionale del Notariato nel suo Studio n. 10-2022, fornire l'apposita attestazione della sussistenza del patrimonio.

Tuttavia il notaio baserà la sua attestazione sul **precedente lavoro di un revisore legale**, chiamato a

### CONSIGLIO NOTARILE DI MILANO, MASSIMA N. 3 DEL 27 OTTOBRE 2020, AGGIORNAMENTO TEMPORALE DEI DATI

Aggiornamento temporale della documentazione relativa alla sussistenza del patrimonio minimo per l'iscrizione al Runts degli enti già dotati di personalità giuridica.

#### Massima

La verifica della sussistenza del patrimonio minimo previsto per gli Ets con personalità giuridica, costituente altresì presupposto per l'iscrizione nel Runts degli enti già in possesso della personalità giuridica acquisita ai sensi del Dpr 361/2000, si reputa legittima se effettuata sulla base di documenti contabili/patrimoniali aggiornati a una data non anteriore a centoventi giorni rispetto a quella della delibera portante la decisione di iscriversi al Runts.

#### Motivazione

Coerentemente con l'articolo 22, comma 1 bis, del Dlgs 117/2017, l'articolo 17 del decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali del 15 settembre 2020 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 261 del 21 ottobre 2020), rinviando alle disposizioni dell'articolo 16 del medesimo decreto ministeriale, conferma che anche nel caso dell'iscrizione al Runts di un Ente già dotato di personalità giuridica ai sensi del Dpr 361/2000, compete al notaio, che abbia ricevuto il verbale contenente la decisione di richiedere l'iscrizione al Runts, la verifica della sussistenza del patrimonio minimo richiesto dall'articolo 22, comma 4, Dlgs 117/2017 per la costituzione degli Ets con personalità giuridica: euro 15.000 per le associazioni ed euro 30.000 per le fondazioni.

Quanto all'aggiornamento temporale della relativa documentazione (bilancio, situazione patrimoniale, perizia etc.), in assenza di altri riferimenti normativi, si ritiene legittimo applicare la previsione contenuta in proposito nell'articolo 42 bis, comma 2, Codice civile (introdotto dall'articolo 98 del Dlgs 117/2017), la quale fissa in 120 giorni la data di aggiornamento della documentazione prevista per la trasformazione degli enti del libro primo del codice civile (con maggior rigore, quindi, di quanto previsto per fusioni e scissioni).

fornire, come accennato, relazione giurata di stima. E come evidenziato anche dalla circolare ministeriale, la relazione, su cui si baserà l'attestazione del notaio circa la sussistenza del patrimonio minimo, deve essere allegata all'atto pubblico ed essere depositata unitamente all'istanza presso il competente ufficio del Runts.

Ai nostri fini, rileva osservare, in via del tutto generale, che la determinazione del **“patrimonio minimo”** del Cts appare per niente assimilabile all'accezione della **“adeguatezza del patrimonio”** richiesta dall'articolo 1, comma 3,

del Dpr 361/2000 per l'acquisizione della personalità giuridica da parte della Regione o della Prefettura, a meno che evidentemente la Regione abbia "adeguato" le proprie richieste alle pertinenti previsioni del Codice del Terzo settore. In questa circostanza, il patrimonio era rappresentato da un conferimento (spesso monetario in base alle previsioni dell'autorità di vigilanza locale) che doveva essere vincolato a garanzia dei Terzi. In tal modo, il conferimento risultava per lo più slegato dagli aspetti gestionali dell'ente.

Il patrimonio minimo richiesto

dall'Ufficio del Runts, come avremo modo di meglio considerare in seguito, acquisisce un riferimento del tutto diverso rispetto al patrimonio di dotazione, più ancorato ai valori contabili, rappresentativi dell'effettivo stato di salute finanziario-patrimoniale dell'organizzazione.

In questa logica, peraltro, la circolare del Ministero del lavoro e delle politiche sociali osserva che gli enti preesistenti che avevano già revisionato lo statuto sulla base del quale è stata attribuita o confermata la personalità giuridica da parte dell'Ufficio persone giuridiche competente di Regione o Prefettura dovranno, in sede di iscrizione nel Runts, in ogni caso "aggiornare" ("attualizzare" sulla base della terminologia ministeriale) la stima del patrimonio, in quanto *"il patrimonio, ritenuto all'epoca del conseguimento della personalità giuridica adeguato allo scopo sociale, può aver subito una diminutio nel corso del tempo, sicché appare necessario prevedere comunque l'attualizzazione della verifica del requisito patrimoniale"*.

Per tale motivo, il Ministero ritiene che, ai fini dell'attualità dei valori in essere, la **stima** debba essere supportata da una **documentazione:**

- › affidabile, in quanto rappresentata da documenti contabili di origine dell'ente, con le adeguate verifiche del caso poste in essere dal revisore legale;
- › recente, ossia articolata - sulla base dell'orientamento espresso nella massima 3 del 27 ottobre 2020 della Commissione Terzo settore del Consiglio Notarile di Milano, per la quale l'attestazione deve essere

fornita sulla base di documenti contabili-patrimoniali aventi data certa **non anteriore a 120 giorni dalla presentazione della domanda di iscrizione nel Runts** - in via analogica con il medesimo termine previsto dall'articolo 42 bis, comma 2, del Codice civile.

### **Controlli nell'attività istruttoria nel procedimento di iscrizione, competenze notarile e del Runts**

Accanto alla soluzione fornita dalla circolare ministeriale e legata alla valutazione del patrimonio, vi è d'altro canto da evidenziare come lo stesso Ministero del lavoro, per quanto concerne l'attività istruttoria relativa all'iscrizione nel Runts, **distingue le competenze tra Runts e notaio.**

#### **RUOLO DEL NOTAIO**

Al notaio è lo stesso Cts a riconoscere un **ruolo centrale** ai fini dell'accesso al Registro affidandogli un **controllo sui requisiti essenziali** previsti ai fini dello statuto dal Codice del Terzo settore (i.e. attività di interesse generale, perseguimento delle finalità di interesse generale), nonché **sul patrimonio.**

In particolare, al **notaio** viene lasciata la competenza in merito all'attività istruttoria per:

- › gli enti di nuova costituzione che intendono acquisire la personalità giuridica con l'accesso al Runts;
- › enti già dotati di personalità ai sensi del Dpr 361/2000 che vogliono iscriversi al Registro;
- › enti già iscritti al Runts che intendono acquisirla con le modalità dell'articolo 22 del Cts.

Con riferimento alla **prima categoria**, il notaio dovrà verificare che l'atto costitutivo e lo statuto siano conformi al Cts, a seconda

della sezione di riferimento del Runts prescelta, nonché sotto il profilo patrimoniale. In questo caso, se si tratta di una somma di denaro, sarà sufficiente presentare un assegno circolare con l'importo previsto dal Cts, a seconda che si tratti di un'associazione o di fondazione (15.000 per l'una e 30.000 per l'altra) o depositare tale somma sul conto corrente dedicato del notaio, ai sensi dell'articolo 1, comma 63, lettera b), della legge 27 dicembre 2013, n. 147. In tale ultimo caso, il notaio rogante verserà detta somma al rappresentante legale dell'ente dopo la sua iscrizione nel Runts. Nel caso in cui il patrimonio sia costituito in natura di beni mobili e immobili, per il loro valore e la composizione, ai fini della valutazione, il notaio potrà avvalersi di una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo effettuata da un revisore legale o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro.

In particolare, il revisore, nell'individuare i risultati della perizia, dovrà specificare i metodi con cui la stessa è stata redatta e i criteri utilizzati; infine, tale relazione dovrà essere giurata dinanzi al notaio e integrare il complesso delle informazioni utili all'iscrizione al Runts.

Discorso diverso per gli **enti già dotati di personalità giuridica**. Per questi casi, il dettato normativo sancisce che la precedente acquisizione della personalità giuridica non è idonea a qualificare un Ets o una fondazione avente tali caratteristiche; pertanto, un ente che voglia costituirsi in ente del Terzo settore non dovrà semplicemente procedere all'iscrizione ai sensi dell'articolo 47 Cts, ma dovrà avviare la

procedura prevista dall'articolo 22 del medesimo Codice. È bene precisare, tuttavia, che, con quest'ultima, l'ente non perde la personalità giuridica prevista dal Dpr 361/2000, ma, nel caso in cui dovesse ottenere l'iscrizione nel Runts, verrà sospesa sino a quando non dovesse intervenire un'eventuale cancellazione a tale registro.

Ai fini della valutazione del patrimonio, il notaio potrà avvalersi, come precisato dalla stessa circolare del Ministero, di documenti contabili-patrimoniali "attuali" anche alla luce della massima 3 del 27 ottobre 2020 della Commissione del Terzo settore del Consiglio Notarile di Milano (già citata) che ritiene di applicare analogicamente il termine previsto dall'articolo 42 bis, comma 2, del Codice civile relativo alle trasformazioni, fusioni e scissioni delle associazioni e fondazioni e, dunque, quello di 120 giorni. La stima del revisore costituisce nei fatti una "valutazione d'azienda" ed è riferita alla complessità del patrimonio.

Si potrebbe, quindi, porre la situazione in cui un apporto di denaro di importo pari a 15.000 euro venga assorbito dalle relative passività contravvenendo alla *ratio* sottostante volta a garantire un'autonomia patrimoniale effettiva dell'ente.

Altresì sotto il profilo formale, il notaio, dopo avere ricevuto l'atto dell'organo competente con cui sia stata manifestata la volontà dell'ente di iscriversi al Runts e lo statuto modificato, provvederà nel termine di 20 giorni con l'iscrizione.

Anche con riferimento agli **enti già iscritti al Runts** che, in un momento successivo, **optano per**

**adottare la personalità**, la competenza, ai fini dell'istruttoria, spetta al notaio, che, in maniera analoga a quanto previsto per gli enti già dotati di personalità giuridica ai sensi del Dpr 361/2000, deve inviare la documentazione in suo possesso all'Ufficio del Runts competente. Sotto il profilo della valutazione patrimoniale, potranno valere altresì le medesime considerazioni che la circolare del Ministero del Lavoro ha previsto per gli enti già dotati di personalità. In tal caso, il notaio, ai fini della valutazione, potrà fare affidamento su perizia giurata da parte di un revisore legale dei conti o, laddove l'ente sia dotato di organo di controllo, su una relazione sulla situazione patrimoniale da parte dell'organo competente aggiornata a non più di 120 giorni (si veda in seguito).

#### COMPETENZA DEL RUNTS

Giova rilevare che, nelle ipotesi in cui la competenza istruttoria sia demandata al notaio, nel caso in cui si ritengano sussistenti i requisiti per la qualifica di Ets, l'**Ufficio del Runts** avrà solo una **funzione di tipo formale**.

Vale a dire che la P.A. non sarà chiamata, e oberata, a effettuare una valutazione accertativa, ma sarà semplicemente tenuta a rilevare la **completezza della documentazione** residuando dunque un controllo meramente formale, senza che possa effettuare delle valutazioni di natura anche discrezionale come nel caso del Dpr 361/2000. Questo implica che, in linea di massima, potrà negare l'iscrizione nei casi in cui emerga un vizio formale o sostanziale, a condizione che, in quest'ultimo caso, si tratti di un vizio palese.

Un'ipotesi, invece, in cui l'**Ufficio del Runts** acquisirà un **ruolo centrale** nell'attività istruttoria, che implica sia una valutazione sulla *compliance* dello statuto alle disposizioni del Cts, sia sul patrimonio, è quella individuata dall'articolo 22, comma 3, del Cts. Laddove, infatti, il **notaio**, ricevuta la documentazione, **non ritenga sussistenti i requisiti per l'iscrizione nel Runts**, è tenuto a dare comunicazione motivata, tempestivamente e comunque non oltre il termine di 30 giorni, ai fondatori o agli amministratori dell'ente. A questi viene demandata la possibilità, nei successivi 30 giorni, di richiedere in maniera autonoma l'iscrizione nel Runts. In tale ipotesi, in cui, come evidenziato nella circolare 9/2022, verrà lasciata la **piena competenza istruttoria in capo all'Ufficio del Registro**, che, come previsto dall'articolo 9 del Dm 106/2020, procederà a effettuare tutti i controlli formali e sostanziali, ivi incluso quello sul patrimonio, procedendo, in caso di esito positivo, a iscrivere l'ente nel termine di 60 giorni.

#### La relazione di stima del revisore legale

La relazione di stima giurata del revisore legale deve essere finalizzata a verificare, come detto, che l'ente abbia il **patrimonio minimo necessario per potere richiedere la personalità giuridica**.

Il soggetto che deve predisporre la relazione è un **soggetto iscritto nell'apposito registro dei revisori legali**. La prassi si è interrogata se tale soggetto possa coincidere con il professionista che fa già parte dell'organo di controllo, o è

revisore legale dell'ente, o, ancora più in generale, ha rapporti economico-patrimoniali con l'organizzazione stimata. In effetti, il Codice non prevede particolari profili di indipendenza. Considerato, poi, quanto indicato dalla circolare con riferimento all'attestazione che i "controllori" possono presentare in alternativa alla relazione giurata (si veda paragrafo successivo), l'affermazione sopra riportata viene sostanzialmente confermata. Ciò detto, il revisore deve eseguire una **valutazione aziendale** seguendo una delle **metodologie solitamente adottate** dalla prassi, nel silenzio della norma, **per stimare il patrimonio dei complessi economici**. La valutazione ha evidentemente senso per le realtà operative che modificano il loro patrimonio nel corso del tempo.

