CIRCOLARE

Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative

Aggiornata ad aprile 2021

Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

CIRCOLARE

Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative

Aggiornata ad aprile 2021

Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

Aprile 2021
© Copyright Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti.

Gruppo di lavoro per la riforma del Terzo settore

Consigliere Delegato Area “No Profit”
Maurizio Postal

Ufficio legislativo CNDCEC
Matteo Pozzoli

Componenti
Lorenzo Boni
Francesco Capogrossi Guarna
Nicola Forte
Mario Paolo Moiso
Enrico Savio
Serenella Spaccapaniccia

Esperti
Antonio Fiorilli
Giuseppe Molinaro
Alceste Santuari

Osservatori
Antonio Fici
Roberto Museo
Gabriele Sepio

Ricercatori FNC
Cristina Bauco
Viviana Capozzi
Lorenzo Magrassi

Indice

Premessa 11

Executive summary e avvertenze per la lettura 15

1. Principi ispiratori e inquadramento 28
1.1. Inquadramento generale e ambito di applicazione della normativa 28
1.2. Enti del Terzo settore 33
1.3. Attività esercitabili: attività d'interesse generale e altre attività 34
1.4. Attività secondarie e raccolta fondi 36
1.5. Patrimonio 39
1.6. Distribuzione di utili e destinazione del patrimonio 41

2. Iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore 43
2.1. Iscrizione a regime 43
2.1.1. Normativa e decreto n. 106 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali 43
2.1.2. Sezioni del Registro e contenuti 46
2.1.3. Iscrizione per gli enti senza personalità giuridica 47
2.1.4. Iscrizione per gli enti con personalità giuridica 50
2.1.5. Aggiornamento delle informazioni e deposito degli atti 54
2.1.6. Cancellazione 58
2.2. Periodo transitorio 60
2.2.1. Disciplina speciale degli enti iscritti nei registri territoriali 60
2.2.2. Passaggio delle ONLUS 63
2.2.3. Modifiche statutarie 67

3. Considerazioni civilistiche 72
3.1. Contenuto dell'atto costitutivo e acquisto personalità giuridica 72
3.2. Funzionamento e governance: associati e organo assembleare 74
3.3. Funzionamento e governance: organo amministrativo e responsabilità 78

3.4. Funzionamento e governance: organo di controllo e revisione 82
3.4.1. Organo di controllo 82
3.4.2. Revisore legale 86
3.5. Entrata in vigore delle nuove disposizioni e sanzioni 88
3.6. Sanzioni previste dal Codice del Terzo settore 92

4. Rendicontazione 94
4.1. Bilancio d'esercizio: elementi generali 94
4.2. Schemi e approvazione del bilancio d'esercizio 98
4.3. Rendicontazione sociale 112
4.3.1. Adempimenti di redazione, deposito e pubblicazione del bilancio sociale 112
4.3.2. Linee guida per la redazione del bilancio sociale 117
4.3.3. Linee guida per la valutazione dell'impatto sociale e riflessioni sulla valutazione d'impatto 123

5. Nuovo sistema di tassazione e sua entrata in vigore 129
5.1. Lineamenti generali del nuovo regime fiscale 129
5.2. Criteri di determinazione del reddito e disapplicazione di norme tributarie 131
5.3. Attività commerciali, non commerciali e decommercializzazioni 135
5.4. Nuova qualifica fiscale di ETS non commerciale e criterio della prevalenza 139
5.5. Esame degli aspetti di fiscalità per le ONLUS 141
5.6. Regime forfetario 142
5.7. Scritture contabili ai fini tributari 144
5.8. Imposte indirette e tributi locali 146
5.9. Deduzioni e detrazioni 150
5.10. Social bonus 156
5.11. Regime transitorio della disciplina fiscale 157

6. Organizzazioni di volontariato 161
6.1. Premessa 161
6.2. Figura del volontario 161
6.3. Organizzazioni di volontariato 163
6.4. Accesso al credito agevolato, privilegi, accesso al fondo sociale europeo, strutture e autorizzazioni temporanee per manifestazioni pubbliche e locali utilizzati 166

6.5. Contributo per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali 167
6.6. Regime fiscale, regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e tenuta e conservazione scritture contabili 168
6.7. Norme transitorie 169

7. Associazioni di promozione sociale 170
7.1. Caratteristiche e peculiarità 170
7.2. Aspetti caratteristici 171
7.3. Volontari, associati e forza lavoro 173
7.4. Aspetti fiscali 173

8. Impresa sociale 177
8.1. Regime civilistico 177
8.1.1. Normativa di riferimento 177
8.1.2. Qualificazione giuridica e organizzazione 177
8.1.3. Attività di impresa di interesse generale e assenza di scopo di lucro 181
8.1.4. Cooperative sociali quali imprese sociali 184
8.1.5. Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi 186
8.1.6. Costituzione dell'impresa sociale 188
8.1.7. Obblighi contabili 190
8.1.8. Disciplina dei controlli 191
8.1.9. Controllo pubblico 193
8.1.10. Procedure concorsuali 194
8.2. Regime fiscale 195
8.2.1. Lineamenti guida 195
8.2.2. Non imponibilità delle somme accantonate a riserva 196
8.2.3. Incentivi fiscali per quanti decidono di investire nelle imprese sociali 197
8.2.4. Accesso all' equity crowdfunding 198
8.2.5. Regime dei controlli 198

9. Enti filantropici, Società di mutuo soccorso e reti associative 200
9.1. Enti filantropici 200
9.2. Società di mutuo soccorso 201
9.3. Reti associative 203

9.3.1. Ruolo e funzionamento 203
9.3.2. La disciplina del Registro unico nazionale del Terzo settore per le reti associative 209
9.4. Centri di servizio per il volontariato 210
9.4.1. Introduzione 210
9.4.2. Forma giuridica e qualifica dell'ente accreditato quale gestore del CSV 211
9.4.3. Finanziamento dei Centri di servizio per il volontariato. 212
9.4.4. Funzioni e compiti dei Centri di servizio per il volontariato 212

10. Enti religiosi civilmente riconosciuti 214
10.1. Premessa 214
10.2. Natura dell'ente religioso 215
10.3. Accesso dell'ente religioso alla disciplina degli ETS e dell'impresa sociale 216
10.4. Regolamento per la costituzione del ramo 218
10.4.1. Regolamento del ramo ETS 218
10.4.2. Regolamento del ramo "impresa sociale" 220
10.5. Effetti dell'iscrizione nel RUNTS del ramo ETS 222
10.6. Patrimonio destinato 222

11. Finanziamento degli Enti del Terzo Settore e nuove forme di Finanza Sociale 224
11.1. Titoli di solidarietà degli ETS ed altre forme di finanza sociale 224
11.2. Titoli di solidarietà del Terzo settore 225
11.3. Monitoraggio e pubblicità 228
11.4. Social lending 228
11.5. Regime fiscale dei proventi derivanti da prestiti erogati per il finanziamento e sostegno di attività di interesse generale svolte mediante piattaforme dedicate a soggetti finanziatori non professionali 230
11.6. Risorse finanziarie 230

12. I rapporti di collaborazione tra enti del Terzo settore ed enti pubblici 234
12.1. Inquadramento generale 234
12.2. Il principio di sussidiarietà quale criterio-guida nei rapporti tra ETS ed enti pubblici 235
12.3. I diversi rapporti di cooperazione tra Enti del Terzo settore ed enti pubblici: una sintesi 236
12.4. Il Codice dei contratti pubblici 237

12.5. Gli istituti collaborativi disciplinati nel Codice del Terzo settore alla luce delle interpretazioni giurisprudenziali 241

13. Operazioni straordinarie 252
13.1. Operazioni straordinarie per associazioni e fondazioni 252
13.2. Operazioni straordinarie per l'impresa sociale 253

14. Cinque per mille 255
14.1. Normativa 255
14.2. Beneficiari 256
14.3. Accreditamento, accesso al riparto e pubblicazione degli elenchi 258
14.3.1. Procedura e tempistica 258
14.3.2. Elenco permanente 259
14.4. Soglie di accesso e riparto della quota 260
14.5. Erogazione del contributo e tempistica 261
14.5.1. Procedura di erogazione del contributo 261
14.5.2. Modalità di pagamento 261
14.6. Trasparenza e pubblicità 262
14.6.1. Obblighi per le amministrazioni erogatrici 263
14.6.2. Obblighi per i beneficiari 263
14.7. Recupero delle somme 264

Allegati 265
Allegato 1: Norme abrogate e norme transitorie 265
Allegato 2: Implementazione regolamentare 267
Allegato 3: Circolari e altri atti normativi e interpretativi 272

Premessa

Cara/o Collega,
è con estremo piacere che introduco la presente Circolare "Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative". La Circolare costituisce la versione aggiornata della Circolare pubblicata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nell'aprile 2019.
Oggetto di analisi è un tema di particolare interesse per molti professionisti, come dimostrano i numerosi convegni e corsi sulla materia realizzati in tutto il territorio nazionale nonché lo spazio ad essa dedicato dalla stampa specializzata. La Riforma del Terzo settore, d'altronde, rivede in modo organico la disciplina del mondo non profit, la cui complessità, peraltro, sta rendendo necessaria una transizione più articolata di quella ipotizzata dai primi commentatori e più lunga di quella prevista dal legislatore delegato. La prima stesura del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, "Codice del Terzo settore" (CTS), aveva di fatto disposto che entro 18/24 mesi dalla sua entrata in vigore, avvenuta il 3 agosto 2017, il nuovo sistema avrebbe dovuto entrare a regime, con l'entrata in funzione del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) che, com'è noto, costituisce l'elemento centrale intorno al quale ruoterà il nuovo sistema degli enti del Terzo settore (ETS). La piena operatività del RUNTS sembra oggi, dopo vari differimenti, vicina e dovrebbe collocarsi, in base alla tempistica definita dal Regolamento del 15 settembre 2020, entro il mese di aprile 2021.
A partire dalla pubblicazione della Circolare originaria sono stati emanati importanti decreti attuativi da parte del Ministero del lavoro e delle politiche sociali (MLPS). Tra questi il DM del 4 luglio 2019, recante le indicazioni per l'adozione delle "Linee Guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo Settore", il decreto n. 39 del 5 marzo 2020 concernente la "Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore" e, ancora, il già citato decreto del 15 settembre 2020, n. 106, avente ad oggetto la "Definizione delle procedure di iscrizione degli enti, delle modalità di deposito degli atti, delle regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione del Registro unico nazionale del Terzo settore".
Mancano, tuttavia, ancora taluni tasselli per completare la totale implementazione del quadro normativo definito dalla Riforma del Terzo settore, tra cui *in primis* l'autorizzazione da parte della Commissione Europea del nuovo regime fiscale, a partire dalla quale entreranno in vigore le disposizioni tributarie contenute nel Titolo X del CTS, la data di operatività del RUNTS, e ancora provvedimenti di cruciale rilevanza come l'atteso decreto sui limiti delle attività diverse di cui all'art. 6 e le linee guida sulle raccolte pubbliche di fondi di cui all'art. 7.

Nel frattempo, gli enti interessati ad accedere al novero degli ETS – in particolare gli enti che possono beneficiare di alcune norme agevolative già in vigore per questi soggetti, in quanto già iscritti ai registri "storici" degli Organismi di volontariato (ODV) e delle Associazione di promozione sociale (APS) nonché all'anagrafe delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) hanno potuto godere, anche a seguito delle note e innegabili difficoltà a convocare assemblee nel periodo della pandemia da COVID-19, di vari rinvii per adeguare in forma agevolata i propri statuti alla nuova normativa. Il novellato art. 101, co. 2, del CTS dispone, infatti, che il passaggio senza discontinuità si verifichi a condizione che tali enti preesistenti deliberino le modifiche statutarie di adattamento alle disposizioni del CTS entro il 31 maggio 2021 per poterlo fare con le modalità semplificate e le maggioranze ridotte previste per l'assemblea ordinaria. Va ricordato che solo il passaggio senza soluzione di continuità, tra l'altro, evita alle ONLUS il pericolo della devoluzione del patrimonio, altrimenti disposta dalla relativa normativa quando queste escano dal loro sistema di agevolazione.

Peraltro, si è affermata nel corso del tempo l'interpretazione secondo la quale non sarebbe vincolante adeguare in via assoluta gli statuti entro il suddetto termine del 31 maggio 2021. Per le ONLUS, la relativa normativa contenuta nel d.lgs. n. 460/1997 non risulta abrogata fino all'entrata in vigore del nuovo regime tributario in materia di imposte sui redditi previsto dal Titolo X del CTS e, quindi, fino al periodo d'imposta successivo al verificarsi di due condizioni: l'approvazione, da parte della Commissione europea, come già accennato, del suddetto nuovo regime tributario e l'operatività del RUNTS. E l'art. 34 del DM 15 settembre 2020, n. 106, consente l'iscrizione fino al 31 marzo di tale periodo d'imposta successivo, con efficacia retroattiva fin dall'inizio del periodo stesso e la modifica statutaria potrà essere adottata in tempo utile per tale iscrizione.

Per le APS e le ODV appare oggi chiaro che è possibile adeguare lo statuto vigente, avvenuta la trasmigrazione "dei registri esistenti" al RUNTS, prevista dall'art. 54 del CTS per le ODV e le APS, nel termine di 60 giorni dalla richiesta proveniente dall'ufficio del Registro unico, tenuto – come la norma dispone – ad effettuare una disamina preliminare sui soggetti trasmigrati entro 180 giorni e a richiedere eventualmente, in tale circostanza, l'adeguamento statutario, procedendo alla successiva cancellazione dell'ente solo in caso di mancata effettuazione dell'adempimento nei termini.

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

In primo luogo, l'applicazione dell'art. 79 del CTS presenta alcune aree di incerta interpretazione e, in prospettiva, talune problematiche nella definizione della modalità di

confronto dei corrispettivi di ciascuna attività di interesse generale svolta (o del complesso di queste attività, secondo un'interpretazione minoritaria) con i relativi "costi effettivi", ai fini della sua classificazione come attività commerciale o non commerciale.
In secondo luogo, gli enti che prestano servizi organizzati in forma aziendale, soprattutto nel settore sociale in convenzione con la pubblica amministrazione, anche a causa delle citate criticità di applicazione dell'art. 79, tenderebbero – seguendo l'intenzione del legislatore delegato – ad assumere dopo il periodo transitorio la veste dell'impresa sociale, fattispecie di fronte alla quale si manifesterebbe un'ulteriore difficoltà, potenzialmente preclusiva della volontà di intraprendere questo percorso: la perdita, rispetto al passato, dell'esenzione IVA delle prestazioni attive, che era – ed è ancora nel regime transitorio – riservata alle ONLUS e che in futuro si applicherà ai soli ETS non commerciali. Questi enti, una volta divenuti ETS commerciali o imprese sociali, dovranno applicare l'aliquota IVA ordinaria del 22% sulle prestazioni, trovandosi probabilmente fuori mercato rispetto, per esempio, alle cooperative sociali per le quali è oggi già prevista l'aliquota del 5%.
Questa Circolare affronta, quindi, i temi della Riforma in modo sistematico, focalizzandosi soprattutto sulle questioni di interesse professionale. L'augurio è che possa fornire un effettivo supporto all'attività degli operatori del settore.
L'aggiornamento di questo documento è stato reso possibile grazie ai componenti della Commissione "No Profit", ai tre studiosi aggregati al Gruppo di lavoro per la Riforma del Terzo settore come "Esperti" e ai Ricercatori del Consiglio Nazionale e della Fondazione Nazionale dei Commercialisti. Ha operato infine un Gruppo di controllo, composto da autorevoli specialisti della materia qui indicati come "Osservatori", che ha verificato i contenuti del documento.
A tutti questi studiosi della Riforma va la nostra riconoscenza.

Maurizio Postal
Consigliere nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili
con delega all'Area "No profit" e all'Area "Fiscalità"

Executive summary e avvertenze per la lettura

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) ha voluto esaminare con il presente contributo l'intera Riforma del terzo Settore, ponendo però attenzione soprattutto su alcune delle **principali criticità** che potrebbero emergere in ambito professionale nell'adozione delle relative disposizioni.
A questo fine, il presente Sommario identifica, rinviando alla lettura del testo integrale per un esame più organico ed approfondito dei singoli temi e delle conclusioni raggiunte, talune indicazioni operative emerse dall'analisi della norma e dalla lettura critica delle tematiche, focalizzandosi sugli **elementi che interessano gli ETS** genericamente intesi per quanto concerne sia la fase di transizione, sia la fase di gestione a regime.
La Circolare non può essere concepita come un "manuale" di pronta soluzione per i diversi e molteplici interrogativi che possono originare dall'applicazione del nuovo Codice del Terzo settore (CTS) e delle norme ad esso correlate, considerata l'ampiezza della materia trattata, la novità di gran parte delle previsioni, nonché l'eterogeneità e tipicità dei settori coinvolti. Può, casomai, contribuire a formare un pensiero consolidato che possa orientare gli operatori verso scelte condivise.
In questa prospettiva, il documento ricorda che **l'attività svolta dagli ETS** individuati dal Codice, in via esclusiva o principale, dovrà rientrare tra quelle qualificate come attività di interesse generale ed elencate all'art. 5 del Codice. Anche lo sport dilettantistico, è evidenziato, rientra tra le attività esercitabili da parte degli ETS in forma di "organizzazione e gestione" di attività non professionistiche. Peraltro, è assodato, stante il tenore piuttosto ampio della definizione dell'art. 5 del CTS, che la richiamata attività sportiva possa rappresentare attività di interesse generale anche laddove l'ente che la esercita e/o l'attività sportiva esercitata non siano riconosciuti dal CONI.
Si deve ricordare che gli ETS possono svolgere, oltre alle attività di interesse generale, anche "**attività diverse**", in conformità con le finalità e i limiti definiti dall'art. 6 del CTS. Lo schema di regolamento in materia di attività diverse -su cui la Cabina di Regia ha espresso parere favorevole il 7 marzo 2019 ma su cui, occorre evidenziare, il Consiglio di Stato ha sospeso l'espressione del parere con il provvedimento 000248/2020 del 29 gennaio 2020 al fine di verificarne la compatibilità comunitaria- fornisce, in linea con le disposizioni del CTS, indicazione dei requisiti della strumentalità e della secondarietà di cui devono essere in possesso le attività diverse per essere considerate tali.

Si rileva che la valenza generale delle norme in materia di **indistribuibilità degli utili e del patrimonio** (che non sono più come in passato principalmente di carattere tributario)

non consentono agli ETS la possibilità di richiedere interpelli preventivi alla Agenzia delle Entrate in merito al comportamento da assumere anche sulla congruità di compensi e retribuzioni o di altre operazioni, circostanza adesso possibile sia per le ONLUS (d.lgs. 460/1997, art. 10, co. 6) sia per gli enti associativi non commerciali fiscalmente agevolati (d.p.r. 917/1986, art. 148, co. 3-8). Di conseguenza, non potrà essere fornita alcuna prova in via anticipata all'ufficio del RUNTS competente per territorio, per acquisire un parere volto a legittimare la disapplicazione delle presunzioni "assolute" in assenza di abusi e intenti elusivi. Diversamente, l'onere probatorio sarà a carico dell'autorità di controllo in caso di contestazione di ipotesi nuove, non *ex lege*, in quanto la normativa, come evidenzia la relazione illustrativa al Codice del Terzo settore, *"non esclude che altre fattispecie atipiche di distribuzione possano configurarsi"*.

Occorre, ancora, evidenziare che in data 15 settembre 2020 è stato emanato il **decreto n. 106 del MLPS**. Il decreto ha, peraltro, definito anche "*le modalità con cui gli enti pubblici territoriali provvedono a comunicare al Registro unico nazionale del Terzo settore i dati in loro possesso degli enti già iscritti nei registri speciali delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale esistenti al giorno antecedente l'operatività del Registro*" (art. 54, co. 1, CTS).
Il decreto, cruciale per la piena operatività della Riforma, si compone di dieci Titoli comprensivi di quaranta articoli in taluni casi raggruppati in Capi e Sezioni.
L'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) è facoltativa, ma ad essa è subordinato l'effetto costitutivo relativamente alla qualifica di ETS nonché la possibilità di qualificarsi come ETS nella denominazione sociale e negli atti a rilevanza esterna e nei confronti dei soci, e conseguentemente la possibilità di fruire delle agevolazioni finanziarie, fiscali e di rapporto con gli enti pubblici previste dalla riforma normativa del settore.
Il Registro, che è pubblico, si compone di 7 sezioni (ODV; Associazioni di promozione sociale; Enti filantropici; Imprese sociali, incluse le cooperative sociali; Reti associative; Società di mutuo soccorso; Altri enti del Terzo settore).
Sono previste specifiche previsioni per quanto concerne l'iscrizione nel RUNTS da parte degli enti privi di personalità giuridica, per l'iscrizione degli enti di nuova costituzione con contestuale acquisizione della personalità giuridica, per l'iscrizione degli enti già "provvisti" di personalità giuridica *ex* d.p.r. 361/2000 che, iscrivendosi nel RUNTS, devono acquisire il riconoscimento giuridico ai sensi dell'art. 22 del CTS che resterà valido per il loro periodo di iscrizione, e per l'ottenimento della personalità giuridica degli enti già iscritti nel RUNTS che ne siano privi o di associazioni non riconosciute e non iscritte nel RUNTS.

Il decreto fornisce ulteriori specifiche considerazioni in merito alla verifica della consistenza minima del patrimonio, per cui:

- se il patrimonio ha natura monetaria, la sua sussistenza deve risultare da apposita certificazione bancaria oppure da deposito effettuato sul conto corrente dedicato del notaio (art. 1, co. 63, lett. b) della l. n. 147 del 27 dicembre 2013), che sarà restituito dal notaio rogante una volta avvenuta l'iscrizione dell'ente nel RUNTS;
- se il patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, "il valore, la composizione e le caratteristiche di liquidità e disponibilità" devono risultare da apposita relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nel registro dei revisori" (art. 22, co. 4, del CTS).

La determinazione del patrimonio minimo detenuto dagli enti già esistenti, in possesso di personalità giuridica al momento dell'iscrizione o che decidano di richiedere la personalità giuridica in sede di istanza di iscrizione o successivamente, appare problematica e bisognosa di ulteriori specificazioni, come meglio illustrato al paragrafo 2.1.4.
Nel Registro vanno iscritte le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, le deliberazioni relative alle operazioni straordinarie (trasformazione, fusione, scissione, scioglimento, estinzione, liquidazione e cancellazione), i provvedimenti che ordinino lo scioglimento, dispongono la cancellazione o accertano l'estinzione, le generalità dei liquidatori e tutti gli altri atti e fatti la cui iscrizione è espressamente prevista da norme di legge o di regolamento nonché i rendiconti e i bilanci dell'ente, tra i quali i rendiconti sulle attività di raccolta fondi.
Del deposito degli atti e della completezza delle informazioni e dei relativi aggiornamenti sono onerati gli amministratori.
La disciplina del Registro prevede che l'ETS, una volta iscritto nel RUNTS, debba "aggiornare" entro 30 giorni dalla modifica le informazioni di carattere generale fornite in sede di domanda di iscrizione (per es., sezione del RUNTS per cui è stata fatta richiesta di iscrizione, denominazione, codice fiscale, forma giuridica ed altro ancora).
Il rappresentante legale o, nel caso, gli amministratori sono responsabili dei sopra indicati adempimenti. In caso di inadempimento, l'Ufficio che effettua – laddove non previsto diversamente – un mero controllo formale sugli atti, assegna un ulteriore termine di 180 giorni per l'aggiornamento. Dure le conseguenze del mancato adempimento: cancellazione dal RUNTS per l'ente; e sanzione amministrativa da 103 a 1.032 euro per gli amministratori (art. 2630 del codice civile).
Il rappresentante legale dell'ETS o il rappresentante legale della rete associativa così come uno o più amministratori abilitati dell'ETS possono, utilizzando l'apposita moduli-

stica, aggiornare le informazioni e depositare gli atti. Si noti che l'organo di controllo, se esistente, può sostituire l'organo amministrativo nel caso in cui questo risulti inadempiente.
È previsto l'intervento di un notaio per la modifica dell'atto costitutivo e per la deliberazione relativa alle operazioni straordinarie e per lo scioglimento degli enti muniti di personalità giuridica.
I **commercialisti iscritti nella Sezione A dell'albo potranno depositare gli atti**, ma non aggiornare le informazioni, munendosi evidentemente di mandato da parte del legale rappresentante dell'ente.
Peculiare è anche la disciplina della cancellazione dell'ETS dal Registro (art. 50, CTS e decreto RUNTS, artt. 23-25).

Per ODV e APS, l'iscrizione al Registro passerà attraverso un automatismo, cui gli enti potranno sottrarsi solo con la mancata risposta alla richiesta di eventuali informazioni o documenti mancanti ai fini della verifica della sussistenza dei requisiti d'iscrizione; il meccanismo è descritto negli artt. 30 – 33 del DM 15 settembre 2020; il CTS, infine, nulla prevede al momento con riguardo alle **altre tipologie di enti** comunque già iscritti in registri speciali, quali ad esempio le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) riconosciute a fini sportivi e iscritte nel Registro CONI per una o più discipline sportive. Anche tali soggetti, potenzialmente inclusi negli ETS, come peraltro confermato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 18/E/2018 (paragrafo 5), potranno verificare l'interesse o meno di accedere al nuovo sistema, senza un termine di scadenza prestabilito, valutando i vincoli e le condizioni di ingresso sotto i diversi profili, soprattutto fiscali, visti gli effetti che ne potrebbero derivare. Come per le ONLUS l'art. 101 co. 8 CTS dispone per gli enti associativi che l'iscrizione al RUNTS non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi dell'art. 148 del TUIR.
L'adeguamento nei tempi previsti richiede che gli enti debbano implementare le disposizioni del CTS, modificando i propri **statuti** o introducendo clausole che escludano l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria. L'impostazione prevalente, confermata dalla circolare ministeriale del 27 dicembre 2018, n. 20, vuole che gli enti riconosciuti come persone giuridiche (cioè iscritti nei registri delle persone giuridiche tenuti da prefetture e regioni ai sensi del d.p.r. n. 361/2000) possano modificare il proprio statuto solo con atto pubblico; in tale caso, l'agevolazione in vigore fino al 31 maggio 2021 consiste nel vedere modificato lo statuto con la maggioranza dell'assemblea ordinaria, laddove i cambiamenti siano imputabili ad un mero "adattamento" alla nuova disciplina. Tale limitazione è finalizzata ad evitare modifiche statutarie non richieste dal Codice con delibere di assemblee ordinarie con garanzie

ridotte per eventuali soci dissenzienti. Le associazioni non riconosciute, invece, non necessitano dell'atto pubblico per le modifiche.

Con riferimento al **periodo transitorio**, **per le ONLUS**, a differenza delle ODV e delle APS per le quali la precedente normativa di riferimento risulta già abrogata dal 3 agosto 2017, appare superflua la disposizione dell'art. 101, co. 2, del CTS, secondo cui in via transitoria, fino all'operatività del RUNTS, continuano ad applicarsi le norme previgenti (salvo eccezioni espresse dall'1° gennaio 2018) ai fini e per gli effetti dell'iscrizione nei rispettivi Registri di settore a quegli enti *"che si adeguano alle disposizioni inderogabili"* entro 24 mesi, vale a dire entro il 3 agosto 2019, termine poi prorogato più volte fino al 31 maggio 2021, rimanendo le ONLUS soggette in ogni caso al d.lgs. 460/1997 sino alla sua (differita) abrogazione definitiva.
Quindi, il rispetto del termine di adeguamento statutario del 31 maggio 2021 garantisce alle ONLUS solo il meccanismo semplificato relativo alle modalità e maggioranze dell'assemblea ordinaria, atteso che non sembrano sussistere divieti o conseguenze derivanti da un adeguamento dello statuto successivo a tale data, purché l'adeguamento statutario avvenga in modo da consentire l'iscrizione al RUNTS entro il termine previsto dall'art. 34 del DM 15 settembre 2020, n. 106 (31 marzo del periodo d'imposta successivo alla autorizzazione da parte della Commissione UE del nuovo regime tributario degli ETS). Se l'adeguamento statutario avviene invece dopo la cessazione delle norme ONLUS, si dovranno applicare le disposizioni relative all'obbligo di devoluzione del patrimonio dell'ente contenute nell'articolo 10 del decreto legislativo 460/1997, come conferma lo stesso art. 34 del DM n. 106/2020.
L'adeguamento statutario e l'iscrizione al RUNTS nei termini di sopravvivenza della normativa sulle ONLUS non comporta l'insorgere della causa di scioglimento dell'ente né alcun obbligo devolutivo patrimoniale. Infatti, l'art. 101, co. 8, del CTS prevede che la "perdita della qualifica" di ONLUS, a seguito dell'iscrizione nel RUNTS non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi dell'art. 10, co. 1, lett. f), del d.lgs. 460/1997. Tuttavia, scaduto il termine senza aver adeguato il proprio statuto alle clausole inderogabili del CTS si avrà la cessazione dello status di ONLUS con l'obbligo di devolvere il patrimonio ad altro ente con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, previo parere del MLPS. Ciò fermo restando il termine di 60 giorni, dopo l'analisi della domanda da parte del RUNTS entro cui lo statuto potrà ancora essere prodotto o modificato a seguito di specifica richiesta del competente Ufficio del Registro unico (art. 34, comma 8, DM 106/2020).
La lettura coordinata delle norme porta, altresì, a ritenere possibile per una ONLUS, ma anche per un APS o una ODV, l'adozione di un nuovo statuto che preveda il differimento delle clausole di recepimento del Codice del Terzo settore. Va inoltre considerato che le

menzionate ONLUS mantengono il proprio status tributario sino all'esercizio in cui risultino verificate sia l'autorizzazione da parte della Commissione Europea del nuovo regime sia l'operatività del RUNTS. Per questo motivo, una ONLUS potrebbe approvare il nuovo statuto entro il 31 maggio 2021 (con le maggioranze previste per le assemblee ordinarie) o dopo il 31 maggio 2021 (con le maggioranze statutarie), differendo integralmente l'efficacia dello stesso all'operatività del RUNTS (vale a dire adottando uno "statuto condizionato" alla iscrizione nel RUNTS).

Gli enti che acquisiscono la **personalità giuridica** per tramite dell'iscrizione nel RUNTS, pur essendone già in possesso precedentemente, rispondono alle previsioni inerenti al capitale minimo indicate nel CTS e, quindi, possono non continuare a soddisfare le originarie condizioni previste in sede di precedente riconoscimento, se diverse.
Ancora, il CNDCEC ha da sempre ritenuto che il **sistema di amministrazione e controllo** degli ETS sia un elemento cruciale di trasparenza e garanzia per tutti gli stakeholder coinvolti.
Va salutata con particolare favore la modifica del sesto co. dell'art. 30 apportata con le disposizioni integrative e correttive, che recepisce a pieno la proposta già avanzata dal CNDCEC.

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

Peraltro, per gli enti diversi dalle ONLUS, dagli APS e dagli ODV, non essendo previsto alcun obbligo di adeguamento statutario, l'applicazione immediata della disciplina del CTS confliggerebbe con previsioni statutarie che potrebbero presentare contenuti del tutto incompatibili con le disposizioni del d.lgs. 117/2017.
Varrebbe in ogni caso (quindi anche dopo le modifiche statutarie operate ai sensi del secondo co. art. 101) la previsione ministeriale contenuta nella nota del 29 dicembre 2017, secondo la quale non sarebbero "*suscettibili di immediata applicazione le norme del codice del Terzo settore che presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione e all'operatività del registro unico nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi*".

Quindi risulterebbero immediatamente applicabili, ad esempio, le norme riguardanti la responsabilità dell'organo amministrativo (estensione della diligenza professionale richiesta dalla natura dell'incarico , regime della responsabilità nei confronti dell'ente , creditori sociali, associati, fondatori e terzi) in quanto non astrattamente riconducibili all'istituzione del RUNTS, come tutte quelle che regolano la *governance* ed il funzionamento dell'ente, le quali, potendosi, per altro, declinare secondo modalità operative assai diverse, di nuovo necessariamente postulano il preventivo adeguamento statutario.
Soltanto il prospettato abbandono del regime di responsabilità degli amministratori per le obbligazioni sociali, fondato sul principio dell'apparenza, sarà naturalmente subordinato all'operatività del RUNTS ed ai conseguenti obblighi di iscrizione degli amministratori e dei relativi poteri di rappresentanza.

Con riferimento all'attività di revisione legale dei conti, la Premessa dell'Allegato del DM del 5 marzo 2020 afferma esplicitamente che la revisione legale, a cui il bilancio di esercizio deve essere sottoposto per gli ETS di cui all'art. 31 del CTS, è quella prevista dal D. Lgs. 39/2010. Questo significa che la revisione legale è effettuata nel rispetto dei Principi di revisione ISA Italia e, per il medesimo motivo, gli incarichi di revisione legale negli ETS sono soggetti alla medesima disciplina prevista per gli enti societari.
Infine, riguardo all'obbligo di istituire l'organo di controllo, se questo appare immediatamente applicabile a decorrere dal momento di adeguamento statutario delle fondazioni, la necessaria verifica del superamento dei limiti dimensionali nell'ambito del periodo di osservazione biennale previsto per le associazioni porterebbe a ritenere che:

- per gli enti esistenti prima dell'operatività del RUNTS (ONLUS, ODV e APS), l'obbligo scatta dal secondo bilancio successivo al 3 agosto 2017, ossia all'approvazione del bilancio d'esercizio 2019;
- per gli enti esistenti prma dell'operatività del RUNTS e non considerati ETS di diritto nel periodo transitorio, l'obbligo scatta a partire dal superamento dei due limiti nei due bilanci d'esercizio approvati antecedentemente all'iscrizione al Registro in avanti;
- per gli enti neocostituiti che si iscrivono nel RUNTS, a partire dal secondo esercizio successivo a quello di iscrizione.

Tale impostazione, riferibile anche se applicabile solo una volta soddisfatte le condizioni di cui al paragrafo precedente anche alla nomina dei soggetti incaricati della revisione legale dei conti, è stata confermata dalla Nota n. 11560 del 2 novembre 2020 del MLPS.

Il CNDCEC ha pubblicato nel dicembre 2020 il documento "La fase di nomina dei revisori legali dei conti e dei componenti degli organi di controllo negli Enti del Terzo settore nel periodo transitorio alla luce della Nota n. 11560 del 2 novembre 2020 del MLPS" relativo agli effetti operativi derivanti dalle indicazioni ministeriali sopra richiamate.
In tale contributo, questo Consiglio ritiene, esaminando la tematica in parola, che:

- le ODV e le APS che non hanno provveduto a nominare l'organo di controllo di cui all'art. 30, pur essendo tenute per superamento dei parametri previsti dall'art. 30 del CTS negli ultimi due bilanci, dovrebbero poter effettuare tale nomina con la prima assemblea tenuta successivamente alla nota del 2 novembre 2020, e in ogni caso non oltre l'assemblea di approvazione del bilancio dell'esercizio 2020;
- le ONLUS (anche rette giuridicamente in forma fondativa) "che hanno posticipato l'entrata in vigore delle nuove disposizioni statutarie fino all'iscrizione nel RUNTS (sia qualora il differimento sia riferito all'intero statuto sia qualora il differimento sia riferito solo ad alcune clausole e tra queste quelle inerenti all'organo di controllo e il revisore legale) appaiano esentate dall'obbligo di nomina dell'organo di controllo ai sensi dell'art. 30 del CTS sino al momento in cui le stesse mantengono la propria qualifica originaria, appunto, di ONLUS. L'esonero verrà, quindi, meno una volta conseguita l'iscrizione nel RUNTS, con la conseguente cancellazione dall'Anagrafe ONLUS, iscrizione attualmente consentita entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo a quello dell'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, co. 10, del CTS (art. 34, co. 3, decreto del MLPS del 15 settembre 2020).

Si ritiene, invece, che gli incarichi di revisore legale dei conti, laddove obbligatori ai sensi dell'art. 31 del CTS, non possano che essere attribuiti con l'assemblea di approvazione del bilancio dell'esercizio nel corso del quale saranno emanati da OIC i principi contabili di settore. Tale distinzione rispetto alla nomina dell'organo di controllo, già ad oggi possibile, si rende necessaria, in quanto l'incarico di revisione legale richiede l'utilizzo da parte del soggetto incaricato di appositi strumenti tecnici di riferimento al momento attuale ancora mancanti. Come indicato, quindi, dal sopra citato documento di questo Consiglio nazionale sulla revisione legale dei conti negli ETS alla luce della nota n. 11560 del MLPS: *"[a]nche gli incarichi di revisione legale eventualmente attribuiti a seguito della revisione degli statuti per l'adeguamento al CTS, peraltro, non potranno che essere espletati nella forma di incarichi di "generica" revisione contabile, non essendo possibile inquadrare tali incarichi come incarichi di revisione legale ai sensi del d.lgs. n. 39 del 2010. Questi potranno essere considerati come incarichi di revisione contabile, finalizzati*

ad esprimere un "giudizio di conformità" rispetto ai dichiarati criteri adottati per la redazione del bilancio nella forma dichiarata dagli amministratori".
Si deve, in ogni caso, ricordare che le ONLUS, sino al momento in cui mantengono la propria qualifica ossia sino al momento in cui non sono iscritte al RUNTS, risultano esentate dall'obbligo di nomina anche del soggetto incaricato della revisione legale ai sensi dell'art. 30 del CTS.

La nomina dell'organo di controllo o del revisore va iscritta entro 30 giorni nel RUNTS ai sensi dell'art. 20 del d.m. n. 106/2020.

Per quanto concerne lo studio dei **modelli contabili previsti dall'art. 13 del CTS**, il tema del cambiamento di regime rischia di divenire particolarmente delicato per quegli enti di minori dimensioni che, avendo adottato il sistema semplificato per cassa, necessitano di mutare sistema di rilevazione con il passaggio della soglia. Il già citato DM del 5 marzo 2020 ha chiarito, a tale riguardo, che l'obbligo di utilizzo del sistema di rilevazione per competenza economica scatta dall'esercizio successivo a quello rendicontato.
La *ratio* del legislatore del CTS è stata quella di demandare al Ministero la predisposizione degli "schemi di bilancio", ammesso che il decreto ministeriale è andato anche oltre la previsione della mera "modulistica" fornendo un contributo in merito ai principi generali e ai criteri di valutazione di riferimento.
Si deve osservare che il bilancio dovrà essere depositato presso il "futuro" Registro unico nazionale del Terzo settore e diverrà, si suppone, consultabile pubblicamente. Le imprese sociali e depositeranno, diversamente, il proprio bilancio presso il registro delle imprese.
Sembra utile osservare che né l'art. 13 né l'art. 14 forniscono una tempistica precisa per l'approvazione del bilancio. Tuttavia, il comma 3 dell'art. 48 richiede che "[i] *rendiconti e i bilanci di cui agli articoli 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente devono essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno*".
Se ne deduce che l'atto costitutivo o lo statuto dovrebbero prevedere una tempistica tale da rendere possibile il deposito entro i termini stabiliti.
La predisposizione del bilancio deve essere coordinata, come accennato, anche con quanto disposto in termini fiscali, stante che l'art. 87 del Codice dispone al comma 1, lettera a) che l'ETS deve "*in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con compiutezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente nel bilancio di cui all'articolo 13 distintamente le attività indicate all'articolo 6 da quelle di cui all'articolo 5, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documenta-*

zione per un periodo non inferiore quello indicato dall'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".
Affinché ciò si possa verificare, la modulistica ministeriale dovrebbe evidentemente prevedere schemi di bilancio atti a distinguere le attività indicate agli artt. 6 e 7 da quelle previste all'art. 5.
Si suppone che anche gli ETS "commerciali" debbano seguire le previsioni del CTS in materia di tempistica di approvazione e deposito del bilancio.