La prassi giuridica si è inizialmente soffermata sull'opportunità che tale valutazione considerasse solo le attività facilmente monetizzabili sulla base della considerazione che il patrimonio minimo dovesse essere rappresentativo di *"una somma liquida e disponibile"*. In verità, tutte le attività e le passività sono da sempre state considerate in una logica valutativa come monetizzabili. Si tratta, di fatto, di dover verificare l'ecedenza del valore delle attività sulle passività, laddove le attività sono espresse sulla base di valori correnti e le passività in base al loro valore di esigibilità. Casomai, occorrerà esprimere gli elementi dell'attivo e del passivo sulla base di una configurazione di valore (*basis of value*) capace di fornire una valutazione della "somma liquida e disponibile"

### CONSIGLIO NOTARILE DI MILANO, MASSIMA N. 5 DEL 12 GENNAIO 2021, VERIFICA DELLA SUSSISTENZA DEL PATRIMONIO MINIMO

La **massima n. 5 del 12 gennaio 2021 del Consiglio notarile di Milano** prevede che, "[c]on specifico riferimento alla verifica della sussistenza di detto patrimonio minimo, trattandosi di un ente già operativo, la cui situazione patrimoniale presenterà evidentemente poste sia attive che passive, non è sufficiente che la disponibilità minima risulti da certificazione bancaria che attesti il deposito della somma di euro 15.000 presso un c/c intestato all'ente (o da deposito presso il conto dedicato del notaio), essendo invece necessario accertare che la situazione economico-patrimoniale dell'associazione non presenti passività tali da annullare di fatto un eventuale fondo liquido (o altre attività) di cui si dimostri l'esistenza. Pertanto, si rende necessario conoscere lo stato patrimoniale netto dell'ente quale risulta dalle sue scritture contabili. Del resto, lo stesso articolo 22 Cts, nel disciplinare il caso in cui il patrimonio iniziale - in sede di costituzione - sia rappresentato "da beni diversi dal denaro", stabilisce che il loro valore debba risultare da una relazione giurata redatta da un revisore legale iscritto all'albo (o da società di revisione). Si tratta, quindi, di applicare il medesimo criterio di valutazione ad una "attività" già in essere, così come si farebbe per un'azienda operativa. Sarà quindi necessario produrre al notaio la relazione giurata di un revisore legale, dalla quale emerga un patrimonio netto non inferiore a euro 15.000".

derivante dagli stessi; in questa prospettiva, a parere di chi scrive, la configurazione di valore più adeguata potrebbe essere il **valore di mercato**, preferibile al valore di liquidazione ordinario, in ragione del fatto che l'organizzazione **opera in una prospettiva di continuità**.

Diversi sono i criteri e i pertinenti metodi definiti dalla prassi e dalla dottrina. Senza, tuttavia, dilungarsi oltremodo sul tema, chi scrive è dell'opinione che l'unico metodo applicabile sia il **metodo patrimoniale**. In via estremamente sintetica, il metodo patrimoniale dovrebbe quindi trovare diretta corrispondenza nell'esame dello stato patrimoniale del bilancio, trovando ancora una volta una correlazione con il metodo alternativo dell'attestazione del bilancio (stato patrimoniale) dell'organo di controllo o del revisore legale.

Per quanto sopra detto, alcune riflessioni aggiuntive devono essere svolte per quegli enti che predispongono il bilancio nella forma del rendiconto per cassa.

In tali circostanze, il revisore/valutatore dovrà munirsi di una ricostruzione patrimoniale degli elementi dell'organizzazione, al fine di poter trarre le proprie conclusioni in merito, appunto, al patrimonio. È piuttosto evidente, infatti, che, in assenza di una stima completa e complessiva degli elementi non monetari, che solitamente trae origine, nelle valutazioni aziendali, dal bilancio d'esercizio redatto sulla base dell'adozione del metodo partiduplistico, la stima del patrimonio sia impossibile da ricavare. Per tale motivo, il revisore dovrà verificare in via extracontabile gli aspetti quantitativi degli elementi dell'attivo e del passivo patrimoniale.



### **L'attestazione dell'organo di controllo o del revisore**

La già citata **circolare ministeriale 21 aprile 2022** dispone anche che, “[i]n linea con i principi di semplificazione procedimentale di cui all'articolo 3 della legge n. 106/2016, la relazione giurata potrà essere sostituita da una situazione patrimoniale, aggiornata a non più di centoventi giorni antecedenti la presentazione dell'istanza (ultimo bilancio d'esercizio approvato o bilancio infrannuale redatto con i medesimi criteri del bilancio di esercizio), completa della relazione dell'organo di controllo o del revisore che ne attesta la corretta compilazione”.

In termini tecnicamente più generali, il Ministero chiede, quindi, che la **relazione giurata di stima possa essere sostituita dall'“attestazione” dell'organo di controllo o del revisore legale**. La circolare 9 del 21 aprile 2022 specifica anche che tale relazione debba “appartenere” o all'organo di controllo al cui interno è presente almeno un revisore iscritto nell'apposito albo e nella relazione (o nell'attestazione del notaio, si deduce) deve essere espressamente menzionata la qualifica di quest'ultimo, oppure al revisore legale.

In linea con quanto previsto con riferimento all'organo di controllo, la circolare e la nota, parlando del revisore, si riferiscono al **revisore incaricato di svolgere attività di revisione legale per l'ente che è oggetto di esame**.

L'attestazione sarà rappresentata da:

- › la relazione sul bilancio dell'organo di controllo;
- › la relazione di revisione del soggetto incaricato della revisione legale ex articolo 14 del Dlgs 39/2010,

laddove la situazione contabile coincida con il bilancio d'esercizio.

Qualora, al contrario, l'organo di controllo o il revisore debbano fornire tale attestazione senza poter articolare il proprio giudizio sul bilancio d'esercizio, il “controllore” dovrà ottenere dall'ente una “situazione contabile assestata” e procedere alla sua attestazione.

La circolare, in realtà, precisa che occorre esprimersi su un bilancio infrannuale redatto con i medesimi criteri del bilancio di esercizio. Tuttavia, si deve ragionare sul fatto che, contestualizzando la norma, le informazioni che sono di interesse per l'esecuzione della verifica del patrimonio minimo sono contenute nello stato patrimoniale. Per tale motivo, in sintonia con la richiesta di essere interessati ad avere criteri valutativi uniformi con quelli adottati per la predisposizione del bilancio d'esercizio e con l'evidenza che il soggetto deputato a effettuare tale controllo deve concentrarsi sui dati finanziari e patrimoniali, si ritiene possa essere bastevole avere una **descrizione delle poste patrimoniali** e una documentazione delle componenti economiche del periodo (per la determinazione del risultato gestionale infrannuale).

Non si ritiene utile avere informazione delle varie indicazioni della relazione di missione che esulano dall'analisi delle poste patrimoniali.

Rileva ancora osservare che al controllore è richiesto di fornire un'attestazione. In termini tecnici, l'attestazione, che ha un livello di affidabilità e di pervasività dei controlli teoricamente inferiore alla revisione legale, rappresenta un incarico di *assurance*.

L'esempio tecnico più autorevole in materia è costituito dall'International Standard on Assurance Engagements (ISAE)

3000, “Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information”, emanato dall'International Federation of Accountants (Ifac), in vigore dal 1° gennaio 2005 e attualmente adottato nella versione “Revised, December 2013”. Le conclusioni potranno essere espresse, in linea con le principali prassi in materia, “in forma positiva” o “in forma negativa” e il giudizio articolato nell'opzione “senza modifica” oppure “con modifica”.

### **La documentazione contabile degli enti trasmigrati per il primo popolamento**

Al termine dell'analisi, si deve ricordare che la **nota 9184 del 16 giugno 2022**, avente a oggetto “Circolare n. 9 del 21 aprile 2022 - Validità temporale della documentazione contabile ai fini dell'attestazione notarile circa la consistenza del patrimonio ai fini dell'iscrizione al Runts degli enti in trasmigrazione già dotati di personalità giuridica”, ha disposto che, **per il solo periodo di primo popolamento del Runts e unicamente con riferimento al bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2021**, la situazione contabile “aggiornata” avrebbe potuto coprire un **arco temporale ampliato a 180 giorni** antecedenti la presentazione dell'attestazione patrimoniale. L'ente, laddove si sia avvalso di tale “proroga”, ha dovuto concordare tale soluzione con il notaio. Buona prassi potrebbe essere stata quella di avere dato conto che, nel periodo successivo alla data di chiusura dell'esercizio, non si siano verificati fatti o episodi che abbiano rischiato di alterare significativamente il valore patrimoniale dell'ente. ●



## BILANCIO SOCIALE

# Rendicontazione sociale Ets, Linee guida e prassi operative

Lorenzo Magrassi

*Elementi teorici e raccomandazioni pratiche per lo sviluppo dei processi di reporting e per l'espletamento dell'attività di monitoraggio e di controllo degli enti del Terzo settore*

## Cornice normativa

Gli enti del Terzo settore (Ets) con proventi superiori al milione di euro e, a prescindere dal volume dei proventi, i centri di servizio per il volontariato, le imprese sociali (comprese le cooperative sociali e i loro consorzi) e i gruppi di imprese sociali hanno applicato, nel 2021 per la prima volta (con riferimento all'esercizio 2020), le **Linee guida per la redazione del bilancio sociale del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali** nel contesto del sistema normativo delineato con la riforma del Terzo settore. Peraltro, gli enti che scelgano volontariamente di redigere il bilancio sociale *“ai sensi dell'articolo 14 del Dlgs 117/2017”* devono comunque fare riferimento agli schemi di cui alle Linee guida, sebbene possano elaborarne eventualmente una forma *“ridotta”* secondo le proprie specificità.

Le disposizioni del Ministero sono state emanate con il **decreto 4 luglio 2019**, *“Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore”* (pubblicato nella *Gazzetta ufficiale* n. 186 del 9

## ETS SOGGETTI AI NUOVI OBBLIGHI IN MATERIA DI RENDICONTAZIONE SOCIALE E CONTROLLO DI CONFORMITÀ

In attesa dei dati del prossimo Censimento permanente delle istituzioni non profit, la cui rilevazione campionaria si concluderà il 23 settembre 2022, è possibile effettuare alcune congetture sui numeri degli Ets soggetti a disposizioni vincolanti con riguardo alla rendicontazione sociale e alle relative attività di controllo. Gli enti non profit censiti dall'Istat al 31 dicembre 2019 risultavano in Italia 362.634, con 861.919 dipendenti. D'altro canto, il settore ha registrato elevati tassi di crescita, senza soluzione di continuità, dal 1999 - anno di riferimento dei dati del primo Censimento decennale di settore del 2001, poi sostituito nel 2016 dai Censimenti permanenti con cadenza triennale -, con valori più marcati, negli ultimi anni, in particolare, nelle categorie *“cooperative sociali”*, *“imprese sociali”* e *“fondazioni”* (tutte tipologie che rientrano nell'ambito della riforma del Terzo settore). Ora, considerando le evidenze di sviluppo progressivo del mondo non profit e assumendo che non tutti gli enti non profit acquisiscano la qualifica di Ets, i limiti dimensionali previsti nell'ambito della Riforma lasciano ragionevolmente presumere che diverse migliaia di Ets siano soggetti ai nuovi obblighi in materia di *sustainability reporting* e controllo di conformità: gli Ets obbligati sono infatti quelli con almeno un milione di euro di proventi e, secondo i dati del censimento Istat 2011, quasi il 5% degli enti non profit superava, allora, i 500.000 euro di proventi.

agosto 2019), in attuazione delle disposizioni inerenti alla rendicontazione non finanziaria degli Ets e, in particolare, ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del Dlgs 112/2017 e dell'articolo 14, comma 1, del Dlgs 117/2017 (Cts), che prevedono l'obbligo di redazione, pubblicazione e deposito del bilancio sociale per tali tipologie

di enti.

## IMPATTO SOCIALE

Nella prospettiva del legislatore delegante, circostanza ribadita in molteplici passaggi sia della legge delega, sia dei decreti delegati, l'ambito della rendicontazione sociale si completerebbe/sovrapporrebbe con quello della valutazione

dell'impatto sociale.

Peraltro, sebbene anche l'articolo 14, comma 1, del Cts e, in maniera analoga, l'articolo 9, comma 2, del Dlgs 112/2017 dispongano che il bilancio sociale debba essere redatto *“secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, [...] tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte”*, il decreto ministeriale non tratta della valutazione dell'impatto sociale, che costituisce oggetto di altro specifico provvedimento. In effetti, a meno di tre settimane dall'emanazione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale, in attuazione di varie disposizioni di cui alla legge 106/2016 (legge delega per la riforma del Terzo settore) e, in particolare, ai sensi dell'articolo 7, comma 3, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali ha emanato il decreto 23 luglio 2019, *“Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo settore”* (pubblicato nella *Gazzetta ufficiale* n. 214 del 12 settembre 2019). La conferma della **distinzione tra la valutazione dell'impatto sociale e il bilancio sociale** si evince infine dalla disposizione di raccordo inclusa in quest'ultimo provvedimento nel paragrafo *“Coordinamento con il bilancio sociale”*: la valutazione di impatto sociale *“può divenire parte integrante”* del bilancio sociale se, nel bilancio sociale, siano incluse *“informazioni qualitative e quantitative sulle azioni realizzate nelle diverse aree di attività, sui*

## DLGS 117/2017 (CTS)

L'articolo 14, comma 1, del Cts prevede l'obbligo per gli Ets *«con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro»* di:

- › depositare il bilancio sociale presso il Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts);
- › pubblicare il bilancio sociale nel sito internet dell'ente o nel sito della rete associativa cui l'ente eventualmente aderisce.

L'articolo 9, comma 2, del Dlgs 112/2017 prevede l'obbligo per tutte le imprese sociali (articolo 4, comma 2, gruppi di imprese sociali) di:

- › depositare il bilancio sociale presso il Registro delle imprese;
- › pubblicare il bilancio sociale nel sito internet dell'impresa sociale o nel sito della rete associativa cui eventualmente aderisce.

L'articolo 61, comma 1, lett. I), del Cts prevede l'obbligo per i Csv di *“redigere e rendere pubblico il bilancio sociale”*.

## ATTRIBUZIONE REPUTAZIONALE

L'opzione di una *“attribuzione reputazionale”* in caso di *compliance* volontaria è *“analoga”* a quella prevista nella normativa di rendicontazione non finanziaria per le imprese *for profit* (ex Dlgs 254/2016), in particolare, per gli *“enti di interesse pubblico rilevanti”* di grandi dimensioni, la cui normativa europea di riferimento (Non-Financial Reporting Directive), peraltro, è stata recentemente sostituita dalla Corporate Sustainability Reporting Directive (direttiva (Ue) 2022/2464 del 14 dicembre 2022, relativa alla rendicontazione societaria di sostenibilità), con un considerevole ampliamento della cerchia dei soggetti obbligatoriamente coinvolti dalle sue disposizioni. La relazione illustrativa al Cts ricorda che *“Tutti gli altri enti del Terzo settore, ancorché non obbligati, possono ovviamente redigere un bilancio sociale, soprattutto qualora intendano in tal modo documentare e testimoniare l'impatto sociale delle proprie attività di interesse generale”*. Le condizioni di conformità alle Linee guida della *“esposizione ridotta in relazione alle specificità proprie dell'ente”* sono stabilite al paragrafo 6 delle stesse: essa è consentita nella misura in cui *“sia comunque in grado di rispondere alle finalità informative del bilancio sociale quale strumento di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte dall'organizzazione”*.

*beneficiari diretti e indiretti, sugli output risultanti dalle attività poste in essere e, per quanto possibile, sugli effetti di conseguenza prodotti sui principali portatori di interessi”*.

### QUESITO

**Il bilancio sociale deve o può contenere elementi informativi inerenti alla valutazione d'impatto sociale?**

Il combinato disposto tra le formulazioni dei due provvedimenti si

presta a una certa ambiguità: infatti, le informazioni richiamate nella norma di raccordo costituiscono una precisa e perentoria sottosezione informativa del bilancio sociale, inclusa nella sezione 5, *“Obiettivi e attività”*, del paragrafo 6, *“Struttura e contenuto”*, e il termine **“impatto”** compare esplicitamente (qui adottato forse con eccessiva disinvoltura) nella sottosezione *“Altre informazioni di natura non finanziaria”* della sezione 7, con

riferimento alle conseguenze dell'attività dell'Ets sull'ambiente: **sembrerebbe, quindi, che il bilancio sociale si debba comunque soffermare anche sulla misurazione dell'impatto dell'attività svolta in relazione al contesto di riferimento.**

Ma cerchiamo di andare con ordine.

### **Bilancio sociale**

Le **Linee guida per il bilancio sociale** ne definiscono i contenuti e le modalità di redazione nella prospettiva di perseguire quegli obiettivi di trasparenza e completezza della *disclosure* per le diverse tipologie di *stakeholder* che ispirano tanta parte della riforma del Terzo settore; l'articolo 3, comma 1, del decreto prevede che le disposizioni delle linee guida si applicano “*a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della [sua - Ndr] pubblicazione*”, quindi, con la pubblicazione dei bilanci sociali relativi all'esercizio 2020.

Le Linee guida sono sviluppate in **7 paragrafi**, “scomponibili”, ai fini espositivi, in tre parti:

- › parte “introduttiva” (paragrafi 1-4), che riguarda la cornice normativa su cui insistono, nonché le finalità e i destinatari della *disclosure*;
- › parte “contenutistica” (paragrafi 5 e 6), in cui sono descritti i criteri per la redazione del documento, la sua struttura e le informazioni che deve contenere;
- › parte “conclusiva” (paragrafo 7), che definisce la tempistica di approvazione e le modalità di pubblicazione del bilancio sociale.

Il bilancio sociale deve inoltre

dare conto dell'attività svolta dall'organo di controllo, al quale, oltre ai doveri di cui ai decreti delegati, spetta il compito di esaminare il bilancio sociale, integrandolo “*con le informazioni sul monitoraggio e l'attestazione di conformità alle linee guida*”.

Le modalità di diffusione del bilancio sociale possono essere diverse ma, ai fini della conformità alle Linee guida, occorre che il documento sia pubblicato sul sito Internet dell'ente o della rete cui aderisce.

Segnando una discontinuità rispetto all'approccio adottato nel 2010 dall'Agenzia per il Terzo settore, le Linee guida per gli Ets prevedono indicazioni alquanto prescrittive, che, da un lato, tendono a favorire la comparabilità delle informazioni nello spazio e nel tempo e, dall'altro, circoscrivono i margini di discrezionalità nell'intervento dei redattori ai fini di una calibrazione del *reporting* a peculiarità settoriali e operative inerenti all'attività dell'ente.

#### **STRUTTURA DEL DOCUMENTO**

La struttura del documento redatto secondo le Linee guida dovrebbe comunque essere idonea a illustrare le **motivazioni, gli obiettivi e l'approccio nel procedimento di rendicontazione, le peculiarità giuridiche e organizzative dell'ente, le attività statutarie realizzate e i risultati** conseguiti nell'esercizio.

### **Valutazione dell'impatto sociale**

La finalità delle *Linee guida per la valutazione dell'impatto sociale degli Ets* è quella di definire criteri e metodologie condivisi secondo i quali gli Ets possano valutare, sulla base di dati oggettivi e verificabili, i risultati raggiunti

rispetto agli obiettivi programmati, fornendo agli *stakeholder* informazioni sistematiche sugli effetti delle attività realizzate.

La definizione del concetto di valutazione dell'impatto sociale ricalca precisamente quella di cui all'articolo 7, comma 3, della legge delega: “*Per valutazione dell'impatto sociale si intende la valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo individuato*”.

Il concetto è richiamato varie volte nelle disposizioni della legge delega con riguardo a questioni inerenti agli obiettivi di lungo periodo della riforma; tra queste, l'articolo 4, comma 1, lettera o), prevede che la revisione organica della disciplina debba “*valorizzare il ruolo degli enti nella fase di programmazione, a livello territoriale [...] e individuare criteri e modalità per l'affidamento agli enti dei servizi d'interesse generale, improntati al rispetto di standard di qualità e impatto sociale del servizio, obiettività, trasparenza e semplificazione [...]*”.

In questa prospettiva, le Linee guida specificano che le PP.AA., nell'ambito di procedure di affidamento di servizi di interesse generale, “*possano*” prevedere la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale da parte degli Ets, nell'ottica di valutare i risultati in termini di qualità ed efficacia delle prestazioni e delle attività poste in essere. Le Linee guida chiariscono quindi che, nell'ambito di tali procedure, la **valutazione di impatto sia applicabile a progetti e iniziative di media e lunga durata** (almeno

diciotto mesi) e di **entità economica superiore al milione di euro**, se sviluppati in ambito interregionale, nazionale o internazionale.

Le Linee guida affidano agli Ets la facoltà di scegliere le metriche ritenute più adeguate al tipo di iniziative realizzate, pur nel rispetto di alcuni principi ispiratori della valutazione; nondimeno, indicano in dettaglio **gli elementi dai quali l'analisi non potrà prescindere**, tra i quali: le attività volte a rispondere ai bisogni dei beneficiari; i servizi realizzati che abbiano avuto una standardizzazione di costo e/o una codificazione regolamentare; gli *input*, gli *output* e gli *outcome* del processo di valorizzazione economica e sociale nel contesto di riferimento. Gli Ets dovranno quindi prevedere, all'interno del proprio sistema di valutazione, una raccolta di dati sia quantitativi, sia qualitativi, considerando indicatori e indici, monetari e non monetari, coerenti e appropriati ai propri settori di attività di interesse generale.

Ai fini degli effetti delle disposizioni normative, è interessante notare come le Linee guida limitino l'oggetto della valutazione dell'impatto sociale alle **attività di interesse generale specificate nei decreti delegati** e si autodefiniscano "*strumento sperimentale di valutazione finalizzato a generare un processo concettuale e al contempo misurabile nel medio e lungo termine*".

### Obblighi per gli organi dell'Ets

Ai sensi dell'articolo 48, "Contenuto e aggiornamento del Runts", comma 5, del Cts, gli amministratori dell'Ets sono responsabili del deposito degli atti

e dunque anche del **bilancio sociale**, della completezza delle informazioni e dei relativi aggiornamenti (con l'applicazione dell'articolo 2630 Codice civile).

Il comma 4 dello stesso articolo prevede che "*In caso di mancato o incompleto deposito degli atti e dei loro aggiornamenti nonché di quelli relativi alle informazioni obbligatorie di cui al presente articolo (nдр: tra i quali il bilancio sociale richiamato al primo capoverso del comma 3) nel rispetto dei termini in esso previsti, l'ufficio del registro diffida l'ente del Terzo settore ad adempiere all'obbligo suddetto, assegnando un termine non superiore a centottanta giorni, decorsi inutilmente i quali l'ente è cancellato dal Registro*".

Il bilancio sociale (che è altra cosa rispetto alla relazione di missione di cui all'articolo 13, comma 1, del Cts, la quale, come parte del bilancio degli Ets, "*illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie*") è strumento tramite il quale gli enti possono dare attuazione ai vari richiami alla trasparenza e alla rendicontazione contenuti nella legge delega e a diversi altri adempimenti contenuti nel Cts e nel Dlgs 112/2016.

### NOTA BENE

Si vedano, ad esempio:

- gli articoli 16, comma 1, del Cts e 13, comma 1, del Dlgs 112/2017 in materia di rendicontazione delle retribuzioni dei lavoratori dipendenti;
- l'articolo 11, comma 3, del Dlgs 112/2017 in materia di rendicontazione delle modalità di coinvolgimento dei lavoratori;
- gli articoli 30, comma 7, del Cts e 10, comma 3, del Dlgs 112/2017 in

materia di monitoraggio dei sindaci e attestazione di conformità alle linee guida per la redazione del bilancio sociale;

- l'articolo 39, comma 1, del Cts in materia di rendicontazione degli importi delle erogazioni degli enti filantropici.

Secondo quanto stabilito al paragrafo 7 delle Linee guida, il bilancio sociale "*deve essere approvato dall'organo statutariamente competente, dopo essere stato esaminato dall'organo di controllo che lo integra con le informazioni sul monitoraggio (nдр: e sui suoi esiti) e l'attestazione di conformità alle linee guida*":

- › l'attività di monitoraggio dell'organo di controllo (di cui agli articoli 10, comma 3, del Dlgs 112/2017 per le imprese sociali e 30, comma 7, del Cts per gli altri Ets) riguarda l'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e i suoi aspetti sono specificamente elencati nella sezione 8, "Monitoraggio svolto dall'organo di controllo (modalità di effettuazione ed esiti)", del paragrafo 6, "La struttura e il contenuto del bilancio sociale", delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale;
- › l'attestazione di conformità costituisce attività volta ad accertare, appunto, la conformità del bilancio sociale alle previsioni (struttura, contenuti, principi di redazione) delle Linee guida ministeriali per la redazione del bilancio sociale (in questo senso, l'organo di controllo deve verificare che le informazioni incluse nel bilancio sociale rispecchino



l'attività dell'ente e siano coerenti con le richieste informative del citato decreto). La normativa richiede all'organo di controllo di dare conto di tali verifiche tramite, rispettivamente, una "relazione" e una "attestazione" da includere nel bilancio sociale quali "parti integranti" dello stesso (circostanza non secondaria, anche sotto il profilo delle responsabilità giuridiche).