Il **regime fiscale** degli ETS, diversi dalle imprese sociali, è disciplinato dal CTS nel Titolo X (artt. 79-89).
Le nuove disposizioni, inoltre, prevedono l'applicazione agli ETS delle norme IRES di cui al Titolo II del TUIR, in quanto compatibili, rimanendo ancorata la soggettività fiscale di un ETS, come per il passato, alla commercialità o meno delle attività svolte.
Permane, dunque, una certa complessità del sistema tributario con l'introduzione di un vero e proprio "doppio binario" poiché gli ETS dovranno applicare sia le nuove norme fiscali del CTS, anche di tipo agevolativo, sia le previsioni del TUIR, tra cui quelle di determinazione della base imponibile IRES in quanto enti commerciali (capo II) ovvero non commerciali (capo III), fatte salve le disapplicazioni, le abrogazioni e previsioni di coordinamento generale (anche per i "non ETS") introdotte dal nuovo Codice.
Una volta operata la corretta qualificazione tributaria, l'ETS, se commerciale, dovrà determinare il proprio reddito in base al principio di attrazione al reddito d'impresa di tutte le tipologie reddituali prodotte ovvero, se non commerciale, procedere alla sommatoria dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione secondo le disposizioni dell'art. 8 del TUIR.
Nell'attuazione della riforma viene meno, quindi, quella "*revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente*" prevista dalla legge delega (art. 9, co. 1, lett. a), l. 106/2016) senza alcuna introduzione di un regime tributario di vantaggio (o di una qualifica fiscale "agevolata" in termini impositivi) connesso all'impatto sociale generato. Il CNDCEC, peraltro, aveva evidenziato in sede di audizioni parlamentari al primo schema di CTS come il nuovo sistema tributario non rispondesse appieno ai criteri direttivi della delega.
Variano, invece, i parametri per stabilire la natura e la rilevanza fiscale, commerciale o non commerciale, delle attività di interesse generale (art. 5 del CTS), anche in relazione alle modalità gestionali adottate, mentre le attività diverse, secondarie e strumentali (art. 6 del CTS), sono sempre da considerarsi produttive di reddito d'impresa.
È, invece, da segnalare favorevolmente la possibilità per l'ente di svolgere un'attività di interesse generale in forma d'impresa, anche in via esclusiva o prevalente, mantenen-

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

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

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

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

Allo stato attuale è possibile prevedere l'avvio dell'impianto fiscale non prima del 1° gennaio 2022, qualora l'autorizzazione della Commissione europea avvenga nel 2021.

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

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

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

L'analisi delle diverse disposizioni fiscali, dopo l'esame delle abrogazioni e delle linee guida della norma, si sofferma anche sulla potenziale commercialità delle attività effettuate. A tale fine, è ricordato che si considerano non commerciali le attività di interesse generale svolte a titolo gratuito o dietro corrispettivi che non superano i costi effettivi (diretti e indiretti), fatto salvo il limite di tolleranza del 5% (clausola di salvaguardia).
Il **calcolo dell'attuale 5%** deve essere effettuato per ciascun periodo d'imposta sino ad un massimo di due consecutivi, e per ciascuna attività di interesse generale, in modo da verificare se sia stato o meno superato il limite di tolleranza previsto. Pertanto *"laddove dovessero realizzarsi le circostanze indicate in precedenza a far tempo dal terzo periodo d'imposta l'ente dovrà adeguarsi ai criteri di cui al comma 2 e qualsiasi scostamento rispetto ai parametri ivi previsti determina la qualifica dell'attività come commerciali".*
L'attività, quindi, in caso di margini positivi per due volte consecutive e nei limiti della percentuale di tolleranza, non perderà la natura di attività non commerciale dovendo nuovamente, per almeno un periodo d'imposta, soddisfare il criterio base di non commercialità (co. 2), svolgendo la sua attività dietro corrispettivi non superiori ai costi effettivi.
La verifica di tale scostamento andrà eseguita al termine dell'esercizio (31 dicembre o altra data in caso di periodo a cavallo) e seguirà i criteri del regime di contabilizzazione e di bilancio adottati (competenza o cassa) ai sensi degli articoli 87 e 13 del CTS.
Si ricorda, tuttavia, che anche il superamento del 5% per due esercizi consecutivi non determina automaticamente la perdita della qualifica, stante che il superamento per due esercizi consecutivi del limite sopra indicato comporta, come accennato, l'inclusione dei proventi in oggetti come entrate commerciali riferiti alla specifica area di interesse generale.

I proventi commerciali sono quelli delle attività di interesse generale svolte "in forma d'impresa" e delle attività diverse (art. 6), escluse le sponsorizzazioni secondo i criteri e i limiti previsti da apposito decreto ministeriale (non ancora pubblicato, ancorché predisposto dal MLPS su cui la Cabina di Regia ha espresso parere favorevole il 7 marzo 2019).
Sono invece entrate da "attività non commerciali" (nuovo co. 5-*bis*) i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative e, ogni altra entrata assimilabile, compresi i proventi e le entrate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 (inclusi i fondi raccolti occasionalmente) dell'art. 79 CTS. Si tiene conto, inoltre, del "valore normale» delle cessioni di beni e prestazioni di servizi afferenti alle attività svolte "con modalità non commerciali".

Pertanto, sono ETS "non commerciali" quelli che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale con le modalità non commerciali secondo criteri conformi ai commi 2, 2-*bis* e 3 dell'art. 79 del CTS.
Qualora, indipendentemente dalle previsioni di statuto, a prescindere dalla "forma organizzativa", le entrate commerciali superano quelle non commerciali l'ETS perderà la sua qualifica fiscale con effetto retroattivo dal periodo d'imposta in cui assume natura commerciale (nuovo co. 5-*ter*), pur rimanendo ente del Terzo settore, fermi restando i requisiti generali richiesti dal CTS.

Per gli enti attualmente con qualifica di ONLUS cambia il profilo della tassazione diretta (IRES) che risulta molto penalizzato rispetto a quello previgente, almeno per i soggetti operanti in settori che richiedono una organizzazione d'impresa ovvero un'attività sinallagmatica e corrispettiva, come ad esempio accade per gli ambiti sanitario, socio-assistenziale, di istruzione, di formazione e di ricerca scientifica.
Si passa da una "*decommercializzazione*" delle attività istituzionali e da una "*non concorrenza*" dei proventi delle attività connesse a formare il reddito imponibile (art. 150, commi 1-2, del TUIR) ad una diversa fiscalità "*commerciale/non commerciale*" per la qualifica di ETS, con l'applicazione del c.d. rapporto di "prevalenza", con ogni conseguenza in termini di potenziale tassazione, anche alle ex-ONLUS poi qualificate esclusivamente come ETS.
Le ONLUS più orientate al "mercato" potranno valutare l'opzione della qualifica di impresa sociale maggiormente conveniente in termini di fiscalità. Si noti, peraltro, che gli enti che prestano servizi organizzati in forma aziendale nel settore sociale in convenzione con la pubblica amministrazione, se acquisteranno lo status di impresa sociale, si troveranno a gestire la perdita dell'esenzione da IVA delle prestazioni attive riservata alle ONLUS, nel futuro applicabile solo agli ETS non commerciali, mentre le cooperative sociali continueranno ad utilizzare l'aliquota del 5%.

1. Principi ispiratori e inquadramento

1.1. Inquadramento generale e ambito di applicazione della normativa

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

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

Si rileva, peraltro, che in seguito alla pubblicazione dei decreti implementativi della legge delega 6 giugno 2016, n. 106, sono state emanate, oltre ai sopra citati decreti correttivi, altre previsioni emendative focalizzate su specifici aspetti e contenute in leggi di più ampia portata, citati nel corso della Circolare nella pertinente sezione.
I tre decreti legislativi prevedono inoltre una serie nutrita di decreti e atti attuativi, attualmente ancora in gran parte non adottati, di cui si dà una elencazione nell'Allegato 2 a questa circolare.
Peraltro, si deve rilevare che le novità apportate alla disciplina hanno richiesto la previsione di una serie di indicazioni interpretative, volte a indirizzare gli operatori almeno nella gestione del periodo transitorio. Le principali fonti interpretative sono rappresentate da Circolari e note ministeriali di cui viene dato conto nell'Allegato 3.
Le disposizioni normative in esame modificano sostanzialmente il panorama del Terzo settore e dell'economia sociale, tanto che la disciplina soprarichiamata viene spesso denominata "Riforma del Terzo settore", in sintonia peraltro con il titolo della legge delega n. 106/2016.

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

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

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

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

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

In sintesi, la norma impone un'attività di coordinamento tra discipline, sia quelle speciali contenute in altre fonti (intendendosi per tali quelle non ricomprese nel Codice) sia quelle particolari presenti nel Codice che derogano ai principi generali contenuti nel

titolo II dello stesso Codice. A titolo d'esempio, può farsi menzione della previsione dettata in punto di denominazione sociale per le ODV che, in conformità a quanto previsto nell'art. 32, co. 3, del Codice deve essere formata con l'indicazione dell'acronimo ODV o con l'indicazione di organizzazione di volontariato; stessa regola vale per le associazioni di promozione sociale (APS) di cui all'art. 35 e per gli enti filantropici di cui all'art. 37. Tale regola speciale relativa alla formazione della denominazione sociale degli ODV e delle APS deroga all'evidenza ai criteri generali fissati nell'art. 12 del Codice che prevede l'obbligo di denominare "ente del Terzo settore" o "ETS" gli enti iscritti nel Registro. Le denominazioni potranno essere utilizzate, ai fini pubblicistici, tuttavia, solo una volta che l'ente risulterà iscritto nel RUNTS. Durante il periodo transitorio, gli acronimi ODV e APS possono essere apposti dagli enti iscritti nei registri di settore, in virtù della "clausola di equivalenza" di cui all'art. 101, co. 3 del CTS (Circolare del MLPS del 27 dicembre 2018). Le ONLUS continueranno a adottare il proprio acronimo sino alla data di iscrizione nell'anagrafe ONLUS, secondo quanto previsto dal disposto dell'art. 10 del d.lgs. 460/1997.

L'art. 3 co. 2, rinvia alla disciplina del codice civile per quanto non previsto dal Codice del Terzo settore. La relazione illustrativa del CTS, nell'analisi dell'art. 3, evidenzia, quindi, che: "[i]l secondo comma prevede l'applicazione del Codice civile nel caso di lacune di previsione accertate nel Codice del Terzo settore, previa verifica di compatibilità. Evidentemente, il rinvio generico al Codice civile deve intendersi come riferito in particolare alle norme del Codice civile, e alle relative disposizioni di attuazione, che disciplinano i vari tipi organizzativi (associazione, ecc.)".

L'integrazione della disciplina contenuta nel Codice del Terzo settore, allora, avverrà primariamente con riferimento alle previsioni del codice civile e delle Disposizioni di Attuazione relative agli enti del libro I, che rivestiranno una funzione meramente suppletiva.

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

In particolare, i vuoti normativi lasciati volutamente aperti dal CTS (per esempio, convocazione e maggioranze assembleari degli ETS costituiti in forma di associazione o di fondazione di partecipazione) per lasciare spazio all'autonomia dei singoli ETS, in assenza di specifiche previsioni di statuto, andranno colmati con la disciplina vigente del libro I del codice civile. Trattandosi di associazioni e di fondazioni, solitamente la disciplina del libro I del codice civile trova applicazione per espressa previsione di una clausola di rinvio contenuta nello statuto: in assenza di previsioni statutarie, sarà la qualificazione giuridica dell'ente medesimo a determinare quale normativa applicare in via analogica.

Si rileva ancora che il vuoto disciplinatorio dell'ente, qualora non colmato dallo statuto e dalle previsioni del libro I del codice civile, troverà un riferimento, laddove le norme

siano compatibili, nelle disposizioni contenute nel libro V del codice civile, come peraltro già accettato ampiamente dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

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

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

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

Si rammenta che, a norma dell'art. 4 del CTS sono enti del Terzo settore "*...le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore*".

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

- gli enti che non svolgono in via principale o esclusiva una o più delle attività "di interesse generale" di cui all'art. 5 del CTS;
- gli enti che, pur svolgendo in via principale o esclusiva una o più delle attività "di interesse generale" di cui all'art. 5 del CTS, non possono iscriversi nel RUNTS, perché ad esempio sottoposti a direzione e coordinamento o controllati da una pubblica amministrazione o da un altro dei soggetti esclusi dall'art. 4 co. 2 del CTS (formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche le associazioni dei datori di lavoro);
- gli enti che, anche se teoricamente ammessi all'iscrizione, preferiscono non iscriversi al Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) e non divenire ETS al fine

di evitare i conseguenti oneri organizzativi e amministrativi, oltre che il controllo da parte delle competenti pubbliche amministrazioni;

- gli enti che scelgono di non iscriversi al RUNTS per un (lecito) arbitraggio fiscale; in particolare le ASD, in forza dell'art. 89, co. 1, lett. c), solo non iscrivendosi al Registro, continueranno a beneficiare dell'attuale regime forfetario previsto dalla l. 398/1991 (non abrogata dal Codice solo per questi enti, se non iscritti) e dello specifico regime di decommercializzazione dei corrispettivi specifici di cui all'art. 148, co. 3, TUIR, anche a partire dall'entrata in vigore delle disposizioni fiscali contenute nel CTS[1].

Ne consegue la permanenza di un settore di enti non profit (il cui comune denominatore è costituito dall'assenza di scopo di lucro soggettivo) assai vasto e variegato anche al di fuori della nuova disciplina codicistica del Terzo settore.
Tuttavia è auspicabile che anche per tali enti le norme del codice del Terzo settore possano svolgere una funzione di supplenza normativa "invertita" sul piano dell'applicazione e interpretazione della scarna disciplina codicistica (del libro I del codice civile), che, come noto, non è stata oggetto di revisione. Tale "forza espansiva" della disciplina del CTS potrà essere misurata sia in sede di redazione degli statuti delle associazioni e fondazioni di diritto comune (non ETS), che come canone ermeneutico interpretativo di una disciplina codicistica ormai ampiamente superata. Sarebbe per esempio in tal senso auspicabile che le autorità amministrative preposte al riconoscimento della personalità giuridica ai sensi del DPR 361/2000, adeguassero i requisiti patrimoniali richiesti a quelli previsti dall'art. 22 del CTS (somma liquida e disponibile di 15.000 euro per le associazioni e 30.000 euro per le fondazioni), evitando un disallineamento normativo difficilmente giustificabile.
Con particolare riferimento alla collocazione degli enti sportivi dilettantistici nell'ambito degli enti del Terzo settore delineato dalla Riforma, pur rientrando "l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche" tra le "attività di interesse generale" (art. 5, d.lgs. 117/2017) esercitabili dagli ETS, permane per il mondo sportivo dilettantistico la possibilità di applicare la sola disciplina prevista specificamente in tema di associazioni e società sportive dilettantistiche (art. 90, l. 289/02). La scelta di non iscriversi nel Registro unico del Terzo settore e di non divenire perciò ETS comporta per le sole asso-

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

ciazioni sportive dilettantistiche di mantenere gli importanti benefici fiscali consistenti nello speciale regime forfettario previsto dalla l. 398/1991, nella decommercializzazione dei corrispettivi specifici prevista dall'art. 148, co. 3, del TUIR.
Occorre, peraltro, considerare che non esiste per l'ente sportivo dilettantistico incompatibilità tra iscrizione nel RUNTS e iscrizione nel registro del CONI (Agenzia delle Entrate, circolare 18/E, del 1° agosto 2018). Da quanto detto, si ritiene che l'ente sportivo che opta per l'iscrizione nel Registro non perda la possibilità di fruire dei benefici accordati agli enti iscritti anche al registro CONI sopra richiamati, salvo rinunciare, come detto in precedenza, al regime forfetario di cui alla l. 398/91 e alle altre norme di favore di carattere fiscale.
È stato evidenziato che i maggiori adempimenti e, soprattutto, la modificazione delle agevolazioni fiscali in capo agli ETS dovrebbero rendere non appetibile per gli enti sportivi dilettantistici attualmente iscritti nel Registro CONI l'iscrizione nel Registro Unico del Terzo settore. Potrebbero, tuttavia, iscriversi nel RUNTS le associazioni che promuovono lo sport, seppur non iscritte nel registro del CONI, come per esempio le associazioni che promuovono attività ginnica per persone della terza età. Nello specifico, gli operatori potrebbero valutare l'eventuale convenienza a qualificarsi come APS.

1.2. Enti del Terzo settore

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

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

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

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

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

L'attività svolta dagli ETS individuati dal Codice, in via esclusiva o principale, dovrà rientrare tra quelle qualificate come attività di interesse generale ed elencate all'art. 5 del Codice.
L'elencazione di 26 tipologie di attività è tassativa, nel senso che solo le attività elencate costituiscono attività d'interesse generale ai fini del Codice. La lista comprende tutte le attività che già storicamente gli ETS svolgono ed include attività che possiamo definire nuove in cui gli ETS possono avere un ruolo fondamentale per la promozione dell'interesse generale come, ad esempio, la riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata. Tale elencazione, se pur disomogenea in termini di classificazione, è caratterizzata da categorie generali, da categorie più specifiche e da attività con specifici riferimenti normativi, con la conseguenza che può essere talvolta difficoltoso circoscrivere il reale ambito di azione degli enti.
Come detto, anche lo sport dilettantistico rientra tra le attività esercitabili da parte degli ETS in forma di "organizzazione e gestione" di attività non professionistiche. Peraltro, sembrerebbe, stante il tenore piuttosto ampio della definizione dell'art. 5 del CTS, che la richiamata attività sportiva possa rappresentare attività di interesse generale anche laddove l'ente che la esercita e/o l'attività sportiva esercitata non siano riconosciuti dal CONI.
Le iniziative, esercitabili in via esclusiva o prevalente con una o più delle attività di cui all'art. 5, d.lgs. 117/2017, dovranno essere caratterizzate dal non presentare margini eco-

nomici positivi per non essere considerate commerciali. Si deve, inoltre, presumere che l'esercizio delle attività di interesse generale senza scopo di lucro, così come sopra identificate e di seguito illustrate (si veda paragrafo 5.3), assorba il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale richiesto dall'art. 4, co. 1, del CTS.

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

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

a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;

b) interventi e prestazioni sanitarie;

c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;

d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;

e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, nonché alla tutela degli animali e prevenzione del randagismo, ai sensi della legge 14 agosto 1991, n. 281;

f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;

g) formazione universitaria e post-universitaria;

h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;

i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;

j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;

k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;

l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;

m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;

n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;

o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;

p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;

q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;

r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;

s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;

t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;

u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;

v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;

w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;

x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;

y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;

z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

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

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

Si consideri che il MLPS ha affermato che l'inclusione nello statuto delle attività di interesse generale che comporta il venir meno della identificazione identitaria dell'organizzazione non appare in linea con le previsioni del CTS (MLPS, nota n. 3650 del 12 aprile 2019).

1.4. Attività secondarie e raccolta fondi

Stando a quanto disposto nell'art. 6, il legislatore prevede la possibilità di esercitare altre attività, diverse da quelle elencate dall'art. 5, se atto costitutivo e statuto lo consentano, purché secondarie e strumentali alle attività d'interesse generale. La circolare n. 20 del Ministero del lavoro del 27 dicembre 2018 ha sottolineato che lo statuto dell'ETS

non necessariamente debba individuare specificamente l'oggetto delle attività diverse che devono essere svolte, affermando che l'indicazione delle attività esperibili possa essere definita dall'organo a cui l'ente, in ogni caso, deve attribuire tale competenza. Il nesso di strumentalità è quindi visto come attenuato, riducendosi al limite ad una mera capacità delle attività secondarie di fornire un autofinanziamento all'attività prevalente di interesse generale.

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

Lo schema di regolamento in materia di attività diverse -su cui la Cabina di Regia ha espresso parere favorevole il 7 marzo 2019 ma su cui, occorre evidenziare, il Consiglio di Stato ha sospeso l'espressione del parere con il provvedimento 000248/2020 del 29 gennaio 2020 al fine di verificarne la compatibilità comunitaria- fornisce, in linea con le richieste del legislatore dell'art. 6 del d.lgs. 117/2017, indicazione dei requisiti della strumentalità e della secondarietà di cui devono essere in possesso le attività diverse per essere considerate tali.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Anche in questo caso occorre rispettare le linee guida di cui all'art. 7 del CTS che sono adottate con decreto ministeriale.

1.5. Patrimonio

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

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

Nel caso in cui il patrimonio sia costituito da beni differenti dal denaro, occorre una relazione giurata effettuata da un revisore legale o società di revisione iscritti nel registro, da allegare all'atto costitutivo.
Quanto meno opinabile, al riguardo, la posizione del Consiglio nazionale del notariato, che nello studio n. 104-2020, sulla base di una interpretazione formalistica della locuzione "beni diversi dal denaro" (come cose che possono formare oggetto di diritti ai sensi dell'art. 810 c.c.), esclude l'ammissibilità per gli ETS con personalità giuridica di conferimenti d'opera o di servizi e addirittura di crediti, omettendo di indicare le caratteristiche di specialità che connoterebbero gli ETS rispetto agli enti lucrativi, al fine di escludere con cotanto rigore un'applicazione estensiva della relativa disciplina (anche in relazione a quanto è stato sostenuto al par. 1.1.). Anzi, proprio la finalità non lucrativa degli ETS ed il perseguimento delle finalità ideali degli stessi deporrebbero nel senso di rendere acquisibile al relativo patrimonio ogni entità oggettivamente misurabile utile allo svolgimento delle attività di interesse generale che gli caratterizza.
È evidente come il legislatore, consapevole del ruolo determinante in questo settore delle liberalità e di come fosse essenziale agevolare e favorire l'afflusso di risorse verso enti meritevoli, abbia proceduto ad una revisione attenta delle norme relative alla formazione e devoluzione del patrimonio degli enti ed al sistema delle deduzioni e detrazioni riconosciute a coloro che sostengono finanziariamente tali soggetti.
L'art. 6 del d.lgs. 105/2018 (di seguito anche "correttivo del CTS") ha previsto (inserendo il co. 1-*bis* all'art. 22 del CTS) che le associazioni e le fondazioni già in possesso della perso-

nalità giuridica ai sensi del d.p.r. 361/2000 prima dell'operatività del RUNTS sospendono il riconoscimento acquisito con la procedura di cui all'art. 22 del CTS.
Con una interpretazione sistematica della norma, la richiesta della personalità giuridica secondo quanto disposto dall'art. 22 del CTS risulterebbe necessaria e sospende l'antecedente riconoscimento disposto dalla l. 361/2000.
In base anche agli ultimi orientamenti interpretativi, quindi, avremmo che:

- i soggetti precedentemente riconosciuti *ex* d.p.r. 361/2000 devono richiedere il riconoscimento *ex* art. 22 del CTS. In questo caso, il precedente riconoscimento viene sospeso; mentre
- i soggetti non riconosciuti possono con l'iscrizione nel RUNTS:
  - non richiedere il riconoscimento;
  - richiedere il riconoscimento *ex* d.p.r. 361/2000;
  - richiedere il riconoscimento *ex* art. 22 del CTS.

Il nuovo procedimento obbligatorio di intervento da parte degli organi sociali nel caso di riduzione del patrimonio sociale per effetto di perdite previsto dall'art. 22, co. 5, CTS appare meno rigido rispetto al modello societario di riferimento: c'è, infatti, obbligo di attivazione solo nel caso di perdite che riducano il patrimonio al di sotto del minimo legale, con una tolleranza di un terzo.
Nel caso in cui ciò si verifichi, l'organo di amministrazione e, nel caso di sua inerzia, l'organo di controllo, se presente, devono "*senza indugio*":

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

Qualora non vi sia la possibilità di ricostituzione, l'art. 22 cita come opzioni "alternative": la trasformazione; la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta; la fusione; lo scioglimento.
Non è invece stata data attuazione all'art. 3, lett. b), della legge delega che prevedeva disposizioni volte al mantenimento di un congruo rapporto tra patrimonio netto e complessivo indebitamento degli enti.

1.6. Distribuzione di utili e destinazione del patrimonio

Dalla riforma viene confermato il divieto di distribuzione degli utili, anche indiretta, per gli ETS.
Il patrimonio ed eventuali utili devono essere usati esclusivamente per lo svolgimento delle attività dell'ente nel perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.
All'art. 8, co. 2, il legislatore elenca quando comunque si configurano casi di distribuzione indiretta di utili, ossia:

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

Si rileva che la valenza generale delle norme in materia di indistribuibilità (che non sono più solo di carattere tributario) negano agli ETS la possibilità di richiedere interpelli preventivi in merito al comportamento da assumere, circostanza adesso possibile sia per le ONLUS (d.lgs. 460/1997, art. 10, co. 6) sia per gli enti associativi non commerciali fiscalmente agevolati (d.p.r. 917/1986, art. 148, co. 3-8).
Di conseguenza, non potrà essere fornita alcuna prova in via anticipata all'ufficio del RUNTS competente per territorio per acquisire un parere volto a legittimare la disapplicazione delle presunzioni "assolute" in assenza di abusi e intenti elusivi. Diversamente, l'onere probatorio sarà a carico dell'autorità di controllo in caso di contestazione di ipotesi nuove, non *ex lege*, in quanto la normativa, come evidenzia la relazione illustrativa al Codice del Terzo settore, "*non esclude che altre fattispecie atipiche di distribuzione possano configurarsi*".
Da notare che all'Organo di controllo spetta specificatamente l'onere di vigilare sulla corretta applicazione di detta norma sempre a sensi del co. 7 dell'art. 30 del Codice.

In caso di scioglimento dell'ente occorre il previo parere della struttura competente del Registro prima di procedere alla devoluzione del patrimonio residuo: ogni atto di devoluzione senza parere o difforme al parere è considerato nullo.
Gli ETS dotati di personalità giuridica ed iscritti anche nel Registro delle Imprese possono destinare uno o più patrimoni ad uno specifico affare ai sensi degli artt. 2447-*bis* e seguenti del c.c.

2. Iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore

2.1. Iscrizione a regime

2.1.1. Normativa e decreto n. 106 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali

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

In base al disposto transitorio, entro un anno dalla data di entrata in vigore del CTS, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni, avrebbe dovuto definire, con un proprio decreto, la procedura per l'iscrizione nel Registro, individuando i documenti da presentare e le modalità di deposito degli atti da includere e/o aggiornare nel Registro, nonché le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro nell'ottica di assicurare l'omogeneità sul territorio nazionale dei suoi elementi informativi e le modalità con cui è garantita la comunicazione dei dati tra lo stesso e il Registro delle imprese con riferimento alle imprese sociali e agli altri enti del Terzo settore iscritti nel Registro delle imprese (art. 53, co. 1, CTS).

In data 15 settembre 2020 è stato emanato il decreto n. 106 del MLPS. Il decreto ha, peraltro, definito anche "*le modalità con cui gli enti pubblici territoriali provvedono a comunicare al Registro unico nazionale del Terzo settore i dati in loro possesso degli enti già iscritti nei registri speciali delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale esistenti al giorno antecedente l'operatività del Registro*" (art. 54, co. 1, CTS).

Il decreto si compone di dieci Titoli comprensivi di quaranta articoli in taluni casi raggruppati in Capi e Sezioni. Di seguito si fornisce l'elenco dei Titoli e delle Capi contenute nel decreto:

- Titolo I (Definizioni, campo di applicazione e generalità)
- Titolo II (Il procedimento di iscrizione)
  - Capo I (Il procedimento di iscrizione per gli enti senza personalità giuridica)

- Sezione I (Disposizioni generali)
- Sezione II (Disposizioni particolari)
- Capo II (L'iscrizione degli enti con personalità giuridica)

- Titolo III (L'aggiornamento delle informazioni)
  - Capo I (I documenti e informazioni che gli ETS devono trasmettere al RUNTS ai fini del deposito e dell'aggiornamento)
  - Capo II (La revisione d'ufficio degli enti iscritti nel RUNTS)
- Titolo IV (La cancellazione dal RUNTS)
- Titolo V (La pubblicità e l'accesso ai dati del Registro)
- Titolo VI (La tenuta del Registro: protocollazione, conservazione, deposito degli atti e registrazione)
- Titolo VII (Le modalità di comunicazione dei dati tra il RUNTS, il Registro imprese e le altre Amministrazioni)
- Titolo VIII (Il popolamento iniziale del RUNTS)
- Titolo IX (Privacy e politiche di trattamento dei dati)
- Titolo X (Disposizioni finali)

Il RUNTS è operativo a livello territoriale per tramite di Uffici regionali o, presso la Provincia autonoma di Trento e presso la Provincia Autonoma di Bolzano, di Uffici provinciali. L'ente individua il proprio Ufficio territoriale in base alla sede legale dell'ente.
Risulta, poi, operativo anche l'Ufficio statale a cui sono delegate specifiche funzioni, tra cui quelle inerenti alla verifica degli adempimenti posti in capo alle reti associative (si veda anche par. 9.3). La seguente Tabella riporta il contenuto delle attribuzioni spettanti agli Uffici regionali/provinciali e statali del RUNTS, così come da previsioni dell'art. 4, commi 2 e 3 del decreto n. 106 del MLPS.
Tutte le comunicazioni con il RUNTS avvengono telematicamente attraverso un portale informatico che è in corso di definizione, attraverso il quale sarà possibile inviare domanda di iscrizione al RUNTS, aggiornare di dati, depositare atti e documenti, rispondere a richieste di integrazione, verificare lo stato di avanzamento dei procedimenti). L'accreditamento al portale avverrà tramite dispositivo di autenticazione CNS, SPID (almeno di livello 2) o altre tecnologie sulle quali sarà data informativa dal MLPS.
Si deve rilevare, ancora, che la competenza della nomina e le caratteristiche dei nominati sono affidate nelle fondazioni allo statuto che può prevedere nomine da parte di enti esterni o alle diverse categorie di aderenti. In ragione del fatto che resta in vigore l'attività di controllo e vigilanza governativa sull'amministrazione delle fondazioni, di cui agli artt. 25, 26 e 27 del codice civile, l'art. 90 del CTS stabilisce che per le fondazioni iscritte nel RUNTS i relativi controlli e poteri sono esercitati dal competente ufficio del Regi-

stro; nel caso in cui le previsioni dell'atto di fondazione non possano attuarsi è, quindi, quest'ultimo ufficio che provvede alla nomina e sostituzione degli amministratori.

Tabella 2: Competenze degli Uffici regionali/provinciali e statali (art. 4, co. 3 del decreto n. 106 del MLPS) e art. 90 del CTS

Ufficio regionale o provinciale del RUNTS	Ufficio statale
a) adotta, a conclusione dei relativi procedimenti, i provvedimenti di iscrizione e cancellazione nelle sezioni del Registro di propria competenza. I procedimenti relativi all'iscrizione nella sezione Reti associative sono di esclusiva competenza dell'Ufficio statale; b) provvede, secondo tecniche informatiche nel rispetto delle norme vigenti, alla registrazione delle informazioni e alla tenuta degli atti soggetti a deposito presso il Registro e dei provvedimenti emanati; c) accerta l'esistenza di una delle cause di estinzione o scioglimento dell'ente e ne dà comunicazione agli amministratori e al presidente del tribunale ove ha sede l'ufficio regionale o provinciale presso il quale l'ente è iscritto, ai fini di cui agli articoli 11 e ss. delle disposizioni di attuazione del codice civile; d) provvede con cadenza almeno triennale alla revisione, ai fini della verifica della permanenza dei requisiti previsti per l'iscrizione alla relativa sezione del RUNTS, salvo quanto previsto dal successivo comma 3, lettera c); e) provvede, anche avvalendosi della collaborazione delle altre amministrazioni, ai controlli di cui all'articolo 93, comma 3, del Codice relativamente agli ETS ricadenti nella propria competenza, secondo quanto previsto dal decreto di cui all'articolo 96 del medesimo Codice; f) rilascia i pareri obbligatori relativi alla devoluzione del patrimonio di cui all'articolo 9 del Codice. g) Per le fondazioni, in base all'art. 90 del CTS, esercita l'attività di controllo e vigilanza governativa sull'amministrazione delle fondazioni, prevista dagli artt. 25, 26 e 28 del codice civile.	a) adotta, a conclusione dei relativi procedimenti, i provvedimenti di iscrizione e cancellazione nella sezione "Reti associative"; b) svolge, in caso di procedimenti di iscrizione di cui alla lettera a) del presente comma riguardanti enti che richiedono l'iscrizione in una ulteriore sezione, la relativa istruttoria e ne comunica gli esiti, se favorevoli, all'Ufficio regionale o provinciale del RUNTS territorialmente competente, che procede all'iscrizione; se sfavorevoli, all'ente interessato; c) assicura, con riferimento agli enti iscritti nella sezione "Reti associative" l'espletamento delle attività di cui al comma 2, lettera b), c), d), e) e f), anche nel caso in cui gli enti siano iscritti in ulteriore sezione; nell'effettuazione della revisione la verifica della permanenza dei requisiti, in caso di enti iscritti anche in altra sezione, riguarda anche i requisiti relativi a quest'ultima.

La modalità di interlocuzione con il RUNTS può avvenire esclusivamente con modalità telematiche tali da rendere gli interlocutori e la gestione del procedimento certi. Per rendere ciò possibile, è peraltro richiesta la dotazione di una posta elettronica certificata, da fornire al momento della domanda di iscrizione. Le caratteristiche tecniche degli elaborati da fornire sono descritte nell'Allegato B del decreto.

2.1.2. Sezioni del Registro e contenuti

L'iscrizione al Registro è facoltativa, ma ad essa è subordinato l'effetto costitutivo relativamente alla qualifica di ETS nonché la possibilità di qualificarsi come ETS nella denominazione sociale e negli atti a rilevanza esterna e nei confronti dei soci, e conseguentemente la possibilità di fruire delle agevolazioni finanziarie, fiscali e di rapporto con gli enti pubblici previste dalla riforma normativa del settore.
Gli enti non profit che, pur potendo, optano per non iscriversi nel Registro, saranno soggetti all'applicazione delle disposizioni del libro primo del codice civile e di quelle fiscali sugli enti non commerciali; d'altra parte, l'scrizione nel Registro determina la potenziale soggezione agli adempimenti relativi al controllo effettuato dall'Ufficio del Registro.
Il Registro, che è pubblico e le cui informazioni saranno rese accessibili a tutti gli interessati in modalità telematica, si compone delle seguenti sezioni:

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

Solo le reti associative potranno essere iscritte contemporaneamente in più sezioni (art. 46, co. 2, del Codice).
Ancora, si deve rilevare che gli ETS che esercitino la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono soggetti all'obbligo di iscrizione nel Registro delle imprese in aggiunta all'iscrizione nel Registro unico nazionale (art. 11, co. 2, CTS). Al riguardo, occorre precisare che le imprese sociali sono tenute all'iscrizione nel registro delle imprese, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 5 del d.lgs. 112/2017, iscrizione che soddisfa anche il requisito dell'iscrizione nel Registro unico (art. 11, co. 2, CTS).
Occorre altresì precisare che l'art. 41 prevede quale condizione per l'iscrizione nel RUNTS delle reti associative un precipuo requisito di onorabilità per i rappresentanti legali e per gli amministratori delle medesime: questi ultimi, infatti, non devono aver riportate condanne penali, passate in giudicato, per reati che comportano l'interdizione dai pubblici uffici.

2.1.3. Iscrizione per gli enti senza personalità giuridica

Il DM 15 settembre 2020 n. 106 dispone, come accennato, previsioni in parte differenziate a seconda che l'iscrizione avvenga da parte di un ente privo di personalità giuridica e che non intende richiederla ovvero da enti con personalità giuridica o, infine, da enti che fanno richiesta di riconoscimento con la domanda di iscrizione.
Gli enti senza personalità giuridica che vogliano iscriversi nel Registro devono presentare domanda tramite il rappresentante legale dell'ente o della rete associativa cui l'ente eventualmente aderisca all'Ufficio del Registro della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale, depositando:

- l'atto costitutivo;
- lo statuto registrato presso l'Agenzia delle Entrate;
- se già operativi da uno o più esercizi, l'ultimo o gli ultimi due bilanci approvati, unitamente alle copie dei verbali assembleari (o, si ritiene, di organismo equivalente nelle fondazioni) contenenti la delibera di approvazione;
- eventuale attestazione di adesione ad una rete associativa rilasciata dal rappresentante legale di quest'ultima. Nel caso in cui l'ente sia affiliato a più reti, dovrà essere allegata un'attestazione per ciascuna rete.

Le domande di iscrizione possono essere effettuate, con le modalità previste nell'allegato tecnico A, per tramite del legale rappresentante dell'Ente oppure avvalendosi, della rete associativa. In ogni caso, devono essere fornite le seguenti informazioni generali:

- l'indicazione della sezione del RUNTS nella quale si richiede l'iscrizione;
- la denominazione, che dovrà essere formata nel rispetto di quanto previsto dal Codice, anche con riferimento alle singole tipologie di enti del Terzo settore;
- il codice fiscale;
- l'eventuale partita IVA;
- la forma giuridica;
- la sede legale;
- un indirizzo di posta elettronica certificata;
- almeno un contatto telefonico;
- le eventuali sedi secondarie;
- la data di costituzione dell'ente;
- la o le attività di interesse generale effettivamente esercitate;
- la previsione statutaria dell'esercizio di eventuali attività diverse ai sensi dell'art. 6 del CTS;

- il soggetto o i soggetti cui l'ente eventualmente aderisce, con relativo codice fiscale;
- le generalità del rappresentante legale le generalitàe degli altri titolari delle cariche sociali statutariamente previste, con indicazione dei relativi poteri e di eventuali limitazioni nonché della data di nomina. Nel caso di nomina degli organi di controllo e del soggetto incaricato della revisione legale, all'istanza sono allegate le dichiarazioni di:
  - accettazione,
  - assenza di cause di ineleggibilità e di decadenza,
  - possesso dei requisiti professionali di cui agli art. 30 e 31 del Codice;

- l'eventuale iscrizione al Registro imprese ai sensi dell'art. 11, co. 2, del Codice;
- l'eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell'accesso al contributo del 5 per mille di cui al d.lgs. n. 111 del 3 luglio 2017;
- la dichiarazione di presunzione di commercialità o non commercialità dell'ente ai sensi dell'art. 79, co. 5, del CTS;
- per le ODV e per le APS, il numero dei soci o associati cui è riconosciuto il diritto di voto, distinti per: numero di persone fisiche; identificativi di enti non persone fisiche specificando per ognuno se iscritto o meno nella medesima sezione del RUNTS per cui si chiede l'iscrizione; 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;
- l'indirizzo del sito internet, se disponibile.

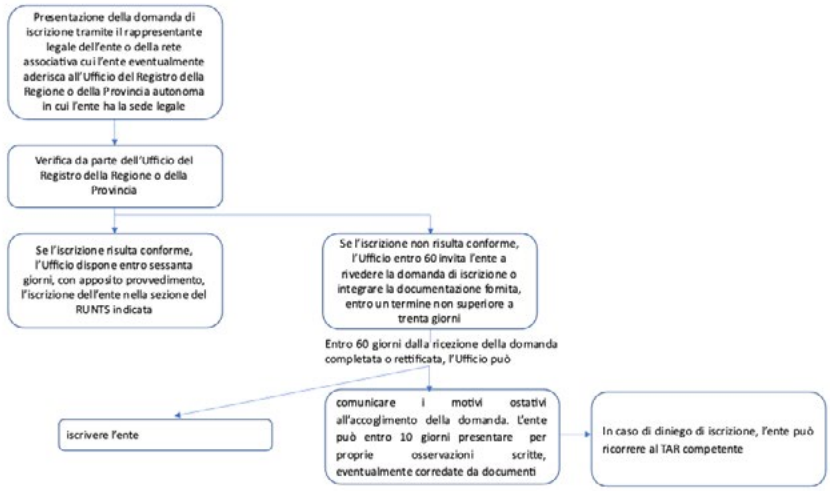
L'ufficio competente verifica la sussistenza delle condizioni previste dal CTS per la costituzione dell'ente quale ETS, nonché per la sua iscrizione nella sezione richiesta (art. 9 del decreto ministeriale).
Nello specifico, l'Ufficio competente verifica, sulla piattaforma informatica del RUNTS, la completezza e l'idoneità della documentazione e delle informazioni prodotte e la sussistenza delle condizioni previste ai fini dell'iscrizione ed acquisisce, raggiunti almeno due dei limiti dimensionali di cui all'art. 31, co. 1, del CTS, l'informazione antimafia di cui all'art. 48, co. 6. A tale fine, i competenti Uffici del RUNTS acquisiscono le informazioni e i documenti per mezzo di strumenti di rilevazione individuati da apposito decreto del responsabile dell'ufficio dirigenziale di livello generale presso il quale è istituito l'Ufficio statale del RUNTS (art. 21, co. 3 del decreto RUNTS).
Se l'iscrizione risulta conforme, l'Ufficio dispone entro 60 giorni (ossia 30 giorni se l'atto costitutivo e lo statuto sono redatti in conformità al modello standardizzato di cui all'art.

47, co. 5 del CTS), con apposito provvedimento, l'iscrizione dell'ente nella sezione del RUNTS indicata nella domanda di iscrizione, secondo le modalità di cui all'Allegato A.
In caso, al contrario, di domanda non corretta o incompleta, o qualora da quanto risultante agli atti emergano esigenze di integrazioni o chiarimenti o di documentazione integrativa anche al fine di suffragare la correttezza delle informazioni fornite, l'Ufficio entro 60 giorni (ossia 30 giorni se l'atto costitutivo e lo statuto sono redatti in conformità al modello standardizzato di cui all'art. 47, co. 5 del CTS), invita l'ente a completare o rettificare la domanda di iscrizione o integrare la documentazione fornita, assegnando all'ente un termine non superiore a trenta giorni.
Entro 60 giorni dalla ricezione della domanda completata o rettificata (oppure 30 giorni se l'atto costitutivo e lo statuto sono redatti in conformità al modello standardizzato di cui all'art. 47, co. 5 del CTS), l'Ufficio può alternativamente:

- iscrivere l'ente con le modalità sopra previste;
- comunicare i motivi ostativi all'accoglimento della domanda, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 10-*bis* della legge 7 agosto 1990, n. 241. In tal caso, l'ente può provvedere entro dieci giorni dal ricevimento della comunicazione a presentare per iscritto proprie osservazioni, eventualmente corredate da documenti per l'accoglimento della domanda.