L'organo di controllo verifica, nell'ambito delle sue funzioni, che il bilancio sociale sia **predisposto** nei termini e con le modalità previsti dallo statuto e dalla normativa e che sia **depositato e pubblicato** secondo quanto previsto dalla normativa: dunque, vigila sull'osservanza, da parte dell'organo statutariamente competente, delle disposizioni di cui agli artt. 14, comma 1, del Cts e 9, comma 2, del Dlgs 112/2017, nonché delle previsioni di cui alle Linee guida relative al procedimento di formazione, controllo, approvazione e pubblicazione del bilancio sociale, anche riguardo:

- › al deposito presso il Runts (entro il 30 giugno di ogni anno con riferimento all'esercizio precedente, ai sensi dell'articolo 48, comma 3, Cts) o, nel caso di imprese sociali, presso il Registro delle imprese (entro il 30 giugno o, se costituite nelle forme di cui al libro V del Codice civile, secondo quanto previsto dalle normative proprie delle loro tipologie societarie, entro la scadenza loro consentita per il deposito del bilancio di esercizio);
- › alla pubblicazione del documento sul sito internet dell'ente o, qualora esso ne sia sprovvisto, su quello della rete

## ATTIVITÀ DI MONITORAGGIO

Le Linee guida elencano in dettaglio i contenuti dell'attività di monitoraggio. Per gli **Ets diversi dalle imprese sociali**, questa va focalizzata, in particolare, sui seguenti elementi:

- › l'esercizio in via esclusiva o prevalente delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1, del Cts e, nel caso, per le attività diverse di cui all'articolo 6 del Cts, il rispetto delle previsioni costitutive e statutarie e del rapporto di secondarietà e strumentalità rispetto alle attività di interesse generale secondo i criteri e i limiti regolamentari definiti dal decreto ministeriale di cui allo stesso articolo 6 del Cts;
- › il rispetto nelle raccolte pubbliche di fondi dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con sostenitori e pubblico e la conformità alle linee guida ministeriali di cui all'articolo 7, comma 2, del Cts;
- › il perseguimento dell'assenza di scopo di lucro soggettivo e il rispetto del divieto di distribuzione anche indiretta di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali di cui all'articolo 8, comma 1 e 2, del Cts, tenendo conto degli indici di cui all'articolo 8, comma 3, lettere da a) a e).

Per le **imprese sociali**, molto sinteticamente, essa riguarda:

- › la verifica del rispetto delle disposizioni normative in materia di: svolgimento in via stabile e principale delle attività di cui all'articolo 2 del Dlgs 112/2017;
- › l'assenza di scopo di lucro soggettivo; il coinvolgimento degli *stakeholder* (si noti) "direttamente interessati alle attività" dell'ente;
- › l'adeguatezza del trattamento economico e normativo dei lavoratori.

associativa cui aderisce.

### NOTA BENE

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 48, comma 4, del Cts, "in caso di mancato o incompleto deposito degli atti e dei loro aggiornamenti (n.d.r. tra i quali il bilancio sociale) nel rispetto dei termini in esso previsti, l'ufficio del registro diffida l'ente del Terzo settore ad adempiere all'obbligo suddetto, assegnando un termine non superiore a centottanta giorni, decorsi inutilmente i quali l'ente è cancellato dal Registro".

In proposito, con riguardo a tutta l'attività di vigilanza e controllo nell'ambito degli Ets, e quindi anche alle attività di predisposizione, deposito e pubblicazione del bilancio sociale, il **Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti**

**contabili** (Cndcec) ha pubblicato, nel dicembre 2020, le "Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore", in cui si suggeriscono e raccomandano modelli comportamentali da adottare per svolgere correttamente l'incarico di componente dell'organo di controllo di un Ets; si tratta di norme di deontologia professionale conformi a quanto disposto nel vigente Codice deontologico della professione e che, in quanto tali, vanno declinate anche in funzione della singola fattispecie, nonché della dimensione economica e della complessità organizzativa e operativa dell'ente controllato.

### NORME DI COMPORTAMENTO

Le Norme di comportamento degli



organi di controllo degli ETS sono state predisposte muovendo dall'analisi delle "Norme di comportamento del collegio sindacale delle società non quotate" e ciò per due sostanziali considerazioni: in primo luogo, in buona parte e non casualmente, gli adempimenti dell'organo di controllo, configurati prevalentemente nell'articolo 30 del Cts, ricalcano quanto già richiesto al collegio sindacale delle società di capitali negli articoli 2403 e segg. Codice civile; in secondo luogo, nel disposto normativo del Cts, l'articolo 3, comma 2, afferma che *"per quanto non previsto nel presente codice, agli enti del Terzo settore si applicano, in quanto compatibili, le norme del codice civile e le relative disposizioni di attuazione"*.

L'**attestazione di conformità** è un incarico che rientra nell'ambito degli *assurance engagement*, ma assume connotati difformi rispetto alla revisione o alla *limited o reasonable assurance* come definite negli standard internazionali della professione economico-contabile. Spetta agli organismi professionali interessati definire *best practice* per l'espletamento dell'attestazione, al fine di rendere possibile ed efficace tale attività anche con riguardo al contesto del Terzo settore.

#### ATTESTAZIONE DI CONFORMITÀ NELLA RENDICONTAZIONE NON FINANZIARIA

L'unico riferimento rispetto alle modalità di esecuzione di un'attestazione di conformità è attualmente presente solo nel Regolamento di attuazione del Dlgs 30 dicembre 2016, n. 254, relativo alla comunicazione (per gli enti di

interesse pubblico rilevanti di grandi dimensioni) di informazioni di carattere non finanziario, adottato dalla Consob con delibera 20267 del 18 gennaio 2018; peraltro, esso include un apparente, implicito richiamo, nell'articolo 5, ai processi più articolati di asseverazione limitata e ragionevole, pertinenti nella logica professionale ad altri livelli di controllo.

In questo senso, rispetto alla versione precedente, le nuove **Norme di comportamento del Cndcec**, nel capitolo 3, "Doveri dell'organo di controllo", introducono la **Norma Ets 3.9**, "Attività inerenti al monitoraggio delle finalità e alla rendicontazione sociale", in cui esplicitano, appunto, le attività da svolgere nel monitoraggio sull'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'Ets e quelle da eseguire nella verifica di conformità del bilancio sociale alle Linee guida ministeriali. Con riferimento a quest'ultima, si legge nel Commento, *"l'organo di controllo si pronuncia sulla struttura del bilancio sociale, verificando anche che le informazioni ivi contenute rappresentino fedelmente l'attività svolta dall'Ets e che siano coerenti con le richieste informative del decreto ministeriale di riferimento. In questo senso, si ritiene che le verifiche dell'organo di controllo non possano prescindere dai seguenti aspetti:*

- › *conformità della struttura del bilancio sociale rispetto all'articolazione per sezioni di cui al paragrafo 6 delle linee guida;*
- › *presenza nel bilancio sociale delle informazioni di cui alle specifiche sotto-sezioni esplicitamente previste al*

*paragrafo 6 delle linee guida, salvo adeguata illustrazione delle ragioni che abbiano portato alla mancata esposizione di specifiche informazioni;*

- › *rispetto dei principi di redazione del bilancio sociale di cui al paragrafo 5 delle linee guida, tra i quali i principi di rilevanza e di completezza che possono comportare la necessità di integrare le informazioni richieste esplicitamente dalle linee guida".*

Nelle Norme di comportamento, tra l'altro, si specifica che, in caso di eventuali criticità rispetto al monitoraggio o alla conformità del bilancio sociale con le previsioni di cui alle Linee guida ministeriali, l'organo di controllo debba richiedere agli amministratori informazioni ulteriori e, qualora alle sue richieste non sia dato riscontro, ne debba fornire informazione, rispettivamente, nella relazione sul monitoraggio o nell'attestazione di conformità da includere nel bilancio sociale.

A complemento delle Norme di comportamento e delle raccomandazioni ivi contenute, si evidenzia infine come, ad aprile 2022, il **Cndcec** abbia pubblicato un **template** (riportato nella *tabella seguente*) per la **relazione dell'organo di controllo** sulle attività di monitoraggio delle finalità dell'Ets e per l'attestazione di conformità del bilancio sociale alle Linee guida ministeriali.

#### Prassi di rendicontazione e di controllo

Considerata la natura del presente strumento editoriale, obiettivo di questi paragrafi è trovare un punto di equilibrio nel fornire al lettore pochi ma indispensabili riferimenti normativi sulla

CNDCEC, "LA RELAZIONE DELL'ORGANO DI CONTROLLO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE ALL'ASSEMBLEA DEGLI ASSOCIATI (O DI ALTRO ORGANO EQUIVALENTE DELLE FONDAZIONI) IN OCCASIONE DELL'APPROVAZIONE DEL BILANCIO DI ESERCIZIO", APRILE 2022

**RELAZIONE DELL'ORGANO DI CONTROLLO**  
**Bilancio sociale al 31.12.202X - [XYZ] Ets**

AGLI ASSOCIATI

**Rendicontazione della attività di monitoraggio e dei suoi esiti**

Ai sensi dall'articolo 30, comma 7, del Codice del Terzo Settore, abbiamo [ho] svolto nel corso dell'esercizio 202X l'attività di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale da parte della "XYZ Ets", con particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 5, 6, 7 e 8 dello stesso Codice del Terzo Settore.

Tale monitoraggio, eseguito compatibilmente con il quadro normativo attuale, ha avuto ad oggetto, in particolare, quanto segue:

- › la verifica dell'esercizio in via esclusiva o principale di una o più attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1, per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, in conformità con le norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, nonché, eventualmente, di attività diverse da quelle indicate nell'articolo 5, comma 1, del Codice del Terzo Settore, purché nei limiti delle previsioni statutarie e in base a criteri di secondarietà e strumentalità stabiliti con Dm 19 maggio 2021, n. 107;
- › il rispetto, nelle attività di raccolta fondi effettuate nel corso del periodo di riferimento, dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, la cui verifica, nelle more dell'emanazione delle linee guida ministeriali di cui all'articolo 7 del Codice del Terzo Settore, è stata svolta in base a un esame complessivo delle norme esistenti e delle *best practice* in uso;
- › il perseguimento dell'assenza dello scopo di lucro, attraverso la destinazione del patrimonio, comprensivo di tutte le sue componenti (ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate) per lo svolgimento dell'attività statutaria; l'osservanza del divieto di distribuzione anche indiretta di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, tenendo conto degli indici di cui all'articolo 8, comma 3, lettera da a) a e), del Codice del Terzo Settore.

**Attestazione di conformità del bilancio sociale alle Linee guida di cui al decreto 4 luglio 2019 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali**

Ai sensi dall'articolo 30, comma 7, del Codice del Terzo Settore, abbiamo [ho] svolto nel corso dell'esercizio 202Xm l'attività di verifica della conformità del bilancio sociale, predisposto dalla "XYZ Ets", alle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore, emanate dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali con Dm 4 luglio 2019, secondo quanto previsto dall'articolo 14 del Codice del Terzo Settore.

La "XYZ Ets" ha dichiarato di predisporre il proprio bilancio sociale per l'esercizio 2021 in conformità alle suddette Linee guida [eventualmente: e in conformità/parziale conformità agli standard/linee guida nazionali/internazionali di rendicontazione ...].

Ferma restando le responsabilità dell'organo di amministrazione per la predisposizione del bilancio sociale secondo le modalità e le tempistiche previste nelle norme che ne disciplinano la redazione, l'organo di controllo ha la responsabilità di attestare, come previsto dall'ordinamento, la conformità del bilancio sociale alle Linee guida del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

All'organo di controllo compete inoltre di rilevare se il contenuto del bilancio sociale risulti manifestamente incoerente con i dati riportati nel bilancio d'esercizio e/o con le informazioni e i dati in suo possesso.

A tale fine, abbiamo [ho] verificato che le informazioni contenute nel bilancio sociale rappresentino fedelmente l'attività svolta dall'ente e che siano coerenti con le richieste informative previste dalle Linee guida ministeriali di riferimento. Il nostro comportamento è stato improntato a quanto previsto in materia dalle Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore, pubblicate dal Cndcec nel dicembre 2020. In questo senso, abbiamo [ho] verificato anche i seguenti aspetti:

- › conformità della struttura del bilancio sociale rispetto all'articolazione per sezioni di cui al paragrafo 6 delle Linee guida;

- › presenza nel bilancio sociale delle informazioni di cui alle specifiche sotto-sezioni esplicitamente previste al paragrafo 6 delle Linee guida, salvo adeguata illustrazione delle ragioni che abbiano portato alla mancata esposizione di specifiche informazioni;
- › rispetto dei principi di redazione del bilancio sociale di cui al paragrafo 5 delle Linee guida, tra i quali i principi di rilevanza e di completezza che possono comportare la necessità di integrare le informazioni richieste esplicitamente dalle linee guida.

Sulla base del lavoro svolto, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che facciano ritenere che il bilancio sociale dell'ente non sia stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle previsioni delle Linee guida di cui al Dm 4 luglio 2019.

[- in alternativa:

Sulla base del lavoro svolto, si attesta che il bilancio sociale della "XYZ Ets" è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle previsioni delle Linee guida di cui al Dm 4 luglio 2019.]

Luogo, data

L'organo di controllo

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

riforma del Terzo settore insieme ad alcune indicazioni operative di supporto agli adempimenti di rendicontazione sociale degli Ets.

Sarebbe poco utile e ridondante, quindi, passare ora in rassegna i contenuti delle Linee guida, una cui attenta lettura risulta comunque imprescindibile per quanti siano tenuti ad applicarne i precetti. Viceversa, a questo contributo può attribuire un maggiore valore aggiunto l'operazione di individuare una serie di prassi operative enucleate da specifici documenti o lavori focalizzati sulla rendicontazione nel regime della riforma, provando a ricomporle in modo organico rispetto ai processi o ai contenuti di *reporting* individuati dal legislatore e a evidenziarne talune circostanze, ove possibile, con uno sguardo alla dimensione interpretativa di elementi concettuali relativi ai fenomeni sottostanti (cfr. Gruppo di studio per il bilancio sociale - Gbs, Gruppo di lavoro Rendicontazione non profit e Terzo settore, *Rendicontazione sociale nel non profit e riforma del Terzo settore*,

research document n. 17, Franco Angeli, dicembre 2020; Cndcec, Gruppo di lavoro per la riforma del Terzo settore, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative (revised)*, 28 luglio 2021; L. Magrassi, *Rendicontazione sociale degli Ets: linee guida ministeriali e prassi nei bilanci 2020*, in *Modulo 24 Terzo settore, 24 Ore Professionale*, n. 1, 16 febbraio 2022).

#### **Processo di rendicontazione**

Per quanto concerne la pianificazione e la realizzazione del processo di *reporting*, nella sua dimensione reiterata e continuativa, si raccomanda di porre **particolare attenzione ai seguenti elementi/aspetti**:

- › **struttura dinamica e rendicontazione strategica**: tra gli altri elementi che scaturiscono dai concetti definitivi illustrati nella prima parte delle Linee guida, è attribuita considerevole importanza al "sistema di valori" dell'ente e alla sua "declinazione nelle scelte strategiche, nei comportamenti gestionali, nei loro risultati ed

*effetti*": "è assolutamente evidente, anche per la natura del processo di rendicontazione e per le finalità cui normativamente tende (trasparenza dei processi e comparabilità, spaziale e temporale, delle informazioni) che, per acquisire senso, scelte strategiche, impegni assunti e obiettivi di miglioramento non possano che assumere una dimensione dinamica, con uno sguardo rivolto al futuro piuttosto che nella sola proiezione statica/rendicontativa. peraltro, l'inclusione, tra gli obiettivi del bilancio sociale, della possibilità di fornire ai soggetti interessati informazioni per 'conoscere il valore generato dall'organizzazione ed effettuare comparazioni nel tempo dei risultati conseguiti' appare, ragionevolmente, una tipologia di valutazione inscindibile da una prospettiva di medio-lungo termine." (Cndcec);

- › "attivazione di un dialogo sistematico e costruttivo con i diversi stakeholder: occorre sviluppare meccanismi e processi tesi al **coinvolgimento degli**

**stakeholder** nel processo di valutazione di effetti e impatti, descrivendo le modalità del coinvolgimento e il percorso realizzato a tal fine, avvalendosi anche di canali e strumenti messi a disposizione dalle nuove tecnologie.” (Gbs);

› **principi di rilevanza e**

**completezza:** con riguardo ai criteri di redazione da applicare nel processo di raccolta e selezione delle informazioni, appare decisivo il rapporto tra il principio della rilevanza e il principio della completezza così come circoscritti nelle Linee guida. “Sotto il profilo delle definizioni, le linee guida sposano in seconda battuta quella per la quale risultano ‘rilevanti’ le informazioni ‘che comunque potrebbero influenzare in modo sostanziale le valutazioni e del decisioni degli stakeholder’. È questa una definizione mutuata dai principi contabili internazionali che non manca di portare con sé, quando traslata nel non financial reporting, elementi di criticità interpretativa e problematiche applicative. [...] una simile definizione può generare effetti distorsivi nella rendicontazione e asimmetrie informative nella fruizione della disclosure, anche in ragione della flessibilità concessa dalla norma con riguardo all’adozione degli standard di rendicontazione che, rispetto ai criteri in oggetto, quando diversi, sono spesso costruiti prevedendo una sostanziale differenza terminologia e semantica tra rilevanza delle informazioni e materialità delle informazioni [...]” (Cndcec). Anche per questo, è fortemente raccomandabile approfondire il

significato semantico dei principi di rilevanza e di materialità, nonché verificare l’applicabilità di procedure desunte da documenti tecnici e standard di rendicontazione più dettagliate rispetto alle Linee guida ministeriali.

L’individuazione di informazioni “complete”, invece, così come illustrata nelle Linee guida, è legata indissolubilmente all’identificazione dei “principali stakeholder”, circostanza, in questo caso, che rimarca sostanzialmente la necessità di una limitazione della platea degli user cui la disclosure dovrebbe essere rivolta. Da questo punto di vista, il processo di “mappatura dei principali stakeholder e della modalità del loro coinvolgimento” (da non confondere con l’individuazione delle informazioni rilevanti) di cui al n. 3 del paragrafo 6 (“Struttura e contenuto del bilancio sociale”) assume un ruolo determinante nella costruzione efficace del documento di disclosure. (Cndcec).

**Struttura e contenuto (paragrafo 6 delle Linee guida)**

In via preliminare, si raccomanda di predisporre un **Glossario** da inserire all’inizio degli strumenti di disclosure con la “specificazione delle terminologie impiegate ed esemplificazioni opportune ove si adoperino algoritmi e metodi di quantificazione di ‘intangibili’, di elaborazione di opinioni o altro. Il glossario non deve essere un’appendice, bensì una premessa che indirizzi gli stakeholder nella lettura delle informazioni, agevolando la comprensione

dell’attività rendicontata e supportando l’interpretazione/ valutazione generale sulla disclosure dell’ente.” (Gbs).

**Sezione 1, “Metodologia adottata per la redazione del bilancio sociale”**

Nella sottosezione “Eventuali standard di rendicontazione utilizzati” è previsto il riferimento ad ulteriori standard di rendicontazione eventualmente adottati insieme alle Linee guida, senza però alcuna indicazione volta a un impiego complementare dei medesimi con gli schemi ministeriali; “nella prassi si è osservato che l’ambiguità terminologica o il disallineamento semantico tra diversi riferimenti tecnici abbiano generato (ad esempio nel caso della applicazione del principio di materialità) una discutibile o errata adozione delle indicazioni previste dagli stessi standard cui l’ente si riferiva, o pratiche incoerenti con le indicazioni del legislatore per il Terzo settore: la limitazione nella conformità rispetto a singoli aspetti approfonditi nei riferimenti adottati, ancorché ammissibile, non dovrebbe in ogni caso compromettere la coerenza interna degli elementi di processo e di contenuto degli standard considerati e la congruenza con i principi calibrati per il Terzo settore.” (Indagine bilanci 2020).

**Sezione 2, “Informazioni generali sull’ente”**

Per una più efficace rappresentazione delle sottosezioni “Aree territoriali di operatività”, “Attività statutarie”, “Attività strumentali” e “Relazioni con altri Ets”, possono essere utili le seguenti **raccomandazioni:**

› descrizione dei prodotti/servizi



resi: la natura del bene/servizio prodotto, se generalmente pubblico, comunitario o di tipo misto, con l'evidenza delle caratteristiche distintive e di approccio, di eventuali *partnership* e dei principali destinatari;

- › descrizione delle politiche pubbliche nel settore di attività e/o competenza, in connessione alla missione dell'Ets e alla sua programmazione strategica.

Con riguardo alla sottosezione **“Contesto di riferimento”**, appare efficace completare la descrizione del contesto e/o il perimetro di riferimento con informazioni inerenti alle “caratteristiche economiche e sociali” dello stesso “che aiutano a comprendere e valutare scelte, attività e risultati dell'Ets.” (Gbs).

Per questa sottosezione, “sono apparsi considerevolmente più efficaci gli enti che abbiano fornito una rappresentazione grafica complessiva del modello di gestione, in specie quando correlata a variabili quantitative di altre sezioni, quali la sezione 5, 'Obiettivi e attività' e/o la sezione 6, 'Situazione economico-finanziaria’”. (Indagine bilanci 2020).

### **Sezione 3, “Struttura, governo e amministrazione”**

Nelle sottosezioni **“Sistema di governo e controllo”** e **“Aspetti di democraticità”** appare opportuno un aumento della completezza e dell'accuratezza della informazioni fornite poiché “la prova della democrazia dell'Ets deve essere garantita da indicazioni più analitiche di quanto si manifesti oggi nella prassi: dalla descrizione del profilo dei componenti degli organi direttivi al resoconto sulle attività degli organi di controllo, dal

funzionamento del governo all'esistenza e operatività di un eventuale codice etico, dal numero delle sedute degli organi direttivi e di controllo agli argomenti trattati, dalle deleghe ai componenti degli organi direttivi ai casi di potenziale conflitto d'interesse, ecc.” (Gbs).

In particolare, si raccomanda di fornire:

- › “specificazione, con riferimento allo statuto e ai regolamenti, delle attribuzioni delle diverse entità che costituiscono la governance, con particolare riguardo anche alla componente non istituzionale (management, staff), in modo da specificare con chiarezza ruoli e responsabilità di tutti i soggetti” (Gbs);
- › “evidenza del funzionamento democratico: partecipazione e coinvolgimento delle diverse categorie di soci, descrizione delle loro attribuzioni rispetto alla possibilità di concorrere a scelte e decisioni” (Gbs).

Nella sottosezione **“Mappatura degli stakeholder”** è risultata opportuna la rappresentazione grafica dei principali interlocutori individuati in base ai fini istituzionali o ad altre considerazioni inerenti alle politiche dell'ente. “Oltre all'immediatezza della comunicazione che tale pratica fornisce rispetto a un'informazione così dirimente per le varie tipologie di user, la segnalazione degli stakeholder primari risulta importante ai fini dell'applicazione dei principi di redazione, in particolare rispetto al bilanciamento tra rilevanza e completezza della disclosure; l'effetto è ancor più consistente quando l'infografica viene arricchita tramite l'incrocio con una variabile da cui emerge la priorità degli argomenti o le iniziative di engagement per

ciascuna tipologia di stakeholder” (Indagine bilanci 2020).

### **Sezione 4, “Persone che operano per l'ente”**

A complemento della disclosure di cui alla sezione 3, rispetto agli **stakeholder** e alla loro mappatura, si raccomanda un'adeguata “descrizione della partecipazione e del coinvolgimento delle diverse categorie di soci, e delle loro attribuzioni rispetto alla possibilità di concorrere a scelte” e processi decisionali dell'Ets (Gbs).

### **Sezione 5, “Obiettivi e attività”**

Per questa sezione, si raccomanda di effettuare una preliminare “introduzione dei concetti e riferimenti riguardanti gli effetti e gli impatti di scelte e attività, specificando gli aspetti parametrici impiegati e stabilendo un dialogo informato e consapevole con gli stakeholder, descrivendo le fasi e i risultati emersi dal processo compiuto e da compiere” (Cndcec).

Con riguardo alla sottosezione **“Informazioni qualitative e quantitative sulle azioni realizzate”**, si raccomanda di completare le informazioni indicate nelle Linee guida con i seguenti elementi/aspetti informativi:

- › “descrizione degli obiettivi strategici e di interesse generale relativi al campo d'azione, specificando il cambiamento atteso e definendo i parametri di misurazione e i contenuti descrittivi sui quali si struttura la rendicontazione” (Gbs);
- › “descrizione della relazione con l'istituzione pubblica e/o con altri interlocutori strategici, che sarà differente a seconda del prodotto/servizio reso: quali obiettivi persegue la politica pubblica e quanto e come (Ndr:



*l'Ets) contribuisce alla loro realizzazione, mettendo in luce quali sono gli altri soggetti che concorrono all'implementazione delle politiche" (Gbs);*

- › *"individuazione dei destinatari e delle altre categorie di soggetti: si tratta in particolare dei soggetti verso i quali si indirizzano i prodotti/servizi e per i quali è possibile determinare ciò che si indica come 'effetti' e dagli altri soggetti a vario titolo coinvolti" (Gbs).*

Nella sottosezione **"Elementi che possono compromettere i fini istituzionali e procedure per prevenire tali situazioni"** si fa riferimento al concetto di gestione dei rischi, la cui individuazione risulta determinante (si legga "indispensabile") ai fini dell'applicazione dei principi di attendibilità e di rilevanza: il primo richiede l'indicazione di rischi non sottostimati, il secondo è in alcuni standard esplicitamente connesso a quello di *risk management*. In questo senso, sono apparsi preziosi i contributi informativi forniti da strumenti, anche infografici (ad esempio, la matrice dei rischi), in cui i potenziali rischi di natura non finanziaria e i relativi presidi di controllo siano stati posti in relazione diretta con i diversi livelli di materialità dei temi coinvolti nell'espletamento dell'attività operativa (Indagine bilanci 2020).