Nel caso in cui l'Ufficio non risponda entro i termini assegnati, vale il principio del "silenzio assenso".
Nel caso in cui l'ente contesti il diniego di iscrizione nel RUNTS può ricorrere al TAR competente per territorio oppure, laddove il diniego sia espresso da provvedimento dell'Ufficio statale del RUNTS (per esempio, nel caso di diniego di iscrizione di rete associativa), l'ente può ricorrere al TAR del Lazio.

Diagramma 1 – Processo di iscrizione per gli enti senza personalità giuridica



Una volta che l'ente risulta iscritto, il portale informatico assicura la pubblicità dell'iscrizione, delle informazioni e degli atti forniti dall'Ente al fine di assicurarne la conoscibilità ai terzi.
L'ETS è individuato mediante il proprio codice fiscale.

2.1.4. Iscrizione per gli enti con personalità giuridica

Il Capo II, L'iscrizione degli enti con personalità giuridica prende in considerazione i seguenti casi:

- iscrizione nel RUNTS degli enti di nuova costituzione con contestuale acquisizione della personalità giuridica per tramite dell'intervento del notaio;
- iscrizione nel RUNTS degli enti già dotati di personalità giuridica;
- ottenimento della personalità giuridica degli enti già iscritti nel RUNTS o di associazioni non riconosciute per tramite dell'iscrizione nel RUNTS.

Rileva evidenziare che il riconoscimento giuridico di cui all'art. 22 del CTS si pone come derogatorio rispetto a quello previsto dal dpr n. 361 del 2000 (si veda par. 1.5). L'acquisizione della personalità giuridica tramite l'iscrizione al RUNTS appare, per tramite di un'interpretazione sistematica, obbligatoria e limitata al periodo di iscrizione al registro. Peraltro, l'acquisizione della personalità giuridica attraverso il Registro sospende, ma non cancella, l'eventuale precedente riconoscimento avvenuto attraverso il processo del

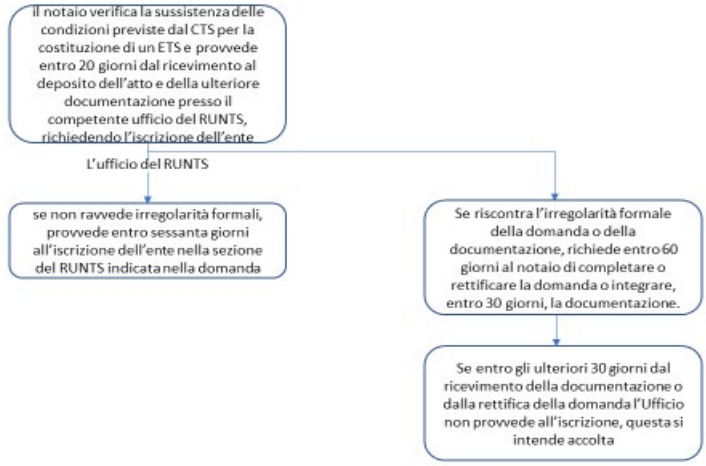
citato dpr n. 361 del 2000. Ne consegue che una eventuale uscita dal Registro dell'ente precedente riconosciuto che ha deciso di richiedere l'acquisizione della personalità anche all'Ufficio del Registro comporterebbe il ritorno al regime originario.

L'art. 16 del decreto RUNTS considera il caso dell' iscrizione nel RUNTS degli enti di nuova costituzione con contestuale acquisizione della personalità giuridica per tramite dell'intervento del notaio.
In tale circostanza, il notaio, verificata la sussistenza delle condizioni previste dal CTS per la sua costituzione e la sussistenza del patrimonio minimo (art. 22, co. 4, del CTS), provvede entro venti giorni dal ricevimento al deposito dell'atto e della ulteriore documentazione presso il competente ufficio del RUNTS, richiedendo l'iscrizione dell'ente.
Il decreto fornisce ulteriori specifiche considerazioni in merito alla verifica della consistenza minima del patrimonio, per cui:

- se il patrimonio ha natura monetaria, la sua sussistenza deve risultare da apposita certificazione bancaria oppure da deposito effettuato sul conto corrente dedicato del notaio (art. 1, co. 63, lett. b) della l. n. 147 del 27 dicembre 2013), girato dal notaio rogante al rappresentante legale dell'ente dopo l'iscrizione nel RUNTS;
- se il patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, "il valore, la composizione e le caratteristiche di liquidità e disponibilità" devono risultare da apposita relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nel registro dei revisori" (art. 22, co. 4, del CTS).

L'ufficio del RUNTS, laddove non ravveda irregolarità formali, provvede entro sessanta giorni all'iscrizione dell'ente nella sezione del RUNTS indicata nella domanda.
Nel caso in cui l'ufficio del RUNTS riscontri l'irregolarità formale della domanda o della documentazione, richiede entro sessanta giorni al notaio di completare o rettificare la domanda o integrare, entro trenta giorni, la documentazione. Se entro gli ulteriori trenta giorni dal ricevimento della documentazione o dalla rettifica della domanda l'Ufficio non provvede all'iscrizione, questa si intende accolta.

Diagramma 2 - Processo di iscrizione per gli enti con personalità giuridica di nuova costituzione



L'iscrizione determina in capo all'ente l'acquisizione della personalità giuridica.
La disciplina di cui all'art. 16 del decreto si applica, in quanto compatibile, agli atti di trasformazione, fusione o scissione di cui all'articolo 42-*bis* del codice civile, che prevedano la costituzione di ETS con personalità giuridica.

L'art. 17 esamina il caso in cui un ente, già "provvisto" di personalità giuridica *ex* d.p.r. 361/2000, decida di iscriversi mantenendo il riconoscimento preesistente.
In tale circostanza, il notaio, ottenuto il verbale di richiesta di iscrizione nel RUNTS e verificata la sussistenza delle condizioni previste nello statuto (art. 22 del CTS e 16 del decreto RUNTS) provvede, entro venti giorni dal ricevimento al deposito degli atti e della ulteriore documentazione presso il competente Ufficio del RUNTS, richiedendo l'iscrizione dell'ente in linea, per quanto compatibili, con le disposizioni di cui all'art. 16 del decreto RUNTS e fornendo le indicazioni inerenti al Registro delle persone giuridiche presso cui l'ente richiedente è iscritto.
Ulteriore caso è quello dell'ente preesistente iscritto e non dotato di personalità giuridica che intenda acquisirla ai sensi dell'art. 22 del CTS, iscrivendosi nel primo caso al RUNTS. Su questa casistica si è espresso il Consiglio notarile di Milano nella sua Massima n. 5 del 12 gennaio 2021, il quale ha affermato anche che: "... trattandosi di ente già operante, il cui patrimonio comprende poste attive e passive, la verifica patrimoniale presuppone necessariamente la presentazione di una relazione giurata di un revisore legale aggiornata a non più di 120 giorni, dalla quale emerga un patrimonio netto non inferiore ad

euro 15.000,00. Non trattandosi di un'operazione di trasformazione, detta perizia non richiede l'elenco dei creditori dell'ente".
Tale affermazione obbliga a riflettere su due aspetti: la modalità di determinazione del patrimonio, per verificare l'esistenza del patrimonio netto di cui all'art. 22, co. 4 del CTS; e, il riferimento temporale della valutazione.
Per quanto concerne la modalità di determinazione del patrimonio, il Consiglio notarile di Milano propende senza ambiguità per il dato contabile. La Motivazione della Massima chiarisce 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 art. 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".

L'art. 18 considera la modalità con cui ottenere la personalità giuridica degli enti già iscritti nel RUNTS o di associazioni non riconosciute per tramite dell'iscrizione nel RUNTS, caso che si prospetta come potenzialmente molto utilizzato. Potrebbe, infatti, essere il percorso prescelto anche da ODV e APS senza personalità giuridica che optano, una volta iscritti, per la richiesta di riconoscimento.
L'art. 18 si riferisce sia al caso in cui (i) l'ente già iscritto nel RUNTS decide di richiedere la personalità giuridica sia al caso in cui (ii) l'ente già esistente e privo di personalità giuridica decide di iscriversi al RUNTS e contestualmente richiedere la personalità giuridica.
Il notaio provvede

- entro venti giorni dalla ricezione del verbale di un'associazione iscritta nel RUNTS senza personalità, o

› entro venti giorni dalla ricezione del verbale della ulteriore documentazione, incluso l'adeguamento dello statuto, di un'associazione non iscritta nel RUNTS senza personalità giuridica e

una volta verificata la sussistenza delle condizioni previste dal CTS compreso il patrimonio minimo, al deposito degli atti e della ulteriore documentazione presso il competente Ufficio del RUNTS.
Sono, in questo senso, applicabili, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 16.

In questo contesto, ancora, spetta al notaio verificare la sussistenza del patrimonio minimo di cui all'art. 22, co. 4 del CTS. A tale fine, la Massima n. 3 del Consiglio Notarile di Milano ha affermato che: "[l]a 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 d.p.r. n. 361/2000, si reputa legittima se effettuata sulla base di documenti contabili/patrimoniali aggiornati ad una data non anteriore a centoventi giorni rispetto a quella della delibera portante la decisione di iscriversi al RUNTS", in analogia con quanto già disposto dall'art. 42-*bis*, comma 2, codice civile (introdotto dall'art. 98 del d.lgs. 117/2017), con riferimento alla trasformazione degli enti del libro primo del codice civile.
Il notaio, laddove ritenga che non siano sussistenti le condizioni previste dalla legge nei casi di cui agli artt. 16-18 del decreto RUNTS, comprese quelle relative al patrimonio minimo, comunica ai fondatori o agli amministratori tale circostanza. Laddove ciò avvenga, i fondatori o gli amministratori o ciascun associato possono, nei trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione del notaio, richiedere all'Ufficio del RUNTS l'iscrizione, allegando la documentazione prescritta.

2.1.5. Aggiornamento delle informazioni e deposito degli atti

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

La disciplina del Registro prevede che l'ETS, una volta iscritto nel RUNTS, debba "aggiornare" entro 30 giorni dalla modifica le informazioni di carattere generale fornite in sede di domanda di iscrizione (per es., sezione del RUNTS per cui è stata fatta richiesta di iscrizione, denominazione, codice fiscale, forma giuridica ed altro ancora). Sono, di fatto, informazioni che definiscono la "carta d'identità" dell'ente e che, nella logica di trasparenza degli enti iscritti, dovrebbero configurare i dati essenziali dell'organizzazione.
Dall'altro lato, il regolamento richiede che siano depositati sempre entro 30 giorni dalla modifica, salvo quanto detto in seguito con riferimento a bilanci e rendiconto delle raccolte fondi, una serie di atti, quali:

- le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto. L'Ufficio del Registro è tenuto, quindi, a verificare entro 60 giorni dal deposito la conformità alle norme di riferimento del CTS. In caso di diniego, l'organo statutariamente competente dell'ente è tenuto a annullare la variazione o richiedere la migrazione in altra sezione del Registro;
- il bilancio di esercizio e, laddove previsto, il bilancio sociale di cui agli artt. 13 e 14 del CTS nonché il rendiconto delle raccolte fondi di cui all'art. 48, co. 3 del CTS. I citati documenti devono essere depositati dagli ETS che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale entro il 30 giugno dell'esercizio successivo a quello rappresentato nel RUNTS (art. 48, co. 3 del CTS). Si ritiene, peraltro, auspicabile che un futuro pronunciamento regolamentativo (potrebbero essere le future linee guida del MLPS sulle raccolte fondi di cui all'art. 7 del CTS) possa formalizzare che il deposito del bilancio di esercizio, che in base al DM del 5 marzo 2020 dovrebbe contenere anche il suddetto rendiconto delle raccolte fondi, possa di per sé adempiere anche al citato deposito di cui all'art. 48, co. 3;
- le deliberazioni degli organi sociali deputati inerenti alle "operazioni straordinarie", quali trasformazione, fusione e scissione, ad oggi ammesse definitivamente dal nostro sistema ordinamentale (art. 42-*bis* del codice civile, novellato in seguito all'approvazione del CTS), nonché liquidazione, scioglimento, cessazione ed estinzione. Sull'ente non riconosciuto "risultante" da operazioni di trasformazione, fusione e scissione l'ufficio del Registro competente verifica entro 60 giorni dal deposito che siano ancora soddisfatte le condizioni per l'iscrizione. Tale controllo viene effettuato sugli enti riconosciuti dal notaio;
- i provvedimenti delle autorità giudiziarie e tributaria che dispongono lo scioglimento a seguito di deliberazione sociale, la cancellazione o l'estinzione;

- la comunicazione della perdita della natura non commerciale dell'ente, determinata ai sensi dell'art. 79 del CTS. In questo caso i 30 giorni decorrono dalla data di chiusura del periodo di imposta nel quale si è verificata la perdita dello status;
- le variazioni concernenti le attività svolte, le generalità ed i poteri attribuiti alle cariche sociali, le nomine (e cessazioni) dei componenti l'organo di controllo e dei revisori. Le date delle nomine, effettuate usualmente dall'assemblea negli enti associativi, e delle cessazioni delle cariche sociali rilevano evidentemente anche ai fini della determinazione delle eventuali responsabilità dei componenti degli organi sociali di cui all'art. 29 del CTS;
- la dichiarazione di accreditamento del 5permille, laddove questa sia successiva all'iscrizione.

Aggiornamento informazioni e deposito atti potrà avvenire solo telematicamente in base alle indicazioni operative previste.

Il rappresentante legale o, nel caso, gli amministratori sono responsabili dei sopra indicati adempimenti. In caso di inadempimento, l'Ufficio che effettua – laddove non previsto diversamente – un mero controllo formale sugli atti, assegna un ulteriore termine di 180 giorni per l'aggiornamento. Dure le conseguenze del mancato adempimento: cancellazione dal RUNTS per l'ente; e sanzione amministrativa da 103 a 1.032 euro per gli amministratori (art. 2630 del codice civile).

Resta da definire chi può aggiornare le informazioni "di base" e chi può depositare, utilizzando l'apposita modulistica, gli atti già esaminati.

Il rappresentante legale dell'ETS o il rappresentante legale della rete associativa così come uno o più amministratori abilitati dell'ETS possono, utilizzando l'apposita modulistica, aggiornare le informazioni e depositare gli atti. Si noti che l'organo di controllo, se esistente, può sostituire l'organo amministrativo nel caso in cui questo risulti inadempiente.

È previsto l'intervento di un notaio per la modifica dell'atto costitutivo e per la deliberazione relativa alle operazioni straordinarie e per lo scioglimento degli enti muniti di personalità giuridica.

I commercialisti iscritti nella Sezione A dell'albo potranno, nei casi già descritti in cui la competenza non spetti ai fini del riconoscimento della personalità giuridica ai notai, depositare gli atti (si veda anche DM 106/2020, Allegato A, par. 3), ma non aggiornare le informazioni (si veda anche DM 106/2020, Allegato A, par. 7.1), munendosi evidentemente di mandato da parte del legale rappresentante dell'ente.

Rileva, infine, osservare che sono incluse specifiche previsioni per gli enti religiosi civilmente riconosciuti, fondazioni, ODV e APS.

Il decreto sul Registro del Terzo settore disciplina specificamente anche il cambio della sezione in cui l'ETS è iscritto, che può avvenire per il venir meno dei requisiti di permanenza anche a seguito di modifiche statutarie. Tale migrazione può avvenire solo per iniziativa dell'ETS, che deve presentare una specifica domanda, anche nel caso in cui l'ufficio competente del RUNTS abbia comunicato che l'ente non è più in possesso dei requisiti per la permanenza nella sezione d'iscrizione. In questo caso, qualora l'ente non presenti la domanda di migrazione entro il termine indicato dall'ufficio, questo procederà a cancellarlo dal Registro. La norma prevede che le modalità e i termini della domanda di migrazione sono gli stessi previsti per la prima iscrizione. Per gli enti dotati della personalità giuridica si deve ritenere che l'intervento del notaio non sia necessario se non vi sia la necessità di una contestuale modifica dello statuto.

Va ricordato che alcune tipologie di ETS devono avere specifiche caratteristiche per permanere iscritti nella relativa sezione. Così ad esempio le organizzazioni di volontariato devono avere un numero di associati non inferiore a sette persone fisiche o a tre organizzazioni di volontariato.

L'articolo 32, comma 1 *bis*, del Codice del Terzo settore prevede che se durante la vita dell'associazione il numero degli associati diviene inferiore a quello minimo, esso va integrato entro un anno e in caso negativo l'ODV è cancellata dal Registro se non presenta una richiesta d'iscrizione in altra sezione del medesimo. Altre caratteristiche caratterizzanti l'ODV sono la prevalenza dell'attività di interesse generale resa a favore dei terzi e l'utilizzazione in via prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti ad eventuali enti associati. Quest'ultima condizione è declinata nell'articolo 33 del Codice che fissa il numero massimo dei lavoratori e dei collaboratori retribuiti nel 50% del numero dei volontari.

Analogamente per le associazioni di promozione sociale, l'articolo 35 del Codice, stabilisce la stessa regola prevista per le ODV sul numero minimo di associati e che le attività di interesse generale siano svolte avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati, mentre non è presente il vincolo dello svolgimento dell'attività esclusivamente a favore dei terzi. Ancora per gli enti filantropici è condizionante il fine esclusivo di erogare beni, denaro o servizi a favore di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale.

Il decreto sul RUNTS dispone anche che in caso di migrazione in un'altra sezione l'ente mantiene i benefici legati all'iscrizione originaria fino a quando l'ufficio del Registro procede alla nuova iscrizione. Il tutto senza effetti per l'obbligo di devoluzione del patrimonio. L'esito negativo della richiesta comporta invece l'avvio d'ufficio di un procedimento di cancellazione.

Le reti associative possono essere iscritte contemporaneamente anche in un'altra sezione del Registro e per esse, sia per la prima iscrizione sia per l'eventuale richiesta di migrazione, è competente l'ufficio statale del Registro in luogo di quello regionale o provinciale territorialmente competente.
In caso di migrazione dell'ente che ha deciso di assumere la veste di impresa sociale verso l'apposita sezione del Registro unico delle imprese, che assolve anche alle funzioni della sezione dedicata alle imprese sociali del Registro unico del Terzo settore, si applicano le modalità previste dal Decreto Interministeriale 16 marzo 2018, che definisce gli atti da depositare presso l'ufficio del Registro delle imprese da parte dell'impresa sociale e le relative procedure. Nel caso contrario di migrazione di un'impresa sociale verso le altre sezioni del Registro unico del Terzo settore (operazione non possibile per le imprese sociali costituite in forma societaria e per le società di mutuo soccorso che non adottano la particolare procedura transitoria prevista dall'articolo 12 del Decreto in esame) gli effetti della nuova iscrizione sono sospesi fino alla data di cancellazione ad opera dell'ufficio del Registro delle imprese.

2.1.6. Cancellazione

Peculiare è la disciplina della cancellazione dell'ETS dal Registro (art. 50, CTS e decreto RUNTS, artt. 23-25).
La cancellazione può avvenire:

- su istanza motivata dell'ente, con invio della delibera all'Ufficio competente del RUNTS;
- adempiuti gli obblighi di devoluzione di cui all'art. 9 del CTS, a seguito del deposito del bilancio finale di liquidazione o dell'ordine dell'autorità giudiziaria ai sensi dell'art. 20 delle disposizioni di attuazione del codice civile;
- a seguito dell'accertamento d'ufficio per attività svolta da altre amministrazioni. In tal caso,
- l'Ufficio del RUNTS da comunicazione motivata all'ente, il quale può entro trenta giorni far pervenire le proprie osservazioni o documentazione che l'Ufficio competente deve valutare prima di adottare il provvedimento di cancellazione oppure decidere di migrare in altra Sezione del Registro, ovviamente qualora l'ente, pur perdendo i requisiti per restare iscritto in una delle sezioni del registro, continui a possedere i requisiti propri di enti iscritti in altra Sezione. Sulla richiesta di migrazione si esprime l'ufficio con le stesse modalità previste per l'iscrizione nel registro.
- Il procedimento si conclude, quindi, trascorsi sessanta giorni dalla ricezione da parte dell'Ufficio delle osservazioni formulate dall'ente;

- per carenza dei requisiti ritenuti necessari accertati da parte dell'ufficio o in provvedimenti definitivi adottati dalla competente autorità giudiziaria o tributaria al fine della permanenza nel Registro unico. Il procedimento di cancellazione segue quanto detto con riferimento al punto precedente;
- per decorso del termine per ottemperare agli obblighi di deposito degli atti, dei loro aggiornamenti e delle informazioni di cui al presente decreto, nel caso in cui siano passati trenta giorni dal termine assegnato con diffida.

Avverso il provvedimento di cancellazione dal RUNTS, è ammesso ricorso avanti al tribunale amministrativo regionale competente e avverso i provvedimenti dell'Ufficio statale del RUNTS è competente il TAR del Lazio.

Similmente a quanto previsto per la perdita di qualifica di ONLUS, l'ente che viene cancellato dal RUNTS può continuare a operare una volta devoluto, ai sensi dell'art. 9 del CTS, il patrimonio accumulato nel corso del periodo in cui lo stesso è stato iscritto nel Registro.
L'ente cancellato per mancanza dei requisiti, per continuare ad operare fuori dal sistema del Terzo settore, deve preventivamente devolvere il patrimonio ad altri enti del Terzo settore o alla fondazione Italia sociale "limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel registro nazionale".
È, inoltre, da ritenersi che una *ex* onlus, divenuta poi ETS in seguito all'iscrizione al RUNTS qualora scelga di cancellarsi dal registro per operare come ente del libro 1° c.c. debba devolvere sia il patrimonio incrementato come ONLUS sia il patrimonio incrementato come ETS, godendo in entrambe le situazioni di un regime agevolativo.

Al fine di determinare l'importo da devolvere, il decreto RUNTS richiede agli amministratori dell'ente di trasmettere all'Ufficio competente del RUNTS, a seguito della ricezione del provvedimento di cancellazione, la richiesta di parere sulla base dell'atto di conclusione della liquidazione o delle scritture contabili da cui risulti la consistenza del patrimonio residuo oggetto di devoluzione.
Nel caso in cui l'ente sia già in possesso di personalità giuridica ai sensi del d.p.r. n. 361 del 2000 e la cui iscrizione nel Registro delle persone giuridiche sia stata sospesa ai sensi dell'articolo 22, comma 1-*bis*, del Codice, l'Ufficio del RUNTS competente, entro 15 giorni dall'adozione, comunica il provvedimento di cancellazione alla Prefettura o alla Regione o Provincia autonoma competente.
Ogni tre anni il RUNTS verifica la permanenza dei requisiti per il mantenimento dell'iscrizione nel Registro. Accertata una causa di estinzione o scioglimento, ne viene data comu-

nicazione agli amministratori e al presidente del tribunale in cui l'ufficio ha sede affinché disponga le procedure di liquidazione e cancellazione dell'ente dal registro. Dopo la procedura di liquidazione l'ente viene cancellato dal registro. Contro il provvedimento di cancellazione dal registro, è ammesso il ricorso davanti al tribunale amministrativo competente per territorio.

2.2. Periodo transitorio

2.2.1. Disciplina speciale degli enti iscritti nei registri territoriali

L'iscrizione al Registro Unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) è elemento a regime imprescindibile per l'adozione della qualifica di Ente del Terzo Settore, con effetto costitutivo, quale "*presupposto ai fini della fruizione dei benefici previsti dal Codice e dalle vigenti disposizioni in favore degli ETS*" (DM 15 settembre 2020 n. 106, art. 7 co. 1).

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

Per il periodo transitorio è previsto che alcuni enti soggetti a discipline particolari, segnatamente le ODV (l. 266/1991) e le APS (l. 383/2000), seguano un percorso di tipo semi-automatico con la "*trasmigrazione*" dei dati in possesso delle Amministrazioni di competenza (Regioni, Province autonome e Ministero del Lavoro e Politiche Sociali per il Registro Nazionale APS), relativi agli iscritti nei registri esistenti al giorno antecedente l'operatività del RUNTS e per i quali non sussistano procedimenti di cancellazione in corso (art. 54 del CTS).

In particolare, il DM 106/2020 (artt.30 e seguenti) disciplina l'avvio del popolamento iniziale nel RUNTS di tali soggetti entro novanta giorni successivi dal termine, individuato con provvedimento direttoriale, da cui inizia il trasferimento dei dati.

Per trasmigrazione (art. 54, CTS), il decreto ha inteso il procedimento transitorio tramite cui gli enti, in sede di prima iscrizione nel RUNTS, vengono trasferiti da un registro speciale previgente al Registro unico, con una comunicazione effettuata dagli enti pubblici territoriali dei dati posseduti su ODV e APS. Scatta successivamente un procedimento di

controllo dei dati forniti, di documentazione esibita e informazioni rese anche successivamente dall'Ente interessato, finalizzato alla verifica della sussistenza dei requisiti richiesti per l'iscrizione (durata massima del procedimento otto mesi).
Fino al termine delle verifiche, gli enti continuano a beneficare dei diritti connessi alla loro qualifica. Il DM 106/2020 ha definito le modalità con cui gli enti pubblici territoriali provvederanno a trasmettere i dati al registro unico nazionale.

Nei primi giorni di marzo 2019 è stata siglata una convenzione tra MLPS e Unioncamere, in base alla quale è affidata a Infocamere, società telematica delle Camere di commercio, la gestione informatica del RUNTS.
L'accordo prospetta un termine di 18 mesi nell'arco del quale implementare le specifiche tecniche ai fini delle procedure d'iscrizione e di visura del Registro.
È previsto un arco temporale di 180 giorni dalla pubblicazione in Gazzetta del citato decreto RUNTS affinché Infocamere possa rilasciare l'Infrastruttura tecnica che può consentire al registro di essere operativo. A tale data, collocabile approssimativamente a metà aprile 2021, l'Ufficio di livello dirigenziale generale del MLPS, come indicato dall'art. 30 del decreto RUNTS, dovrebbe formalizzare con un apposito provvedimento il termine (pubblicato sul sito istituzionale del Ministero e sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana) a decorrere dal quale ha inizio il processo di trasferimento al RUNTS dei dati relativi agli enti iscritti nei registri delle ODV e delle APS delle regioni e province autonome e nel registro nazionale delle APS.
Una volta pubblicato il provvedimento, avrà inizio il processo di trasferimento al nuovo Registro degli enti già iscritti nei registri delle ODV e delle APS delle regioni, delle province autonome e delle APS nazionali, che durerà 90 giorni.
Gli uffici dedicati alla tenuta del RUNTS avranno, quindi, 180 giorni per controllare la documentazione ricevuta dai vecchi registri e per verificare la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione. In caso di carenze documentali o negli statuti chiederanno integrazioni o modifiche statutarie ai vecchi enti, i quali avranno 60 giorni per rispondere. In caso di mancata risposta alle richieste o in caso di verifiche terminate con un esito negativo l'ente sarà cancellato dal Registro. L'esito negativo dovrà però essere previamente comunicato, con assegnazione all'ente di un termine di 10 giorni per controdedurre o per manifestare l'intenzione di regolarizzare la propria posizione, anche modificando, se possibile, la sezione di iscrizione; altrimenti l'ufficio disporrà la cancellazione.

L'omessa trasmissione di quanto richiesto comporta la mancata iscrizione nel RUNTS, mentre in caso di motivi ostativi all'iscrizione nella sezione ODV o APS, l'ente potrà for-

mulare controdeduzioni, entro 10 giorni, manifestando la volontà di regolarizzare la sua posizione la cui prova dovrà essere fornita entro i 60 giorni successivi.
Fino al perfezionarsi dell'iscrizione nel RUNTS o al provvedimento di mancata iscrizione le ODV e le APS continuano a beneficiare dei diritti derivanti dalla rispettiva qualifica.
L'omessa trasmissione entro i 60 giorni successivi delle ulteriori informazioni o documenti richiesti comporta, da un lato, la mancata iscrizione al RUNTS (art. 54, co. 4, CTS) e, dall'altro, la definitiva cessazione delle qualifiche di ODV e APS con l'obbligo di devolvere il patrimonio ai sensi delle rispettive leggi (art. 5, co. 4, l. 266/91 e art. 3, co. 1, lett. l, l. 383/00) proseguendo in altra veste al di fuori delle regole sul Terzo settore o procedendo allo scioglimento.
Tempi diversi e più ristretti sono invece previsti per la trasmigrazione dei dati dal Registro Nazionale delle APS e per le loro articolazioni e i circoli affiliati.
Il mancato adeguamento statutario nel termine del 31 maggio 2021, termine prorogato rispetto al previgente 31 marzo 2021 dall'art. 14 del DL n. 41 del 22 marzo 2021 per ODV, APS e ONLUS non comporta, in ogni caso, l'automatica perdita della qualifica di ODV e APS né fa venir meno gli effetti derivanti dall'iscrizione di tali soggetti nei richiamati registri. È infatti possibile effettuare anche successivamente le modifiche richieste dal Codice Terzo Settore senza la possibilità di avvalersi delle maggioranze c.d. "alleggerite" (o semplificate) dell'assemblea, nemmeno per le disposizioni inderogabili. In tale ipotesi valgono i *quorum* e le modalità previste per tali variazioni che dovranno essere rispettate a pena di invalidità delle riunioni (Nota 10980 del 22 ottobre 2020 del Ministero del Lavoro e Politiche Sociali).
L'accertamento, infatti, sulla conformità degli statuti al Codice è successivo alla trasmigrazione, anche se *"rimane del tutto impregiudicata la potestà delle amministrazioni che gestiscono i registri di adottare, ancor prima della trasmigrazione, eventuali provvedimenti di cancellazione dai rispettivi registri nei confronti di enti a carico dei quali siano state riscontrate situazioni di contrasto rispetto al quadro normativo risultante dalla vigente normativa di riferimento* (Circolare n. 13 del 31 maggio 2019 del Ministero del Lavoro e Politiche Sociali).
Appare pertanto evidente che le ODV e APS avranno la possibilità di adeguare gli statuti, anche successivamente alla trasmigrazione dei dati, purché entro il termine massimo consentito per la conclusione dell'attività di controllo da parte degli uffici del RUNTS ai fini della loro iscrizione nel Registro unico.
Tuttavia, pur in assenza delle modifiche statutarie, il Ministero ha chiarito con circolare n. 20 del 27 dicembre 2018 (richiamando la nota direttoriale n. 34/0012604 del 29 dicembre 2017) che gli enti "tipici" ODV e APS costituiti *dopo* l'entrata in vigore del CTS (3 agosto 2017) devono avere già *ab origine* uno statuto conforme alle nuove disposizioni codici-

stiche "*purché queste siano applicabili in via diretta e immediata*" per potersi iscrivere a livello locale (Regione o Provincia autonoma) a differenza di quelli *già esistenti* prima di tale data.
È stato inoltre precisato che le norme del CTS - escluse quelle strettamente collegate alla istituzione e alla operatività del RUNTS ovvero *"all'adozione di successivi provvedimenti attuativi*" - sono immediatamente applicabili alle ODV e APS a far data dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 117/2017. Ad esempio vi rientrano quelle su: forma giuridica, numero minimo degli associati, prevalenza dell'attività di volontariato dei propri associati, requisiti obbligatori degli amministratori, competenze inderogabili dell'assemblea, decorrenza della nomina dell'organo di controllo e del revisore legale (per quest'ultimo caso valga la nota ministeriale n. 11560 del 2 novembre 2020) . Ad ulteriore conferma secondo il Ministero occorre "*operare una distinzione tra il profilo privatistico, riguardante l'ordinamento e l'organizzazione degli ETS, dal profilo pubblicistico, afferente ai rapporti con la pubblica amministrazione in tema di procedimenti relativi all'iscrizione o alla cancellazione dagli attuali registri pubblici, affermando che le iscrizioni agli attuali registri continuano ad essere regolate dalle norme procedimentali in essere"* (nota n. 4313 del 18 maggio 2020).

Per ogni ulteriore dettaglio in merito alle ODV e alle APS si rinvia alle specifiche sezioni della presente circolare ad esse dedicate.
I nuovi enti e quelli non già iscritti nei vecchi registri, che intendano accedere al RUNTS e divenire così ETS, dalla data stabilita nel provvedimento del Direttore dell'ufficio centrale del RUNTS (prevedibilmente dalla primavera 2021, come si anticipava in apertura) potranno presentare la domanda esclusivamente ai nuovi uffici competenti, con l'intervento di un notaio qualora siano dotati o intendano ottenere la personalità giuridica.
Le Regioni e le province autonome presso le quali sono istituiti gli uffici regionali o provinciali del Registro, entro 180 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto del MLPS, devono poi disciplinare i procedimenti per l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e di cancellazione degli ETS, rendendo operativo il Registro entro sei mesi dalla predisposizione della struttura informatica (art. 53, co. 2, CTS).

2.2.2. Passaggio delle ONLUS

Diversamente, i dati delle ONLUS (qualifica questa a prevalente valenza tributaria) non confluiscono in "automatico" nel RUNTS ma rimangono nell'Anagrafe presso la Direzione Regionale delle Entrate competente. L'Agenzia delle Entrate comunica al RUNTS i dati e le informazioni delle ONLUS iscritte in Anagrafe al giorno antecedente quello di operatività

del Registro unico, il cui elenco verrà pubblicato sul sito istituzionale dell'amministrazione finanziaria dandone comunicazione in Gazzetta Ufficiale (art. 34 DM 106/2020).
Da tale data le ONLUS in elenco hanno tempo di presentare la domanda di iscrizione all'ufficio del RUNTS competente per territorio, su apposita modulistica e completa degli allegati tra cui lo statuto adeguato, sino al 31 maggio del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea.
Il Registro verifica entro 60 giorni se sussistono i requisiti richiesti per la qualifica di ETS disponendo, in caso positivo, l'iscrizione ovvero chiedendo di integrare informazione e dati mancanti o comunicando i motivi di diniego.
Le ONLUS che risultano iscritte anche nei registri ODV (l. 266/1991) e APS (l. 383/2000) non devono effettuare la richiesta secondo l'iter appena richiamato, in quanto ad esse applicabile lo speciale procedimento di trasmigrazione descritto nel paragrafo 2.2.1.
Come per le altre disposizioni tributarie (si veda il Capitolo 5), l'abrogazione delle norme che regolano le ONLUS decorre dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea e, comunque, non prima di quello successivo all'operatività del RUNTS.
Per le ONLUS, a differenza delle ODV e delle APS per le quali la normativa risulta già abrogata dal 3 agosto 2017, appare superflua la disposizione dell'art. 101, co. 2, del CTS secondo cui in via transitoria, fino all'operatività del RUNTS, continuano ad applicarsi le norme previgenti (salvo le eccezioni previste per alcune agevolazioni fiscali sul Terzo settore dagli *artt. 77, 78, 81, 82, 83, 84 co. 2, 85 co. 7, 102 co. 1 lett. e), f) g)* con effetto dall'1/1/2018), rimanendo le ONLUS soggette in ogni caso al d.lgs. 460/1997 sino alla sua (differita) abrogazione definitiva (presumibilmente il 31 dicembre 2021).
Il rispetto del termine di adeguamento statutario del 31 marzo 2021 garantiva alle ONLUS (come anche alle ODV e APS) il meccanismo semplificato per le modalità e le maggioranze dell'assemblea ordinaria (art. 104, co. 1, del CTS), atteso che non vi sono divieti o conseguenze derivanti da un adeguamento dello statuto successivo al predetto termine, purché ciò avvenga entro la definitiva cessazione delle norme ONLUS (Circolare Ministero del Lavoro e Politiche Sociali n. 13 del 31.5.2019 e Risoluzione Ag. Entrate n. 89/E del 25.10.2019).
In tal caso fino al termine di cui sopra continuano ad applicarsi le norme previgenti (art. 101 co. 2-3 del CTS) anche ai fini e per gli effetti dell'iscrizione nell'Anagrafe ONLUS.
L'adeguamento statutario nei termini di sopravvivenza della normativa sulle ONLUS non comporta una causa di scioglimento né alcun obbligo devolutivo patrimoniale. Infatti, l'art. 101, co. 8, del CTS prevede che la "perdita della qualifica" di ONLUS, a seguito dell'iscrizione nel RUNTS non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi dell'art. 10, co. 1, lett. f), del d.lgs. 460/1997.

Pertanto, in caso di mancato adeguamento dello statuto entro il 31 marzo successivo rispetto al periodo in cui è stata concessa l'autorizzazione della Commissione Europea (nel caso in cui l'autorizzazione sia concessa nel corso dell'esercizio 2021, entro il 31 marzo 2022) si applicheranno le disposizioni relative all'obbligo di devoluzione del patrimonio dell'ente (art. 34 del DM 106/2020).

La circolare ministeriale n. 20/2018 sottolinea che *"l'onere di adeguamento statutario sia da considerarsi adempiuto qualora entro il termine del 3 agosto 2019* [leggasi il nuovo termine del 31 maggio 2021, n.d.r.] *siano deliberate le relative modifiche statutarie, anche laddove la loro efficacia, (sempre, beninteso, limitatamente alle ONLUS), possa prodursi a partire dal periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro unico".*
In termini operativi, l'adeguamento delle ONLUS alle nuove disposizioni sul Terzo settore, secondo l'indirizzo dell'Agenzia delle Entrate (Telefisco 2018, Il Sole 24 Ore) espone gli enti *"al rischio di recepire regole statutarie in linea con la nuova normativa del CTS, ma incompatibili con quella ONLUS. È allora possibile per tali enti apportare modifiche al proprio statuto, subordinandone l'efficacia alla decorrenza del termine di cui all'art. 104, comma 2, del CTS* [periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea e in ogni caso all'operatività del RUNTS, n.d.r.]. *Nel contempo, allo stesso termine dovrebbe essere collegata, con espressa previsione statutaria, la cessazione dell'efficacia delle vecchie clausole statutarie, incompatibili con la nuova disciplina degli ETS".* L'Agenzia delle Entrate prosegue affermando nella risposta che *"in attesa di tale termine, gli enti aventi qualifica di ONLUS dovranno continuare a qualificarsi come tali e utilizzare nella denominazione e in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, la locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o l'acronimo "ONLUS". L'assunzione della nuova denominazione sociale di ETS inserita nello statuto, invece, sarà sospensivamente condizionata all'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore* [ed anche alla decorrenza del termine di cui all'art. 104, co. 2, del CTS, come confermato dalla circolare ministeriale n. 20/2018, *n.d.r.*]. *A partire da quel momento l'indicazione di Ente del Terzo settore o l'acronimo ETS sarà spendibile negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico".*
Si tratta, in sostanza, di prevedere una o più clausole transitorie di coordinamento per evitare conflitti con la differente disciplina ONLUS ancora vigente, dovendo ben distinguere sotto il profilo temporale le vecchie previsioni ONLUS da quelle nuove (ai sensi del CTS), come ad esempio la denominazione e l'acronimo di "ETS", l'elencazione delle ulteriori attività di interesse generale non contemplate dall'art. 10 del d.lgs. 460/1997, la possibilità di conferire più deleghe ad altri associati per il voto in assemblea che, secondo alcune direzioni generali dell'Agenzia delle Entrate, non soddisferebbe il requisito di

democraticità, qualunque riferimento al RUNTS come nel caso degli obblighi devolutivi patrimoniali, ecc.

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

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

La lettura coordinata delle norme porterebbe, altresì, a ritenere possibile per una ONLUS anche il differimento delle clausole di recepimento del CTS, considerato che le menzionate ONLUS mantengono il proprio status tributario sino alla più volte citata autorizzazione da parte della Commissione Europea del nuovo regime fiscale e, comunque, non prima dell'operatività del RUNTS. Per questo motivo, una ONLUS potrebbe aver approvato il nuovo statuto entro il 31 maggio 2021 (con le maggioranze previste per le assemblee ordinarie) o dopo tale data (con le maggioranze statutarie), differendo anche integralmente l'efficacia dello stesso all'operatività del RUNTS.

È, tuttavia, da segnalare che fino al giorno antecedente all'operatività del RUNTS è possibile acquisire la qualifica di ONLUS con le "vecchie regole" (d.lgs. 460/1997) essendo operativo per legge l'iter di iscrizione presso la DR dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio, potendo in ogni caso questi enti già beneficiare di alcune nuove disposizioni agevolative sulla fiscalità (art. 104, co. 1).