### **Sezione 6, "Situazione economica e finanziaria"**

Con riferimento a questa sezione, si raccomanda di porre particolare attenzione ai seguenti elementi/ aspetti:

- › riequilibrio delle sezioni del bilancio: nei bilanci sociali degli Ets, la **sezione riguardante gli**

## INFORMAZIONI SUI RISCHI

Con riguardo alle sezioni 5, 6 e 7, "a nessuno può sfuggire il rapporto che la rendicontazione è chiamata a evidenziare tra il valore generato - anche attraverso l'espressione e la descrizione delle attività poste in essere dall'ente, dei beneficiari diretti e indiretti, e degli output risultanti dalla gestione - e gli "elementi/fattori che possono compromettere il raggiungimento dei fini istituzionali e procedure poste in essere per prevenire tali situazioni" (i rischi); d'altro canto, nella sezione 6, "si richiama espressamente tale concetto con riguardo alla rappresentazione della situazione economico-finanziaria ("segnalazione da parte degli amministratori di eventuali criticità emerse nella gestione ed evidenziazione delle azioni messe in campo per la mitigazione degli effetti negativi"). È di tutta evidenza che questa tipologia di informazioni non possa essere scissa dalla considerazione del ruolo e delle attività dell'ente con l'ambiente circostante (come più volte indicato nella legge delega), in altri termini, dal potenziale/effettivo impatto sociale e ambientale dell'ente." (Cndcec).

**aspetti economico-patrimoniali è quasi sempre la più debole.** "Gli aspetti economici, patrimoniali e finanziari dovrebbero emergere almeno alla pari degli aspetti non finanziari. È un problema culturale ancor prima che dottrinale. Ove acquisti senso, può essere anche recuperato lo schema di riparto del valore aggiunto (Ndr: anche sviluppato dal Gbs), ma ancora più importante è la chiara identificazione dei soggetti da cui proviene e a cui si indirizza la distribuzione di valore monetario" (Gbs).

- In particolare, si raccomanda di:
- › dedicare "adeguato spazio agli aspetti economico-finanziari, considerando la natura di organizzazioni economiche delle ONP e le implicazioni sociali del grado di efficienza della gestione; rilevando i parametri e gli indici economici, patrimoniali e finanziari, anche nella prospettiva di riequilibrare le diverse sezioni della rendicontazione" (Gbs);
  - › creare "una specifica sezione dedicata ai rischi e alle

*disposizioni e iniziative per il loro controllo: i rischi fondamentali da rilevare e da contrastare sono quelli legati all'evoluzione del contesto competitivo alla specifica natura del bene oggetto dell'attività, al sistema di governance e alla gestione delle risorse economiche; l'obiettivo deve essere l'individuazione dei possibili avvenimenti che, legati a questi aspetti e/o dipendenti dai medesimi, possano ragionevolmente produrre effetti negativi di ordine economico, sociale e organizzativo" (Gbs).*

Nella sottosezione **"Specifiche informazioni sulle attività di raccolta fondi"** si vuole "rimarcare l'efficacia dell'utilizzo degli indici di efficienza istituzionale e della raccolta fondi (prassi, peraltro, già ampiamente diffusa tra primarie organizzazioni non profit dagli albori della rendicontazione sociale di settore). Tali indici - e altri indicatori - erano apparsi nel Codice unico per le aziende non profit del Cndcec (Raccomandazione n. 10) e poi riportati nelle Linee guida per il bilancio sociale degli enti non profit dell'Agenzia per il Terzo settore,

*quando ancora la volontarietà caratterizzava ogni comportamento di rendicontazione non finanziaria.” (Indagine bilanci 2020).*

### **Sezione 7, “Altre informazioni”**

Nella sottosezione “**Altre informazioni di natura non finanziaria**”, la cui relativa nota rimanda alle disposizioni di rendicontazione non finanziaria per le imprese del Dlgs 254/2016, *“vi è un esempio del cortocircuito che una lacuna nell’esplicitazione concettuale del legislatore può generare nelle prassi di rendicontazione. Rispetto alla rendicontazione non profit, il paradigma tecnico della disclosure nel settore delle imprese si sta sviluppando in maniera più complessa, più dinamica e attualmente, per certi versi, più delicata (ma non s’intenda che tali termini implicino, per chi scrive, una maggiore o minore importanza socioeconomica) sotto il profilo della sostenibilità sistemica; si fonda su presupposti distintivi e si muove in una direzione in cui il cambiamento nella percezione del concetto stesso di “valore” sta producendo una rivoluzione nei modelli di valorizzazione economica, nella valutazione aziendale e nei processi di integrazione della rendicontazione finanziaria e non finanziaria: in questo scenario [...], acquisiscono senso i caratteri tipici del non-financial reporting e del sustainability reporting, la cui esplorazione, evidentemente, non può essere trattata nel contesto delle indicazioni di massima per la rendicontazione delle realtà del Terzo settore.” (Indagine bilanci 2020).*

### **Sezione 8, “Monitoraggio svolto dall’organo di controllo”**

Con riguardo a questa sezione “si

*è riscontrata una varietà di attestazioni nella forma e nella sostanza, rispetto alle quali appare evidente la necessità dell’assunzione di principi di comportamento più uniformi e meno soggettivi, per regolare una situazione in cui l’eterogeneità nell’attività di controllo risente, altresì, di un quadro normativo ancora incompleto” (Indagine bilanci 2020).* In generale, si raccomanda di descrivere innanzi tutto la **composizione e il funzionamento degli organi preposti alle attività di controllo** (Gbs).

Rispetto alla predisposizione della relazione di monitoraggio sulle finalità dell’Ets e dell’attestazione di conformità del bilancio sociale, le “**Norme di comportamento dell’organo di controllo degli enti del Terzo settore**” del Cndcec forniscono, nella sezione 7, “Relazioni dell’organo di controllo”, un interessante contributo operativo sviluppato nelle (nuove) **Norme Ets 7.2.1**, “Struttura e contenuto della relazione sul monitoraggio dell’osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale” e **7.2.2**, “Struttura e contenuto dell’attestazione di conformità del bilancio sociale”.

Per quanto attiene alla **relazione sul monitoraggio dell’osservanza delle finalità dell’Ets**, il Cndcec evidenzia come la normativa disponga “un elenco perentorio” degli aspetti sui quali l’organo di controllo deve focalizzare la propria attenzione, ma non fornisca “*indicazioni di sorta in merito alla struttura della relazione, la cui forma è rimessa alla valutazione dell’organo di controllo*”. Peraltro, questa relazione, costituendo parte integrante del bilancio sociale,

deve essere redatta nel rispetto della coerenza con i principi di redazione del bilancio sociale di cui al paragrafo 5 delle Linee guida ministeriali.

Con riferimento all’**attestazione di conformità**, il Cndcec evidenzia come, anche qui, la normativa non fornisca alcuna indicazione in merito alla struttura dell’attestazione e alla metodologia con cui attestare la conformità del bilancio sociale alle Linee guida. D’altro canto, in questo caso, esistono diversi standard e documenti tecnici per la verifica di conformità della rendicontazione agli standard di riferimento o per lo svolgimento di altre tipologie di asseverazione dei relativi processi.

Tali modelli “*prevedono generalmente un insieme di principi generali che costituiscono il fondamento metodologico per lo svolgimento dei processi di rendicontazione e di verifica nonché per la predisposizione dei documenti che ne rappresentano gli esiti. In tal senso, un autorevole riferimento tecnico diffuso in ambito internazionale è l’International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000, ‘Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information’, emanato dall’International Federation of Accountants (IFAC), in vigore dal 1° gennaio 2005 e attualmente adottato nella versione ‘Revised, December 2013’.*”

Il Cndcec fornisce infine una dettagliata esplicitazione di un possibile processo di verifica (e delle fasi in cui articolarlo) e della pertinente struttura di attestazione, rispetto ai quali ne sottolinea la compatibilità con le previsioni dell’ISAE 3000. ●

## INQUADRAMENTO NORMATIVO, CIVILISTICO E FISCALE

# Associazioni sportive dilettantistiche (Asd)

Andrea Mancino  
Jessica Pettinacci

*L'iscrizione nel Runts comporterà, a regime, l'accesso a specifici regimi forfettari introdotti con il Cts, ma anche la disapplicazione del regime forfettario opzionale Ires e Iva di cui alla legge 398/1991*

**N**ell'ambito della riforma del Terzo settore, un approfondimento a parte merita l'inquadramento normativo civilistico e fiscale previsto per le associazioni che assumono la qualifica di associazioni sportive dilettantistiche (Asd), a seguito del riconoscimento ai fini sportivi ottenuto attraverso l'affiliazione a Federazioni Sportive Nazionali (Fsn), Discipline Sportive Associate (Dsa) ed Enti di Promozione Sportiva (Eps) riconosciuti dal Comitato Olimpico Nazionale Italiano (Coni) e della certificazione attraverso l'iscrizione nel Registro delle attività sportive dilettantistiche (Rasd) istituito presso il Dipartimento per lo sport.

## POSSIBILE QUALIFICA DI ETS

Sebbene le Asd non siano espressamente incluse nel novero degli enti del Terzo settore (Ets), di cui all'articolo 4, comma 1, del Dlgs 117/2017 (Codice del Terzo settore o Cts), il legislatore ammette anche per questa tipologia di enti la **possibilità di assumere la qualifica di Ets**, ricomprendendo tra i settori di interesse generale di cui all'articolo 5 del Cts anche l'attività di

organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche (articolo 5, comma 1, lettera t), Cts).

Peraltro, i dubbi emersi in una prima fase circa la possibilità di un'associazione di acquisire contemporaneamente sia la qualifica di Ets, sia di Asd sono stati oggi definitivamente superati dalle modifiche introdotte dal decreto Correttivo 163/2022 al Dlgs 36/2021.

Proprio in base alle novità recate dal correttivo, si suggella il **rapporto tra Terzo settore e sport** confermando la **possibilità** per le **associazioni Ets iscritte nel Registro unico nazionale del Terzo settore** di assumere anche la **qualifica di ente sportivo dilettantistico** mediante iscrizione nell'ulteriore Registro delle attività sportive dilettantistiche, fermo restando il rispetto statutario delle disposizioni specifiche che regolano i due settori (cfr. artt. 6, comma 1, lettera c-bis), e comma 2, e articolo 7, comma 1 bis e 1 ter, del Dlgs 36/2021).

La possibilità offerta alle associazioni di potersi iscrivere a entrambi i Registri tiene, in ogni caso, conto della **diversa funzione**

**a cui questi due Registri assolvono.** Mentre l'iscrizione nel Runts ha efficacia costitutiva ai fini della qualifica di Ets, il Registro attività sportive dilettantistiche, operativo da agosto 2022, certifica la natura dilettantistica degli enti sportivi.

L'iscrizione sia nel Rasd, che nel Runts – stando alle disposizioni introdotte dal decreto correttivo – consente alle associazioni sportive dotate della doppia qualifica di applicare le disposizioni del Dlgs 36/2021 limitatamente all'attività sportiva dilettantistica esercitata e quelle di cui al Titolo II, Capo I, del decreto medesimo, purché compatibili con il Cts e, per le imprese sociali, con il Dlgs 112/2017 (articolo 6, comma 2, del Dlgs 36/2021). Con la specifica, dunque, che per gli **enti Asd/Ets, in caso di contrasto tra norme, prevalgono quelle del Terzo settore.**

## VANTAGGI DELL'ISCRIZIONE

La **doppia iscrizione** consente a ben vedere di poter **cumulare i vantaggi** connessi alla qualifica di Asd con quella di Ets, ferma restando la necessità di un'attenta valutazione degli effetti di natura fiscale.

Ciò in quanto, come vedremo, l'acquisto della veste di Ets comporterà, a regime, l'accesso a specifici regimi forfettari introdotti con il Cts, ma, allo stesso tempo, anche la disapplicazione del regime forfettario opzionale ai fini Ires e Iva di cui alla legge 398/1991.

Altro aspetto da sottolineare è quello relativo alla nozione di attività sportiva dilettantistica, che consente l'iscrizione in ciascuno dei due Registri.

#### DUE REGISTRI, RASD E RUNTS

Ai fini del **Rasd**, le discipline sportive dilettantistiche sono esclusivamente quelle deliberate dal Coni e dal Comitato italiano paralimpico (Cip), mentre per il **Runts** si fa riferimento a una **nozione più ampia di sport**, ossia qualsiasi attività fisica che abbia come obiettivo il miglioramento della condizione fisica e psichica, lo sviluppo delle relazioni sociali o l'ottenimento di risultati in competizioni di tutti i livelli.

Con la conseguenza che la nozione di sport nel Terzo settore consente di ammettere nel Runts come Ets sportivo anche quell'ente che svolge un'attività non ancorata alle discipline riconosciute da Coni e Cip.

#### Le Asd, inquadramento civilistico a cavallo tra le due riforme

Le Associazioni sportive dilettantistiche sono associazioni senza scopo di lucro costituite ai sensi dell'articolo 36 del Codice civile che si caratterizzano, in via generale, per lo svolgimento di una o più attività sportive in forma dilettantistica mediante affiliazione ad una Federazione Sportiva Nazionale, Disciplina Sportiva Associata e a un Ente di Promozione Sportiva riconosciuto

dal Coni. Si tratta di una specifica tipologia di ente che, in attesa dell'efficacia delle novità recate dai decreti attuativi della riforma dello sport, trova il proprio inquadramento normativo nella legge 289/2002 (Finanziaria 2003), a cui spetta il merito di avere perimetrato l'ambito soggettivo delle realtà che operano nel campo sportivo dilettantistico. Nella specie, ai sensi dell'articolo 90, comma 17, della citata legge, le Asd possono attualmente costituirsi sotto forma di associazione riconosciuta, ai sensi del Dpr 361/2000, o non riconosciuta.

Ma non solo, posto che l'attività sportiva dilettantistica può essere esercitata anche dalle società sportive dilettantistiche (Ssd), vale a dire società sportive di capitali o cooperative, costituite senza scopo di lucro.

L'articolo 90, comma 18, della legge 289/2002 elenca le **clausole obbligatorie** che le Asd (e Ssd) sono tenute a riportare nei propri statuti (es. denominazione, oggetto sociale, assenza di fini di lucro, obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento ecc.). Trattasi di requisiti minimi che debbono essere necessariamente indicati nello Statuto delle Asd e che sono stati oggetto di formale revisione ad opera della riforma dello sport (che sostituirà, a decorrere dal prossimo 1° luglio 2023, il citato articolo 90 con gli artt. 7, 8, 9 e 11 del Dlgs 36/2021). Queste ultime disposizioni si pongono in sostanziale continuità con quanto già previsto nel quadro previgente, limitando gli elementi di novità introdotti ad alcune specifiche clausole statutarie.

Un primo aspetto riguarda il tema delle attività principali e

delle attività diverse: il legislatore chiarisce anzitutto che gli enti sportivi dilettantistici sono tenuti all'esercizio, **in via stabile e principale**, dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica. Oltre a queste, gli enti potranno in ogni caso svolgere **attività diverse, purché secondarie e strumentali** secondo criteri ed entro i limiti che saranno individuati con apposito provvedimento emanato dal Dipartimento per lo sport o da autorità delegata in materia sportiva (articolo 9 del Dlgs 36/2021). Si tratta di una novità rilevante per gli enti sportivi dilettantistici: con la riforma dello sport, le attività diverse passano da un inquadramento esclusivamente di natura fiscale a uno di carattere civilistico. Occorrerà, in questo senso, procedere a un coordinamento con la preesistente disciplina fiscale, che tuttavia non è perfettamente sovrapponibile al nuovo impianto delineato dalla riforma. In particolare, come vedremo meglio nel paragrafo successivo, a livello fiscale gli enti sportivi possono optare per la tassazione forfettaria Ires e Iva di cui alla legge 398/1991 solo con riguardo alle attività "connesse" a quelle istituzionali. Dunque mentre per le attività secondarie, dal punto di vista civilistico, non è richiesta alcuna specifica "connessione", discorso diverso si impone sotto il profilo fiscale.

Un aspetto di novità per il quale sarà certamente richiesta una modifica statutaria riguarda, ad esempio, la **clausola di incompatibilità**, che vieta agli **amministratori** delle Asd e Ssd di



ricoprire qualsiasi carica in altre Asd e Ssd nell'ambito della medesima Fsn, Dsa o Eps riconosciuti dal Coni (ai sensi dell'articolo 11 del Dlgs 36/2021). Tale ipotesi di incompatibilità, seppure già parzialmente prevista dall'articolo 90, comma 18-bis, della legge 289/2022, viene infatti declinata dal legislatore della riforma con una **formulazione** diversa e **più restrittiva**. Infatti, mentre la norma previgente prevedeva il divieto per gli amministratori di ricoprire la medesima carica in altre Asd/Ssd affiliate alle stesse Fsn o Dsa, oppure in Asd e Ssd svolgenti la medesima disciplina sportiva affiliate a Eps, l'articolo 11 del Dlgs 36/2021 prevede il divieto per gli amministratori con riguardo a qualsiasi carica in altre Asd o Ssd affiliate alla medesima Fsn, Dsa, Eps.

La sostituzione del termine "medesima" con "qualsiasi" finisce così per estendere la portata applicativa del divieto non solo alla carica di amministratore, ma ad **ogni tipo di carica ricoperta**, compresa quella di tecnico, pur limitando tale incompatibilità solo ai casi in cui le Asd o Ssd siano affiliate alla medesima Fsn, Dsa o Eps. A differenza delle norme precedenti, invece, sarà possibile, per un soggetto che ricopra la carica di amministratore in una Asd o Ssd affiliata a una Fsn o Dsa, assumere al contempo la carica di consigliere in una Asd o Ssd che svolga la medesima attività sportiva, purché affiliata ad un Eps.

Altro tema rilevante sia ai fini statutari, sia fiscali riguarda poi le **Ssd**. Con la riforma dello sport, si introduce per queste tipologie di enti la possibilità, contemplata dall'articolo 8, commi 3 e 4, del

Dlgs 36/2021, di prevedere il rimborso della quota al socio, nonché una limitata possibilità di rivalutazione della quota e di distribuzione di dividendi, in analogia a quanto previsto per le imprese sociali. Va tuttavia precisato che tale possibilità non è coordinata con il contenuto di cui agli articoli 148 del Tuir e 4 del Dpr n. 633/1972, che, come vedremo nel paragrafo successivo, richiedono, al fine della fruizione delle relative agevolazioni fiscali, ai fini delle imposte dirette e Iva, per le prestazioni rese nei confronti per gli iscritti (estese anche alle Ssd), il divieto di cedere la quota e di distribuire utili e riserve, salvo i casi imposti dalla legge. Si tratta di un aspetto da chiarire, posto che, in mancanza di coordinamento normativo, la novità introdotta dalla riforma dello sport per gli enti sportivi costituiti in forma societaria diventerebbe penalizzante comportando la piena riconducibilità dei proventi attualmente de-commercializzati ed esclusi da Iva nell'ambito impositivo Ires e Iva degli ordinari proventi commerciali.

Ulteriore aspetto di novità – previsto da entrambe le riforme – riguarda l'**acquisto della personalità giuridica**.

In linea con quanto introdotto per la prima volta all'articolo 22 del Cts, l'articolo 14 del Dlgs 39/2021 riconosce alle Asd la possibilità di acquisire, in deroga al Dpr 361/2000, la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel nuovo Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, affidando al notaio rogante il controllo sostanziale circa il contenuto degli atti. Spetterà dunque al notaio verificare la sussistenza dei **requisiti** necessari

alla configurabilità giuridica della "**natura dilettantistica**", ossia:

- a) l'indicazione nella denominazione sociale della finalità sportiva dilettantistica;
- b) la determinazione dell'oggetto sociale con specifico riferimento all'esercizio, in via stabile e principale, dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica;
- c) l'assenza di fini di lucro;
- d) l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento.

Rispetto al Cts, la riforma dello sport non individua tuttavia requisiti patrimoniali minimi per l'attribuzione della personalità giuridica per le Asd (fissati a 15.000 euro per le associazioni e 30.000 euro per le fondazioni nel Terzo settore). Con la conseguenza che, in base alla previsione di cui al Dlgs 39/2021, il notaio rogante sarebbe svincolato dall'obbligo di accertare la sussistenza dell'adeguatezza patrimoniale ai fini della personalità giuridica.

Si tratta, a ben vedere, di una mancanza che crea non poche criticità a livello applicativo, specie tenuto conto della possibilità per gli enti sportivi di accedere al Runtis e ottenere l'acquisto della personalità giuridica secondo la procedura di cui all'articolo 22 del Cts.

#### **NODO DELLA PERSONALITÀ GIURIDICA**

In assenza di interventi correttivi e coordinamento delle due riforme (Sport e Terzo settore), potrebbe a rigore accadere che un'associazione che eserciti attività sportiva



dilettantistica ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera t), del Cts, iscritta **sia nel Runts, sia nel Rasd**, per il **primo** registro risulti **priva di personalità giuridica**, per mancanza del requisito minimo pari a 15.000 euro (articolo 22, comma 4, Cts), mentre nel **secondo** risulti **dotata della stessa**.

Non sfugge la gravità di tale **incongruenza**, su cui si attende un intervento di coordinamento legislativo.

Va peraltro considerato che l'articolo 14 del Dlgs 39/2021, che introduce questa procedura semplificata di acquisto della personalità giuridica per gli enti sportivi, è già in vigore a partire dal 31 agosto 2022, a differenza del Dlgs 36/2021. Si tratta, tuttavia, di una disposizione priva di efficacia, giacché, come risulta dal regolamento istitutivo del Registro nazionale attività sportive dilettantistiche, non sono state ancora diramate dal Dipartimento per lo sport le modalità operative attraverso le quali gli enti sportivi dilettantistici potranno richiedere l'acquisto della personalità giuridica.

Ultimo aspetto da chiarire riguarda, poi, l'ambito soggettivo di applicazione della procedura.

Mentre la normativa di cui all'articolo 22 del Cts trova applicazione con riferimento alla generalità degli enti associativi, l'articolo 14 del Dlgs 39/2021 trova applicazione a rigore solo con riferimento alle associazioni sportive dilettantistiche. Una qualifica, questa, che tuttavia non esaurisce l'intera platea degli enti associativi che operano nell'ambito dello sport, finendo così per escludere dalle disposizioni in parola enti quali, a titolo esemplificativo, le

Associazioni Benemerite riconosciute dal Coni. Si tratta a tutti gli effetti di una limitazione per queste tipologie di enti che, ove intendano assumere la personalità giuridica in deroga alle disposizioni di cui al Dpr n. 361/2000, hanno a disposizione la sola procedura prevista dal Terzo settore, di cui all'articolo 22 del Cts mediante iscrizione nel Runts (anziché quella specificatamente prevista della riforma dello sport).

#### ADEGUAMENTI STATUTARI

Sul punto, ulteriori sono poi le valutazioni richieste agli enti in termini di **adeguamenti statutari** ove le Asd intendano assumere anche la qualifica di Ets. In queste ipotesi, infatti sarà necessario che gli **statuti** siano **conformi sia alla normativa sportiva, che a quella del Terzo settore**.

Nella sostanza, per la doppia qualifica di Asd/Ets, occorre infatti che lo statuto rechi le clausole richieste in via obbligatoria dalla legge 289/2002 (e, a decorrere dal 1° luglio 2023, dal Dlgs 36/2021) e dal Codice del Terzo settore.

Si pensi, con riferimento alla normativa del Terzo settore, all'utilizzo dell'acronimo Ets nella denominazione sociale, allo svolgimento dell'attività di interesse generale nei settori dell'articolo 5, comma 1, del Cts (tra i quali, come anticipato, è espressamente menzionata l'attività di organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche) e a quelle diverse di cui all'articolo 6 del Cts, nonché all'obbligo di devoluzione del patrimonio ad altri Ets. Le prescrizioni del Cts non si pongono in contrasto con quanto previsto per le Asd né dalla legge 289/2002, né dal Dlgs 36/2021,

ma è in ogni caso necessario che **gli statuti siano declinati in senso conforme a entrambe le normative**. È il caso, ad esempio, della clausola in tema di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento o estinzione dell'ente. Quest'ultima, ove l'ente sia Asd/Ets, dovrà infatti tenere conto sia della normativa sportiva, che prescrive la devoluzione del patrimonio ai fini sportivi, sia del Cts, che impone la devoluzione a favore di Ets.

#### PATRIMONIO RESIDUO

Nella sostanza, sarà necessario che lo statuto dell'ente preveda che, in caso di **scioglimento o estinzione**, il **patrimonio residuo** sia devoluto *"a favore di altri enti del Terzo settore aventi analoghe finalità sportive"*.

#### Le valutazioni fiscali delle Asd nell'accesso al Terzo settore

Il settore dello sport dilettantistico gode di specifiche disposizioni in materia fiscale, che tuttavia, a differenza delle agevolazioni previste per il Terzo settore, non sono oggetto di un testo unico che racchiuda al suo interno l'intera disciplina di favore applicabile.

Alcune disposizioni sono di carattere generale, comuni alla generalità degli enti non commerciali cui appartengono; altre invece, di maggiore favore, riguardano i soli enti non commerciali costituiti in forma di associazione che hanno a oggetto la pratica dello sport dilettantistico e sono riconosciute dagli Organismi sportivi affiliati del Coni.

#### DECOMMERCIALIZZAZIONE

In particolare, le Asd beneficiano ad oggi di uno specifico regime agevolativo consistente nella

**decommercializzazione, ai fini Ires, delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso il pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti di determinati soggetti** (articolo 148, comma 3, Tuir).

Nella sostanza, si tratta delle quote di partecipazione ai corsi sportivi gestiti dall'associazione che avrebbero, ai sensi del precedente comma 2, natura di corrispettivi "strutturalmente commerciali", ma che vengono de-commercializzati, ossia esclusi da imposizione sia diretta, che ai fini Iva (articolo 4, comma 4, del decreto Iva, in vigore fino al 1° gennaio 2024), laddove rispettino i requisiti previsti dalla normativa tributaria.

Per fruire di questo regime di de-commercializzazione, la normativa richiede infatti precisi **requisiti**, ossia che:

- › le attività agevolate siano effettuate dalle Asd;
- › le cessioni di beni e le prestazioni di servizi siano rese in favore degli iscritti, associati o partecipanti ovvero di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
- › le attività siano effettuate "in diretta attuazione degli scopi istituzionali", ponendosi quindi direttamente come naturale completamento dell'attività sportiva.