Diversamente non potranno più iscriversi con le vecchie regole ONLUS, successivamente all'operatività del RUNTS, sia i nuovi enti che intendono assumere tale qualifica sia quelli esclusi dall'elenco ONLUS pubblicato dall'Agenzia delle Entrate in quanto aventi procedimenti di iscrizione o di cancellazione pendenti al giorno antecedente quello di comunicazione dell'avvio del processo di popolamento di cui all'art. 30 del DM 106/2020, per i quali si applicheranno le disposizioni generali di iscrizione al nuovo Registro (art. 34 co. 15 DM 106/2020).

Tra gli altri enti soggetti a discipline speciali rientrano, inoltre, le organizzazioni non governative (ONG) già riconosciute idonee dalla l. 49/1987, poi inserite nell'elenco delle OSC (organizzazioni della società civile e altri enti senza fini di lucro) sotto il controllo dell'Agenzia per la cooperazione allo sviluppo (AICS) che opera a sua volta secondo gli indirizzi e sotto la vigilanza del Ministero degli Affari esteri e della cooperazione internazionale. Tali soggetti, in genere, risultano anche iscritti all'Anagrafe delle ONLUS in via "ordinaria" essendo venuta meno la qualifica di ONLUS "di diritto" in base alla l. 125/2014

(art. 32 co. 7). Il loro statuto, quindi, risponde agli obblighi di cui al d.lgs. 460/1997 essendo qualificate a tutti gli effetti di legge come ONLUS.
Per queste entità, l'art. 89, co. 9, del CTS ha previsto che "*sono iscritte nel Registro unico nazionale del Terzo settore*" senza ulteriori chiarimenti di dettaglio in merito ad eventuali automatismi o meno di ingresso negli ETS.
In proposito il Ministero del Lavoro e Politiche Sociali con nota n. 4787 del 22 maggio 2019 ha escluso ogni automaticità dell'iscrizione nel RUNTS delle ONG. Ciò in relazione alla *"eterogeneità delle forme organizzative dalle medesime assunte"* che impedisce di far rientrare questi enti in una specifica sezione del RUNTS. In aggiunta *"l'ipotizzata automaticità finirebbe per attribuire alle ONG un trattamento giuridico di maggiore favore rispetto a quello previsto per le categorie soggettive (ODV e APS) che sono state considerate dal legislatore meritevoli di un maggior grado di tutela".*
Il DM 106/2020 dispone all'art. 35 che le ONG debbano adeguare il proprio statuto, nei requisiti inderogabili richiesti dal CTS, nei modi e tempi previsti trasmettendo la domanda di iscrizione con apposita modulistica indicando la sezione prescelta.
Il CTS, infine, nulla prevede con riguardo alle altre tipologie di enti comunque già iscritti in registri speciali, quali ad esempio le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) riconosciute a fini sportivi e iscritte nel Registro CONI per una o più discipline sportive. Anche tali soggetti, potenzialmente inclusi negli ETS, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 18/E/2018 (paragrafo 5), potranno verificare l'interesse o meno di accedere al nuovo sistema, senza un termine di scadenza prestabilito, successivamente all'operatività del RUNTS, valutando i vincoli e le condizioni di ingresso sotto i diversi profili, soprattutto fiscale (l. 398/91, art. 25 della l. 133/99, art. 148 del Tuir, ecc.) e di gestione dei volontari (compensi, premi, indennità di trasferta e rimborsi forfettari), visti gli effetti che ne potrebbero derivare. In tal caso, come per le ONLUS, l'art. 101 co. 8 CTS dispone per gli enti associativi che l'iscrizione al RUNTS non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi dell'art. 148 del TUIR.

2.2.3. Modifiche statutarie

Il legislatore ha previsto un passaggio semplificato per le organizzazioni del Terzo settore preesistenti alla riforma che ambiscono all'iscrizione nel RUNTS.
Partendo dall'esame dell'art. 101, co. 2, del CTS si ricava che l'ambito soggettivo di applicazione della norma transitoria relativa agli adeguamenti statutari si riferisce, con le modalità già in precedenza espresse, alle ODV, alle APS e alle ONLUS.
L'adeguamento entro il termine che consente un meccanismo assembleare semplificato (da ultimo prorogato al 31 maggio 2021) richiede che gli enti debbano implementare le disposizioni del CTS, modificando i propri statuti o introducendo clausole che escludes-

sero l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria con le modalità e le maggioranze previste per le assemblee ordinarie, che in particolare richiedono quorum costitutivi e deliberativi non qualificati e minori formalità e/o tempi più veloci per le convocazioni.

L'impostazione prevalente, confermata dalla circolare ministeriale del 27 dicembre 2018, vuole che gli enti riconosciuti come persone giuridiche (cioè iscritti nei registri delle persone giuridiche tenuti da prefetture e regioni ai sensi del d.p.r. n. 361/2000) potessero modificare il proprio statuto solo con atto pubblico; in tale caso, l'agevolazione si riduce nel vedere modificato lo statuto con la maggioranza dell'assemblea ordinaria, laddove i cambiamenti fossero imputabili ad un "adattamento" alla nuova disciplina. Tale limitazione era finalizzata ad evitare modifiche statutarie non richieste dal Codice con delibere di assemblee ordinarie con garanzie ridotte per eventuali soci dissenzienti. Le associazioni non riconosciute, invece, non necessitavano dell'atto pubblico per le modifiche.

La nota ministeriale n. 10980 del 22 ottobre 2020 ha precisato che, laddove si ecceda il predetto limite temporale, *"sarà necessario il raggiungimento dei quorum di norma richiesti per le modifiche statutarie; lo stesso dicasi per le "modalità" ovvero le formalità richieste ai fini della validità delle convocazioni assembleari. Le "modalità semplificate" potranno essere utilizzate a condizione che lo statuto o il regolamento effettivamente le prevedano in caso di assemblea ordinaria; qualora le modalità di cui l'ente si è dotato non prevedano differenze tra assemblea ordinaria e assemblea finalizzata alle modifiche statutarie, le stesse dovranno comunque essere rispettate a pena di invalidità delle sedute"*.

La modalità semplificata, tuttavia, non riguarda la forma dell'atto. Infatti, prosegue la nota del Ministero, *"il Codice civile all'art. 14 prevede che le associazioni riconosciute (e le fondazioni) siano costituite per atto pubblico"*. Ad esclusione di alcune casistiche per soggetti speciali (ad es. impresa sociale) qualora un ente associativo sia costituto per atto pubblico, in assenza di una specifica prescrizione normativa che lo richiedesse, troveranno *"applicazione i principi civilistici di libertà della forma degli atti (ricavabile dal combinato disposto degli articoli 1325 e 1350 del Codice civile e valevole all'infuori dei casi in cui sia espressamente richiesta dalla legge una particolare forma) e di conservazione degli stessi"*. Per tale motivo, si evince che, per esempio, un'associazione non riconosciuta costituitasi con atto pubblico non possa effettuare successive modifiche statutarie con semplice scrittura privata.

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

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

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

Le modifiche inerenti alle norme inderogabili e alle norme derogabili solo per espressa previsione statutaria sono effettuabili per mezzo della modalità semplificata, per gli enti costituiti prima dell'entrata in vigore del CTS, entro il termine del 31 maggio 2021.
Gli enti costituiti dopo l'entrata in vigore del CTS ma prima dell'operatività del RUNTS sono tenuti a conformare lo statuto *ab origine* alle disposizioni del CTS solo se immediatamente applicabili (quindi tutte quelle norme non riconducibili all'operatività del RUNTS) mentre potranno essere previste altre clausole con efficacia differita a partire dall'operatività del RUNTS.
Con specifico riferimento alle ONLUS si applica, come illustrato nel paragrafo precedente, l'attuale disciplina fino al termine del periodo d'imposta di operatività del RUNTS, mentre da quello successivo entra in vigore la nuova disciplina delle imposte sui redditi e la normativa ONLUS risulta abrogata.
L'adeguamento statutario non può prescindere dalla verifica della presenza nello statuto degli elementi caratterizzanti l'ETS ai sensi della nuova normativa, quali, ad esempio, la denominazione, l'oggetto sociale, lo scopo.
Oltre alle attività devono essere descritte in modo specifico le finalità perseguite dall'ente che debbono essere in armonia e coerenti con la natura dell'ente (adeguamento obbligatorio ai sensi art. 101, co. 2).
Secondo la Circolare del Ministero del Lavoro e Politiche Sociali n. 20/2018 *"esigenze di chiarezza e trasparenza nei confronti degli associati, dei terzi e delle pubbliche amministrazioni richiedono che l'individuazione da parte dello statuto delle attività d'interesse generale ne consenta una immediata riconducibilità a quelle elencate nel Codice. Ciò potrà ottenersi attraverso la riproduzione delle fattispecie ivi indicate anche con il richiamo alla corrispondente lettera dell'articolo 5 comma 1. Nella medesima prospettiva di chiarezza e trasparenza, è opportuno che nello statuto medesimo siano fornite ulteriori specificazioni circa i contenuti delle attività medesime".*

Inoltre con la nota ministeriale n. 3650 del 12 aprile 2019 è stato precisato che *"l'individuazione di una o più attività d'interesse generale non potrà esplicarsi nell'inserimento pedissequo, nello statuto, di un elenco di tutte le attività previste dall'articolo 5 o di un numero di esse tale da rendere indefinito, e come tale non conoscibile, l'oggetto sociale".*
Ai sensi dell'art. 6 del CTS, in via facoltativa, l'ente può esercitare attività diverse rispetto a quelle di interesse generale ricomprese all'art. 5 del CTS, ma subordinatamente al verificarsi di due condizioni:

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

Nella circolare 27 dicembre 2018, n. 20, Il MLPS ha chiarito che, a differenza di quanto previsto per le attività d'interesse generale, "*qualora l'ETS intenda esercitare attività diverse, lo statuto dovrà prevedere tale possibilità, senza tuttavia che sia necessario già in sede statutaria inserire un puntuale elenco delle attività diverse esperibili: la loro individuazione potrà infatti essere successivamente operata da parte degli organi dell'ente, cui lo statuto dovrà, in tale ipotesi, attribuire la relativa competenza.*".
Vi è qui da segnalare che l'art. 24-*ter*, co. 1, del d.l. 119/2018 ha modificato il co. 3 dell'articolo 33 del CTS, prevedendo, a differenza di quanto originariamente disposto, che le ODV possano svolgere attività di interesse generale ricevendo somme eccedenti il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, se tale attività è svolta quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'articolo 6 (si veda anche il Capitolo 6).
Alla luce di quanto esposto sotto il profilo dell'applicabilità dell'art. 101, co. 2, ai fini dell'adeguamento statutario, occorre procedere come segue:

- se lo statuto in essere non prevede lo svolgimento di attività diverse rispetto a quelle d'interesse generale, il loro inserimento non rientra tra le modifiche statutarie di mero adeguamento al CTS adottabili nel termine del 31 maggio 2021, con delibera "alleggerita" in quanto si modificano in modo sostanziale le condizioni del rapporto associativo e, per democraticità, occorre rispettare i *quorum* originari previsti dallo statuto per le modifiche statutarie;
- se lo statuto invece prevede già lo svolgimento di attività diverse occorrerà solo specificare la secondarietà e strumentalità, individuarle oppure attribuire tale individuazione agli organi dell'ente. In questo caso ci troveremo di fronte a modifiche statutarie soggette al *quorum* deliberativo agevolato dell'assemblea ordinaria.

Infine, tra gli altri inserimenti, necessari in alcuni casi come per le ONLUS c.d. "erogative" che intendono richiedere l'iscrizione nella sezione ETS del RUNTS come "ente filantropico" ex articoli 37-39 CTS, vi sono quelli dell'art. 38 in cui è richiesta l'indicazione a livello di atto costitutivo dei principi inerenti alla *"gestione del patrimonio, alla raccolta fondi e risorse in genere, alla destinazione, alle modalità di erogazione di denaro, beni e servizi, anche di investimento a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale"* (art. 38, co. 2 del CTS).

3. Considerazioni civilistiche

3.1. Contenuto dell'atto costitutivo e acquisto personalità giuridica

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

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

In caso di contrasto tra atto costitutivo e statuto, prevalgono le previsioni contenute nello statuto.
Riguardo all'indicazione della sede legale, osserviamo come possa ritenersi applicabile la previsione che, per esigenze di semplificazione (mancata necessità di ricorrere ad ade-

guamento statutario, con tutte le implicazioni del caso, al variare dell'indirizzo dell'ente), consente di indicare nello statuto delle società il solo Comune di appartenenza.
Come correttamente osservato da attenta dottrina ed ampiamente applicato nella prassi amministrativa riguardo alla tenuta dei registri delle persone giuridiche private, si può infatti concordare sulla circostanza che le indicazioni di cui all'art. 2328 c.c. -per le quali è sufficiente indicare nello statuto il comune della sede sociale- non siano in alcun modo legate alla specialità lucrativa di un ente, ma attengano in via generale alla dimensione organizzativa dei soggetti diversi dalle persone fisiche, risultando quindi applicabile, coerentemente con quanto affermato al par. 1.1., a tutti gli enti non lucrativi (ETS o meno).
In sede di iscrizione nel RUNTS, l'ETS dovrà, quindi, indicare specificamente la propria sede legale (art. 8, DM n. 106 del 2020), dovendo poi aggiornare la stessa in caso di cambiamento (art. 20, DM n. 106 del 2020).
Qualora l'ente intenda ottenere il riconoscimento della personalità giuridica, e in ogni caso per le fondazioni, l'atto costitutivo redatto in forma di atto pubblico dal notaio è soggetto a un controllo di legalità simile a quello delle società.
Riguardo al procedimento di acquisizione della personalità giuridica di associazioni e fondazioni, va salutato con particolare favore la possibilità di abbandonare il tradizionale procedimento di riconoscimento previsto dal d.p.r. 361/2000 e perfezionare il procedimento di iscrizione tipizzato dall'art. 22 del CTS.
Il superamento del regime "concessorio" di cui al libro I del c.c. e l'adozione da parte del CTS di quello "normativo", fondato sul controllo notarile, appare essere richiesto anche agli ETS già dotati al momento dell'istanza di iscrizione nel RUNTS del riconoscimento di cui al d.p.r. 361/2000.
Il dovere, imposto dal co. 2 dell'art. 22, al notaio che riceve l'atto costitutivo di un ETS che intenda conseguire la personalità giuridica, di procedere entro venti giorni al deposito dello stesso presso il RUNTS, previo esperimento del controllo di legalità, dovrebbe infatti ritenersi applicabile esclusivamente qualora l'ente voglia ricorrere al sistema normativo di riconoscimento.
Il decreto correttivo è intervenuto per risolvere il problema degli enti che, avendo già ottenuto il riconoscimento giuridico attraverso il sistema concessorio, decidano di iscriversi al RUNTS, ottenendo la qualifica di ETS, ma rischiando di perdere la personalità giuridica qualora dovessero successivamente venire cancellati dal registro.
L'intervento correttivo che ha inserito il co. 1-*bis* nell'art. 22 del CTS, nel solco del parere espresso dal Consiglio di Stato, prevede che per tali enti "*l'efficacia dell'iscrizione nei registri delle persone giuridiche di cui al DPR 361/2000 è sospesa fintanto che sia mantenuta l'iscrizione nel RUNTS. Nel periodo di sospensione, le predette associazioni e fonda-*

zioni non perdono la personalità giuridica acquisita con la pregressa iscrizione e non si applicano le disposizioni di cui al DPR 361/2000".

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

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

3.2. Funzionamento e governance: associati e organo assembleare

L'affermazione del "multistrato normativo" o della "concorrenza ordinamentale", illustrati al par. 1.1, in linea con la tendenza alla decodificazione già sperimentata in altri settori dell'ordinamento (codice del consumo, del turismo, del commercio, della privacy, della protezione civile, dei beni culturali e del paesaggio), pur comportando un "*sostanziale svuotamento normativo del codice civile*" (parere del Consiglio di Stato allo schema di d.lgs. del CTS), oltre a determinare le specificate difficoltà di coordinamento interpretativo, ha comunque il pregio di fornire un quadro normativo più dettagliato ed aggiornato rispetto alle scarne regole civilistiche del '42.

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

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

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

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

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

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

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

Non è previsto il divieto esplicito di cessione delle quote associative (a meno di non farlo rientrare nella previsione del dell'art. 8, co. 2, di divieto di distribuzione indiretta di utili

ed avanzi di gestione), ad eccezione, di nuovo, di quanto disposto per le associazioni di promozione sociale (art. 35, co. 2, CTS).

È prevista grande trasparenza (diritto di esaminare anche il libro adunanze e deliberazioni degli organi di amministrazione e controllo), in quanto agli associati è garantito il diritto di ispezione dei libri sociali, secondo le modalità previste dall'atto costitutivo e dallo statuto (art. 15, co. 3, del CTS). Tuttavia, lo statuto può prevedere, come indicato anche dalla circolare n. 20 del Ministero del lavoro del 27 dicembre 2018, le modalità di esercizio di tale diritto.

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

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

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

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

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

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

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

Tabella 3: Competenze inderogabili dell'assemblea (art. 25 del Codice del Terzo settore)

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

Sempre in tema assembleare, il Codice non presenta alcun cenno agli istituti dei quorum costitutivi e deliberativi, convocazione, presidenza, invalidità, in relazione ai quali, in mancanza di esplicita previsione statutaria, non si potrà che far riferimento alla disciplina del libro I del codice civile, stante il generale rinvio operato dal secondo co. dell'art. 3, co. 2 alle norme del codice civile in generale.
L'applicabilità dell'art. 21 del codice civile per le associazioni riconosciute renderà impossibile per gli associati che fossero anche amministratori partecipare alle deliberazioni di approvazione del bilancio. Questo significa che non sarà possibile avere ETS in cui le figure di amministratori ed associati si sovrappongono in modo perfetto.
Anche gli istituti del recesso e dell'esclusione non sono disciplinati dal CTS, rendendosi pertanto applicabile agli ETS, in virtù della regola enunciata nell'art. 3, la disciplina codicistica e, più precisamente, nel caso delle associazioni, le disposizioni di cui all'art. 24 del codice civile.
In considerazione della mancata disciplina del procedimento di approvazione del bilancio (semplicemente da depositarsi, ai sensi dell'art. 48, entro il 30 giugno di ogni anno presso il RUNTS), sarà opportuno prevedere regole statutarie riguardo la relativa tempistica.

3.3. Funzionamento e governance: organo amministrativo e responsabilità

Nel Codice risulta mancante gran parte della disciplina dell'organo amministrativo, e *in primis* risultano assenti le regole relative alla sua composizione (organo collegiale o moduli amministrativi propri delle società personali). Sarà, quindi, fondamentale che lo statuto (ai sensi dell'art. 21, CTS) ne disciplini in dettaglio i vari aspetti, in mancanza peraltro di una disciplina del libro I del codice civile.

Apparrebbe maggiormente in linea con il principio di democraticità interna proprio degli ETS, in termini generali, l'esclusione della possibilità di nomina di un amministratore unico, stante il mancato richiamo esplicito della disciplina a figure di amministratori che svolgano il proprio ruolo in via monocratica, come, al contrario, avviene, per esempio, per l'organo di controllo.

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

A tale riguardo si segnala la nota 9313 del 16.9.2020 del MLPS che, sulla base del riconoscimento del carattere aperto e del principio di democraticità connotante gli enti di tipo associativo, suggerisce la preferibilità sistematica di una composizione collegiale dell'organo amministrativo nelle associazioni e, per altro verso, la legittimità di un organo monocratico nelle fondazioni (con esclusione di quelle di partecipazione).

La nota evidenzia anche l'ammissibilità, sebbene in termini di estrema residualità, dell'organo monocratico nella fase costitutiva delle associazioni, con il rinvio ad una integrazione elettiva dello stesso, entro un limitato lasso temporale (ad esempio un esercizio annuale), oppure in settori particolari, come quello degli enti religiosi, nei quali l'applicazione del CTS è limitata allo svolgimento delle attività di cui all'art. 5.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Anche se la dottrina e la giurisprudenza più recenti avevano già sostenuto che trattandosi di obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale, risultasse applicabile l'art. 1176 co. 2 c.c., sicché la diligenza dovuta non fosse comunque quella media,

ma quella di grado più elevato richiesta agli amministratori delle società commerciali, finendo dunque per assimilare le relative forme di responsabilità.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.4. Funzionamento e governance: organo di controllo e revisione

Il CNDCEC ritiene che il sistema di amministrazione e controllo degli ETS sia un elemento cruciale di trasparenza e garanzia per tutti gli stakeholder coinvolti.
Del resto, soltanto un sistema che privilegi il controllo continuativo e sostanziale dell'interesse generale perseguito, rispetto a finalità meramente egoistiche, indipendentemente dalla qualificazione dell'attività svolta per il raggiungimento dello scopo, consentirà di reprimere o dissuadere in origine tutti i fenomeni di abuso della qualifica di ETS.
Fenomeni elusivi e di tradimento della pubblica fede che continuerebbero ad annidarsi nelle maglie di una disciplina mirante a privilegiare inutili formalismi a discapito della verifica sostanziale della conformità della realtà alle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale che secondo la riforma dovrebbero essere perseguite. In questa prospettiva, occorre delineare, nel presupposto che le previsioni del CTS lasciano ampi spazi interpretativi, un inquadramento delle disposizioni tecniche di riferimento per la definizione della prassi operativa.

3.4.1. Organo di controllo

Le Fondazioni hanno obbligo di nomina dell'organo di controllo. L'obbligo di nomina sorge anche per gli enti associativi al superamento delle soglie dimensionali previste dal secondo co. dell'art. 30 (per due esercizi consecutivi, e per due su tre dei parametri ivi previsti). I parametri appaiono comunque accettabili e in linea con le esigenze di tutela della trasparenza e del buon funzionamento degli enti, appena ricordate.
La nomina è altresì obbligatoria, in ogni caso, quando siano costituiti uno o più patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi dell'art. 10 del CTS, a prescindere dai limiti quantitativi e dalla forma assunta dall'ente del Terzo settore, purché con personalità giuridica.
Per espressa previsione delle pertinenti disposizioni normative dell'art. 3 del CTS, l'organo di controllo degli ETS, oltre a esercitare le stesse funzioni ricoperte negli enti societari (controllo di legalità, sui principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del d.lgs. 231/2001, sull'adeguatezza degli assetti), deve farsi garante del rispetto di aspetti cruciali per l'esistenza e il corretto funzionamento dell'ETS stesso, quali:

- l'effettivo perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale di cui all'art. 4 e il contestuale svolgimento delle attività d'interesse generale previste dall'art. 5;
- il puntuale rispetto del vincolo di indistribuibilità diretta e indiretta della ricchezza raccolta e prodotta, secondo le previsioni dell'art. 8;

- la verifica dei requisiti di secondarietà e strumentalità delle attività economiche eventualmente esercitate ai sensi dell'art. 6 e del pertinente decreto ministeriale;
- le modalità di raccolta fondi eventualmente effettuate secondo i canoni posti dall'art. 7;
- l'attestazione che il bilancio sociale sia redatto secondo le linee guida di cui all'art. 14.

Sembra allora evidente che soltanto l'esperienza, l'indipendenza e la competenza di un ceto professionale uso a confrontarsi quotidianamente con realtà economiche complesse e articolate, può fornire un'adeguata garanzia di corrispondenza della realtà alle finalità che la novella intende perseguire, assicurando che la ricchezza raccolta e prodotta dagli ETS non sia in alcun modo diretta all'arricchimento degli associati o degli organi sociali o comunque destinata a finalità diverse da quelle istituzionali. Si richiamano, al riguardo, le precisazioni e le raccomandazioni contenute nella sezione 1 delle Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore, che attengono in generale ai requisiti di professionalità richiesti per il conferimento e il mantenimento dell'incarico e alla individuazione delle condizioni opportune per l'accettazione del medesimo[2].

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

Va salutata con particolare favore la modifica del sesto co. dell'art. 30 apportata con le disposizioni integrative e correttive, che recepisce a pieno la proposta già avanzata dal CNDCEC[3].

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

Secondo l'attuale formulazione della disposizione, viene definitivamente accolta la tesi, precedentemente sostenibile soltanto in via interpretativa, secondo la quale la revisione legale (e non più il "controllo contabile", locuzione che di per sé poteva dare adito

2 Si veda: CNDCEC, *Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore*, dicembre 2020.

3 Si veda: CNDCEC, *Riforma Terzo settore. Decreti correttivi. Emendamenti proposti*, luglio 2018.

a confusioni interpretative) risulti obbligatoria solo al superamento dei più ampi limiti dimensionali posti dall'art. 31 del CTS; in tal caso l'attività di revisione legale potrà essere attribuita all'organo di controllo nominato ai sensi dell'art. 30, purché sia (interamente) costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

Tale modello, che risulta appunto allineato con quanto già disposto per l'impresa sociale, consentirà di sviluppare le ben note sinergie tra svolgimento di attività di vigilanza ed espletamento dell'incarico di revisione legale[4].

Per quanto concerne l'attività dell'organo di organo di controllo, ancora, mancano nel CTS espliciti richiami alla disciplina del collegio sindacale in materia di riunioni (art. 2404, c.c.), intervento nelle adunanze (art. 2405, c.c.), omissioni degli amministratori e potere di convocazione dell'assemblea (art. 2406, c.c.), relazione (art. 2429, c.c.), che tuttavia sembrano colmabili, anche in assenza di esplicita previsione statutaria, ritenendo applicabili "ove compatibili" le suddette norme del codice civile in forza del rinvio sistematico di cui all'art. 3, co. 2 del CTS.

Tali lacune possono essere colmate con le utili raccomandazioni fornite nelle Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore, pubblicate dal CNDCEC a dicembre 2020. Più precisamente, la Sezione 2 di tale documento è dedicata alle regole organizzative e di funzionamento dell'organo di controllo, con particolare riguardo alle previsioni di cui all'art. 15 del CTS e all'applicazione analogica dell'art. 2404 c.c., nonché della seconda parte dell'art. 2403-*bis* c.c. in ordine all'utilizzo degli ausiliari. La stessa sezione si sofferma sul ruolo del Presidente dell'organo di controllo e sulla possibilità di effettuare riunioni attraverso mezzi di telecomunicazione.

Del pari, la Sezione 4 delle norme di comportamento si occupa di definire i rapporti tra l'organo di controllo e gli altri organi dell'ente, approfondendo il ruolo dei componenti dell'organo di controllo nelle assemblee (Norma 4.1.) ovvero la rilevanza che i flussi informativi con l'organo di amministrazione possono assumere per agevolare il diligente svolgimento dell'incarico di vigilanza da parte dell'organo di controllo (Norma 4.2.). Nella stessa prospettiva di integrazione della normativa vigente, le Norme di comportamento offrono ai componenti dell'organo di controllo indicazioni circa le soluzioni operative da intraprendere per espletare l'attività di vigilanza. Come prevede l'art. 30, co. 6, del CTS, l'organo di controllo vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento. Tali disposizioni hanno ispirato il contenuto della Sezione 3 delle Norme di comportamento,

4 Allo scambio di informazioni con l'incaricato della revisione legale è dedicata la Norma 5.3. delle *Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore.*

specificatamente dedicata all'attività di vigilanza. In particolare, la sezione si compone di Norme di comportamento che si soffermano su tipiche fattispecie rinvenienti dalla prassi e dalla normativa degli ETS.

In assenza del revisore legale, ad esempio, ricadono sull'organo di controllo gli obblighi di adeguata verifica della clientela ai fini dell'antiriciclaggio, ovvero le verifiche in ordine al bilancio, quando l'ente non abbia nominato un revisore legale. In tale ultimo caso, le norme di comportamento suggeriscono di eseguire un'analisi minimale del contenuto del bilancio al fine di poter vigilare sulla manifesta presenza di un'informativa di bilancio non corretta (Norma 3.8.). Viene fatta chiarezza, inoltre, in ordine ai controlli relativi alle previsioni di legge che richiedono un monitoraggio delle finalità e della rendicontazione sociale(Norma 3.9.) nonché in ordine alla vigilanza da espletare sulla conservazione del patrimonio minimo e l'attività da eseguire nel caso di scioglimento ed estinzione dell'ente (Norme 3.10 e 3.11.).

Dal momento che l'art. 30, co. 8 del CTS prevede che i componenti dell'organo di controllo possono in qualsiasi momento procedere, anche individualmente, ad atti di ispezione e di controllo, e che, a tal fine, gli stessi possano chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari, la sezione 5 delle Norme di comportamento analizza, sia gli scambi informativi con gli organi e i soggetti incaricati di altri controlli, sia gli importanti e doverosi poteri di ispezione e controllo funzionali allo svolgimento dell'incarico (Norma 5.1.). Nella stessa sezione, inoltre, è inserita la Norma 5.6. relativa ai poteri vicari dell'organo di controllo in caso di omissione degli amministratori come disciplinati dall'ordinamento, con particolare attenzione agli adempimenti da effettuare per la dichiarazione di scioglimento o di estinzione dell'ente, secondo la disciplina individuata nell'art. 20 d.m. n. 106/2020.

Di particolare rilievo sono le due sezioni di chiusura delle Norme di comportamento. Nella Sezione 6 vengono fornite raccomandazioni in ordine ai poteri reattivi rispetto alle irregolarità degli amministratori che la legge riconosce all'organo di controllo e su cui, solo marginalmente, va a incidere la disciplina del CTS (che si sofferma sula denuncia al tribunale *ex* art. 2409 c.c. e sulla denuncia dei fatti censurabili da parte degli associati ex art. 2408 c.c.). La Sezione 7, infine, è dedicata alla relazione dell'organo di controllo all'assemblea degli associati in merito ai controlli effettuati in occasione delle proprie verifiche periodiche, alle eventuali osservazioni sul bilancio e ai rapporti tra questo documento e quello redatto, ove esistente, dall'incaricato della revisione legale, anche al fine di meglio definire le rispettive responsabilità. Di notevole interesse operativo appaiono anche le indicazioni fornite con riguardo alle relazione relativa al monitoraggio, all'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ETS (Norma 7.2.1.) che è parte integrante del bilancio sociale dell'ETS, e con riguardo all'attestazione di

conformità del bilancio sociale alle linee guida di cui all'art. 14 , co. 1, CTS e adottate con il d.m. 4 luglio 2019 (Norma 7.2.2.), attestazione da allegare al bilancio sociale dell'ETS.

3.4.2. Revisore legale

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

Tale disciplina risulta coerente con un sistema di controlli mirante a privilegiare la vigilanza sull'effettiva sussistenza dei requisiti legali di ETS, rispetto alla revisione legale, ritenuta necessaria soltanto nelle realtà di maggiori dimensioni, anche per considerazioni di mera economicità gestionale, in linea con la previsione contenuta nella legge delega (l. 106/2016, art. 4, comma 1, lett. g) che invitava il Governo a "*disciplinare gli obblighi di controllo interno … differenziati anche in ragione della dimensione economica dell'attività svolta …*".

Il DM del 5 marzo 2020 avente ad oggetto la "Adozione della modulistica di bilancio per gli Enti del Terzo Settore" ha chiarito che il riferimento alla revisione legale debba essere letto in via sistematica con il disposto esistente in materia dal d.lgs. 39/2010, affermando nell'introduzione dell'Allegato n. 1 che: "[i]*l soggetto incaricato, in conformità all'art. 31 del d.lgs. 117/2017 e s.m.i., della revisione legale dei conti esprime con apposita relazione, ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. 39/2010, un giudizio sul bilancio composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e parte della relazione di missione che illustra le poste di bilancio. La relazione del revisore legale ex art. 14 del d. lgs. 39/2010 comprende anche il giudizio di coerenza con il bilancio, ai sensi della lettera e), comma 2, della parte della relazione di missione che illustra l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, nonché il giudizio di conformità della medesima parte della relazione di missione con le norme di legge e la dichiarazione sugli errori significativi anch'essa prevista dalla lettera e), comma 2, art. 14 del d.lgs. 39/2010*".

Dal DM 5 marzo 2020 si evince che alla "revisione legale" di cui all'art. 31 del CTS non può che riferirsi, come già indicato da questo Consiglio Nazionale, alla revisione prevista *ex lege* dal d.lgs. 39/2010. Questo significa che la revisione legale debba essere, ad oggi, effettuata nel rispetto dei Principi di revisione ISA Italia e, per il medesimo motivo, gli incarichi di revisione legale negli ETS risultano essere soggetti alla medesima disciplina prevista per gli enti societari.

Si ricorda infatti che secondo quanto unanimemente e internazionalmente riconosciuto le verifiche contabili sono contenute in diversi prodotti di *assurance* standardizzati in

framework precisi (ISA, ISRS, ISAE, ISRE, ecc.), mentre gli audit possono essere limitati o pieni (*full audit* o *limited audit*).
Nessuna differenziazione può invece essere fatta sulla base del soggetto sottoposto a revisione, tanto più nel nostro ordinamento ove il d.lgs. 39/2010 attuando la direttiva 2006/43/CE, cui il d.lgs. 117/2017 fa implicito richiamo, disciplina l'attività di revisione in maniera unitaria, senza ammettere deroghe od eccezioni di qualsiasi genere.
È opportuno, tuttavia, ipotizzare lo sviluppo di prassi *ad hoc* per la revisione legale degli ETS, considerato che il modello di riferimento (Principi ISA) è stato pensato avendo come oggetto di riferimento le strutture delle società aperte. La diversa realtà dimensionale e organizzativa delle realtà non profit nonché la diversa finalità per cui le organizzazioni stesse sono state costituite in essere richiede, infatti, procedure specifiche. In questa prospettiva, dovrà essere anche considerato lo sviluppo del progetto dello IAASB, organismo tecnico operativo in seno all'IFAC che è deputato all'emanazione dei Principi ISA, concernente l'emanazione di standard di revisione contabile per le *less complex entities*, in cui dovrebbero rientrare anche la pressoché totalità degli ETS.
Si deve, ancora, rilevare che il principio di revisione ISA Italia n. 700 impone che qualora l'incarico per la revisione legale sia conferito ai sensi del d.lgs. 39/2010, è richiesto al revisore un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta. Pertanto, il revisore dovrà verificare se il bilancio sia redatto in base alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e i principi contabili, in corso di elaborazione da parte dell'OIC per il Terzo settore. Ciò non consentirebbe, quindi, al revisore di svolgere la "revisione legale" per il bilancio d'esercizio 2020, ma soltanto di esprimere un giudizio di "conformità". Pertanto la revisione legale ai sensi del d.lgs. n. 39/2010 potrebbe non ritenersi oggi applicabile agli ETS, almeno per quelli che non operano esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale. Gli ETS commerciali, infatti, devono essere iscritti al Registro Imprese e devono redigere il bilancio di esercizio ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-*bis* o 2435-*ter* del codice civile (art. 13, co. 5, del CTS), rientrando appieno tra gli enti soggetti alla revisione legale ex art. 31 CTS. E' quindi indispensabile che venga tempestivamente colmata tale lacuna potendo l'ente, in via transitoria, provvedervi in autonomia secondo criteri e previsioni "contabili" in ambito statutario, regolamentare o indicando all'interno del bilancio i criteri redazionali seguiti. L'ente, qualora opti per tale indicazione nel bilancio, potrebbe inserire ad inizio della relazione di missione che "il bilancio è redatto in conformità con...".
A partire dal bilancio dell'esercizio 2021 il framework contabile applicabile dovrebbe essere sostanzialmente rivisto. È, infatti, applicabile dai bilanci successivi che hanno avuto apertura successivamente alla sua pubblicazione il DM del 5 marzo 2020 concernente la

modulistica di cui all'art. 13, co. 1, del CTS e contenente, oltre agli schemi di bilancio, il quadro di riferimento per la redazione del bilancio.
Tali previsioni dovrebbero essere affiancate in tempo utile per la redazione del bilancio d'esercizio 2021 dai già citati principi contabili nazionali per gli enti del Terzo settore in corso di lavorazione da parte dell'Organismo Italiano di Contabilità, standard setter contabile a livello nazionale.
Si deve, quindi, considerare più specificamente che -una volta emanati, anche in forma provvisoria, i principi contabili per gli enti del Terzo settore per le assemblee di approvazione del bilancio d'esercizio 2020- i revisori legali avranno tutti gli elementi necessari per poter accettare l'incarico di revisione legale dei suddetti ETS.
Rileva evidenziare, anche se prescinde dalla riforma del Terzo settore, che la legge 9 gennaio 2019, n. 3, ha esteso in maniera sostanziale l'obbligo di trasparenza e di revisione di taluni enti non profit. Senza pretesa di esaustività, la l. 3/2019 (nota anche come "legge spazzacorrotti"), rivedendo l'art. 5, co. 2, del d.l. 149/2013, ai fini degli obblighi di trasparenza, ha equiparato ai partiti politici le associazioni e le fondazioni in cui gli organi direttivi si compongono di politici o ex politici5. In tal modo, si richiede agli enti interessati (indipendentemente dal fatto che questi si qualifichino come ETS) anche la revisione legale dei conti.

3.5. Entrata in vigore delle nuove disposizioni e sanzioni

Circa l'entrata in vigore delle disposizioni civilistiche del CTS, ci pare opportuno sostenere la loro efficacia a decorrere dall'adeguamento statutario alle disposizioni del d.lgs.

5 L'art. 1, comma 20 della citata legge 3/2019 dispone, infatti, che "All'articolo 5 del decreto-legge 28 dicembre 2013, n. 149, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 13, il comma 4 è sostituito dal seguente:
"4. Ai sensi e per gli effetti del presente articolo, sono equiparate ai partiti e movimenti politici le fondazioni, le associazioni e i comitati la composizione dei cui organi direttivi sia determinata in tutto o in parte da deliberazioni di partiti o movimenti politici ovvero i cui organi direttivi siano composti in tutto o in parte da membri di organi di partiti o movimenti politici ovvero persone che siano o siano state, nei dieci anni precedenti, membri del Parlamento nazionale o europeo o di assemblee elettive regionali o locali ovvero che ricoprano o abbiano ricoperto, nei dieci anni precedenti, incarichi di governo al livello nazionale, regionale o locale ovvero incarichi istituzionali per esservi state elette o nominate in virtù della loro appartenenza a partiti o movimenti politici, nonché le fondazioni e le associazioni che eroghino somme a titolo di liberalità o contribuiscano in misura pari o superiore a euro 5.000 l'anno al finanziamento di iniziative o servizi a titolo gratuito in favore di partiti, movimenti politici o loro articolazioni interne, di membri di organi di partiti o movimenti politici o di persone che ricoprono incarichi istituzionali".

117/2017, da effettuarsi entro il 3 agosto 2019 ai sensi del secondo co. dell'art. 101, come modificato dalle disposizioni integrative e correttive.
Per gli enti interessati da tale previsione normativa (ONLUS, APS, ODV, oltre che imprese sociali, il cui adeguamento è stato previsto entro il 20 gennaio 2019), l'adeguamento statutario attesta infatti la volontà degli stessi di entrare nel Terzo settore, fregiandosi, una volta reso operativo il RUNTS, della qualifica di ETS.
Per il restante novero degli enti no profit, considerata la concreta possibilità di non entrare mai a far parte del Terzo settore, così come definito dal d.lgs. 117/2017, l'applicabilità delle relative norme civilistiche non potrà che decorrere dalla data dell'eventuale iscrizione al RUNTS (previo adeguamento statutario), dovendosi peraltro interpretare il terzo co. dell'art. 101 nel senso della ricomprensione nella relativa disposizione dei soli registri settoriali (appunto ONLUS, APS, ODV, oltre che imprese sociali) e non anche dei registri delle persone giuridiche regionali e prefettizi, pena l'insostenibile disparità di trattamento che subirebbero le associazioni riconosciute rispetto a quelle non riconosciute.
Peraltro, per gli enti diversi dalle ONLUS, dagli APS e dagli ODV, non essendo previsto alcun obbligo di adeguamento statutario, l'applicazione immediata della disciplina del CTS confliggerebbe con previsioni statutarie che potrebbero presentare contenuti del tutto incompatibili con le disposizioni del d.lgs. 117/2017.
Varrebbe in ogni caso (quindi anche dopo le modifiche statutarie operate ai sensi del secondo co. art. 101) la previsione ministeriale contenuta nella nota del 29 dicembre 2017, secondo la quale non sarebbero "*suscettibili di immediata applicazione le norme del codice del Terzo settore che presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione e all'operatività del registro unico nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi*".
Quindi risulterebbero immediatamente applicabili, ad esempio, le norme riguardanti la responsabilità dell'organo amministrativo (estensione della diligenza professionale richiesta dalla natura dell'incarico , regime della responsabilità nei confronti dell'ente , creditori sociali, associati, fondatori e terzi) in quanto non astrattamente riconducibili all'istituzione del RUNTS, come tutte quelle che regolano la *governance* ed il funzionamento dell'ente, le quali, potendosi, per altro, declinare secondo modalità operative assai diverse, di nuovo necessariamente postulano il preventivo adeguamento statutario.
Soltanto il prospettato abbandono del regime di responsabilità degli amministratori per le obbligazioni sociali, fondato sul principio dell'apparenza, sarà naturalmente subordinato all'operatività del RUNTS ed ai conseguenti obblighi di iscrizione degli amministratori e dei relativi poteri di rappresentanza.