Accanto al regime di cui all'articolo 148, le Asd possono accedere al **regime fiscale opzionale** recato dalla legge 398/1991, che reca modalità di

**determinazione forfettaria del reddito imponibile e Iva**, nonché prevede **semplificazioni** in tema di adempimenti contabili, certificazione dei corrispettivi e dichiarativi. Si tratta, nella sostanza, di un regime agevolativo che si applica sui proventi delle attività commerciali connesse alle attività istituzionali e che trova attualmente applicazione, oltreché alle Asd, anche alle Ssd, alla generalità delle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni *pro loco* (per effetto del rinvio di cui all'articolo 9 *bis* del Dl n. 417/1991), nonché alle associazioni bandistiche, cori amatoriali e filodrammatiche (per effetto del rinvio di cui all'articolo 2, comma 31, della legge 350/2003).

#### LIMITE DEI PROVENTI

A livello oggettivo, l'opzione del regime fiscale di cui alla legge 398/1991 spetta a condizione che, nel periodo d'imposta precedente a quello di riferimento, non siano stati conseguiti proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali superiori a **400.000 euro**.

In caso di opzione per il regime di cui alla legge 398/1991, il reddito imponibile è determinato, in deroga alle disposizioni del Tuir, applicando un coefficiente di redditività pari al 3% sull'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali e aggiungendo a tale importo le plusvalenze patrimoniali di cui all'articolo 86 del Tuir. L'opzione ha effetto fino a quando non è revocata ed è vincolante per un quinquennio.

Va peraltro considerato che, per i soggetti che hanno esercitato l'opzione e che, nel corso del periodo d'imposta, hanno superato il *plafond* di proventi

commerciali di 400.000 euro, il regime cessa di applicarsi con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite è superato (articolo 1, comma 2, della legge 398/1991). Una previsione, questa sulla decorrenza degli effetti nel caso di uscita dal regime agevolativo, che si differenzia da quanto previsto nel Cts ove, con riferimento al regime forfettario di cui all'articolo 80, si prevede che, in caso di superamento del *plafond*, gli effetti decorrono solo dal periodo d'imposta successivo.

Ai fini Iva, per le Asd che optano per il regime di cui alla legge 398/1991, l'imposta sul valore aggiunto dovuta nell'ambito delle attività commerciali esercitate in connessione all'attività istituzionale è determinata in base all'articolo 74, comma 6, del Dpr 633/1972, ossia applicando una percentuale forfettaria di detrazione all'ammontare dell'Iva a debito derivante dai proventi commerciali conseguiti nell'esercizio di attività connesse agli scopi istituzionali.

Nella sostanza, per gli enti che optano per il regime di cui alla legge 398/1991, l'Iva da versare (relativa ai proventi commerciali conseguiti nell'esercizio di attività connesse agli scopi istituzionali) è determinata applicando all'Iva registrata sulle operazioni attive una detrazione forfettaria pari a:

- › 50% dell'imposta calcolata per tutte le operazioni imponibili, comprese le prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione;
- › 33% dell'imposta calcolata per le sole operazioni imponibili relative alle cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica effettuate nell'esercizio dell'attività.

All'opzione per il regime di cui alla legge 398/1991 è poi legata l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 25, comma 2, della legge 133/1999, in base alle quali sono **esclusi dal reddito imponibile**:

- › i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- › i proventi conseguiti per il tramite di raccolte pubbliche di fondi effettuate in conformità all'articolo 143, comma 3, lettera a), del TUIR.

Si tratta di proventi esclusi dalla formazione del reddito a condizione che siano conseguiti nell'ambito di un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e che non venga superato il limite annuo complessivo fissato con apposito decreto ministeriale (attualmente pari a 51.645,69 euro).

#### ETS, REGIMI FISCALI

Sul punto, va considerato che la riforma del Terzo settore interviene sull'efficacia operativa di alcuni dei regimi fiscali attualmente applicabili agli enti.

In particolare, le **Asd** che assumeranno la qualifica di **enti del Terzo settore non potranno più beneficiare del regime di decommercializzazione dei corrispettivi specifici** (di cui all'articolo 148, comma 3, del Tuir), né **del regime forfettario ai fini Ires e Iva** di cui alla legge 398/1991.

Ciò in quanto il Cts prevede un'ipotesi di disapplicazione (non abrogazione) per gli enti che decideranno di iscriversi nel Runts e assumere la qualifica di Ets (articolo 89, comma 1, lettere a) e c), del Cts). Si tratta, tuttavia, di

un'ipotesi di disapplicazione che non è ancora efficace, essendo subordinata alle tempistiche di operatività delle disposizioni fiscali del Cts e che trova, in ogni caso, un bilanciamento nella previsione, ai fini delle imposte dirette, di un regime analogo a quello di cui all'articolo 148, comma 3, del Tuir per gli enti iscritti nel Runts come Aps (articolo 86 del Cts).

Con riguardo all'Iva, anziché la detrazione forfettaria al 50% riconosciuta per le Asd che optano per la legge 398/1991, è previsto l'esonero dal versamento dell'Iva e dai connessi adempimenti, nonché dalla tenuta delle scritture contabili, salvo l'obbligo di conservazione dei documenti emessi e ricevuti (articolo 86, comma 5, Cts). Un regime simile a quello dei cc.dd. "contribuenti minori" (articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 190/2014), in forza del quale l'Asd non detraerà l'Iva, che si trasformerà in un costo deducibile e troverà applicazione ai soli enti con la veste di Aps in possesso di ricavi derivanti da attività commerciali inferiori alla soglia dei 130.000 euro che optano per la tassazione forfettaria Ires di cui all'articolo 86 del Cts.

#### ATTIVITÀ DIVERSE

##### DA QUELLE ISTITUZIONALI

Ulteriore aspetto da considerare riguarda poi il trattamento fiscale delle attività diverse da quelle istituzionali. Ciò tenuto conto del fatto che il regime di cui alla legge 398/1991 trova applicazione

**limitatamente alle prestazioni commerciali connesse alle attività istituzionali**, ossia quelle attività funzionali al mondo dello sport dilettantistico, e non anche a quelle diverse.

Con la conseguenza che in caso di opzione per il regime della legge 398/1991 per i proventi relativi ad attività diverse da quelle attività istituzionali e "connesse" scatterebbe la tassazione secondo le regole ordinarie del Tuir, senza alcuna agevolazione. Una limitazione, questa, che non riguarderà anche gli enti che si iscriveranno nel Registro unico del Terzo settore, posto che i regimi fiscali previsti dal Cts troveranno applicazione sia per le attività di interesse generale (articolo 5 del Cts), che per quelle diverse esercitate in chiave di autofinanziamento (svolte nei limiti di cui all'articolo 6 del Cts), a prescindere dall'esistenza o meno del riconoscimento delle attività da parte del Coni o della diretta connessione con le attività stesse. Ciò in quanto, come vedremo, con la riforma del Terzo settore i ricavi derivanti da attività commerciali, al ricorrere degli specifici requisiti, potranno beneficiare:

- › ove siano inferiori a 130.000 euro, del regime agevolato di cui all'articolo 86 del Cts (se l'ente ha la qualifica di associazione di promozione sociale);
- › ove si tratti di Ets non commerciale, del regime forfettario di cui all'articolo 80 del Cts.

Ove infatti la Asd non abbia i requisiti specifici richiesti per la qualifica di Aps, potrà eventualmente optare per l'iscrizione come Ets "generale", iscrivendosi nella sezione residuale degli altri Ets del Runts. In questa ipotesi, potrà valutare l'applicazione del regime di decommercializzazione dell'attività svolta nei confronti degli associati in conformità alle

finalità istituzionali e l'ipotesi di non imponibilità delle quote associative, ai sensi dell'articolo 79 del Cts (analogamente a quanto previsto dai primi due commi dell'articolo 148 del Tuir). Inoltre, non troverà più applicazione la decommercializzazione delle attività rese a fronte di corrispettivi specifici di cui all'articolo 148, comma 3, del Tuir (disapplicato per tutti gli Ets), tantomeno il regime forfettario della legge 398/1991, ma, come anticipato, l'Asd/Ets potrà optare per la tassazione forfettaria dei redditi d'impresa di cui all'articolo 80 del Cts.

Nella sostanza, oltre alle ipotesi di **disapplicazione dei citati regimi, non vi sarebbero per le Asd ulteriori effetti negativi** derivanti dall'**accesso al Terzo settore**.

Piuttosto, tali enti sportivi accederebbero alle **misure agevolative** previste dal Cts e riservate agli enti iscritti nel Runts (es. agevolazioni in tema di imposte indirette e tributi locali, *social bonus*, detrazioni e deduzioni per chi effettua erogazioni liberali, fondi dedicati, agevolazioni in tema di utilizzo di immobili).

L'accesso al Terzo settore per le Asd va valutato anche ai fini Iva,

posto che, in base alle novità recate dal decreto Fisco-lavoro (ed efficaci dal 1° gennaio 2024), i corrispettivi attualmente esclusi ai sensi dell'articolo 4, comma 4, del Dpr n. 633/1972 saranno attratti in campo Iva tra le operazioni esenti di cui all'articolo 10 del Dpr n. 633/1972. Si tratta, ad esempio, dei corrispettivi specifici o delle quote supplementari versate dagli associati, tesserati o partecipanti per fruire di servizi (quote di iscrizione a un corso, servizi supplementari ecc.).

Dal punto di vista del pagamento del tributo, in base alle modifiche introdotte, i c.d. "corrispettivi specifici" non saranno più considerati "esclusi", ma "esenti" ai fini Iva. Con la conseguenza che, pur non versando il tributo, gli enti saranno in ogni caso tenuti a dotarsi di una partita Iva.

Per le associazioni sportive, iscritte nel Runts con la qualifica di Associazione di promozione sociale (Aps), la modifica normativa non avrà, peraltro, alcun impatto fiscale, laddove le stesse abbiano ricavi non superiori ai 65.000 euro annui.

In particolare, queste tipologie di enti, entro il *plafond* dei 65.000 euro di ricavi annui derivanti da corrispettivi specifici o quote

supplementari, potranno continuare a considerare fuori campo Iva tutte le entrate oggetto della revisione normativa e, in attesa dei nuovi regimi fiscali previsti dal Codice del Terzo settore, potranno applicare, ai soli fini Iva, le disposizioni concernenti il regime forfettario già vigenti per professionisti e imprenditori autonomi.

Una volta intervenuta l'autorizzazione UE sui regimi del Cts, le associazioni dotate della qualifica di Aps potranno poi beneficiare di un *plafond* di esclusione Iva più alto, ossia fino a 130.000 euro di entrate commerciali (cfr. articolo 86 del Cts).

Con la riconduzione delle operazioni tra quelle esenti, l'ente associativo potrà peraltro optare per la dispensa dagli adempimenti esenti prevista dall'articolo 36 *bis* del Dpr n. 633/1972. Si tratta di una semplificazione che si applica ai soli enti che effettuano esclusivamente o prevalentemente operazioni esenti Iva. In forza di tale disposizione, le operazioni esenti da Iva non dovranno essere fatturate, né registrate.

L'esenzione integrale consente anche di beneficiare dell'esonero dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva. ◆

**24** ORE  
PROFESSIONALE

Scopri di più su  
[24suiteaziende.com](http://24suiteaziende.com)

**LA SOLUZIONE INTEGRATA  
DI CONTENUTI E SERVIZI  
PENSATA PER LE AZIENDE.**

**24 Suite  
Aziende**

Il Sole

# 24 ORE

del lunedì

Porta  
la qualità  
del tuo studio

Alla **LUCE**  
del **Sole**

**Qualità 24 ORE è il servizio di certificazione de Il Sole 24 Ore, in collaborazione con Cepas - Bureau Veritas, che garantisce al tuo studio di emergere e differenziarsi in un mondo sempre più competitivo con un miglior posizionamento. Scopri di più su [qualita24ore.com](http://qualita24ore.com)**

Con **Qualità 24ORE** ottieni:

---

**Posizionamento distintivo** grazie alla credibilità e al prestigio dell'ente promotore e del soggetto certificatore

**Garanzia di visibilità** e vantaggio competitivo

**Occasioni di networking** con professionisti selezionati e **guideline strategiche** per lo sviluppo futuro

**Qualità 24ORE**



**24ORE**  
PROFESSIONALE

“ Finalmente una soluzione  
utile e innovativa  
per la mia professione ”

**TERZO  
SETTORE**

## **Modulo24** **Terzo Settore**

**LA PIATTAFORMA DIGITALE EVOLUTA  
CHE SUPPORTA E MIGLIORA  
IL LAVORO DEI PROFESSIONISTI.**

**Con Modulo24 hai a disposizione in un unico ambiente:**

- **News quotidiane**, l'analisi sui temi e tutti gli approfondimenti.
- **Una rivista digitale** di aggiornamento e approfondimento con i contributi delle firme più autorevoli.
- **Una banca dati** che raccoglie l'intera base normativa e strumenti operativi sulla materia.
- **Un prontuario pratico** e completo delle norme e delle novità legislative.
- **Gli esperti del Sole 24 Ore** sempre a disposizione per risolvere dubbi e rendere più semplice il lavoro.

**Maggiori informazioni su:** [modulo24terzosettore.com](http://modulo24terzosettore.com)

**PRIMO MESE  
IN OFFERTA  
SOLO 4,90 €**