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

- per gli enti esistenti prima dell'operatività del RUNTS (ONLUS, ODV e APS), l'obbligo scatta dal secondo bilancio successivo al 3 agosto 2017, ossia all'approvazione del bilancio d'esercizio 2019;
- per gli enti esistenti prma dell'operatività del RUNTS e non considerati ETS di diritto nel periodo transitorio, l'obbligo scatta a partire dal superamento dei due limiti nei due bilanci d'esercizio approvati antecedentemente all'iscrizione al Registro in avanti;
- per gli enti neocostituiti che si iscrivono nel RUNTS, a partire dal secondo esercizio successivo a quello di iscrizione.

Tale impostazione, riferibile anche se applicabile solo una volta soddisfatte le condizioni di cui al paragrafo precedente anche alla nomina dei soggetti incaricati della revisione legale dei conti, è stata confermata dalla Nota n. 11560 del 2 novembre 2020 del MLPS; questo, rispondendo a un quesito concernente "il termine iniziale dal quale parte il "periodo di osservazione" ("due esercizi consecutivi") avente ad oggetto la verifica del superamento dei limiti dimensionali sopra ricordati", ha evidenziato che: "[l]a risposta al quesito deve essere fornita mediante l'applicazione del criterio interpretativo esplicitato nella ministeriale n. 12604 del 29.12.2017 (consultabile alla pagina https://www.lavoro.gov.it/notizie/Documents/DG-III-Settore-lettera-Regioni-questioni-dirittotransitorio.pdf), secondo il quale sono immediatamente applicabili, a far data dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 117/2017, le norme del codice del Terzo settore che non presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del registro unico nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi. Sulla base di tale lettura, gli artt.30 e 31, in quanto inerenti all'organizzazione interna degli ETS, non presentano alcun vincolo di condizionalità rispetto all'operatività del RUNTS, né tanto meno necessitano dell'adozione di una successiva regolazione pubblicistica di dettaglio. D'altro canto poiché le norme fanno riferimento ad un aspetto temporale diacronico, quale l'esercizio finanziario, si deve ritenere, nella cornice dell'immediata efficacia delle stesse, che il computo dei due esercizi consecutivi debba partire dall'esercizio 2018, sicché la verifica dell'eventuale integrazione dei presupposti dimensionali fissati dal legislatore andrà fatta considerando i dati di consuntivo del bilancio di esercizio relativo agli anni 2018 e 2019".

Il CNDCEC ha pubblicato nel dicembre 2020 il documento "La fase di nomina dei revisori legali dei conti e dei componenti degli organi di controllo negli Enti del Terzo settore nel periodo transitorio alla luce della Nota n. 11560 del 2 novembre 2020 del MLPS" relativo agli effetti operativi derivanti dalle indicazioni ministeriali sopra richiamate.
In tale contributo, questo Consiglio ritiene, esaminando la tematica in parola, che:

- le ODV e le APS che non hanno provveduto a nominare l'organo di controllo di cui all'art. 30, pur essendo tenute per superamento dei parametri previsti dall'art. 30 del CTS negli ultimi due bilanci, dovrebbero poter effettuare tale nomina con la prima assemblea tenuta successivamente alla nota del 2 novembre 2020, e in ogni caso non oltre l'assemblea di approvazione del bilancio dell'esercizio 2020;
- le ONLUS (anche rette giuridicamente in forma fondativa) *"che hanno posticipato l'entrata in vigore delle nuove disposizioni statutarie fino all'iscrizione nel RUNTS (sia qualora il differimento sia riferito all'intero statuto sia qualora il differimento sia riferito solo ad alcune clausole e tra queste quelle inerenti all'organo di controllo e il revisore legale) appaiano esentate dall'obbligo di nomina dell'organo di controllo ai sensi dell'art. 30 del CTS sino al momento in cui le stesse mantengono la propria qualifica originaria, appunto, di ONLUS. L'esonero verrà, quindi, meno una volta conseguita l'iscrizione nel RUNTS, con la conseguente cancellazione dall'Anagrafe ONLUS, iscrizione attualmente consentita entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo a quello dell'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, co. 10, del CTS (art. 34, co. 3, decreto del MLPS del 15 settembre 2020)"*[6].

6 Il documento del CNDCEC continua, poi, affermando anche che: "La normativa applicabile a tali realtà resterebbe, di fatto, quella a loro riferibile, ossia il d.lgs. 460/97, il cui art. 25, co. 5 dispone che: *"[q]ualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di due miliardi di lire, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili"*.
Premesso che la normativa del CTS appare compatibile con il disposto del d.lgs. 460/97, nel senso che la "relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili" può essere effettuata anche adottando le tecniche proprie della revisione legale dei conti, le ONLUS che hanno rinviato l'operatività degli statuti non sembrano tenute, avendo "proprie" disposizioni, a seguire le previsioni in materia del CTS. Questo, ovviamente, sino al momento in cui non risultano iscritte nel RUNTS; le ONLUS, nel momento in cui saranno, infatti, iscritte nel RUNTS, saranno tenute, divenendo in automatico inapplicabili le norme contenute nel d.lgs. 460/97 ed essendo per questo cancellate dall'anagrafe ONLUS (art. 34, co. 13, decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 15 settembre 2020), ad adeguarsi pienamente alle disposizioni del CTS, abbandonando il regime normativo di riferimento". Si veda: CNDCEC, La fase di nomina dei revisori legali dei conti e dei componenti degli organi di controllo negli Enti del Terzo settore nel periodo transitorio alla luce della Nota n. 11560 del 2 novembre 2020 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, 2020.

Si ritiene, invece, che gli incarichi di revisione legale dei conti, laddove obbligatori ai sensi dell'art. 31 del CTS, non possano che essere attribuiti con l'assemblea di approvazione del bilancio dell'esercizio nel corso del quale saranno emanati da OIC i principi contabili di settore. Tale distinzione rispetto alla nomina dell'organo di controllo, già ad oggi possibile, si rende necessaria, in quanto l'incarico di revisione legale richiede l'utilizzo da parte del soggetto incaricato di appositi strumenti tecnici di riferimento al momento attuale ancora mancanti. Come indicato, quindi, dal sopra citato documento di questo Consiglio nazionale sulla revisione legale dei conti negli ETS alla luce della nota n. 11560 del MLPS: *"[a]nche gli incarichi di revisione legale eventualmente attribuiti a seguito della revisione degli statuti per l'adeguamento al CTS, peraltro, non potranno che essere espletati nella forma di incarichi di "generica" revisione contabile, non essendo possibile inquadrare tali incarichi come incarichi di revisione legale ai sensi del d.lgs. n. 39 del 2010. Questi potranno essere considerati come incarichi di revisione contabile, finalizzati ad esprimere un "giudizio di conformità" rispetto ai dichiarati criteri adottati per la redazione del bilancio nella forma dichiarata dagli amministratori".*

Si deve, in ogni caso, ricordare che le ONLUS, sino al momento in cui mantengono la propria qualifica ossia sino al momento in cui non sono iscritte al RUNTS, risultano esentate dall'obbligo di nomina anche del soggetto incaricato della revisione legale ai sensi dell'art. 30 del CTS.

La nomina dell'organo di controllo o del revisore va iscritta entro 30 giorni nel RUNTS ai sensi dell'art. 20 del d.m. n. 106/2020.

3.6. Sanzioni previste dal Codice del Terzo settore

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

Poi il co. 2 indica che in caso di devoluzione del patrimonio residuo effettuata in assenza o in difformità al parere dell'Ufficio del Registro unico nazionale, i rappresentanti legali e i componenti degli organi amministrativi degli enti dell'ETS che hanno commesso la

violazione o che hanno concorso a commettere la violazione sono soggetti a sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000 euro a 5.000 euro.
Infine, il co. 3 stabilisce che chiunque utilizzi illegittimamente l'indicazione di "ente del Terzo settore", di "associazione di promozione sociale" o di "organizzazione di volontariato" oppure i corrispondenti acronimi, "ETS", "APS" e "ODV", è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 2.500 euro a 10.000 euro. La sanzione medesima è raddoppiata qualora l'illegittimo utilizzo sia finalizzato ad ottenere da terzi l'erogazione di denaro o di altre utilità.
Il co. 1 dell'art. 101 statuisce che ogni riferimento nel decreto al Consiglio nazionale del Terzo settore diviene efficace dalla data di adozione del decreto di nomina dei suoi componenti entro il 3 agosto 2018 come pure ogni riferimento al Registro unico nazionale del Terzo settore.
Di conseguenza il co. 2 stabilisce che fino all'operatività del Registro, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri ONLUS, ODV e APS che si adeguano alle disposizioni del presente decreto entro ventiquattro mesi dalla data della sua entrata in vigore cioè, computando i termini per mezzo del calcolo dei mesi, entro il 3 agosto 2019. Entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria, come già detto in precedenza.
Tale concetto è rafforzato dal co. 3 che indica come il requisito dell'iscrizione al Registro previsto dal presente decreto, nelle more dell'istituzione del Registro medesimo, si intende soddisfatto da parte delle reti associative e degli enti del Terzo settore attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore.

4. Rendicontazione

4.1. Bilancio d'esercizio: elementi generali

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

La normativa in materia di bilancio è stata completata dal MLPS con l'emanazione del decreto ministeriale del 5 marzo 2020, destinato a definire la "modulistica" di cui all'art. 13, co. 3 del CTS.

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

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

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

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

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

Il tema del cambiamento di regime rischia di divenire particolarmente delicato per quegli enti di minori dimensioni che, avendo adottato il sistema semplificato per cassa (come meglio di seguito illustrato), necessitano di mutare sistema di rilevazione con il passaggio della soglia. L'obbligo di utilizzo del sistema di rilevazione per competenza economica scatta dall'esercizio successivo a quello rendicontato. Il DM del 5 marzo 2020 ha, infatti, opportunamente puntualizzato nell'Introduzione dell'Allegato 1 che *"[a]i 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 denominate conseguiti come risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente"*. Così facendo l'applicazione dell'agevolazione risulta coordinata con quanto previsto a livello fiscale in materia di scritture contabili in quanto ha efficacia dall'esercizio successivo alla realizzazione di ricavi non superiori a 220.000,00 euro annui (si veda capitolo 5).

Non si fa menzione – come avviene, per esempio, nell'art. 30 per il caso degli obblighi di controllo interno e di revisione – al superamento degli obblighi per due esercizi consecutivi del limite previsto. Si evince che il superamento della soglia comporti a partire dal primo esercizio di superamento/non superamento dei limiti (così come inteso in

precedenza) la necessità di adottare le nuove previsioni. Per cui, per esemplificazione, se un ente supera nell'esercizio t la soglia di 220.000 euro di entrate, adotterà il sistema di rilevazione per competenza a partire dall'esercizio t+1. Ciò comporta anche attenzione da parte dell'ente stesso, in quanto, considerato che il bilancio viene solitamente approvato dopo circa 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, si potrebbe verificare che la contabilità per il primo periodo dell'esercizio t+1 (ossia nel nostro caso dal 1° gennaio sino alla data di approvazione) continui ad essere mantenuta secondo le "vecchie" abitudini. Occorre, quindi, che l'ente, già prima della preparazione del bilancio, abbia contezza della situazione in essere per equipaggiarsi amministrativamente ai fini del passaggio.

Rinviando a una lettura della sezione dedicata alla fiscalità per un esame esaustivo delle norme, vale la pena poi evidenziare da subito che il già citato art. 87, co. 3, dispone che gli ETS che non hanno conseguito in un anno proventi complessivi di ammontare superiore a 220.000 euro possano tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili cronologiche e sistematiche necessarie per produrre la rappresentazione bilancistica "ordinaria" (art. 13, co. 1), il rendiconto per cassa di cui all'articolo 13, co. 2. Il decreto correttivo ha cercato così di allineare le soglie dell'art. 87, co. 3, con le semplificazioni fiscali dell'art. 13, co. 2. Nel caso di passaggio da un regime ad un altro (per esempio, nel caso in cui l'ente passi dal regime ordinario al regime semplificato), la norma fiscale specifica che la semplificazione vale a partire dall'esercizio successivo, mentre nel disposto civilistico niente si dice in materia, come accennato, con riferimento al periodo di passaggio. La soluzione già indicata per il passaggio civilistico (semplificazioni concesse per il periodo successivo a quello che di riferimento del bilancio che è oggetto di approvazione) tende, peraltro, ad allineare il comportamento civilistico con quello fiscale, come rappresentato dalla tabella successiva.

Tabella 4: Norme civilistiche e fiscali in materia di tenuta dei conti e rendicontazione finanziaria

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

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

4.2. Schemi e approvazione del bilancio d'esercizio

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

In relazione al periodo transitorio in cui il presente contributo è predisposto, vale la pena ricordare che la nota direttoriale del MLPS del 29 dicembre 2017 dispone che "*[i]ndipendentemente dal relativo deposito presso il registro unico nazionale, tutti gli enti del Terzo settore sono tenuti alla redazione del bilancio di esercizio, nelle forme di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 13: l'attuale mancanza della modulistica, da definirsi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, non esonera gli enti da tale adempimento, traducendosi detta mancanza esclusivamente nell'eterogeneità dei documenti contabili in questione*". Ciò implica che i bilanci anche relativi al primo esercizio successivo al 3 agosto 2017 degli ETS temporanei devono essere redatti in conformità alle attuali disposizioni del CTS. Tale considerazione vale sino al momento in cui la modulistica del Ministero licenziata dal d.m. del 5 marzo 2020 non è applicata.

La *ratio* del legislatore del CTS è stata quella di demandare al Ministero la predisposizione degli "schemi di bilancio", ammesso che il decreto ministeriale è andato anche oltre la previsione della mera "modulistica" fornendo un contributo in merito ai principi generali e ai criteri di valutazione di riferimento. Coerentemente con quanto previsto dall'art. 3, co. 2 del CTS, infatti, l'Introduzione dell'Allegato al decreto dispone, infatti, che: "La predisposizione del bilancio d'esercizio degli enti di cui all'articolo 13, comma 1 del d.lgs. 117/2017 è conforme alle clausole generali, ai principi generali di bilancio e ai criteri di valutazione di cui, rispettivamente, agli articoli 2423 e 2423-*bis* e 2426 del codice civile e ai principi contabili nazionali, in quanto compatibili con l'assenza dello scopo di lucro e con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli enti del Terzo settore. L'ente dà atto nella relazione di missione dei principi e criteri di redazione adottati. La redazione del rendiconto per cassa è ispirata ai principi e ai criteri sopra richiamati, in quanto applicabili".

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

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

Lo stato patrimoniale espone tradizionalmente la situazione patrimoniale e finanziaria dell'entità rappresentata alla data di chiusura dell'esercizio.
Il rendiconto gestionale – prospetto opportunamente corretto nella terminologia dal d.lgs. 108/2018, con le modifiche già auspicate da questo Consiglio nazionale- presenta i componenti positivi e negativi di competenza dell'esercizio.
La relazione di missione è destinata a illustrare "le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie" (art. 13, co. 1, CTS).
Si evidenzia che il co. 6 dell'art. 13 richiede all'organo di amministrazione di "documentare" il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'art. 6:

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

Gli schemi di bilancio previsti dal DM 5 marzo 2020 sono articolati per la parte patrimoniale come adattamento dello schema civilistico (artt. 2424 del codice civile) e per la parte economica recependo l'approccio già adottato dall'Agenzia per le ONLUS. La relazione di missione cerca di individuare indicatori quantitativi e informazioni discorsive capaci di dare risposta agli adempimenti richiesti dal CTS per gli ETS, partendo dalle informazioni richieste dalla nota integrativa (art. 2427, c.c.) e, in parte, dalla relazione sulla gestione (art. 2428, c.c.). Si riportano, di seguito, i modelli A, B, C e D del decreto ministeriale.

MOD. A

STATO PATRIMONIALE

Lo stato patrimoniale deve essere redatto in conformità al seguente schema.

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

MOD. B

RENDICONTO GESTIONALE

Il rendiconto gestionale deve essere redatto in conformità al seguente schema

ONERI E COSTI	Es.t	Es.t-1	PROVENTI E RICAVI	Es.t	Es.t-1
A) Costi e oneri da attività di interesse generale			**A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale**		
			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) Costi e oneri da attività diverse			**B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse**		
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 (+/-)		
C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi			**C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi**		
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		

ONERI E COSTI	Es.t	Es.t-1	PROVENTI E RICAVI	Es.t	Es.t-1
D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali			**D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali**		
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 (+/-)		
E) Costi e oneri di supporto generale			**E) Proventi di supporto generale**		
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		
Totale oneri e costi			**Totale proventi e ricavi**		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)		

Costi e proventi figurativi[7]

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

7 Costi e proventi figurativi: inserimento facoltativo. Quanto esposto nel presente prospetto non deve essere stato già inserito nel rendiconto gestionale.

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 rispettivi 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 d.lgs. 117/2017 e s.m.i.;
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 s.m.i.;

- 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 d. lgs. 117/2017 e s.m.i., 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 d. lgs. 117/2017 e s.m.i..

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.

MOD. D

RENDICONTO PER CASSA

Il rendiconto per cassa deve essere redatto in conformità al seguente schema

USCITE	Es.t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
A) Uscite da attività di interesse generale			**A) Entrate da attività di interesse generale**		
			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 presetazioni 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) Uscite da attività diverse			**B) Entrate da attività diverse**		
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		
C) Uscite da attività di raccolta fondi			**B) Entrate da attività di raccolta fondi**		
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		
D) Uscite da attività finanziarie e patrimoniali			**D) Entrate da attività finanziarie e patrimoniali**		
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		

USCITE	Es.t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
E) Uscite di supporto generale			**E) Entrate di supporto generale**		
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		
Totale uscite della gestione			**Totale entrate della gestione**		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali, e finanziamenti		

USCITE	Es.t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
Uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi			**Entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi**		
1) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale			1) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale		
2) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse			2) Disinvestimenti di immobilizzazioni 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		

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

	Es.t	Es.t-1
Cassa e banca		
Cassa		
Depositi bancari e postali		

Costi e proventi figurativi[8]

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

ANNOTAZIONE PREVISTA DALL'ARTICOLO 13, COMMA 6 DEL d.lgs. 117/2017 e s.m.i.
L'ente deve documentare il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'articolo 6 del d.lgs. 117/2017 e s.m.i.

RENDICONTO PREVISTO DALL'ARTICOLO 48, COMMA 3 DEL d.lgs. 117/2017 e s.m.i.
L'ente deve inserire un rendiconto specifico, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, anche 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 d.lgs. 117/2017 e s.m.i., ai sensi dell'art. 87, comma 6 dello stesso.

L'Introduzione dell'allegato del 5 marzo 2020 fornisce indicazioni anche in ambito valutativo, chiarendo, in linea con il generale richiamo dell'art. 3, co. 2 del CTS, che restano valide "ove compatibili" anche le disposizioni del codice civile di cui agli artt.2423 e 2423-*bis* in materia di principi generali di bilancio e all'art. 2426 in materia di criteri di valutazione.
Precisa, inoltre, che il quadro contabile è completato, come già indicato nel par. 3.4.3. dai principi contabili nazionali a cui è affidato il compito di definire la corretta rappresentazione delle operazioni e degli eventi che richiedono un comportamento contabile "differenziato" rispetto a quanto previsto dai principi contabili nazionali delle società.

Si deve osservare che laddove l'ente eserciti la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale e sia configurabile come una micro-impresa (art. 2435-*ter*, c.c.), l'informativa, di per sé obbligatoria, non potrà che essere riportata a piè di pagina del bilancio, analogamente a quanto avviene per le informazioni di cui all'art. 2427, co. 1, nn. 9 e 16 per le micro-imprese configurate giuridicamente come società di capitali.
Anche se tema non legato direttamente al bilancio, è utile ricordare che l'art. 14, co. 2, dispone che "*gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque de-*

8 Costi e proventi figurativi: inserimento facoltativo. Quanto esposto nel presente prospetto non deve essere stato inserito nel rendiconto per cassa.

nominate superiori a centomila euro annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati".

Tale informativa potrà ovviamente essere riprodotta nel bilancio. La sua sola indicazione nel bilancio, tuttavia, come si evince chiaramente dal tenore della norma, non soddisfa la richiesta informativa. Stesso dicasi, anche se richiesta estranea al CTS, per quanto rileva gli obblighi informativi introdotti dalla legge concorrenza (legge 4 agosto 2017, n. 124, art. 1, commi 125-129) per sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere ricevuti nel periodo considerato superiori a 10.000 euro. In tal caso, l'informativa deve essere prodotta entro la fine del mese di giugno dell'esercizio successivo a quello di riferimento. In via analogica a quanto indicato per gli obblighi di informativa della legge concorrenza, si suppone che l'informazione di cui all'art. 14, co. 2, del CTS possa essere eventualmente soddisfatta per mezzo della pubblicazione del dato sul sito Internet della rete associativa di appartenenza, sulla pagina Facebook dell'ente[9].

Ancora, la nota n. 293 del 12/01/2021 del MLPS, Codice del Terzo settore: articolo 14, comma 2, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, ha chiarito che tali informazioni possono essere fornite, secondo format personalizzabili, con riferimento alle categorie di destinatari di titolari di cariche sociali, dirigenti ed associati e non ai singoli soggetti, prevalendo il diritto di riservatezza sul principio di trasparenza.

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

Si deve osservare che il bilancio deve essere depositato presso il Registro unico nazionale del Terzo settore ed è consultabile pubblicamente. Le imprese sociali depositano, diversamente, il proprio bilancio presso il registro delle imprese.

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

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

9 Si veda: MLPS, circolare 2 dell'11 gennaio 2019, "Legge 4 agosto 2017, n. 124 - articolo 1, commi 125-129. Adempimento degli obblighi di trasparenza e di pubblicità".

La predisposizione del bilancio deve essere coordinata, come accennato, anche con quanto disposto in termini fiscali, stante che l'art. 87 del Codice dispone al co. 1, lettera a) che l'ETS deve "*in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con compiutezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente nel bilancio di cui all'articolo 13 distintamente le attività indicate all'articolo 6 da quelle di cui all'articolo 5, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore quello indicato dall'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*".
La modulistica ministeriale distingue le attività indicate agli artt. 6 e 7 da quelle previste all'art. 5 e prevede specifiche informazioni al riguardo.

4.3. Rendicontazione sociale

4.3.1. Adempimenti di redazione, deposito e pubblicazione del bilancio sociale

Gli obblighi di deposito e di pubblicazione del bilancio sociale da parte degli ETS sono previsti dall'art. 14, co. 1, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, Codice del Terzo settore (CTS), e dall'art. 9, co. 2, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, Revisione della disciplina in materia di impresa sociale.
L'art. 14, co. 1, del CTS dispone che gli ETS "*con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro*", debbano:

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

Lo stesso comma dispone poi che il bilancio sociale debba essere "*redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.*".
L'art. 9, co. 2, del d.lgs. 112/2017 prevede invece per tutte le imprese sociali (e l'art. 4, co. 2, dello stesso decreto lo prevede per i gruppi di imprese sociali, in forma consolidata), comprese le cooperative sociali e i loro consorzi (imprese sociali *ex lege*), l'obbligo di:

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

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

a) redigere il bilancio sociale;
b) pubblicare il bilancio sociale[10].

Per tutti i soggetti tenuti alla sua predisposizione, tale documento deve essere redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia istituita presso la Presidenza del Consiglio dei ministri (di cui all'art. 97 del CTS) e il CNTS (di cui agli artt. 58-60 del CTS), e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ETS, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.
Coerentemente con il disposto dell'art. 7, co. 3, della legge 6 giugno 2016, n. 106, "Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale", e degli artt. 14, co. 1, e 9, co. 2, dei due decreti legislativi sopra richiamati, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali ha quindi pubblicato le linee guida necessarie alla predisposizione del bilancio sociale tramite 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 agosto 2019).

Entrata in vigore degli adempimenti e relative precisazioni

Con riguardo all'entrata in vigore delle disposizioni del decreto attuativo 4 luglio 2019, l'art. 3, co. 1, prevede che le linee guida si applichino "*a partire della redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della [sua – n.d.r.] pubblicazione*" e il comma 2 specifica che dal medesimo esercizio cessi "*l'efficacia delle disposizioni recate dal decreto del Ministro della solidarietà sociale 24 gennaio 2008*" con le linee guida per la redazione del bilancio sociale da parte delle imprese sociali.

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

In sostanza, tutti gli ETS sono tenuti ad adottare le linee guida predisposte nel decreto in oggetto a partire dall'esercizio 2021 con riferimento ai bilanci dell'esercizio 2020, mentre, fino a quel momento, le imprese sociali esistenti, già tenute a redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio sociale, secondo le indicazioni diffuse dal MISE (art. 2, co. 4, del decreto interministeriale 16 marzo 2018), continuano a redigerlo secondo le linee guida di cui al decreto 24 gennaio 2008 del Ministro della solidarietà sociale[11]; dal 2021 le imprese sociali (comprese le cooperative sociali) devono presentare il bilancio sociale sulla base delle nuove linee guida del decreto del 4 luglio 2019.

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

Altra questione riguarda l'individuazione del "*momento da cui decorre l'obbligo, per le cooperative sociali iscritte nella sezione speciale imprese sociali del registro delle imprese, del deposito del bilancio sociale presso il registro medesimo*". A tale proposito, la Direzione generale ha chiarito che "tale specifica tipologia di soggetti (le cooperative sociali e relativi consorzi, per cui ha trovato applicazione l'art. 1, comma 4, del d.lgs. 112/2017) è da intendersi assoggettata all'obbligo di deposito del bilancio sociale nelle forme e con le modalità previste dall'art. 9, comma 2, del d.lgs. 112/2017, come richiamato

11 Il decreto interministeriale del MISE, di concerto con il MLPS, del 16 marzo 2018, "Definizione degli atti da depositare presso l'ufficio del registro delle imprese da parte dell'impresa sociale e delle relative procedure, in attuazione dell'articolo 5, comma 5, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112" (pubblicato in Gazzetta ufficiale il 21 aprile), ai fini della "*iscrizione in apposita sezione*", riferisce gli obblighi di deposito degli atti, "*per via telematica o su supporto informatico, presso l'ufficio del registro delle imprese*", compreso "*il bilancio sociale di cui all'art. 9, comma 2, del d.lgs. 112/2017*", a "gli enti privati che, secondo quanto previsto dai rispettivi atti costitutivi, esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale". Si noti peraltro che l'art. 2, co. 4, in riferimento all'impresa sociale, letteralmente afferma che il bilancio sociale vada redatto e depositato secondo le linee guida di cui al decreto 24 gennaio 2008 "*Fino alla data indicata nel decreto di cui all'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo n. 112 del 2017*" (vale a dire, a partire dall'esercizio 2020), e non "in assenza" delle linee guida per gli ETS del decreto 4 luglio 2019.

dall'art. 2, comma 1, lett. "c", del ridetto decreto 16/03/2018, e quindi, in buona sostanza, secondo le modalità e i termini che sono indicati nelle linee-guida ai sensi del ripetuto art. 9, comma 2."[12]. La Direzione generale, in sostanza, ritiene in tal caso valido quanto riportato nella già citata nota del Ministero del lavoro del 22 febbraio laddove afferma che: "*[...] fino all'emanazione* (n.d.r.: ma forse è più corretto dire "fino all'entrata in vigore") *delle linee guida in parola, si deve ritenere che l'adozione del bilancio sociale da parte delle cooperative sociali, il deposito dello stesso presso il registro delle imprese e la pubblicazione sul sito internet assumano carattere facoltativo, fatta salva l'osservanza di eventuali disposizioni regionali in proposito, tenuto conto del fatto che varie Regioni, ai fini del mantenimento dell'iscrizione nell'albo regionale, impongono alle cooperative sociali la redazione del bilancio sociale*".

In sintesi, le cooperative sociali e relativi consorzi, nell'ambito delle procedure di iscrizione d'ufficio di cui all'art. 1, co. 4, del d.lgs. 112/2017, sarebbero sottratte all'obbligo di deposito del bilancio sociale, fino alla redazione del bilancio 2020 (data indicata nel decreto di cui all'art. 9, comma 2, del d.lgs. 112/2017) mentre, fino a quella data, potrebbero procedere facoltativamente al deposito del bilancio sociale, predisposto in conformità alle precedenti linee guida; infine, sarebbero sottoposte all'obbligo di deposito del bilancio sociale le cooperative sociali iscritte d'ufficio, laddove già fossero assoggettate a tale adempimento in base a disposizioni regionali.

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

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

Peraltro, di recente, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, con la nota n. 5176 d el 16 aprile 2021, "Indicazioni sulla tempistica relativa all'adempimento dell'obbligo di redazione del bilancio sociale", è nuovamente intervenuto sulla questione della tempistica di adempimento dell'obbligo di redazione del bilancio sociale con riferimento alle imprese sociali, proponendo un ragionamento che non sarebbe tuttavia irragionevole

12 Infatti, le cooperative sociali e i loro consorzi sono stati "attratti automaticamente" dal legislatore nell'ambito della disciplina in oggetto con il citato d.lgs. 112/2017 per cui non si ritiene possibile applicare agli stessi l'art. 2, co. 4, del decreto interministeriale del 16 marzo (in quanto norma di natura transitoria volta ad agevolare il passaggio alla nuova disciplina dei soggetti già sottoposti a quella previgente (d.lgs. 155/2006).

estendere anche alle altre tipologie di ETS e a un arco temporale diverso rispetto a quello esaminato nella risposta al quesito cui si fornisce riscontro. In particolare, al Ministero viene chiesto di definire da quando decorra in capo ad un ente che acquisti la qualifica di impresa sociale l'obbligo di redigere e depositare il bilancio sociale e, in particolare, di confermare se l'impresa sociale che acquisisca la qualifica nel corso dell'anno sia tenuta a redigere il bilancio sociale con riferimento allo stesso anno (e quindi a una sua frazione) e a depositarlo persso il Registro delle imprese entro il 30 giugno dell'anno successivo.

Il Ministero rileva come l'obbligo di redazione del bilancio sociale sorga per effetto dell'acquisizione della qualifica di impresa sociale e così come, in ragione dell'esigenza di compliance al principio di trasparenza, le imprese sociali "anche qualora costituite in corso d'anno sono tenute a predisporre il bilancio di esercizio anche per frazioni d'anno", allo stesso modo, ai fini della compliance al principio di accountability richiamato nelle linee guida ministeriali, tale regime si ritiene applicabile anche ai bilanci sociali, con una deroga ammessa da dottrina e prassi laddove la disclosure "non abbia un significativo valore informativo", circostanza in cui si ammette la possibilità di assorbire la frazione di anno nell'esercizio successivo e purché tale frazione non ecceda il trimestre[13].

Si osservi infine che, per il Ministero, poco rilevi ai fini di tale soluzione la forma giuridica dell'impresa sociale (nel caso di specie di cui al quesito, una cooperativa); rileva invece che l'ente, attraverso il conseguimento della qualifica, si assoggetti a un particolare regime che contempla, tra gli altri adempimenti, l'obbligo di redigere il bilancio sociale. Sorge quindi spontaneo ipotizzare che tale principio possa/debba valere anche per altre tipologie di ETS e che possa/debba riferirsi anche agli enti che siano entrati nel regime della riforma nel corso del 2020.

Strumenti di pubblicazione

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

In merito agli strumenti di *disclosure* telematici di pubblicazioni delle informazioni (in questo caso del bilancio sociale), si osservi che il comma 2, dell'art. 14, dispone che gli ETS "*con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscano,*

13 "La visione del bilancio sociale come processo migliorativo della rendicontabilità dell'ente consentirà di superare le criticità recate da eventuali disallineamenti di carattere quantitativo con i valori esposti nel bilancio d'esercizio e riferiti all'intero anno, evidenziando, dove opportuno, i problemi di confrontabilità con le annualità successive (o con altri enti corrispondenti)".

gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati."; ci si potrebbe logicamente chiedere, quindi, se il legislatore abbia volutamente riservato la facoltà di avvalersi di strumenti telematici della rete associativa solo agli ETS di dimensioni medie e piccole (con proventi fino a 1 milione di euro) o la mancata previsione di tale opportunità con riguardo alla pubblicazione del bilancio sociale (non essendo tale opzione espressamente prevista al comma precedente) costituisca una lacuna normativa[14]. Invero, pur non trattandosi della norma primaria di cui ai pertinenti artt. 14, co. 1, del CTS e 9, co. 2, d.lgs. n. 112/2017, le line guida per la redazione del bilancio sociale, al par. 7, "L'approvazione, il deposito, la pubblicazione e la diffusione del bilancio sociale", con riguardo agli "*enti sui quali grava l'obbligo di redazione e deposito* (del bilancio sociale – n.d.r.)", prevedono che essi provvedono "*altresì alla pubblicazione del documento sul proprio sito internet o, qualora ne siano sprovvisti, su quello della rete associativa cui aderiscono*", estendendo così il legislatore ministeriale, per così dire, la facoltà di cui all'art. 14, co. 2, del CTS a tutti i soggetti tenuti all'obbligo di rendicontazione sociale indipendentemente dalla loro dimensione.

4.3.2. Linee guida per la redazione del bilancio sociale

In adesione al disposto normativo della legge delega 106/2016 per la riforma del Terzo settore e dei decreti delegati, le linee guida per la redazione del bilancio sociale di cui al decreto 4 luglio 2019 hanno lo scopo di definire i contenuti e le modalità di redazione del bilancio sociale per consentire ai soggetti coinvolti di adempiere all'obbligo normativo e agli *user* di disporre degli elementi informativi essenziali e rilevanti sull'operato degli enti e dei loro amministratori nonché sui risultati conseguiti nel tempo.

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

Le linee guida constano di 7 paragrafi, scindibili, idealmente e ai soli fini espositivi, in tre parti: una prima parte "introduttiva" (parr. 1-4), in cui si illustrano la cornice normativa nell'ambito della quale sono inserite, le loro finalità e i destinatari della *disclosure* sociale; una seconda parte "contenutistica" (parr. 5 e 6), che ne costituisce il cuore e in cui sono individuati e descritti i criteri di redazione del documento, la sua struttura e gli elementi informativi di cui deve essere composto; una terza parte "conclusiva" (par. 7), che individua la tempistica di approvazione e le modalità di pubblicazione del bilancio sociale nell'ottica del perseguimento dell'accessibilità e della reperibilità delle informazioni che contiene.

Il bilancio sociale (che è altra cosa rispetto alla relazione di missione di cui all'art. 13, co. 1, del CTS, la quale, come parte del bilancio degli ETS, "*illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie*") è strumento tramite il quale gli enti tenuti alla sua redazione possono dare attuazione ai vari richiami alla trasparenza e alla rendicontazione contenuti nella legge delega e a diversi altri adempimenti contenuti nel CTS e nel d.lgs. 112/2016[15].

Secondo quanto stabilito al par. 7, 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 (n.d.r.: e sui suoi esiti) e l'attestazione di conformità alle linee guida":

- l'attività di monitoraggio dell'organo di controllo (di cui agli artt. 10, co. 3, del d.lgs. 112/2017 per le imprese sociali e 30, co. 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 al punto 8, "Monitoraggio svolto dall'organo di controllo (modalità di effettuazione ed esiti)", del par. 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).

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

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.
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, co. 1, del CTS e 9, co. 2, del d.lgs. 112/2017 e delle previsioni di cui alle linee guida del 4 luglio 2019 relative al procedimento di formazione, controllo, approvazione e pubblicazione del bilancio sociale, anche riguardo:

a) al deposito presso il RUNTS (entro il 30 giugno di ogni anno con riferimento all'esercizio precedente (ai sensi dell'art. 48, co. 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)[16];
b) alla pubblicazione del documento sul sito internet dell'ente o, qualora esso ne sia sprovvisto, su quello della rete associativa cui aderisce.

In proposito, con riguardo a tutta l'attività di vigilanza e controllo nell'ambito degli ETS, e anche quindi alle attività di predisposizione, deposito e pubblicazione del bilancio sociale, il CNDCEC ha recentemente pubblicato il documento "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, che, in quanto tali, vanno declinate anche in funzione della singola fattispecie, nonché

16 Ai sensi dell'art. 48, co. 4, del CTS, *"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* (n.d.r.: 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."*.

della dimensione economica e della complessità organizzativa e operativa dell'ente controllato[17].

Ai fini del presente documento, risultando ridondante rispetto a una lettura delle linee guida una mera descrizione del loro contenuto, giova in questa sede evidenziare talune circostanze ed effettuare alcune brevi osservazioni con uno sguardo alla dimensione interpretativa dei fenomeni inerenti ad elementi concettuali e, in definitiva alla struttura e all'efficacia del processo di rendicontazione, che le linee guida sono tese a chiarire e implementare.

Accountability e stakeholder engagement

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

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

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

17 Le Norme di comportamento degli organi di controllo degli ETS sono state predisposte partendo dall'analisi, critica e riadattata, delle "Norme di comportamento del collegio sindacale delle società non quotate" per un duplice ordine di motivi: in primo luogo, in buona parte e non casualmente, gli adempimenti dell'organo di controllo, configurati prevalentemente nell'art. 30 del CTS, ricalcano quanto già richiesto al collegio sindacale delle società di capitali negli artt. 2403 e segg. del codice civile; in secondo luogo, nel disposto normativo stesso del CTS, l'art 3, co. 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"*.

e a pubblicare, in effetti, una quantità eccessiva di informazioni, difficilmente fruibili dai vari stakeholder. In sostanza, un report inefficace e poco utile.

Struttura dinamica e rendicontazione strategica

Tra gli altri elementi che scaturiscono dai concetti definitori 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.

Rilevanza e completezza

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

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

Sotto il profilo delle definizioni, le linee guida sposano in seconda battuta quella per la quale risultano "rilevanti" le informazioni "che comunque potrebbero influenzare in modo sostanziale le valutazioni e del decisioni degli stakeholder". E' questa una definizione mutuata dai principi contabili internazionali che non manca di portare con sé, quando traslata nel *non-financial reporting*, elementi di criticità interpretativa e problematiche applicative. In questo contesto, ci si limita a evidenziare che, come avvenuto nel contesto della direttiva di *disclosure* non finanziaria per le imprese di grandi dimensioni (ex d.lgs. 254/2016), una simile definizione può generare effetti distorsivi nella rendicontazione e asimmetrie informative nella fruizione della *disclosure*, anche in ragione della flessibilità concessa dalla norma con riguardo all'adozione degli standard di rendiconta-

zione che, rispetto ai criteri in oggetto, quando diversi, sono spesso costruiti prevedendo una sostanziale differenza terminologia e semantica tra rilevanza delle informazioni e materialità delle informazioni, costituendo la prima un principio di redazione e la seconda un processo di identificazione e di priorizzazione gerarchica delle informazioni da fornire (al fine di "attribuire il peso" alle informazioni rilevanti).
L'individuazione di informazioni "complete", invece, così come illustrato nelle linee guida, è legata indissolubilmente all'identificazione dei "principali stakeholder", circostanza, in questo caso, che rimarca sostanzialmente la necessità (cui si è già accennato) di una limitazione della platea degli *user* cui la *disclosure* dovrebbe essere rivolta.
Da questo punto di vista, e tenendo a mente quanto già osservato con riguardo allo *stakeholder engagement*, il processo di "mappatura dei principali stakeholder e modalità del loro coinvolgimento" (da non confondere con l'individuazione delle informazioni rilevanti) di cui al n. 3 del par. 6 (Struttura e contenuto del bilancio sociale) assume un ruolo determinante nella costruzione efficace del documento di *disclosure*.

Valore generato, ambiente circostante, impatto e rischi

Con riguardo ai punti 6 e 7 del par. 6 (Struttura e contenuto del bilancio sociale), infine, a nessuno può sfuggire il rapporto che la rendicontazione è chiamata a evidenziare tra il valore generato – anche attraverso l'espressione e la descrizione delle attività poste in essere dall'ente, dei beneficiari diretti e indiretti, e degli *output* risultanti dalla gestione – e gli "elementi/fattori che possono compromettere il raggiungimento dei fini istituzionali e procedure poste in essere per prevenire tali situazioni" (si legga: i rischi); d'altro canto, al punto 7, si richiama espressamente tale concetto con riguardo alla rappresentazione della situazione economico-finanziaria ("segnalazione da parte degli amministratori di eventuali criticità emerse nella gestione ed evidenziazione delle azioni messe in campo per la mitigazione degli effetti negativi").
E' di tutta evidenza che questa tipologia di informazioni non possa essere scissa dalla considerazione del ruolo e delle attività dell'ente con l'ambiente circostante (come più volte indicato nella legge delega), in altri termini, dal potenziale/effettivo impatto sociale e ambientale dell'ente.
Peraltro, sebbene l'art. 14, co. 1, del CTS, e, in maniera analoga, l'art. 9, co. 2, del d.lgs. 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*", in calce al par. 2 delle line guida per la redazione del bilancio sociale viene esplicitato che esuli dalla loro trattazione la "*la valutazione di impatto sociale, che costituirà oggetto di specifiche linee*

guida ai sensi dell'articolo 7, comma 3 della legge 6 giugno 2016, n. 106 (n.d.r.: legge delega)". Sarebbe stato dunque ragionevole che le linee guida sulla valutazione d'impatto dessero corpo e fornissero limiti temporali al concetto di rischio, se scopo della rendicontazione non finanziaria sia anche, da un lato, evitare/mitigare i rischi e la produzione di esternalità negative (in termini di costi/impatti ambientali e sociali indesiderabili e insostenibili) e, dall'altro, aumentare i benefici di fruizione informativa, realizzando un approccio fondato sulla capacità di calibrare la rilevanza delle informazioni in funzione di "*selected stakeholder needs*" o di una "*stakeholder needs selection*", sì da consentire agli interlocutori dell'ente di reperire le informazioni (per loro rilevanti), eventualmente avvalendosi di un pluralità di strumenti (il bilancio sociale, certo, ma ormai anche strumenti interattivi e *web-based*).

In definitiva, si tratta di un approccio pienamente sposato dal d.lgs. 254/2016, decreto pur richiamato dalla stesse line guida in modo forse un po' generico e avulso, laddove prevede di includere nel bilancio sociale, tra le "altre informazioni", quelle "di natura non finanziaria, inerenti gli aspetti di natura sociale, la parità di genere, il rispetto dei diritti umani, la lotta contro la corruzione ecc."[18].

4.3.3. Linee guida per la valutazione dell'impatto sociale e riflessioni sulla valutazione d'impatto

A meno di tre settimane dall'emanazione delle linee guida per la redazione del bilancio sociale, in attuazione di varie disposizioni di cui alla l. 106/2016 (legge delega per la riforma del Terzo settore) e, in particolare, ai sensi dell'art. 7, co. 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).

Finalità delle Linee guida 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'art. 7, co. 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*".

18 Il d.lgs. 254/2016 recepisce la direttiva 2014/95/UE, la quale, peraltro, è attualmente oggetto di revisione: conclusasi in luglio la pubblica consultazione sulla normativa in vigore e sugli effetti rilevati nei Paesi membri nei primi due anni della sua attuazione, la presentazione della proposta legislativa di revisione da parte della Commissione europea è prevista entro il primo quadrimestre 2021.

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'art. 4, co. 1, lett. 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 superiori 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 tramite 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 che qualitativi, considerando indicatori e indici, sia monetari sia non monetari, coerenti ed 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 degli ETS alle attività di interesse generale come definite 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*".

La valutazione dell'impatto sociale non coincide evidentemente con il bilancio sociale, motivo per il quale esse prevedono una disposizione di raccordo secondo la quale 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 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*".

In questa sede, infine, considerando le poche indicazioni espresse e immediatamente desumibili dalla norma e la recente evoluzione della disciplina di rendicontazione non finanziaria, si coglie l'occasione per effettuare alcune brevi e preliminari riflessioni su tre aspetti pertinenti all'ambito operativo, riflessioni che si auspica possano essere di supporto allo sviluppo dei documenti tecnici che saranno eventualmente elaborati e pubblicati dal legislatore[19].

Semantica del concetto

L'art. 14, co. 1, del CTS dispone che il bilancio sociale debba essere redatto "*tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.*". Peraltro, nel CTS non v'è alcun riferimento utile per definire propriamente ciò che debba intendersi per impatto sociale né per individuare il modo di valutarne la portata. D'altro canto – lo si è accennato –, le linee guida, al par. 1, "Introduzione e riferimenti normativi", richiamano (senza approfondirne o circoscriverne l'uno o l'altro termine) la definizione dell'art. 7, co. 3, della legge delega, laddove per "valutazione dell'impatto sociale" 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*".

Rimarcando che la valutazione dell'impatto sociale non coincide con il bilancio sociale, seppur evidentemente il bilancio sociale si dovrà soffermare anche sulla misurazione dell'impatto dell'attività svolta in relazione al contesto di riferimento, ove si voglia procedere sul sentiero della misurazione degli impatti, non sembra possa prescindersi, quindi, da una specificazione (o quantomeno da un chiarimento) della semantica dei

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

termini. Nei SR Standards della Global Reporting Initiative (GRI) – tra i principali riferimenti di rendicontazione non finanziaria a livello internazionale –, gli indicatori relativi ad outcome sono per lo più riferiti ai temi legati alla *corruption* e alla *anti-competitive behavior* (in generale, gli indicatori dei SR Standards riguardano risultati, "output"). Nell'Integrated Reporting (IR) Framework dell'International Integrated Reporting Council (IIRC) – altro standard di rendicontazione non finanziaria di primaria importanza, per altri diversi motivi, nel contesto attuale –, l'outcome trova invece una sua specifica definizione: "incremento o decremento di una delle tipologie di capitale identificate nell'IR Framework". Nel contesto regolamentare nazionale, infine, una definizione di "impatto sociale" è contenuta nella Guida alle start up innovative del MISE del 21 gennaio 2015, in cui tale concetto è definito come segue: "*Descrivere l'impatto sociale di un'organizzazione significa assegnare alle attività che questa svolge degli effetti più ampi e di lungo termine, effetti intesi come potenziali benefici o cambiamenti che l'intervento genera nella comunità in termini di conoscenze, attitudini, stato, condizioni di vita, valori. Allo stesso tempo, questi risultati devono essere tradotti in termini misurabili*" (Definizione riadattata dai lavori di EVPA, GECES Sub-group on Impact Measurement e altri).

Ora, la prima definizione, quella contenuta nell'IR Framework, potrebbe risultare di supporto anche al fine di circoscrivere il significato di impatto nel contesto del Terzo settore, potendosi definire, ad esempio, l'impatto sociale come "incremento o decremento del capitale umano, sociale o relazionale dei principali destinatari cui è rivolta l'attività tesa al perseguimento del fine ultimo istituzionale dell'ente" o, in maniera più ampia, l'impatto come "incremento o decremento del capitale finanziario, produttivo, intellettuale, umano, sociale/relazionale, naturale, dei destinatari dell'attività dell'ente". D'altro canto, esaminando congiuntamente le due definizioni (contenute, rispettivamente, nell'IR Framework e nella Guida alle start up innovative) in rapporto alla necessità di calarle eventualmente nel contesto non profit, l'unica certezza è che per la valutazione dell'impatto sociale di un fenomeno, sia esso positivo sia esso negativo, generato da una determinata attività possa essere opportuno/necessario ricorrere a indicatori qualitativi (che tuttavia, ai fini della trasparenza e della comparabilità informativa, potrebbero rendere sostanziale la possibilità di una aggregazione, e quindi un procedimento di "conversione" in valori numerici, e dell'utilizzo di numeri indice).

Destinatari delle informazioni e materialità dei processi

Un secondo consequenziale aspetto la cui considerazione appare sostanziale ai fini della ponderazione del concetto di impatto sociale riguarda i soggetti cui debba essere orientata la *disclosure* non finanziaria, la platea di *user*/*stakeholder*, platea dalla cui ampiezza derivano conseguenze sostanziali nell'ottica dell'applicazione del principio di rilevanza e del processo di materialità delle informazioni da fornire tramite la rendicontazione

sociale. Da questo punto di vista, sarebbe stato ragionevole che le linee guida sulla valutazione d'impatto avessero indicato chiaramente i processi tramite i quali svolgere l'analisi di materialità, o ne avessero delimitato quantomeno i confini, con riguardo sia alle informazioni relative agli effetti e alle conseguenze dirette dell'attività sia a quelle inerenti agli impatti di medio-lungo periodo, e se riferirli, in particolare, alla sola catena del valore o all'intero contesto di sostenibilità dell'ETS.

Coerenza tra processi applicativi e disposizioni di disclosure non finanziaria

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

Tabella 5: Adempimenti in materia di rendicontazione non finanziaria

Soggetti	Attività	Adempimenti e tempistica	Normativa di riferimento
ETS "con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro"	Redazione del bilancio sociale	Redazione del bilancio sociale secondo le linee guida di cui al d.m. 4/7/2019, a partire della redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data di pubblicazione del decreto stesso.	Art. 14, co. 1, del CTS. D.m. 4/7/2019, Linee guida bilancio sociale, par. 3.
	Deposito del bilancio sociale presso il RUNTS	Deposito del bilancio sociale presso il RUNTS, nel momento in cui esso è operativo, entro il 30 giugno di ogni anno con riferimento all'esercizio precedente.	Artt. 14, co. 1, e 48, co. 3, del CTS. D.m. 4/7/2019, Linee guida bilancio sociale, par. 7.
	Pubblicazione del bilancio sociale nel sito internet dell'ETS o della rete associativa cui aderisce	Pubblicazione del bilancio sociale nel proprio sito internet o in quello della rete associativa cui si aderisce, a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data di pubblicazione del d.m. 4/7/2019.	Art. 14, co. 1, del CTS. D.m. 4/7/2019, Linee guida bilancio sociale, par. 7.
ETS accreditati come CSV (a prescindere da limiti dimensionali)	Redazione del bilancio sociale	Redazione del bilancio sociale secondo le linee guida di cui al d.m. 4/7/2019, a partire della redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data di pubblicazione del decreto stesso.	Artt. 61, co. 1, lett. l), e 14, co. 1, del CTS. D.m. 4/7/2019, Linee guida bilancio sociale, par. 3.
	Pubblicazione del bilancio sociale nel sito internet dell'ETS o della rete associativa cui aderisce	Pubblicazione del bilancio sociale nel proprio sito internet o in quello della rete associativa cui si aderisce, a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data di pubblicazione del d.m. 4/7/2019.	Art. 61, co. 1, lett. l), del CTS. D.m. 4/7/2019, Linee guida bilancio sociale, par. 7.
Imprese sociali e gruppi di imprese sociali	Redazione del bilancio sociale (in forma consolidata se gruppi di imprese sociali)	Obbligo di redazione del bilancio sociale secondo le linee guida di cui al d.m. 24/1/2008 (precedente abrogata normativa sull'impresa sociale) fino alla redazione del bilancio sociale relativo all'esercizio in corso alla data di pubblicazione del d.m. 4/7/2019 (di cui all'art. 9, co. 2, del d.lgs. 112/2017) e secondo le linee guida di cui allo stesso d.m. 4/7/2019 a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della sua pubblicazione.	Artt. 9, co. 2, e 4, co. 2, del d.lgs. 112/2017. Art 2, co. 4, del decreto MISE e MLPS 16/3/2018.
	Deposito del bilancio sociale presso il Registro delle imprese	Deposito del bilancio sociale 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.	Art. 9, co. 2, e art. 4, co. 2, del d.lgs. 112/2017. Art. 48, co. 3, del CTS. D.m. 4/7/2019, Linee guida bilancio sociale, par. 7.
	Pubblicazione del bilancio sociale nel sito internet dell'impresa sociale (o del gruppo) o della rete associativa cui aderisce.	Pubblicazione del bilancio sociale nel proprio sito internet o in quello della rete associativa cui si aderisce, a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data di pubblicazione del d.m. 4/7/2019.	Art. 9, co. 2, e art. 4, co. 2, del d.lgs. 112/2017. Art. 48, co. 3, del CTS. D.m. 4/7/2019, Linee guida bilancio sociale, par. 7.

5. Nuovo sistema di tassazione e sua entrata in vigore

5.1. Lineamenti generali del nuovo regime fiscale

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

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

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

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

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

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

È, invece, da segnalare favorevolmente la possibilità per l'ente di svolgere un'attività di interesse generale in forma d'impresa, anche in via esclusiva o prevalente, mantenen-

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

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

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

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

Allo stato attuale è possibile prevedere l'avvio dell'impianto fiscale non prima del 1° gennaio 2022, considerato che l'operatività del RUNTS (DM 106/2020) è fissata entro aprile 2021 ed anche l'autorizzazione della Commissione europea potrebbe essere rilasciata nel 2021.

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

Pertanto, come per le altre disposizioni tributarie, l'abrogazione delle previsioni ONLUS decorre dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea e comunque non prima di quello successivo all'operatività del RUNTS (si veda il Capitolo 2).

5.2. Criteri di determinazione del reddito e disapplicazione di norme tributarie

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

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

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

- *Art. 143, co. 3, lett. a-b, del TUIR* - Si tratta della non concorrenza alla formazione del reddito delle raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente (lett. a) e dei contributi da amministrazioni pubbliche per attività aventi fini sociali (lett. b). Il contenuto è di fatto confluito nell'art. 79, co. 4, del CTS ed è stato ampliato in termini oggettivi, quanto alla lett. b) riguardante i contributi pubblici, estendendo gli effetti della esclusione dal reddito per gli ETS non commerciali a tutte le tipologie di attività di interesse generale, non solo quelle tipiche del comparto sociale e sanitario, anche (e non solo) in regime convenzionato o di accreditamento;
- *Art. 144, co. 2, 5, 6, del TUIR* – Ai fini della determinazione del reddito degli enti non commerciali, la previsione dell'obbligo di tenere una contabilità separata per l'attività commerciale svolta è stata disciplinata anche dall'art. 87, co. 4, del CTS. Rimangono, invece, circoscritte al di fuori del Terzo settore le altre disposizioni disapplicate sui criteri di calcolo per l'opera continuativa dei membri degli enti religiosi e sulle modalità di assolvimento della separazione contabile per gli enti soggetti a contabilità pubblica, atteso che si tratta di categorie di soggetti comunque esclusi *ex lege* dagli ETS, in parte o in tutto, come gli enti religiosi o gli enti pubblici;
- *Art. 145 del TUIR* - Tale norma riguarda il regime forfetario degli enti non commerciali (anche non associativi) ammessi alla contabilità semplificata. Nella prima versione del CTS in vigore dal 3 agosto 2017, seppure con qualche dubbio interpretativo circa la platea dei soggetti effettivamente esclusi a seguito delle novità di riforma, l'applicazione di questo regime era prevista soltanto per gli enti esclusi dagli ETS di cui all'art. 4, co. 2 (associazioni politiche, sindacali, di categoria, di datori di lavoro e quelle sottoposte alla loro direzione, coordinamento o controllo), nonché quelli di

cui al co. 3 (enti religiosi civilmente riconosciuti) non iscritti al RUNTS ovvero iscritti ma per le sole attività diverse. Il decreto correttivo al CTS ha modificato il secondo periodo delle disposizioni di coordinamento (art. 89 co. 3) specificando che agli enti religiosi civilmente riconosciuti si applicano gli articoli da 143 a 148 del TUIR limitatamente alle attività diverse da quelle di interesse generale ("ramo ETS") di cui all'art. 5 del CTS. Di conseguenza, venendo meno ogni ulteriore espressa disapplicazione, l'art. 145 del TUIR rimane in vigore per qualunque tipologia di ente non commerciale esclusa dal Terzo settore;

- *Art. 148, co. 1-9, del TUIR* – Gli enti di tipo associativo ante-riforma, che non entreranno negli ETS per legge o per scelta, rimangono beneficiari di particolari agevolazioni e di un regime di vantaggio per le attività rese all'interno della vita associativa. Al soddisfacimento di precisi requisiti formali (statutari) e sostanziali è, inoltre, prevista la decommercializzazione dei corrispettivi specifici per le attività rese agli associati e ad altri soggetti in condizioni di "reciprocità" (iscritti e partecipanti) svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali (art. 148, co. 3, del TUIR).

  Deve in ogni caso essere segnalato che l'iscrizione nel RUNTS da parte degli enti associativi agevolati di cui sopra non integra un'ipotesi di scioglimento *ex* art. 148 co. 8 TUIR come previsto dall'art. 101 co. 8 del CTS. Al contrario in caso di mancato accesso agli ETS le tipologie di associazioni "abrogate" dall'art. 148 co. 3 rientranti tra quelle culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica devono devolvere il proprio patrimonio "agevolato".

Il CTS ripropone di fatto nell'art. 79, co. 6 (modificato dal correttivo solo in termini formali a causa di piccoli refusi), le previsioni di non commercialità del primo co. dell'art. 148 del TUIR, per le attività effettuate in conformità ai fini istituzionali nei confronti degli associati, dei loro familiari e dei conviventi degli stessi, senza però chiarire queste ultime tipologie di beneficiari in termini definitori. Sono stati esclusi, invece, gli "iscritti" e i "partecipanti" richiamati nel TUIR mentre è stata riservata più ampia decommercializzazione (*ex* co. 3 dell'art. 148 del TUIR) alle sole associazioni ETS con qualifica di promozione sociale (APS), il cui regime fiscale è indicato nell'art. 85 del CTS.
Viceversa, per gli altri ETS, si considerano commerciali (e concorrono alla formazione del reddito come redditi d'impresa o diversi, a seconda che abbiano carattere di abitualità o di occasionalità) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati, familiari o conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

Il CTS interviene, poi, con un possibile eccesso di delega, abrogando nell'art. 148, co. 3, del TUIR il riferimento alle associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale ("trasmigrate" quest'ultime nel Terzo settore), e di formazione extrascolastica della persona (art. 89, co. 4, CTS).
Inoltre, le agevolazioni di decommercializzazione delle attività svolte da tali enti sono state estese anche alle *"strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse"*, come introdotte dall'art. 1, co. 1022, della legge di bilancio 2019 (l. 145/2018), in vigore dall'1/1/2019.
In sede di correttivo, non sono state invece accolte le proposte per reintrodurre le associazioni *"assistenziali di cui alla lett. e-ter del comma 1 dell'art. 10 e alla lett. a) del comma 2 dell'art. 51"* del TUIR, anche a seguito del parere negativo del Consiglio di Stato (n. 00731/2018 del 19 luglio 2018) considerato che non si trattava di modifiche "*strettamente tecniche*".
È altresì da segnalare che permane, nonostante il correttivo, l'anomalia della mancata abrogazione in ambito IVA *ex* art. 4, co. 4, secondo periodo, 6 e 7 del d.p.r. 633/1972 dei medesimi soggetti associativi esclusi ai fini delle imposte sul reddito (assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extrascolastica) consentendo quindi di considerare non commerciali le attività rese da tali enti "non ETS" che, pertanto, possono legittimamente continuare ad applicare dette agevolazioni solo ai fini IVA.
Con riferimento all'ambito associativo è da evidenziare, tra le altre, la disapplicazione agli ETS delle seguenti disposizioni:

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

  Il forfait, pertanto, particolarmente vantaggioso non soltanto sotto il profilo delle imposte sul reddito ma anche dell'IVA oltreché per le altre semplificazioni, rimane in vigore solo per le associazioni e società sportive dilettantistiche senza scopo di

lucro – che non si iscrivano al RUNTS – riconosciute dal CONI e affiliate alle Federazioni Sportive Nazionali (FSN), alle Discipline Sportive Associate (DSA) o agli Enti di Promozione Sportiva (EPS).

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

- *Art. 149 del TUIR* – La perdita della qualifica di ente non commerciale, al di fuori del regime ETS, continua ad essere regolata distintamente da quanto previsto dal CTS all'art. 79, co. 5, e nuovo 5-*ter* (aggiunto dal correttivo) che ripropone per gli ETS, in via analoga, il criterio essenziale di applicazione in termini di prevalenza (attività commerciale superiore a quella non commerciale) in base a parametri di commercialità differenti rispetto al passato, come meglio dettagliato più avanti. Le disposizioni del TUIR sulla perdita di qualifica agli enti non commerciali "non ETS" continuano anche ad applicarsi ai fini dell'IVA (art. 4, ultimo co., d.p.r. 633/1972). Un simile rinvio, invece, non è presente nell'ambito del Terzo settore.
- *Art. 6 del d.p.r. n. 601/1973* – La riduzione alla metà dell'IRES (attualmente dal 24 al 12%) *"nei confronti degli enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione"* (co. 1 lett. c), se dotati di personalità giuridica (co. 2) è tuttora in vigore nonostante sia stata abrogata dalla legge di bilancio 2019 (art. 1 co. 51 l. n. 145/2018)

con decorrenza dall'1/1/2019. La riduzione, infatti, rimane sino all'introduzione di un nuovo regime agevolativo che sarà applicabile agli enti che svolgeranno *"con modalità non commerciali"* attività con finalità sociali (art. 1 co. 8-*bis* lett.b) DL n. 135/2018 convertito nella l. n. 12/2019).

Da sottolineare che ad opera dell'art. 89, co. 5, del CTS, la normativa agevolata in esame è stata disapplicata per gli ETS mentre rimane utilizzabile dagli enti religiosi civilmente riconosciuti iscritti nel RUNTS limitatamente alle attività diverse da quelle di interesse generale di cui all'art. 5. La disposizione, di conseguenza, è applicabile al di fuori del Terzo settore dagli enti non commerciali "non ETS", *ex lege* o per scelta, ferma restando la sussistenza dei requisiti ivi richiesti per la sua fruizione.

5.3. Attività commerciali, non commerciali e decommercializzazioni

L'art. 79 del CTS, oltre ad offrire la qualifica fiscale e la definizione di ETS non commerciale, individua anche i criteri e i parametri secondo cui le singole attività di interesse generale svolte dall'ente (art. 5 del CTS) non assumono carattere commerciale.
In particolare, il co. 2 indica le "modalità non commerciali" di svolgimento delle predette attività anche quando accreditate, contrattualizzate o convenzionate con pubbliche amministrazioni (definite nell'art. 1, co. 2, d.lgs. n. 165/2001), con l'Unione europea, le amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici internazionali e tenuto conto degli apporti economici di tali enti, salvo gli importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (ad esempio in caso di ticket sanitari a carico dell'utenza).
Si considerano, quindi, non commerciali le attività di interesse generale svolte a titolo gratuito o dietro corrispettivi che non superano i costi effettivi (diretti e indiretti), fatto salvo il limite di tolleranza del 5% (clausola di salvaguardia) di cui si dirà meglio appresso.
In relazione alla nozione di "costi effettivi" il CNDCEC aveva già evidenziato come il legislatore, nel richiamare il confronto tra i corrispettivi del servizio reso o del bene ceduto con il costo effettivo, avrebbe dovuto considerare un concetto di "costo pieno", comprensivo quindi dei costi diretti e indiretti di produzione, ma anche dell'imputazione della quota relativa ai costi generali dell'ente. Nonostante la proposta, volta a sostituire il termine nel CTS con la dizione tecnica di "costi pieni effettivi" (nota anche come "*full costing*"), non sia stata accolta in sede di correttivo, si ritiene che tale significato sia quello più coerente da applicare.

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

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

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

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

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

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

Quindi, in caso di margini positivi per due volte consecutive e nei limiti di tolleranza del 5%, l'attività non perderà la sua natura non commerciale, dovendo nuovamente, per almeno un periodo d'imposta, soddisfare il criterio base di non commercialità (co. 2), svolgendo la sua attività dietro corrispettivi non superiori ai costi effettivi.

La verifica di tale scostamento andrà eseguita al termine dell'esercizio (31 dicembre o altra data in caso di periodo a cavallo) e seguirà i criteri del regime di contabilizzazione e di bilancio adottati (competenza o cassa) ai sensi degli articoli 87 e 13 del CTS.
Si ricorda, tuttavia, che il superamento del 5% per due esercizi consecutivi per una sola tra le attività di interesse generale svolte *ex* art. 5 del CTS, potrebbe non determinare automaticamente la perdita della qualifica di non commercialità dell'ente, non essendo sufficiente qualificare come entrate commerciali prevalenti i soli proventi riferiti ad una specifica area di interesse generale ferma restando la non commercialità degli altri proventi.
Potrebbe, quindi, aversi il caso, per esempio, che l'ETS Alfa svolga due attività di cui all'art. 5 per complessivi proventi pari a 60. L'attività A origina proventi pari a 35 e non risulta commerciale, ai sensi delle disposizioni del CTS, mentre l'attività B presenta ricavi pari a 20 che "superano" i costi per un margine positivo inferiore al 5%. Alfa riceve, inoltre, 3 da erogazioni liberali e 2 da raccolta fondi occasionale. In aggiunta, Alfa svolge, ancora, attività di cui all'art. 6 generando ricavi pari a 40. In questo contesto, i proventi dell'attività A rientrano tra i proventi non commerciali dell'ente insieme ai proventi dell'attività B (per un periodo limitato di due esercizi) e alle altre entrate decommercializzate *ex lege* (liberalità e proventi da raccolta fondi occasionali); i proventi dell'attività C sono inclusi, per definizione, tra i proventi commerciali. Alfa risulta ai fini tributari ETS non commerciale, in quanto le entrate non commerciali sono superiori a quelle commerciali (35+20+5>40). Nel caso in cui, tuttavia, la situazione presentata si dovesse riverificare per altri due esercizi, i proventi generati da B diverrebbero commerciali, portando l'ETS alla perdita dello *status* di ETS non commerciale (35+5<20+40) con quanto ne consegue.
Ai fini del calcolo di prevalenza, sono altresì considerate non commerciali (deroga) le seguenti ulteriori attività di interesse generale (art. 79, co. 3-4, del CTS)**:**

a) la ricerca scientifica "di particolare interesse sociale" (art. 5, co. 1, lett. h) svolta direttamente dall'ETS, con utili interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei risultati e senza accesso preferenziale da altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente nonché ai risultati prodotti;
b) la ricerca scientifica (art. 5, co. 1, lett. h), affidata da ETS a università e altri organismi di ricerca (attraverso convenzioni) che la svolgono direttamente in ambiti e con modalità di cui al d.p.r. n. 135/2003. Tale Regolamento, introdotto per le ONLUS, si riferisce comunque alla "ricerca di particolare interesse sociale" svolta in determinati ambiti, con la previsione di adeguate strutture operative, risorse professionali, finanziamenti e progetti di ricerca;

b-*bis*) le attività di cui all'articolo 5, co. 1, lettere a), b) e c), se svolte da fondazioni delle *ex* istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi.

Tale ultima previsione (b-*bis*) è stata introdotta dall'art. 1, co. 82, della legge di bilancio 2019 (l. 145/2018) le cui agevolazioni, in base al successivo co. 83, "*si applicano ai sensi e nei limiti del regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «de minimis», e del regolamento (UE) n. 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «de minimis» nel settore agricolo".*
Non concorrono in ogni caso a formare il reddito degli ETS qualificati non commerciali ai sensi dell'art. 79, co. 4 del CTS i seguenti proventi:

a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate "occasionalmente" anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. Tali fondi sono in sostanza "non commerciali" così come indica chiaramente il nuovo co. 5-*bis*, aggiunto dal correttivo, in cui è stata spostata la prima parte del co. 5, come evidenzia la Relazione illustrativa, *"per una migliore intellegibilità letterale della disposizione ... ... ove, per un'esigenza di coordinamento normativo, viene abrogato il riferimento alla lettera b) del comma 4. Pertanto, le entrate derivanti da raccolte fondi e da contributi pubblici erogati a favore di enti non commerciali concorrono, come proventi non commerciali, ai calcoli da eseguire per determinare la natura fiscale dell'ente".*
Di conseguenza rimarranno di natura commerciale e quindi tassate (senza modifiche rispetto agli enti non ETS), le raccolte fondi "organizzate e continuative" di cui all'art. 7, co. 2, del CTS, sempreché l'attività posta in essere abbia tutti i requisiti produttivi di un reddito d'impresa (in genere un'attività sinallagmatica di scambio di beni o di servizi dietro corrispettivo).
Non sono state accolte, invece, le proposte di emendamento da parte del CNDCEC finalizzate ad estendere la "non imponibilità" (meglio la "non commercialità") dei proventi alle raccolte di cui all'art. 7 del CTS (quindi non solo occasionali) i cui fondi fossero integralmente destinati allo svolgimento, con modalità non commerciali, delle attività di interesse generale, né l'applicazione del regime forfetario di tassazione (art. 80).

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

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

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

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

I proventi commerciali sono quelli delle attività di interesse generale svolte "in forma d'impresa" e delle attività diverse (art. 6), escluse le sponsorizzazioni secondo i criteri e i limiti previsti da apposito decreto ministeriale (non ancora pubblicato, ancorché predisposto dal MLPS su cui la Cabina di Regia ha espresso parere favorevole il 7 marzo 2019). Sono invece entrate da "attività non commerciali" (co. 5-*bis*) i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative e, ogni altra entrata assimilabile, compresi i proventi e le entrate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 (inclusi i fondi raccolti occasionalmente) dell'art. 79 CTS. Si tiene conto, inoltre, del "valore normale" delle cessioni di beni e prestazioni di servizi afferenti alle attività svolte "con modalità non commerciali". In proposito potrebbero richiamarsi i criteri di determinazione del valore di cui al Decreto del Ministero del Lavoro e Politiche Sociali del 28 novembre 2019 sulle erogazioni liberali in natura in favore degli Enti del Terzo Settore.

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

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

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

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

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

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

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

A tal fine la perdita della natura non commerciale dell'ETS deve essere comunicata al RUNTS entro trenta giorni dalla chiusura del periodo d'imposta in cui si è verificata (art. 20, DM 106/2020) pena l'applicazione di sanzioni amministrative da 500 a 5.000 euro (art. 83 CTS co. 3). La proposta di abrogazione di questa norma, motivata dalla sproporzione degli adempimenti richiesti agli enti commerciali rispetto agli altri ETS, non è stata recepita nel decreto correttivo.

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

5.5. Esame degli aspetti di fiscalità per le ONLUS

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

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

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

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

Le ONLUS più orientate al "mercato" potranno valutare l'opzione della qualifica di impresa sociale maggiormente conveniente in termini di fiscalità. Va peraltro notato che gli Enti che prestano servizi organizzati in forma aziendale nel settore sociale in convenzione con la pubblica amministrazione, se assumeranno dopo il periodo transitorio la veste dell'impresa sociale, dovranno affrontare la perdita rispetto al passato dell'esenzione da Iva delle prestazioni attive, che era - ed è ancora nel regime transitorio – riservata alle ONLUS e che in futuro si applicherà ai soli ETS non commerciali. Questi Enti una volta

divenuti ETS commerciali o Imprese sociali dovranno applicare l'aliquota Iva ordinaria del 22% sulle prestazioni effettuate, trovandosi probabilmente fuori mercato rispetto, per esempio, alla cooperazione sociale per la quale è oggi già prevista l'aliquota del 5%. Si consideri che le ONLUS che richiedono l'iscrizione al RUNTS con l'operatività del Registro, ma prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni fiscali di cui al Titolo X del CTS (in vigore presumibilmente dal 1° gennaio 2022) dovranno seguire, sino alla data di efficacia delle "nuove" norme, le esistenti disposizioni del TUIR in materia di enti non commerciali o commerciali per l'intero periodo di imposta in corso. Ciò potrebbe comportare una valutazione sulla variabile fiscale per quelle Onlus che svolgono attività di natura corrispettiva in ambito istituzionale e/o attività direttamente connesse.

5.6. Regime forfetario

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

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

La concreta applicazione dello stesso è sempre subordinata all'ottenimento dell'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del MLPS.

Tabella 6: Regime forfetario per l'eventuale attività commerciale svolta dagli ETS non commerciali e coefficienti di redditività

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

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

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

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

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

La Legge di Bilancio 2019 (art. 1 commi da 23 a 25) ha modificato significativamente la disciplina fiscale del riporto delle perdite d'impresa degli enti non commerciali, allineando la previsione a quanto attualmente previsto per le società. Con effetto sin dall'esercizio 2018, quindi, tutte le perdite conseguite nell'ambito del reddito d'impresa potranno essere computate in diminuzione dei relativi redditi nel periodo di imposta relativo fino a capienza e, per la differenza, illimitatamente nei successivi, nella misura dell'80% dei

redditi conseguiti in ogni periodo. Con tale modifica viene meno il termine dei 5 anni per il riporto in avanti delle perdite, che sono adesso utilizzabili senza alcun limite temporale, indipendentemente dal regime contabile adottato. Per gli enti in contabilità semplificata, inoltre, le modifiche apportate comportano l'impossibilità di deduzione di tali perdite dagli altri redditi.
Inoltre, agli ETS che adottano il regime forfetario non si applicano gli indici sistematici di affidabilità che sostituiranno gradatamente nel corso del tempo gli studi di settore.

5.7. Scritture contabili ai fini tributari

L'art. 87 del CTS ha graduato gli obblighi contabili degli ETS non commerciali ai fini tributari in relazione all'elemento dimensionale.
La disposizione in rassegna riguarda i predetti enti non commerciali (*ex* art. 79, co. 5, del CTS) a condizione che non applichino il regime forfetario (*ex* art. 86 del CTS) previsto per le attività commerciali svolte dalle APS e dalle ODV con ricavi non superiori al limite di 130.000 euro. In quest'ultimo caso è sufficiente la mera conservazione dei documenti emessi e ricevuti.
Il legislatore ha però previsto una seconda eccezione all'obbligo di tenuta della contabilità per gli ETS non commerciali che, esercitando le attività di cui agli artt. 5 e 6 del CTS (di interesse generale e attività secondarie e strumentali), non hanno conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 220.000 euro, termine così incrementato (da 50.000 euro) dal decreto correttivo (e come anche richiesto dal CNDCEC). In tale ipotesi gli obblighi contabili si considerano assolti con la mera redazione del rendiconto di cassa di cui all'art. 13, co. 2, del CTS (si veda capitolo 4).
Per gli ETS non commerciali che non hanno adottato il regime forfetario delle APS e delle ODV e che hanno superato il limite dimensionale dei 220.000 euro, si applicano le disposizioni di cui all'art. 87, co. 1, lett. a) del CTS. Perciò, le scritture contabili dovranno osservare i requisiti della cronologia e sistematicità e dovranno rappresentare analiticamente le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione. Gli obblighi contabili possono, quindi, variare anche in ragione delle dimensioni dell'ente. Ad esempio se l'ente ha conseguito nell'anno proventi realizzati con modalità non commerciali di ammontare pari a 6 milioni di euro, la contabilità dovrà essere di tipo analitico (contabilità ordinaria). Viceversa qualora l'ammontare dei proventi ammontasse ad un importo sensibilmente inferiore (es. 70.000 euro) potrebbe essere sufficiente la tenuta di una prima nota semplice (di cassa e di banca).

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

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

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

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

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

5.8. Imposte indirette e tributi locali

L'art. 82 del CTS disciplina in modo organico le agevolazioni relative a molteplici imposte indirette e tributi locali (nello specifico: imposta sulle successioni e donazioni; imposta di registro; imposte ipotecaria e catastale; imposta di bollo; IMU; TASI; IRAP; altri tributi locali; imposta sugli intrattenimenti e tassa sulle concessioni governative) che, prima dell'attuazione della Riforma del Terzo settore, venivano perlopiù regolate all'interno dei singoli atti normativi riguardanti ciascun tributo.
L'ambito soggettivo di applicazione delle misure recate dall'art. 82 del CTS varia in funzione del singolo tributo, ma la maggior parte sono riferite sia agli ETS non commerciali che agli ETS commerciali, comprese le imprese sociali (per lo più con l'eccezione delle imprese sociali costituite in forma societaria) e le cooperative sociali che, a regime, diverranno imprese sociali di diritto.
Sotto il profilo temporale si evidenzia che l'art. 82 del CTS è entrato in vigore il 1° gennaio 2018 e, quindi, anticipatamente rispetto alle altre misure fiscali della riforma, e per il periodo transitorio, intercorrente fra il 1° gennaio 2018 e il momento di operatività del Registro unico del Terzo settore (successivamente all'intervenuta autorizzazione della Commissione europea, di cui all'art. 101, co. 10, del CTS) le introdotte agevolazioni operano a favore dei soggetti considerati ETS nel periodo transitorio (art. 104, co. 1, del CTS), ossia, come già detto: ODV, APS e ONLUS.
L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata a seguito di interpello in merito all'applicazione delle disposizioni in materia di imposta registro e di bollo con la Risoluzione n. 158/E del 21 dicembre 2017 e, in merito all'applicazione delle disposizioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni con la Risposta a interpello n. 252 del 16 luglio 2019.

Imposta sulle successioni e donazioni

In base all'art. 82, co. 1, del CTS non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni (né alle imposte ipo-catastali) i trasferimenti a titolo gratuito a favore sia degli ETS non commerciali che di quelli commerciali (incluse le cooperative sociali e le imprese sociali non costituite in forma societaria).
La norma si rivolge ad una platea di beneficiari più vasta rispetto alle corrispondenti disposizioni ante-riforma (art. 3 del d.lgs. n. 346 del 1990, artt. 1 e 10 del d.lgs. 347 del 1990 e art. 8 della l. 266 del 1991) che resteranno comunque in vigore fino alla fine del cennato periodo transitorio. Inoltre, la nuova disposizione sembra responsabilizzare maggiormente gli ETS, prevedendo che i beni ricevuti debbano essere utilizzati con finalità istituzionali. Tuttavia, è utile ricordare che, in senso analogo (se non ancora più stringente), la disposizione recata dall'art. 3 del d.lgs. n. 346 del 1990 prevede che, per poter fruire del

beneficio, il destinatario del trasferimento deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o della donazione o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante. In mancanza di tale dimostrazione il beneficiario è tenuto al pagamento dell'imposta in misura ordinaria, oltre agli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere versata.

Imposta di registro e imposte ipotecarie e catastali

L'art. 82, co. 3, del CTS prevede che agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie degli ETS – comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione – si applichino le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa. Sotto il profilo soggettivo, la disposizione in esame è riferita a tutti gli ETS (non commerciali e commerciali), comprese le cooperative sociali e le imprese sociali non costituite in forma societaria. La norma, nel suo tenore letterale, replica in buona sostanza quanto previsto dall'art. 11-*bis* della Tariffa, parte I, acclusa al d.p.r. 131 del 1986, che applica l'imposta di registro in misura fissa agli atti costitutivi e modifiche statutarie riguardanti le ONLUS. Quest'ultima disposizione, peraltro, viene interpretata in senso restrittivo dall'Amministrazione finanziaria, la quale esige le imposte in misura proporzionale in caso di operazioni che comportano il trasferimento di beni e coinvolgono enti non commerciali diversi dalle ONLUS.

Altra disposizione di contenuto analogo a quella recata dal co. 3 dell'art. 82 del CTS, ma con un più limitato ambito di applicazione è l'art. 1, co. 737, della legge 27 dicembre 2013 n. 147 (c.d. "Legge di Stabilità 2014") che ha introdotto un regime agevolativo, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, per gli atti di trasferimento di beni a titolo gratuito di qualsiasi natura (sia beni mobili che immobili), posti in essere nell'ambito di operazioni di riorganizzazione di enti appartenenti per legge, regolamento o statuto, alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale. L'applicabilità di tale disposizione anche agli enti non commerciali è stata riconosciuta in diverse sedi dalla prassi amministrativa (Risposta a interpello n. 342 del 23 agosto 2019, Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014 e Risposta scritta all'interrogazione parlamentare C 5-04255 presso la Commissione VI "Finanze" della Camera dei Deputati dell'11 dicembre 2014). Tuttavia, ai fini dell'applicabilità della norma in questione è necessario che il trasferimento dei beni: avvenga a titolo gratuito; venga effettuato nell'ambito di una operazione di riorganizzazione e, soprattutto, si verifichi tra enti che appartengono per legge, regolamento o statuto, alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale.

La disposizione del CTS, inoltre, prevede un'esenzione dall'imposta di registro per le modifiche statutarie finalizzate ad adeguare gli atti costitutivi a "modifiche o integrazio-

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

A seguito delle modifiche apportate in sede di correttivo al co. 3 dell'art. 82 del CTS (con efficacia dall'11 settembre 2018, data di entrata in vigore del d.lgs. 105/2018), infine, è stata aggiunta un'ulteriore esenzione dall'imposta di registro per le ODV, a favore degli atti costitutivi delle ODV e degli atti connessi allo svolgimento delle attività, al fine di riproporre la previsione già contenuta nell'art. 8, co. 1, della preesistente legge n 266 del 1991 (come risulta dalla Relazione Illustrativa al correttivo). In proposito, il MLPS (Nota direttoriale n. 4314 del 18 maggio 2020) ha chiarito che, attesa la riproposizione della precedente situazione di esenzione vale, sul punto, quanto già evidenziato (in vigenza della precedente legge n. 266 del 1991) dall'Agenzia delle entrate con la Circolare 1° agosto 2011, n. 38/E. Vale a dire che le ODV hanno diritto di fruire dell'esonero dall'imposta di registro anche prima dell'iscrizione negli appositi registri, avendo tuttavia l'obbligo di comunicare all'Ufficio locale dell'Agenzia entrate presso il quale si è provveduto a registrare l'atto costitutivo e/o lo statuto, l'avvenuta iscrizione al dichiarato registro delle ODV; fermo restando il recupero delle imposte non pagate, con relativi interessi e sanzioni, nel caso di mancato perfezionamento dell'iscrizione in parola.

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

Come chiarito dalla prassi amministrativa (Risposta a interpello n. 277 del 26 agosto 2020), l'agevolazione prevista dall'art. 82, co. 4 non può, viceversa, essere applicata alla cessione a titolo oneroso dell'azienda, sebbene il complesso aziendale ceduto comprenda anche dei beni immobili. Infatti, la predetta norma fa espresso ed esclusivo riferimento agli "atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costituitivi di diritti reali immobiliari di godimento" e, trattandosi di norma agevolativa, non può essere interpretata in via analogica o comunque estensiva. Inoltre, come evidenziato nel citato documento di prassi, tale soluzione è coerente con i principi che disciplinano l'imposizione della cessione di azienda. Con riferimento alle imposte indirette, infatti, la cessione di azienda è un'operazione fuori campo IVA (art. 2, co. 1, lett. b), del d.p.r. n. 633 del 1972), deve essere registrata in termine fisso ed è soggetta ad imposta di registro in misura proporzionale (ai sensi dell'art. 23 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131).

Tributi locali

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

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

Altri tributi

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

Le nuove disposizioni di esenzione in esame presentano anche alcune innovazioni sul versante oggettivo. Così, per esempio, l'esenzione dall'imposta di bollo è prevista non

solo per specifiche tipologie documentali ma, ampiamente, per "*ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato*" che venga posto in essere o richiesto dagli ETS. E, per quanto riguarda l'esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti, è prevista una più ampia casistica: la norma fa riferimento alle attività svolte occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

5.9. Deduzioni e detrazioni

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

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

Siffatta scelta normativa si pone in linea con l'obiettivo perseguito dalla riforma di superare la preesistente netta dicotomia tra enti commerciali e non commerciali; offrendo una nuova nozione di ETS che valorizza lo svolgimento di attività di interesse generale e il reinvestimento degli eventuali utili o avanzi di gestione. In quest'ottica, risulta fisiologico che alcune agevolazioni possano trovare applicazione anche nei confronti di enti commerciali comunque impegnati, senza scopo di lucro, al perseguimento di determinate finalità benefiche.

Il primo co. della disposizione in esame istituisce una detrazione IRPEF pari al 30% degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni in denaro (poste in essere con mo-

dalità tracciabili) o in natura, per un importo complessivo non superiore a euro 30.000 in ciascun periodo d'imposta. La detrazione viene incrementata al 35% in relazione alle liberalità a favore delle ODV[20].

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

Rientrano tra le erogazioni liberali deducibili anche i contributi volontariamente erogati ad una ONLUS per il trasporto di persone con disabilità che necessitano di cure mediche periodiche (qualora il versamento sia indipendente dal servizio di trasporto[21]) e le somme versate ad una ONLUS quale contributo per adozione a distanza (purché siano comprovate da una attestazione che evidenzi il resoconto o riepilogo annuale dei versamenti effettuali e sempre che l'erogazione sia indicata nelle scritture contabili della ONLUS)[22].

Come chiarito dalla circolare 31 maggio 2019, n. 13/E, in caso di erogazioni liberali effettuate in denaro, il sostenimento dell'onere deve essere documentato dalla ricevuta del versamento bancario o postale ovvero, in caso di pagamento con carta di credito (carta di debito o carta prepagata), dall'estratto conto della società che gestisce tali carte. Se da tali documenti non è possibile individuare il beneficiario dell'erogazione liberale, così come nelle ipotesi in cui detta erogazione viene effettuata tramite assegno bancario (o circolare), il contribuente che intende fruire dell'agevolazione in esame deve essere in possesso di una ricevuta (contenente anche l'indicazione della modalità di pagamento utilizzata) rilasciata a suo favore dal beneficiario dell'erogazione liberale. Inoltre, dalla documentazione attestante il versamento deve essere altresì possibile individuare il carattere di liberalità del pagamento. Pertanto, è necessario che la natura di liberalità del versamento risulti dalla ricevuta del versamento bancario o postale, dall'estratto conto

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

21 Se, invece, il versamento costituisce corrispettivo per il trasporto, il relativo ammontare è detraibile quale spesa sanitaria e la ONLUS deve rilasciare regolare fattura (cfr. circolare 24 aprile 2015 n. 17/E, risposta 1.4, all'uopo richiamata dalla circolare 31 maggio 2019, n. 13/E).

22 Come chiarito dalla circolare 21 maggio 2014 n. 11/E, risposta 7.3 all'uopo richiamata dalla circolare 31 maggio 2019, n. 13/E.

della società che gestisce le carte di credito, di debito o prepagate, o che sia indicata dalla ricevuta rilasciata dal beneficiario.

L'individuazione della tipologia di beni in natura che danno diritto alle descritte detrazioni e deduzioni, nonché dei criteri di valutazione dei medesimi, è stata rimessa all'adozione di apposito decreto interministeriale in corso di emanazione a cura del MLPS, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze. La relativa disciplina attuativa è contenuta nel d.m. 28 novembre 2019.

Sotto il profilo soggettivo, l'art. 2 del cennato decreto attuativo prevede che, cessato il periodo transitorio, le erogazioni liberali in natura devono essere destinate alle ODV, alle APS, agli enti filantropici, alle imprese sociali, incluse le cooperative sociali, alle reti associative, alle società di mutuo soccorso, alle associazioni (riconosciute o non riconosciute), alle fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi) ed iscritti nel RUNTS. Ferma restando la necessità che detti enti utilizzino le erogazioni liberali ricevute per lo svolgimento di attività statutaria, ai fini del perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Sotto il profilo oggettivo, il co. 1 dell'art. 3 del cennato decreto prevede che per le erogazioni liberali in natura l'ammontare dell'agevolazione spettante deve essere quantificato in funzione del valore normale del bene oggetto di liberalità, determinato ai sensi di quanto disposto dall'art. 9 del Tuir. Qualora il valore così determinato sia superiore a euro 30.000,00, o per la particolare natura dei beni non sia possibile desumerne il valore in base a criteri oggettivi, l'erogatore deve acquisire una perizia giurata (di data non antecedente a 90 giorni il trasferimento) che attesti il valore della liberalità effettuata. Fanno eccezione a questo criterio generale di valutazione le ipotesi in cui oggetto di erogazione liberale siano i beni strumentali o i beni merce (vale a dire i beni prodotti o scambiati da parte delle imprese). Con riferimento a tali beni, i successivi co. 2 e 3 del medesimo art. 3 prevedono, rispettivamente, che quando l'erogazione ha ad oggetto un bene strumentale, la quantificazione va effettuata con riferimento al valore del bene non ancora ammortizzato all'atto del trasferimento. Mentre quando l'erogazione ha ad oggetto un bene merce o materie prime e sussidiarie, semilavorati e altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione, la quantificazione deve avvenire in base al minore tra il valore normale del bene e quello determinato applicando le regole di cui all'art. 92 del Tuir per le variazioni delle rimanenze finali.

Sotto il profilo documentale, l'art. 4 del decreto attuativo dispone che l'erogazione in natura deve sempre risultare da atto scritto contenente sia una dichiarazione dell'erogatore con la descrizione analitica dei beni e il loro valore, sia una dichiarazione del beneficiario con l'impegno ad utilizzare direttamente i beni ricevuti per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Inoltre, qualora si sia dovuto procedere a perizia giurata di stima, l'erogatore deve consegnare al beneficiario copia della medesima.

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

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

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

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

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

Sotto il profilo operativo, la circolare 31 maggio 2019, n. 13/E ha chiarito che, per poter fruire dell'agevolazione, è necessario che il contributo associativo venga versato tramite banca o posta nonché utilizzando i sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del d.lgs. n. 241 del 1997 (bancomat, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari). La detrazione non viene in alcun caso riconosciuta a fronte di versamenti effettuati in contanti. Il sostenimento dell'onere è documentato dalla ricevuta del versamento bancario o postale ovvero, in caso di pagamento con carta di credito, carta di debito o carta prepagata, dall'estratto conto della società che gestisce tali carte. Nel caso di pagamento con assegno bancario o circolare ovvero nell'ipotesi in cui dalla ricevuta del versamento bancario o postale o dall'estratto conto della società che gestisce la carta di credito, la carta di debito o la carta prepagata non sia possibile individuare la società di mutuo soccorso, il contribuente deve essere in possesso di apposita ricevuta rilasciata a suo favore dal beneficiario dalla quale risulti anche la modalità di pagamento utilizzata.

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

In assenza di un diverso riferimento normativo, le norme che prevedono detta abrogazione e/o disapplicazione (artt. 89 e 102 del CTS) di alcune delle disposizioni previgenti

al Codice sono entrate in vigore il 3 agosto 2017, mentre, come si è detto, le nuove misure agevolative hanno efficacia a decorrere dal 1° gennaio 2018. Tale dato ha suscitato diverse perplessità in alcuni operatori del settore, i quali hanno inizialmente ipotizzato che, nel periodo compreso fra il 3 agosto 2017 e il 1° gennaio 2018, le abrogate e/o disapplicate agevolazioni non sarebbero risultate "coperte" dalla contestuale adozione delle nuove misure.

Tuttavia, nella materia in esame, non si è verificato alcuno sfasamento temporale, posto che la disciplina agevolativa previgente al CTS è rimasta in vigore, senza soluzione di continuità, fino all'entrata in vigore delle disposizioni recate dall'art. 83 del CTS. Sul punto, infatti, è necessario effettuare una distinzione fra il momento di entrata in vigore di dette disposizioni (il 3 agosto 2017) e la loro efficacia abrogativa e/o disapplicativa che è rinviata all'entrata in vigore delle nuove misure agevolative. Il tutto ha trovato riscontro nella norma interpretativa appositamente adottata (art. 5-*sexies*, del d.l. n. 148 del 2017, conv. con mod., dalla l. n. 172 del 2017) che, fornendo un'interpretazione sistematica dell'art. 104 del CTS riferita alle misure fiscali che entrate in vigore il 1° gennaio 2018, ha chiarito che le disposizioni previgenti il CTS, abrogate, disapplicate e/o modificate dalle nuove misure, hanno continuato a trovare applicazione, senza soluzione di continuità, fino al 31 dicembre 2017.

Fermo restando quanto precede, di seguito si riporta un breve schema delle disposizioni previgenti al CTS che, a partire dal 1° gennaio 2018, sono state oggetto di abrogazione e/o disapplicazione:

- Art. 15, co. 1.1., TUIR – la norma prevede una detrazione pari al 26% per le erogazioni liberali in denaro (per importo non superiore a 30.000 euro annui), effettuate da persone fisiche a favore delle ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con d.P.C. nei Paesi non appartenenti all'OCSE. La disposizione è disapplicata nei confronti dei soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore di enti del Terzo settore non commerciali (*ex* art. 79, co. 5, del CTS) e cooperative sociali (art. 89, co. 11, del CTS);
- Art. 100, co. 2, lett. h), TUIR – la norma prevede una deduzione IRES pari al 2% del reddito d'impresa dichiarato (nei limiti di 30.000 euro) per le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore delle ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con d.P.C. nei Paesi non appartenenti all'OCSE. La disposizione è disapplicata nei confronti dei soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore di enti del Terzo settore non commerciali (*ex* art. 79, co. 5, del CTS) e cooperative sociali (art. 89, co. 11, del CTS);

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

5.10. Social bonus

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

Si tratta di un credito d'imposta a favore degli ETS che hanno presentato al MLPS un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata e agli stessi assegnati. Tale misura, per la cui attuazione è prevista l'adozione di apposito decreto interministeriale, persegue la duplice finalità di finanziare enti meritevoli e sostenere interessi generali di sensibilizzazione alla legalità.

Il beneficio fiscale è subordinato alla condizione che i beni mobili o immobili siano destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività di interesse generale (di cui all'art. 5 del CTS) con modalità non commerciali (così come disciplinate ai co. 2, 2-*bis*, 3 e 4

dell'art. 79 del CTS). Il credito d'imposta è pari al 65% (nel caso in cui il soggetto erogatore sia una persona fisica) o al 50% (nel caso in cui l'erogatore sia un ente o una società) dell'importo erogato, nei limiti del 15% del reddito imponibile (in caso di persone fisiche), ovvero del 5 per mille dei ricavi annui (in caso di enti e società). Il credito d'imposta viene ripartito in tre quote annuali di pari importo e, «per i soggetti titolari di reddito d'impresa» (specificazione aggiunta in sede di decreto correttivo) può essere utilizzato in compensazione (*ex* art. 17 del d.lgs. 241 del 1997) anche oltre i limiti ordinari.
I beneficiari del *Social bonus* devono comunicare trimestralmente al MLPS l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute nel trimestre di riferimento. Di detto ammontare, nonché della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni medesime, ne viene data pubblica comunicazione sia nell'ambito di una pagina appositamente dedicata del sito web dell'ente del Terzo settore beneficiario, sia nell'ambito di apposito portale, gestito dal MLPS.
Nel periodo transitorio, intercorrente fra il 1°gennaio 2018 e il momento di operatività del RUNTS (successivamente all'intervenuta autorizzazione della Commissione europea, di cui all'art. 101, co. 10, del CTS) il *Social bonus* troverà applicazione per le erogazioni effettuate nei confronti di ONLUS, ODV e APS (art. 104, co. 1, del CTS). Vale la pena evidenziare, tuttavia, che attualmente tale agevolazione non è ancora operativa, in quanto non è stato ancora emanato l'apposito decreto attuativo.

5.11. Regime transitorio della disciplina fiscale

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

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

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

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

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

Per il trattamento delle disposizioni concernenti gli aspetti dei regimi transitori sopra richiamati, si rinvia agli specifici paragrafi del presente capitolo.
Per quanto riguarda, invece, la fiscalità degli enti che sceglieranno di non iscriversi al Registro unico nazionale del Terzo settore (o che comunque non possono divenire ETS, ai sensi di quanto disposto dall'art. 4 del CTS), va osservato che la medesima continuerà ad essere regolata dalla previgente disciplina normativa, recata in via generale dal TUIR (titolo II, capo II per gli enti commerciali e capo III per gli enti non commerciali), nonché dalle singole leggi speciali nel tempo emanate.
Nell'applicare la disciplina previgente all'entrata in vigore del CTS, tuttavia, si deve tenere conto delle modifiche alla medesima apportate in occasione della riforma e, in particolare, delle disposizioni di disapplicazione e coordinamento normativo recate dall'art. 89 del CTS, nonché delle disposizioni modificative e/o abrogative di cui all'art. 102 del CTS. A tal uopo, di seguito si riassumono brevemente le principali modifiche apportate ai regimi fiscali previgenti al Codice, suddivise in base ai diversi articoli del CTS che dispongono dette modifiche e/o abrogazioni.

Il co. 1 dell'art. 102 del CTS abroga alcune disposizioni previgenti la Riforma, al fine di garantire il coordinamento normativo fra le misure agevolative inserite nel CTS (ed entrate in vigore anticipatamente, il 1° gennaio 2018) e analoghe agevolazioni disposte dalla normativa previdente al CTS. La disciplina intertemporale di tali disposizioni è stata oggetto di analisi nel precedente paragrafo 5.9. In questa sede è sufficiente ricordare che dette abrogazioni sono divenute efficaci, senza soluzione di continuità, al momento dell'entrata in vigore delle nuove misure introdotte dal CTS (vale a dire dal 1° gennaio 2018).
Il co. 2 dell'art. 102 del CTS abroga le seguenti disposizioni di natura fiscale:

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

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

Il co. 4 dell'art. 89 del CTS prevede una limitazione dell'ambito soggettivo di applicazione delle disposizioni recate dal co. 3 dell'art. 148 del TUIR. In particolare, a far data dal momento di efficacia della disposizione in esame, per le associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, non saranno più de-commercializzate le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

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

6. Organizzazioni di volontariato

6.1. Premessa

Il Codice abroga e sostituisce, come detto, anche la l. 266/1991, legge quadro sul volontariato e la l. 383/2000, Disciplina delle associazioni di promozione sociale. Contestualmente nel Codice si trova il riconoscimento delle "reti associative", che consentirà alle associazioni nazionali di secondo (o terzo o ancora ulteriore) livello di essere riconosciute in tale qualità con diritto a svolgere una pluralità di azioni di sostegno, supporto e monitoraggio a favore delle associazioni loro aderenti.
Con l'entrata in vigore del Codice ha avuto avvio un periodo impegnativo per le singole associazioni nel quale sarà necessario attrezzarsi per un corretto recepimento delle novità introdotte dal Codice del Terzo Settore.
Il Terzo settore è contraddistinto da una essenziale ed auspicata presenza di personale volontario. Il volontariato si trovava indicato nelle già citate l. 266/1991 e l. 383/2000 nonché nella l. 381/1991, Cooperative sociali, e nel d.lgs. 155/2006, Disciplina della impresa sociale.

6.2. Figura del volontario

La scelta compiuta dal legislatore delegato è quella di operare un chiaro ed omogeneo inquadramento giuridico del volontario, anche in ragione del fatto che questo può esplicare la propria attività nelle molteplici tipologie di ETS.
L'art. 17, co. 1, consente agli ETS di avvalersi di volontari nello svolgimento delle proprie attività.
Il Codice definisce ora il volontario e l'attività di volontariato all'art. 17, co. 2, per il quale: *"Il volontario è una persona che, per sua libera scelta, svolge in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del Terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà".*
Ne è carattere principale la gratuità: l'attività del volontario è gratuita e non può essere in alcun modo remunerata, neppure in modo indiretto, né dall'associazione né dal beneficiario dell'attività (art. 17, co. 3, CTS).

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

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

Continuano a non essere ammessi rimborsi a forfait.

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

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

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

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

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

Nella stipula della assicurazione, fermo restando la necessità di verificare i contenuti del decreto ministeriale che detterà i meccanismi assicurativi, sarà necessario verificare la disciplina di trattamento della figura del volontario occasionale, in modo da evitare che una sua non precisa definizione possa esporre l'associazione a responsabilità dirette e domande risarcitorie.
La legge esclude (art. 17, co. 6, CTS) la qualità di volontario per l'associato che *"occasionalmente coadiuvi gli organi sociali nello svolgimento delle loro funzioni"*. È da segnalare che tale figura riguarda l'attività esclusivamente riferita agli organi sociali (assemblea, consiglio, presidenza, probiviri e sindaci) e non alle attività operative.

6.3. Organizzazioni di volontariato

Tutte le norme fino ad ora illustrate si applicano a tutti gli enti associativi del Terzo settore, comprese le ODV che sono inoltre disciplinate, insieme ad altre categorie di soggetti, da norme particolari contenute nel titolo III.
La disciplina specifica delle ODV ripete largamente contenuti della legislazione precedente (l. 266/1991), introducendo tuttavia alcune rilevanti novità.
È possibile costituire ODV mediante associazione (riconosciuta o non riconosciuta) di un numero non inferiore a sette persone fisiche o, in caso di organizzazioni complesse (associazioni di associazioni), tre ODV.
L'attività si deve svolgere *"prevalentemente"* in favore di terzi con riferimento ad una o più attività previste dall'art. 5 del Codice e avvalendosi in modo prevalente delle *"attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati"* (questo primo co. dell'art. 32 del CTS è stato così modificato in sede di correttivo, nella parte in cui si è specificato che, nel caso l'organizzazione sia costituita da altri ODV, occorre considerare gli associati di queste ultime).
Soprattutto per le organizzazioni complesse (ma non solo: potrebbe darsi anche il caso di una ODV di individui con un ETS sostenitore) è prevista la possibilità che possano essere ammessi come associati altri ETS (per esempio cooperative sociali, imprese sociali, enti filantropici, associazioni di promozione sociale), nonché altri enti senza scopo di lucro che non siano ETS purché il loro numero non sia superiore al 50% del numero delle ODV associate. In tal caso resta operativa anche per le ODV la disposizione dell'art. 24, co. 2 del CTS, la quale vuole che "[a]gli associati che siano enti del Terzo settore l'atto costitutivo o lo statuto possono attribuire più voti, sino ad un massimo di cinque, in proporzione al numero dei loro associati o aderenti". Tale previsione comporterà un rilevante impatto culturale nel mondo del volontariato organizzato che fino ad ora era abituato

al concetto di "una testa un voto" e che si troverà di fronte ad assemblee alle quali potranno venir ammesse anche strutture complesse con differenti impatti di democraticità.
Analogamente a quanto è stato stabilito all'art. 12, Denominazione sociale, il Codice prevede che la denominazione sociale delle ODV deve contenere l'indicazione di "organizzazione di volontariato" o l'acronimo di "ODV". Trattandosi di norma speciale, troverà dunque applicazione l'adozione dell'acronimo ODV e, qualora l'ente lo desideri, anche quello di ETS.
Occorre fare attenzione alla pesante sanzione pecuniaria prevista all'art. 91, co. 3 (da 2.500 a 10.000 euro), per coloro che utilizzano illegittimamente l'indicazione di Ente Terzo settore, di associazione di promozione sociale o di organizzazione di volontariato oppure i corrispondenti acronimi, ETS, APS, ODV.
Come già previsto con la l. 266/1991, il Codice ribadisce che le ODV possano assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo "esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta". La nuova normativa fissa ora in modo inequivocabile il rapporto che dovrà esistere fra volontari e personale retribuito indicando che, in ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività "non può essere superiore al 50% del numero dei volontari" (art. 33, co. 1, CTS). È da notare che apposita (simmetrica ed opposta) norma è introdotta anche nella novellata disciplina delle imprese sociali, dove l'art. 11, co. 2, del d.lgs. 112/2017 prevede che il numero dei volontari impiegati nell'attività di impresa non può essere superiore a quello dei lavoratori retribuiti.
L'art. 33, co. 2, stabilisce che le ODV possano trarre le risorse economiche necessarie al loro funzionamento e allo svolgimento della propria attività da fonti diverse, quali quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi nonché dalle attività di cui all'articolo 6 e definite dallo stesso Codice come "diverse".
Al riguardo è da ricordare che le attività "diverse" di cui all'art. 6 possono essere realizzate se:

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

La norma precisa che, per le attività di interesse generale, le ODV possono ricevere soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate. Come già indi-

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

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

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

Anche ai componenti degli organi sociali, in quanto anch'essi volontari, non può essere attribuito alcun compenso ma solo il rimborso delle spese sostenute per l'attività inerenti alla carica, come ribadito anche dalla Nota del MLPS n. 6214 del 09/07/2020. Non rileva, tuttavia, ai fini della candidabilità, il fatto che un associato abbia ricevuto in passato compensi per la propria attività.

Vi fa eccezione il componente dell'organo di controllo che abbia i richiesti requisiti di professionalità. Da ciò si evince che il volontario non può neanche essere nominato come componente qualificato dell'organo di controllo e revisore legale dei conti (si veda par. 3.4).

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

L'art. 67, sempre in ambito di promozione e sostegno degli ETS, indica come le provvidenze creditizie e fideiussorie già previste per le cooperative e i loro consorzi sono estese anche alle ODV che, nell'ambito delle convenzioni con le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 56, abbiano ottenuto l'approvazione di uno o più progetti di attività e di servizi di interesse generale inerenti alle finalità istituzionali, cioè inerenti all'art. 5.
Allo stesso modo l'art. 68, indica come i crediti delle ODV, sempre se collegati allo svolgimento delle attività di cui all'art. 5, hanno privilegio generale sui beni mobili del debitore ai sensi dell'articolo 2751-*bis* del codice civile.
L'art. 69 poi, prevede che lo Stato, le Regioni e le Province autonome promuovano le opportune iniziative per favorire l'accesso degli ETS, e quindi anche alle ODV, ai finanziamenti del Fondo sociale europeo e ad altri finanziamenti europei per progetti finalizzati al raggiungimento degli obiettivi istituzionali anche se in questo caso senza legarli ai servizi di interesse generale di cui all'art. 5.
L'art. 70 ed il successivo art. 71 innovano e regolamentano alcune fattispecie che la consuetudine ha reso di grande interesse negli ultimi anni.
In particolare l'art. 70 stabilisce che lo Stato, le Regioni e Province autonome e gli Enti locali possono prevedere forme e modi per l'utilizzazione non onerosa di beni mobili e immobili per manifestazioni e iniziative temporanee degli ETS, nel rispetto dei princìpi di trasparenza, pluralismo e uguaglianza sottolineando come detti enti, in occasione di particolari eventi o manifestazioni, possano, per il periodo di svolgimento delle predette manifestazioni e per i locali o gli spazi cui si riferiscono, somministrare alimenti e bevande in forma semplificata rispetto alle autorizzazioni normalmente richieste.
L'art. 71 stabilisce che le sedi degli ETS e i locali in cui si svolgono le relative attività istituzionali, purché non di tipo produttivo, sono compatibili con tutte le destinazioni d'uso omogenee previste dal decreto del Ministero dei lavori pubblici 2 aprile 1968 n. 1444 e simili, indipendentemente dalla destinazione urbanistica.
Inoltre, il secondo co. dello stesso articolo stabilisce che lo Stato, le Regioni e Province autonome e gli Enti locali possono concedere in comodato trentennale beni mobili ed immobili di loro proprietà, non utilizzati per fini istituzionali, agli enti del Terzo settore, ad eccezione delle imprese sociali, per lo svolgimento delle loro attività istituzionali.

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

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

Inoltre, per l'acquisto di autoambulanze, in alternativa a quanto disposto al co. 1, le ODV possono conseguire il predetto contributo nella misura corrispondente all'aliquota IVA del prezzo complessivo di acquisto, mediante corrispondente riduzione del medesimo prezzo praticata dal venditore e senza limitazioni all'importo complessivo richiesto23. Il venditore recupera le somme corrispondenti alla riduzione praticata mediante compensazione con i versamenti periodici, tributari e previdenziali, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. 241/1997.

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

Le modalità di attuazione delle disposizioni di cui al presente articolo sono emanate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, il quale emana apposite Linee guida per la presentazione delle domande per l'erogazione dei suddetti contributi annualmente.

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

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

Il Capo II del Titolo X del CTS, agli artt. 84 e 86, prevede disposizioni semplificative e di favore in forma particolare per le ODV.
L'art. 84 stabilisce che, oltre a quanto già previsto ai commi 1 e 2 dell'art. 79, non si considerano commerciali le seguenti attività effettuate dalle ODV e svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato:

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

Inoltre, i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle ODV sono esenti dall'imposta sul reddito delle società.
A sensi dell'art. 86, le ODV possono poi applicare, salvo opzione contraria, in relazione alle attività commerciali svolte, nel caso in cui nell'esercizio precedente i ricavi non risultino superiori a 130.000 euro (importo da ragguagliare all'intero anno solare nell'ipotesi di ETS neo-costituiti o, comunque, con periodi d'imposta inferiore all'anno), un regime forfetario di maggior vantaggio rispetto all'imposizione ordinaria e al forfetario previsto per tutti gli ETS dall'art. 80. In caso di superamento del limite di ricavi il regime viene perso con effetto dal periodo d'imposta successivo.
Infatti, sugli introiti delle attività commerciali le ODV che applicano il regime forfetario possono determinare il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente di redditività pari al solo 1%.
Segue poi un'ampia disamina delle norme semplificative relative all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.
Il capo II del Titolo X, che prevede specifiche disposizioni per le ODV (e le associazioni di promozione sociale), si conclude con alcune disposizioni specifiche in merito alla tenuta e conservazione delle scritture contabili.

6.7. Norme transitorie

Le associazioni di volontariato iscritte negli appositi registri sono considerate, come già ampiamente detto, in via transitoria ETS (pur non potendo utilizzare tale denominazione sino all'operatività del RUNTS). Le organizzazioni iscritte nei predetti registri trasmigreranno nel RUNTS alla data della sua creazione (si veda Capitolo 2).
Si rammenta che l'articolo 102, co. 1, del CTS abroga anche le seguenti disposizioni:

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

Anche per tale motivo, il Ministero ha ritenuto che le ODV che si vengono a costituire nel periodo successivo all'entrata in vigore del d.lgs. 117/2018 debbano già conformarsi sostanzialmente alle nuove previsioni del CTS, laddove queste non siano contrarie alle disposizioni in essere, ancora necessarie per l'iscrizione negli appositi registri.
All'articolo 102, co. 2, è infine previsto che: sono altresì abrogate le seguenti disposizioni a decorrere dal termine di cui all'articolo 104, co. 2, del CTS (che – si ricorda – stabilisce quanto segue: "*le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto dal comma 1, si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro*"):

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

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

7. Associazioni di promozione sociale

7.1. Caratteristiche e peculiarità

La riforma del Terzo settore, con l'abrogazione della l. 383/00, è intervenuta pesantemente nel mondo delle Associazioni di promozione sociale. Con l'approvazione del CTS si è inteso attuare un intervento organico sulla disciplina delle APS. Il Codice ha integralmente rivisto la normativa propria delle associazioni di promozione sociale: infatti, rispetto alla previgente disciplina che consentiva di costituirsi in diverse forme giuridiche (per lo svolgimento di attività aventi "rilevante utilità collettiva" a beneficio degli associati o dei terzi), il D.Lgs. 117/2017 fissa la tipologia degli enti e le attività esercitabili dalle stesse.

Tali organismi (caratterizzati dallo svolgimento di attività di "rilevante utilità collettiva" a beneficio dei propri associati o dei terzi) da costituirsi ora necessariamente in forma associativa (art. 35, CTS), hanno "perso" la libertà di scelta sulle attività da svolgere dovendo prevedere in statuto (e operare esclusivamente) le attività di interesse generale espressamente elencate nel Codice (art. 5, CTS), nonché le attività diverse (art. 6 CTS) alle condizioni stabilite con apposito decreto ministeriale.

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

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

La possibile perdita di importanti agevolazioni (tra le quali si menziona la de-commercializzazione dei corrispettivi specifici *ex* art. 148, co. 3, TUIR, l. 398/91, regime forfettario ex art. 145, Tuir, ecc.) dovrà essere attentamente valutata da parte delle associazioni culturali, cori, bande e filodrammatiche, pro loco e simili, che potranno trovare nella trasformazione in associazione di promozione sociale (o anche organizzazioni di volontariato) ETS una valida alternativa per non essere escluse dal sistema di agevolazioni fiscali e semplificazioni amministrativo-contabili previste per gli enti di interesse collettivo.

In attesa della piena operatività del Codice, a partire dal 3 agosto 2017 i sodalizi costituiti in forma di associazione di promozione sociale devono costituirsi e applicare, laddove possibile, la nuova disciplina di cui al d.lgs. 117/17, mentre per la APS preesistenti, qualora iscritte negli attuali registri, l'adeguamento statutario alle disposizioni inderogabili del CTS potrà essere effettuato entro il termine del 31 maggio 2021 con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria. Da tale data e fino all'operatività del RUNTS gli adeguamenti statutari dovranno essere invece effettuati in sede di assemblea straordinaria.
Pertanto, gli enti costituiti dal 3 agosto 2017 sono tenuti a conformarsi "ab origine" alle disposizioni codicistiche (limitatamente a quelle direttamente applicabili), rappresentando queste le norme di riferimento per le "nuove" APS.
Come precisato dalla norma (art. 101 CTS) e ribadito nella Circolare Ministeriale n. 20 del 27 dicembre 2018, in attesa della costituzione e operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore restano valide le previgenti regole ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione nei Registri degli enti di promozione sociale, dovendosi considerare le APS già iscritte quali soggetti legittimati ad applicare la disciplina propria dei futuri ETS[23].
Ciò premesso, risulta quindi evidente come, a Registro unico costituito, le uniche realtà che potranno operare in veste di associazione di promozione sociale saranno gli enti associativi iscritti nel RUNTS, sezione APS, non essendo più possibile costituirsi come tali senza l'iscrizione nel menzionato Registro.

7.2. Aspetti caratteristici

Le APS possono essere costituite esclusivamente in forma di associazione di diritto privato, con o senza personalità giuridica.
Sotto il profilo degli aspetti costitutivi, tali enti devono necessariamente essere costituiti da almeno sette persone fisiche o tre APS (c.d. APS di II° livello) prevedendo nello statuto lo svolgimento in via esclusiva o principale, senza scopo di lucro, di una o più delle attività di interesse generale ex art. 5 del CTS a favore dei propri aderenti (c.d. associati), loro familiari conviventi nonché terzi estranei al sodalizio (art. 35 CTS). Come precisato nel co.

23 MLPS, circolare n. 20 del 27/12/2018: "Fino all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri ONLUS, Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di promozione sociale che si adeguano alle disposizioni inderogabili del presente decreto entro ventiquattro mesi dalla data della sua entrata in vigore. Entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria"

1-*bis*, inserito nell'art. 35 dal d.lgs. 105/18, il numero minimo degli associati deve essere sempre garantito pena, in caso di mancata ricostituzione entro il termine annuale dal venir meno del numero legale, la cancellazione dell'ente dal RUNTS (salvo sua espressa richiesta di trasferimento in diversa sezione dello Registro).

In merito alla composizione della compagine sociale delle APS preesistenti alla data di entrata in vigore del CTS, il MLPS ha fornito un importante chiarimento sul mancato soddisfacimento del numero minimo di associati fondatori così come previsto dall'art. 35 del Codice. Il Ministero nell'intento di dirimere sul nascere una questione particolarmente spinosa, ha infatti voluto sottolineare come il mancato raggiungimento del numero legale minimo (7 persone fisiche o 3 APS) potrà essere ovviato da una successiva delibera assembleare di modifica dello statuto ove gli aderenti dovranno ribadire la volontà di assumere la forma di APS ai sensi della nuova norma, dando congiuntamente mandato al Presidente dell'associazione di richiedere la relativa iscrizione nel RUNTS (o, attualmente, nei registri delle APS)[24].

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

Sotto il profilo della trasparenza verso "l'esterno" la nuova norma, collegando la qualifica di APS all'iscrizione nel RUNTS (per ora sostituita dall'iscrizione nei preesistenti registri regionali e provinciali della promozione sociale), non sembra lasciare spazio all'esistenza di associazioni di promozione sociale "non iscritte", come invece aveva permesso

24 MLPS, Nota n. 4995 del 28/05/2019: "..non è sufficiente che tale numero minimo di associati sia stato successivamente raggiunto né che sia effettivamente in essere all'atto della richiesta di iscrizione, ma è necessario che tale numero abbia effettivamente partecipato, pronunciandosi in tal senso, alla formazione e conseguente espressione della volontà associativa che ha deliberato di conformare l'associazione alle caratteristiche di un ente di cui all'art. 32 o all'art. 35 del Codice, qualora entrambi tali elementi non siano rilevabili contestualmente dall'atto costitutivo [...] la carenza di tale numero minimo iniziale non consente all'ente in questione, *rebus sic stantibus*, di conseguire la qualifica con l'iscrizione al RUNTS (o a quelli attivi nelle more della sua effettiva operatività), nemmeno se nel corso del tempo gli associati aumentino il loro numero, in quanto al momento della costituzione dell'associazione i costituenti ben sapevano (o avrebbero dovuto sapere) della necessità della contestuale sussistenza di un numero minimo di associati [...]Se tuttavia, in un momento successivo, con una delibera assembleare idonea a modificare lo statuto ed espressa da un numero di associati favorevoli tale da soddisfare il requisito del numero minimo di cui rispettivamente agli artt. 32, comma 1 o 35, comma 1 del Codice, dopo aver preso atto della precedente carenza del requisito numerico, si affermi o si ribadisca la volontà di essere ODV o APS ai sensi della vigente normativa in materia, dando mandato al rappresentante legale di richiedere la relativa qualificazione, potrà ritenersi che, grazie a tale secondo atto che, intervenendo prima della richiesta di iscrizione, integra la volontà espressa nell'atto costitutivo, vengano a sussistere in maniera contestuale entrambi i presupposti necessari ai fini della qualificabilità dell'associazione attraverso l'iscrizione al Registro".

la l. 383/00 (peraltro, il requisito d'iscrizione ai fini della trasparenza è richiesto a tutte le tipologie di ETS). Infatti, come previsto dall'art. 35, potranno (e dovranno) includere nella propria denominazione la dicitura di "associazione di promozione sociale", ovvero l'acronimo "APS", esclusivamente quegli enti costituiti in forma di associazioni di diritto privato (riconosciute o meno) secondo i dettami del Titolo V, Capo II, del CTS. Quanto sopra esposto è stato confermato anche dal MLPS nella nota direttoriale n. 34/0012604 del 29/12/17[25].

7.3. Volontari, associati e forza lavoro

Stante l'obbligo di legge (art. 35, co. 1, CTS) di avvalersi in forma prevalente dell'attività volontaristica dei propri associati (o aderenti delle APS associate), nonché il divieto di intrattenere rapporti di lavoro retribuiti con i propri associati che siano anche volontari non occasionali (art. 17, co. 5, CTS), il sodalizio, in continuità con la previgente disciplina, potrà fruire di prestazioni a titolo oneroso (autonome, subordinate o di altra natura) anche mediante l'impiego dei propri associati, qualora fondamentali per il perseguimento delle finalità statutarie.
Conclude l'art. 36 CTS sottolineando come, in ogni caso, la forza lavoro retribuita non può essere eccedente nel numero della metà dei volontari o il 5% degli associati dell'ente (sarà sufficiente rispettare anche uno solo di questi parametri).

7.4. Aspetti fiscali

Ribadita la natura commerciale delle attività rivolte ai terzi aventi natura corrispettiva, alle APS sono riconosciute importanti agevolazioni e semplificazioni che le rendono molto appetibili quale strumento per lo svolgimento di attività in ambito culturale e/o ricreativo, anche se in forma di attività d'impresa. Risulta essere invece limitato l'inte-

25 MLPS, Nota direttoriale n. 34/0012604 del 29/12/2018: "«... Altra questione rilevante attiene alla denominazione sociale dell'ente e all'utilizzo degli acronimi ETS, ODV, APS. Per queste ultime due fattispecie, durante il periodo transitorio, non sorge alcun problema in ordine all'utilizzo dei relativi acronimi da parte delle organizzazioni che risultano iscritte nei registri di settore, alla luce della clausola di equivalenza contenuta nell'articolo 101, comma 3 del codice. Discorso diverso deve essere fatto per gli enti non rientranti nelle tipologie particolari sopra indicate o non in possesso della qualifica fiscale di ONLUS. Poiché la qualificazione giuridica di ente del Terzo settore, discende, tra l'altro, dall'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore (articolo 4, comma 1 del codice), l'acronimo ETS, anche se previsto nella denominazione sociale, non sarà spendibile nei rapporti con i terzi, negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni con il pubblico."

resse del mondo sportivo nei confronti delle nuove APS per effetto di una più favorevole normativa di settore che prevede maggiori agevolazioni e semplificazioni rispetto al CTS (soprattutto per l'inapplicabilità del regime di cui alla l. 398/91 e per la qualificazione ad attività commerciale delle iniziative svolte dietro il pagamento di corrispettivi specifici a favore dei c.d. tesserati che non siano anche associati dell'APS).

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

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

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

Tuttavia, rispetto all'attuale formulazione dell'art. 148, TUIR manca nella nuova norma il riferimento ai "tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali" verso i quali, quindi, le attività statutarie svolte contro il pagamento di corrispettivi specifici si dovranno considerare da tassare sotto il profilo delle imposte sui redditi.

Sotto il profilo dell'Iva, limitandosi l'art. 85 all'esenzione dalle sole imposte dirette, si ritiene ancora applicabile l'art. 4, co. 4, d.p.r. 633/72 secondo il quale non si considerano poste in essere nell'esercizio di attività commerciali e, di conseguenza, non sono soggetti a IVA i corrispettivi specifici o i contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, qualora percepiti dall'ente per la partecipazione alle attività istituzionali svolte nei confronti dei propri associati, di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto

fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei soci, associati o partecipanti delle stesse e dei tesserati delle organizzazioni nazionali di affiliazione.
Sono considerate, invece, sempre e comunque commerciali (anche se rivolte agli associati) le cessioni di beni nuovi destinati normalmente alla vendita, la somministrazione di alimenti e bevande, servizi idrici, di erogazione di energia elettrica, gas, vapore, le prestazioni alberghiere, di vitto ed alloggio, di trasporto (merci e persone), deposito e servizi portuali e aeroportuali nonché:

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

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

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

Permane, come previsto dalla l. 383/2000, l'esclusione delle quote e contributi sociali dalla formazione della base imponibile per l'imposta sugli intrattenimenti.
Sono altresì esclusi dall'alveo commerciale i proventi derivanti dalla vendita a terzi dei beni ottenuti dall'associazione a titolo gratuito, qualora si tratti di attività svolta per meri fini di sovvenzionamento e che la stessa sia curata direttamente dall'ente, senza intermediari o impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenza.
Per effetto della nuova norma sono esclusi dalla base imponibile IRES i redditi derivanti dagli immobili impiegati esclusivamente nell'esercizio delle attività istituzionali.
In conclusione è doveroso ricordare che le APS (commerciali o meno) a breve, pur lasciando sul campo la possibilità di applicare il regime forfettario *ex* l. 398/91, qualora abbiano realizzato proventi non superiori a 130.000 euro nel periodo d'imposta precedente

(da ragguagliare all'intero anno solare nell'ipotesi di ETS neo-costituiti o, comunque, con periodi d'imposta inferiori all'anno) potranno fruire di un importante regime forfetario (migliorativo rispetto a quello previsto dall'art. 80 del Codice) grazie al quale potranno determinare l'imposta d'esercizio, applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente pari al 3%. In caso di superamento del limite di ricavi, il regime viene perso con effetto dal periodo d'imposta successivo. A ulteriore precisazione, si ricorda che le APS in regime forfettario *ex* art. 86 non eserciteranno alcuna rivalsa né detrazione dell'Iva essendo considerate, sotto il profilo dell'imposta, al pari di un privato consumatore.

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

Tra le semplificazioni introdotte dal CTS fruite dalle APS si menziona anche l'esenzione dalla presentazione del Modello EAS.

8. Impresa sociale

8.1. Regime civilistico

8.1.1. Normativa di riferimento

Il d.lgs. 112/2017, così come integrato dal d.lgs. 95/201827, ha incisivamente rivisitato la disciplina dell'impresa sociale, già regolamentata dall'abrogato d.lgs. 155/2006.

Il d.lgs. 112/2017, così come modificato dal recente intervento di correzione, rappresenta il testo normativo di riferimento per l'inquadramento della disciplina, ancorché le disposizioni vadano collegate e concordate con quelle contenute nel Codice del Terzo settore e, in via residuale con quelle contenute nel codice civile, applicabili queste ultime in ragione della forma giuridica in concreto rivestita dall'impresa sociale (art. 1, comma 5, d.lgs. n. 112/2017).

Occorre sin da subito evidenziare che l'impresa sociale è a tutti gli effetti, come ricordato dall'art. 4, co. 1, del d.lgs. 117/2017, un ETS e che le regole proprie della fattispecie civilistica devono trovare adeguato coordinamento con la disciplina di settore.

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

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

8.1.2. Qualificazione giuridica e organizzazione

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

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

differenti dalle imprese sociali, dell'indicazione "impresa sociale" o di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli.

L'espressione "Impresa sociale" esprime, come indicato dall'art. 1 del d.lgs. n. 112/2017, una peculiare qualifica normativa riferibile trasversalmente a qualsivoglia organizzazione privata dotata di soggettività giuridica, ivi incluse le società commerciali, sulla base del presupposto che queste: (i) siano prevalentemente dedite allo svolgimento, secondo un criterio imprenditoriale, di un'attività di impresa di interesse generale; (ii) non perseguano uno scopo di lucro ma finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale; (iii) adottino modalità di gestione responsabili e trasparenti ed infine (iv) favoriscano il coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e, più in generale, dei soggetti a vario titolo interessati alla loro attività. Del resto, come recentemente precisato dal MLPS, l'impresa sociale è una qualificazione giuridica che prevede la sottoposizione dell'ente a una serie di vincoli e disposizioni che riguardano non solo gli ambiti di attività e l'assenza di scopo di lucro, ma ulteriori prescrizioni e regole di azioni il cui fine è quello di delineare un nuovo modello di fare impresa[28].

Quanto alle forme giuridiche utilizzabili, il legislatore precisa che la qualifica di impresa sociale può essere attribuita a tutti gli enti privati, inclusi quelli la cui disciplina è raccolta nel libro V del codice civile, a esclusione delle società unipersonali, delle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165[29] e degli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati.

Degna di nota, al riguardo, è la recente precisazione diffusa dal Ministero in ordine alla compatibilità del modello societario della s.r.l.s. con l'impresa sociale.

Partendo dall'assunto che la qualifica di impresa sociale può essere assunta da tutti i tipi di enti, inclusi quelli costituiti in forma societaria, in possesso dei requisiti essenziali richiesti dalle disposizioni dell'ordinamento, non si ravvisano preclusioni con riferimento alla veste civilistica che può essere assunta dall'ente – impresa sociale, purché la medesima rientri tra le tipologie disciplinate dall'ordinamento. Per tal motivo, atteso che in sede di costituzione di una s.r.l.s. debbano necessariamente essere rispettate le previsioni contenute nel modello standard dell'atto costitutivo adottato con il DM n. 138

28 Nota n. 3979 del 4 maggio 2020.

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

del 23 giugno 2012 a cui rinvia l'art. 2463-*bis*, secondo comma, c.c., secondo il Ministero è del tutto evidente che uno statuto di un'impresa sociale che si limita a riprodurre i contenuti del modello standard non risponde alle finalità tracciate nel d.lgs. n. 112/2017. Diversamente, facendo leva anche sulle indicazioni diffuse nel 2013 dal MISE[30], per cui il modello standard di atto costitutivo contiene unicamente clausole minime essenziali che, integrate dalla regolamentazione codicistica, consentono il corretto funzionamento della società, un atto costitutivo redatto sulla base di quel modello standard debitamente integrato con le inderogabili previsioni contenute nel d.lgs. n. 112/2017 dovrebbe rappresentare soluzione percorribile qualora l'impresa sociale intenda costituirsi come s.r.l.s.

La qualifica di impresa sociale è riconosciuta di diritto alle cooperative sociali ed ai loro consorzi le quali, peraltro, sono espressamente incluse tra le imprese sociali anche nel Codice del Terzo settore[31]. Occorre precisare, al riguardo, che alle cooperative sociali e ai loro consorzi continuano ad applicarsi le previsioni di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381 e, solo nei limiti di compatibilità con tali ultime previsioni, le regole contenute nel d.lgs. n. 112/2017[32]. A essa si applica, ovviamente, anche la disciplina delle società cooperative.

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

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

Ne discende ulteriormente che le cooperative sociali non debbano obbligatoriamente procedere con l'adeguamento dello statuto, in quanto il rispetto della legge istitutiva

30 Si tratta delle indicazioni fornite con la Circolare n. 3657/2013.

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

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

di riferimento (legge n. 381/1991) è ritenuto condizione sufficiente per l'inclusione tra le imprese sociali.

L'art. 1, comma 3 del d.lgs. n. 112/2017 limita l'applicazione delle norme sull'impresa sociale agli enti religiosi civilmente riconosciuti all'ambito dell'attività di impresa di interesse generale di cui all'art. 2 dello stesso decreto eventualmente svolta e a condizione che lo svolgimento di tali attività sia determinata in un regolamento redatto con la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata che recepisca le norme del d.lgs. n. 112/2017. Anche in questa sede, come già fatto nell'art. 4, co. 3 del CTS, il legislatore precisa che per lo svolgimento delle attività di interesse generale si rende necessaria la costituzione di un patrimonio destinato e la tenuta separata delle scritture contabili.

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

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

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

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

A seguito dei reiterati interventi di modifica delle disposizioni relative alle scadenza per procedere con l'adeguamento degli statuti e a seguito della legislazione emergenziale varata per far fronte alle ricadute e ripercussioni dovute alla pandemia di COVID 19, le imprese sociali già costituite dovevano adeguare i propri statuti alle previsioni del d.lgs. n. 112/2017 entro il 31 marzo 2021[33] secondo le previsioni di cui all'art. 17 come modificato dal d.lgs. n. 95/2018, potendo provvedere nel medesimo termine con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria, in caso di nuove disposizioni inderogabili o per introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove

33 Il nuovo termine è stato fissato dall'art. 1, comma 4–*decies* del d.l. n. 125/2020, convertito con modificazioni dalla legge n. 159/2020.

disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria. Vale la pena segnalare che il mancato adeguamento dello statuto nel termine previsto dalla normativa non dovrebbe condurre – in base ad una lettura sistematica delle disposizioni del d.lgs. 112/2017 - ad un'automatica perdita della qualifica di impresa sociale. La perdita della qualifica e la conseguente cancellazione dell'ente dalla speciale sezione del registro imprese, infatti, costituiscono in base al d.lgs. 112/2017 una *extrema ratio*, in presenza di irregolarità non sanate e non sanabili (come si evince, in particolare, dalle procedure descritte dall'art. 15, commi 6-8, del d.lgs. 112/2017 che prevedono in caso di violazioni delle norme del decreto una diffida ad adempiere indirizzata agli organi di amministrazione e, in caso di mancata ottemperanza, la nomina di un commissario ad acta). Le imprese sociali che non si siano adeguate entro il citato termine dovrebbero quindi poter comunque allineare lo statuto alle disposizioni del d.lgs. n. 112/2017, dovendo tuttavia ricorrere a tal fine alle maggioranze rafforzate previste per l'assemblea straordinaria.

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

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

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

puto che verranno definiti con decreto del MISE adottato di concerto con il Ministero del lavoro.
Indipendentemente dall'oggetto dell'attività svolta, il d.lgs. n. 112/2017 considera attività di impresa sociale quella svolta da imprese in cui, subordinatamente al perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, siano occupati:

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

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

1) il numero dei soggetti riconducibili alle summenzionate categorie e impiegati nell'impresa non deve essere inferiore al 30% dei lavoratori;
2) i lavoratori ascrivibili alla categoria dei "lavoratori molto svantaggiati" non possono essere computati per più di un terzo e per più di ventiquattro mesi dall'assunzione, termine superato il quale tali lavoratori non possono essere considerati svantaggiati[34];
3) le particolari situazioni di svantaggio, disabilità, abituale povertà, necessità di protezione internazionale devono essere attestate in conformità alla vigente normativa.

La ricomprensione dell'impresa sociale tra gli enti del Terzo settore (art. 4, co. 1, del CTS) ha comportato l'esigenza di precisare che l'impresa sociale destina eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del patrimonio. In considerazione di ciò, l'impresa sociale non può distribuire, anche per via indiretta, ai propri soci, amministratori, dipendenti e collaboratori e componenti di altri organi sociali, anche in caso di recesso o in presenza di altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto, utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati. Rappresentano eccezioni a tale regola il riconoscimento al socio di una impresa sociale

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

costituita secondo uno dei tipi societari di cui al libro V, del diritto al rimborso del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati calcolate dall'ISTAT, in caso di recesso o di altra causa che comporti lo scioglimento del rapporto sociale, nonché la possibilità di un riconoscimento di un dividendo nei limiti di seguito indicati.
Ciò premesso, l'art. 3 del d.lgs. n. 112/2017 contiene una elencazione delle ipotesi di distribuzione indiretta che, secondo la relazione illustrativa dello schema di decreto, non deve ritenersi esaustiva.
Pur avendo la disciplina vocazione unitaria, il d.lgs. n. 112/2017, al fine di favorire il finanziamento dell'impresa sociale tramite capitale di rischio, consente la destinazione di una quota inferiore al 50% degli utili o degli avanzai di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti:

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

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

8.1.4. Cooperative sociali quali imprese sociali

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

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

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

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

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

Resta ferma l'applicabilità di disposizioni di settore alle cooperative sociali[35].
Allo stesso tempo, è stato rilevato che le cooperative sociali sono tenute alla predisposizione del bilancio sociale (art. 14, d.lgs. 112/2017), mentre non si applicano le previsioni dedicate all'impresa sociale con riferimento all'obbligo di nomina dei sindaci (art. 10, d.lgs. 112/2017), soggiacendo le stesse ad una apposita disciplina. Per l'adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale, si rinvia al DM. 4 luglio 2019, pubblicato sulla Gazzetta ufficiale n. 186 del 9 agosto 2019.
Il Ministero dello Sviluppo Economico ha, quindi pubblicato la circolare 3711/C del 2 gennaio 2019 con la quale ha stabilito che le cooperative sociali, essendo imprese sociali di diritto, non necessitano adeguamenti statutari. Come messo in evidenza in precedenza, trovando applicazione le disposizioni del d.lgs. n. 112/2017 nel rispetto della normativa specifica delle cooperative e solo se compatibili, sulle cooperative sociali non ricade l'obbligo di procedere con l'adeguamento dello statuto, in quanto il rispetto della legge istitutiva di riferimento (legge n. 381/1991) è ritenuto dal legislatore condizione sufficiente per l'inclusione tra le imprese sociali.
Occorre evidenziare, da ultimo, che la nota congiunta di Ministero del lavoro e Ministero dello sviluppo economico n. 29103 del 31 gennaio 2019 ha preso posizione su alcune tematiche particolamente rilevanti e controverse della disciplina. Sull'esame di tali punti si rinvia a quanto questo Consiglio nazionale ha già prodotto in collaborazione con Alleanza delle cooperative[36].
Più partitamente, occorre segnalare che la detta nota congiunta precisa con riguardo alle cariche sociali come l'art. 7, terzo comma, del d.lgs. n. 112/2017 preveda che negli statuti delle imprese sociali debbano essere inseriti per gli amministratori specifici requisiti di professionalità, indipendenza, onorabilità. Alle cooperative sociali, che assumono la qualifica di impresa sociale *ope legis*, il comma 3 dell'art. 7 non è, in via generale, applicabile, se non con riferimento agli eventuali soggetti esterni cui vengano attribuite cariche sociali in ragione della loro utilità al governo dell'impresa (esperti di business aziendale, cooperazione, relazioni commerciali).
Per quanto attiene all' ammissione ed esclusione di soci e associati, la nota congiunta conclude per l'inapplicabilità dell'art. 8, secondo comma, del d.lgs. n. 112/2017 in quanto la materia trova già una sua disciplina nelle norme dettate per gli enti cooperativi.

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

36 Si veda: CNDCEC/Alleanza delle cooperative, "Adeguamento delle cooperative sociali e delle imprese sociali alla riforma dell'impresa sociale"

Un aspetto particolarmente significativo, peraltro ribadito più di recente[37], concerne l'inapplicabilità alle cooperative sociali della disciplina di cui all'art. 12, comma 4, d.lgs.n. 112/2017, in forza del quale, l'efficacia degli atti di trasformazione, fusione, scissione, cessione d'azienda, anche parziale, di un'impresa sociale è subordinata all'autorizzazione del MLPS, che si intende concessa decorsi novanta giorni dalla ricezione della notificazione. La ratio dell'autorizzazione è quella di preservare le condizioni prescritte dalla norma quali l'assenza dello scopo di lucro, i vincoli di destinazione del patrimonio e il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale da parte dei soggetti coinvolti nelle operazioni poste in essere; le cooperative sociali, invece, sono già soggette a un regime speciale di vigilanza da parte di un'autorità amministrativa, per cui la detta autorizzazione non sembra necessitare qualora alla operazioni sopra considerate partecipi una cooperativa sociale.

Infine, con riferimento alle tematiche del lavoro e del volontariato , considerate le previsioni della l. 3 aprile 2001, n. 142, recante "*Revisione della legislazione in materia cooperativistica, con particolare riferimento alla posizione del socio lavoratore*", nonché l'obbligo del rispetto del principio di parità di trattamento dei soci ai sensi dell'art. 2516 c.c., la nota congiunta n. 29103 del 31 gennaio 2019 conclude , per un verso che alle cooperative sociali non sia applicabile l'articolo 13, co. 1 del d.lgs. n. 112/2017 e, per altro verso, nell'impiego dei soci volontari le cooperative sociali debbano attenersi esclusivamente alla disciplina della legge n. 381/1991 rispettando le percentuali ivi previste.

8.1.5. Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi

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

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

37 Ministero del lavoro e delle Politiche sociali, Nota n. 2835 del 20 marzo 2020.

tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'impresa sociale, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.

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

Le linee guida, come accennato, sono state adottate con il d.m. 4 luglio 2019 e l'art. 3[38] con riguardo all'entrata in vigore delle disposizioni torna a precisare che esse trovano applicazione a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della pubblicazione dello stesso DM (avvenuta il 9 agosto 2019). Viene altresì chiarito che dal medesimo esercizio cessano di avere efficacia le disposizioni recate dal decreto 24 gennaio 2008 del Ministro della solidarietà sociale.

Continuando con la disamina dell'art. 4 del d.lgs. n. 112/2017, viene precisato nel terzo comma che le società costituite da un unico socio persona fisica, gli enti con scopo di lucro e le amministrazioni pubbliche non possono esercitare attività di direzione e coordinamento o detenere, in qualsiasi forma, anche analoga, congiunta o indiretta, il controllo di un'impresa sociale ai sensi dell'articolo 2359 c.c. a eccezione delle associazioni o fondazioni di diritto privato ex IPAB derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza o beneficenza, ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 16 febbraio 1990, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 45 del 23 febbraio 1990, e del decreto legislativo 4 maggio 2001, n. 207, in quanto la nomina da parte della pubblica amministrazione degli amministratori di tali enti si configura come mera designazione, intesa come espressione della rappresentanza della cittadinanza, e non si configura quindi mandato fiduciario con rappresentanza, sicché è sempre esclusa qualsiasi norma di controllo da parte di quest'ultima. Ai sensi del comma 4, inoltre, le decisioni assunte in violazione di tale divieto sono annullabili e possono essere impugnate in conformità delle norme del codice civile entro il termine di centottanta giorni. La legittimazione ad impugnare spetta anche al MLPS. Secondo il Ministero39, l'art. 4 utilizza formule volutamente ampie per evitare che soggetti che non possono qualificarsi imprese sociali per oggettiva incompatibilità tra la loro natura e quella delle imprese

38 L'art. 3 disciplina l'entrata in vigore delle disposizioni di cui al DM 4 luglio 2019.

39 Ministero del lavoro e delle politiche sociali, Nota n. 880 del 28 gennaio 2019.

sociali possano influenzare su queste ultime un controllo o un'influenza tali da deviare, anche solo potenzialmente, le rispettive attività verso finalità estranee a quelle tipiche. Per il Ministero, allora, la norma è suscettibile di una interpretazione estensiva, anche a prescindere da ipotesi basate sulla dimensione delle quote di partecipazione assunta nell'impresa sociale.

8.1.6. Costituzione dell'impresa sociale

Ai fini dell'ottenimento della qualifica di impresa sociale, la disciplina dispone che la costituzione dell'organizzazione avvenga per atto pubblico. Gli atti costitutivi dovranno disporre, attraverso la esplicita previsione dell'oggetto sociale e la statuizione dell'assenza di scopo di lucro, il ricorrere dei tratti qualificanti al fine del riconoscimento legale del carattere sociale dell'istituenda impresa. La denominazione o ragione sociale dell'organismo dovrà menzionare l'indicazione di "Impresa sociale"[40].

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

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

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

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

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

Al riguardo possono spendersi alcune riflessioni.

L'elencazione che compare nel summenzionato decreto del 16 marzo 2018 è effettuata in via generale ricomprendendo la documentazione che deve essere allegata, sia in fase di costituzione che in coincidenza con specifiche vicende dalle quali può comportare

40 Sui contenuti dell'atto costitutivo, Ministero del lavoro e delle politiche sociali, prot. n. 11734 del 4 novembre 2020.

una modifica dell'atto costitutivo ovvero di particolari operazioni che possono incidere sull'organizzazione dell'ente.

Occorrerà pertanto distinguere il deposito della documentazione e degli atti ai fini dell'iscrizione nella sezione speciale del registro, dal deposito di atti e documenti richiesti *ex lege* ai fini di rendicontazione e trasparenza dell'attività dell'impresa sociale una volta che l'impresa sociale sia costituita e in attività, ovvero dal deposito della documentazione necessaria per la validità di operazioni di trasformazione, fusione, scissione o cessione d'azienda. Logicamente in tale quadro normativo vanno a inserirsi le previsioni del d.m. n. 106/2020.

Occorre riservare un cenno alle ipotesi di cessazione dell'ente. Come prevede l'art. 12, quarto comma, del d.lgs. n. 112/2017, in caso di scioglimento volontario dell'ente o di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale, il patrimonio residuo, dedotto, nelle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile, il capitale effettivamente versato dai soci, eventualmente rivalutato o aumentato, e i dividendi deliberati e non distribuiti nei limiti di cui all'art. 3, comma 3, lett. a), d.lgs. n. 112/201741 è devoluto, salvo quanto specificamente previsto in tema di società cooperative, ad altri enti del Terzo settore costituiti e operanti da almeno tre anni o ai fondi specificamente ed esclusivamente destinati alla promozione e allo sviluppo delle imprese sociali attraverso azioni ed iniziative di varia natura, di cui all'art. 16, comma 1, secondo quanto stabilito nello statuto. La disposizione di cui al presente comma non si applica agli enti religiosi civilmente riconosciuti. Secondo il Ministero, ogni volta in cui un'impresa sociale deliberi di perdere volontariamente la qualifica posseduta senza contestualmente sciogliersi dovrà devolvere il patrimonio residuo attenendosi alle previsioni sopra menzionate e all'art. 6 del d.m.27 aprile 2018, n. 50, recante *"Disposizioni in materia di trasformazione, fusione, scissione, cessione d'azienda e devoluzione del patrimonio da parte delle imprese sociali"*42 che definisce, ai sensi dell'art. 12 d.lgs. n. 112/2017, le modalità con cui le imprese so-

41 Ai sensi dell'art. 3, comma terzo, lett. a) d.lgs. n. 112/2017, l'impresa sociale può destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti se costituita nelle forme di cui al libro V del codice civile, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato.

42 L'art. 6 "Devoluzione" del d.m. n. 50/2018 prevede testualmente che :*"1. In caso di scioglimento volontario dell'ente o di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale, ai fini della prevista devoluzione del patrimonio ai sensi dell'art. 12, comma 5, del decreto legislativo n. 112 del 2017, l'organo di amministrazione dell'impresa*

ciali pongono in essere le operazioni straordinarie di trasformazione, fusione, scissione e cessione d'azienda ed effettuano la comunicazione dei beneficiari della devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento volontario o di perdita volontaria della qualifica43.

8.1.7. Obblighi contabili

In relazione agli obblighi di trasparenza, il d.lgs. n. 112/2017 pone in capo all'impresa sociale l'obbligo di tenuta delle scritture contabili previste dall'art. 2214 e ss., c.c. (libro giornale e libro degli inventari), allo scopo di fornire annualmente ai terzi la rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa ed il risultato economico dell'esercizio, attraverso la predisposizione e il successivo deposito presso il competente registro delle imprese del bilancio di esercizio per la cui redazione viene richiamata la disciplina in materia prevista dagli artt. 2423 e ss., 2435-*bis* o 2435-*ter* del codice civile. Ulteriore aspetto meritevole di segnalazione è costituito dall'obbligo generalizzato di redigere, depositare presso il registro delle imprese e pubblicare sul sito internet dell'impresa il bilancio sociale da redigersi secondo le linee guida che sono state adottate con il DM 4 luglio 2019 e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'impresa, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte. Quest'ultimo aspetto, in particolare, sarà oggetto di specifiche linee guida redatte ai sensi dell'art. 7, terzo comma, della legge 6 giugno 2016, n. 106[44].

sociale notifica al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, con atto scritto avente data certa, i dati identificativi dell'ente che devolve e dell'ente o degli enti beneficiari della devoluzione - ivi inclusi, per questi ultimi, qualora siano enti del Terzo settore costituiti e operanti da almeno tre anni, gli estremi di iscrizione al Registro unico del Terzo settore - e l'ammontare del patrimonio da devolvere. 2. All'atto di cui al comma 1 sono allegati:
a) il verbale dell'assemblea o di altro organo statutariamente competente, contenente la delibera di scioglimento e la messa in liquidazione oppure la decisione di rinunciare alla qualifica di impresa sociale;
b) copia dell'atto costitutivo o dello statuto del soggetto che devolve, contenente le disposizioni sulla devoluzione nonché dell'atto costitutivo e dello statuto del beneficiario qualora lo stesso sia un ente del Terzo settore costituito e operante da almeno tre anni ai sensi dell'art. 12, comma 5, del decreto legislativo n. 112 del 2017;
c) accettazione della devoluzione da parte del beneficiario. 3. In caso di inottemperanza alle disposizioni relative alla devoluzione del patrimonio di cui al presente articolo e all'art. 12 del decreto legislativo n. 112 del 2017, si applicano le previsioni di cui all'art. 15, comma 6 e seguenti".

43 Come chiarisce l'art. 1 d.m. n. 50/2018. Le disposizioni del decreto non si applicano alle cooperative sociali per le quali resta valida la disciplina del codice civile.

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

Come accennato, le cooperative sociali e i relativi consorzi sono tenuti agli obblighi di redazione, deposito e pubblicazione (presso il registro e sul sito internet) del bilancio sociale secondo le modalità stabilite nelle Linee guida[45].

8.1.8. Disciplina dei controlli

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

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

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

Con previsione simmetrica all'art. 30, comma 7, del CTS, inoltre, viene imposto al collegio sindacale o al sindaco unico dell'impresa sociale il dovere di monitorare l'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli artt. 2, 3, 4, 11[46] e 13 (art. 10, co. 3, d.lgs. n. 112/2017). Si tratta, in altri termini, di un monitoraggio continuo effettuato sul rispetto delle regole che caratterizzano la natura di impresa sociale e connotano, in tal senso, l'attività esercitata. Sui sindaci, inoltre, ricade l'obbligo di attestazione della conformità del bilancio sociale alle linee guida di cui all'art. 9, comma 2. Gli esiti del monitoraggio svolto dal collegio sindacale o dal sindaco unico ai sensi dell'art. 10, comma 3, verranno riportati nel bilancio sociale.

Per quel che concerne i poteri dei sindaci, l'art. 10, comma 4, d.lgs. n. 112/2017 attribuisce al collegio il potere di procedere in qualsiasi momento ad atti di ispezione e controllo e

45 L'aspetto è stato compiutamente esaminato dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali con la nota direttoriale 22 febbraio 2018, n. 2491.

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

di richiedere, a tal fine, notizie anche con riferimento a gruppi di imprese sociali, sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari[47].

I descritti poteri e doveri, così come i requisiti di professionalità e le cause di ineleggibilità e decadenza del collegio sindacale o del sindaco unico, devono essere necessariamente previsti nelle clausole degli statuti di qualsiasi impresa sociale rappresentando la disciplina generale (minima) dei controlli interni a ciascuna impresa sociale. L'art. 10, co. 1, del d.lgs. n. 112/2017 dispone che ulteriori attribuzioni e disposizioni statutarie di maggior dettaglio si renderanno necessarie nei casi in cui esistano disposizioni più restrittive relative alla forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita.

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

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

Merita un cenno la disciplina dei controlli delle cooperative sociali.

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

47 Cfr. art. 2403-*bis*, comma 1 e 2, c.c.

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

a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
c) per due esercizi consecutivi, ha superato almeno uno dei seguenti limiti: i) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro; ii) ricavi delle vendite e prestazioni: 4 milioni di euro; iii) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità;
d) ha emesso strumenti finanziari non partecipativi[48].

Nulla osta che al di fuori dei casi di obbligatorietà fissati nell'art. 2543, c.c. lo statuto possa prevedere la nomina del collegio sindacale che - qualora si tratti di cooperativa che abbia adottato il modello s.p.a. non tenuta alla redazione del consolidato - può svolgere anche la funzione di revisione legale. Nei casi di cooperativa che abbia adottato il modello s.r.l., si renderà opportuno coordinare la disciplina recata dall'art. 2543 c.c. con la possibilità di nomina dell'organo di controllo monocratico riconosciuta dalle previsioni di cui all'art. 2477 c.c.
Per quanto attiene alla funzione di revisione legale, la normativa del codice civile sulle cooperative non contiene riferimenti specifici. Occorrerà allora attenersi al regime giuridico prescelto in sede di costituzione, diverso a seconda dei casi in considerazione dei tipi societari prescelti *ex* art. 2519, c.c.[49].

8.1.9. Controllo pubblico

La previsione di misure volte a favorire l'esercizio dell'impresa sociale rende avvertita l'esigenza di un'attività di monitoraggio e di controllo sullo specifico settore inteso a

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

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

scongiurare l'impiego improprio di tale qualifica da parte di organismi che difettino dei requisiti formali e sostanziali qualificatori dell'istituto.
L'art. 15 del d.lgs. 112/2017 assegna al MLPS la funzione di monitoraggio sulle imprese sociali. In concreto, l'attività ispettiva, da effettuarsi con cadenza minima annuale, è demandata all'Ispettorato del lavoro o, eventualmente, ad enti associativi riconosciuti che associno almeno mille imprese sociali iscritte nel Registro delle imprese di almeno cinque regioni o province autonome, ovvero, quale ulteriore alternativa, ad associazioni nazionali di rappresentanza, assistenza, tutela e revisione del movimento cooperativo.
In presenza di violazioni delle disposizioni contenute nel decreto in esame emerse a seguito dello svolgimento dell'attività ispettiva, l'impresa è diffidata a procedere alla regolarizzazione entro un congruo termine. In difetto, o qualora le violazioni riscontrate siano giudicate non sanabili, il Ministro vigilante dispone la perdita della qualifica di impresa sociale a cui consegue la devoluzione del patrimonio residuo (al netto, per le sole imprese sociali che rivestono la forma di società commerciali, del capitale sociale effettivamente versato, o eventualmente rivalutato, e dei dividendi sino a quel momento deliberati ma non ancora distribuiti) al Fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali oppure alla Fondazione Italia Sociale.
Il provvedimento del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, avverso il quale è ammesso il ricorso innanzi al T.A.R., è infine trasmesso all'Ufficio del Registro delle imprese nella cui sezione speciale l'impresa risulta iscritta per la sua cancellazione.
L'attività ispettiva sulle imprese sociali costituite in forma di società cooperativa è svolta nel rispetto delle attribuzioni, delle modalità e dei termini di cui al d.lgs. n. 220/2002.

8.1.10. Procedure concorsuali

Le imprese sociali in caso di insolvenza sono soggette a liquidazione coatta amministrativa di cui alla legge fallimentare secondo quanto previsto dall'art. 14 del d.lgs. n. 112/2017 che deve essere coordinato con la normativa di settore.
Al riguardo, si evidenzia che la nuova disciplina della liquidazione coatta amministrativa è contenuta nel titolo VII del Codice della crisi, agli artt. 293 e ss.
Sfuggono dall'ambito di applicazione delle predette disposizioni gli enti in forma di cooperativa e gli enti ecclesiastici.
Con intento meramente ricognitivo, si segnala che l'art. 14 del d.lgs. n. 112/2017 demanda a un decreto del MLPS l'apertura della procedura a carico dell'impresa sociale e la nomina del commissario liquidatore[50].

50 Per l'individuazione dei criteri e delle modalità di remunerazione dei commissari liquidatori e dei componenti del comitato di sorveglianza delle imprese sociali non aventi la forma della cooperativa, si rinvia alle previsioni del d.m. 26 giugno 2020, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 244 del 2 ottobre 2020.

Il patrimonio che residuerà a conclusione della liquidazione dovrà essere devoluto ai sensi dell'art. 15, comma 8, d.lgs. n. 112/2017, vale a dire al fondo istituito dall'impresa medesima per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali o dall'associazione cui l'impresa sociale aderisce o, in mancanza, dalla Fondazione Italia Sociale, salvo quanto previsto in modo puntuale per le cooperative.
Le imprese sociali presentano una specifica disciplina anche per quanto concerne le operazioni straordinarie (si veda par. 12.2)

8.2. Regime fiscale

8.2.1. Lineamenti guida

L'impresa sociale, nel suo primo decennio di vita, non ha trovato ampia diffusione; probabilmente a causa del fatto che, a fronte del divieto (assoluto) di distribuzione degli utili che subisce questo modello di impresa, il legislatore non aveva adottato alcuna forma di "correttivo" e/o "incentivo". Nel vigore della precedente disciplina, infatti, divenire un'impresa sociale non determinava alcun effetto fiscale: ciascun ente continuava ad applicare i modelli impositivi operanti con riferimento alla propria "veste" (associazioni, fondazioni, società, ONLUS, ecc.) e non beneficiava di alcun regime agevolativo.
La legge delega di riforma del Terzo settore, volendo incentivare lo sviluppo delle imprese sociali, ha previsto un'ampia riforma della disciplina normativa di riferimento, indirizzando il legislatore delegato ad introdurre per le imprese sociali la "possibilità di accedere a forme di raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici, in analogia a quanto previsto per le start-up innovative" e "misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale" (art. 9, co. 1, lett. f) della legge 6 giugno 2016, n. 106). In attuazione della delega, l'art. 18 del d.lgs. n. 112 del 2017, come recentemente modificato dal d.lgs. n. 95 del 1018 (il c.d. "Decreto correttivo") ha introdotto le seguenti misure:

- non imponibilità delle somme accantonate in apposita riserva in sospensione d'imposta ed effettivamente destinate (entro il secondo esercizio successivo a quello in cui detti utili sono stati conseguiti): allo svolgimento dell'attività statutaria, o ad incremento del patrimonio, oppure al versamento del contributo per l'attività ispettiva organizzata dal MLPS;
- incentivi fiscali per quanti decidono di investire nelle imprese sociali (sul modello di quelli operanti per le *start-up* innovative);

- possibilità di accedere alla raccolta di capitali di rischio attraverso portali online (il c.d. *equity crowdfunding*).

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

8.2.2. Non imponibilità delle somme accantonate a riserva

Anche dopo la recente riforma, la determinazione dei redditi prodotti dai soggetti che assumono la qualifica di impresa sociale avviene in base alle norme tributarie ordinariamente applicabili alle diverse tipologie di enti che possono assumere detta qualifica. Tuttavia, come anticipato, le limitazioni alla facoltà di distribuire i propri utili o avanzi di gestione (di cui ai co. 1 e 2 dell'art. del d.lgs. n. 112 del 2017) sono state in parte compensate con l'adozione delle seguenti ipotesi di detassazione degli utili (strutturate in analogia con quanto già previsto per le cooperative sociali e per i consorzi tra piccole e medie imprese). In particolare, non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali:

- le somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva svolta dal MLPS (art. 15, del d.lgs. n. 112/2017);
- le somme accantonate ad apposite riserve e destinate allo svolgimento dell'attività statutaria o a incremento del patrimonio.

In base al dettato normativo, le cennate ipotesi di detassazione degli utili dovrebbero operare anche con riferimento agli utili e avanzi di gestione che derivino dallo svolgimento di attività diverse da quelle istituzionali, sempre a condizione che siano rispettati i presupposti normativamente fissati per il regime di favore. In proposito, tuttavia, va osservato che l'Agenzia delle entrate, con la Risposta a interpello n. 243 del 5 agosto 2020, ha affermato che sono imponibili le plusvalenze da cessione immobiliare realizzate da una impresa sociale, ritenendo che il realizzo di plusvalenze (in quanto non legate all'attività statutaria) non rientra nell'attività istituzionale. Si legge in detto documento di prassi che "ai sensi del menzionato articolo 18 del d.lgs. n. 112 del 2017 esclusivamente l'utile e l'avanzo di gestione derivanti dallo svolgimento dell'attività statutaria, destinati ad incremento del patrimonio dell'impresa sociale sulla base del menzionato articolo 3, non concorrono alla formazione del reddito di periodo". Siffatto orientamento interpretativo, tuttavia, non è aderente al dato normativo di riferimento che, al fine di riconosce-

re l'agevolazione in esame, richiede esclusivamente che gli utili o gli avanzi di gestione siano destinati allo svolgimento delle attività di interesse generale.
Inoltre, il nuovo co. 1 dell'art. 18, del d.lgs. n. 112/2017 (come modificato dal decreto correttivo) contiene un'importante precisazione volta a chiarire che è consentito l'utilizzo di dette riserve a copertura di perdite e non comporta la decadenza dal beneficio, sempre che non vengano distribuiti utili fino a quando le riserve non sono state ricostituite.
Per ovvie ragioni di simmetria fiscale, sono viceversa imponibili gli utili e gli avanzi di gestione distribuiti sotto qualsiasi forma. Come, per esempio, mediante l'emissione di strumenti finanziari, l'aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto o versato dai soci, o anche le erogazioni liberali in favore di altri ETS, diversi dalle imprese sociali (che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate), finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale (ai sensi di quanto disposto dall'art. 3, co. 3, lett. b), del d.lgs. n. 112/2017).
Infine, il nuovo co. 2 dell'art. 18 in esame (come sostituito dal Decreto correttivo) riconosce alle imprese sociali il diritto a una deduzione dal reddito d'impresa pari all'IRES dovuta in conseguenza delle variazioni fiscali (effettuate ai sensi dell'artt. 83 e ss. del TUIR) per evitare che tale imposta possa costituire un elemento imponibile, così determinando un effetto di imposte applicate su imposte.

8.2.3. Incentivi fiscali per quanti decidono di investire nelle imprese sociali

Sul modello di quanto già previsto per le start-up innovative e per le piccole e medie imprese innovative, sempre l'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017 ha adottato alcuni incentivi fiscali a favore di quanti decidono di investire nelle imprese sociali. In particolare, le persone fisiche potranno detrarre dall'IRPEF lorda un importo pari al 30% della somma investita nel capitale di una società (incluse le società cooperative) che abbiano acquisito la qualifica di imprese sociali, a condizione che l'investimento sia stato effettuato dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 112/2017 (vale a dire successivamente al 20 luglio 2017) e la società abbia acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni.
Per ciascun periodo d'imposta, l'investimento massimo detraibile non può superare l'importo di 1.000.000,00 di euro e deve essere mantenuto per almeno cinque anni (in luogo dei tre anni previsto dalla disposizione previgente al decreto correttivo), a pena di decadenza dal beneficio. L'eventuale ammontare di investimento non detraibile nel periodo d'imposta di riferimento può essere portato in detrazione nei periodi successivi, ma non oltre il terzo. Il contribuente decade dal beneficio qualora l'investimento venga ceduto (anche parzialmente) prima che sia decorso un quinquennio. Similmente, per i soggetti passivi IRES è prevista una deduzione dalla base imponibile pari al 30% della somma investita nel capitale di un'impresa sociale costituita in forma societaria (comprese società

cooperative), a condizione che l'investimento sia effettuato dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 112/2017 e la società abbia acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni. Anche in questo caso, l'investimento deve essere mantenuto per cinque anni e non può eccedere, per ciascun periodo d'imposta, l'importo di 1.800.000,00 euro. L'eventuale cessione anticipata dell'investimento comporta la decadenza dal beneficio.
Le descritte detrazioni IRPEF e deduzioni IRES operano, al verificarsi dei medesimi presupposti, anche in relazione agli atti di dotazione e ai contributi di qualsiasi natura erogati a favore di fondazioni che abbiano acquisito la qualifica di imprese sociali da non più di cinque anni. Viceversa, analogo beneficio non opera per le imprese sociali a forma associativa.
Con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e con il Ministro dello Sviluppo economico, saranno individuate le modalità attuative delle misure agevolative in esame.

8.2.4. Accesso all' equity crowdfunding

In occasione della riforma della disciplina dell'impresa sociale, è stata estesa anche agli enti che assumono detta qualifica (se costituiti in forma di società di capitali o di società cooperative) la possibilità di accedere alla raccolta di capitale di rischio tramite piattaforme telematiche (il c.d. *equity crowdfunding*), regolate dal Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (d.lgs. n. 58/1998).
L'*equity crowdfunding* consente alle società di effettuare un'offerta al pubblico di quote o azioni, per raccogliere capitale di rischio. Questa modalità di raccolta del capitale ha ad oggetto conferimenti solitamente di modesto valore unitario; tuttavia, grazie all'utilizzo di canali telematici, consente di raggiungere un numero potenzialmente elevato di persone. La gestione dei portali online è attualmente riservata ai soggetti iscritti in un apposito registro e sottoposti ad autorizzazione della Consob, nonché alle banche e società di investimento mobiliare (SIM), già autorizzate alla prestazione di servizi di investimento.

8.2.5. Regime dei controlli

Analogamente a quanto previsto per gli altri ETS (art. 94 del CTS), il co. 8-*bis* aggiunto dal decreto correttivo all'art. 18, del d.lgs. n. 112/2017 prevede che, ai fini dell'applicazione del regime fiscale riservato alle imprese sociali, le Amministrazioni vigilanti sugli enti che assumono detta qualifica trasmettano all'Amministrazione finanziaria gli esiti dei controlli di loro competenza, ai fini dell'eventuale assunzione dei conseguenti provvedimenti. Al contempo, anche l'Amministrazione finanziaria, cui è riservato un autonomo potere

di controllo, deve trasmettere alle altre Amministrazioni vigilanti ogni elemento utile ai fini della valutazione in merito all'eventuale perdita della qualifica di impresa sociale.
Sotto il profilo sanzionatorio, il successivo co. 8-*ter* (anch'esso aggiunto in sede di correttivo) prevede che la violazione delle disposizioni recate dall'art. 18, del d.lgs. n. 112 del 2017 comporta, oltre alla decadenza dai relativi regimi fiscali agevolati, l'eventuale sottoposizione dell'impresa sociale alla gestione commissariale, ai sensi dell'art. 2545-*sexiesdecies*, c.c.
Infine, è utile ricordare che alle imprese sociali non si applicano:

- le disposizioni relative alle società di comodo (art. 30 della l. 23 dicembre 1994, n. 724);
- le disposizioni relative alle società in perdita sistematica (art. 2, commi da 36-decies a 36-duodecies del d.l. 13 agosto 2011, n. 138);
- gli studi di settore (art. 62-*bis* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331);
- i parametri contabili (art. 3, commi da 181-189 della l. 28 dicembre 1995, n. 549);
- gli indici sintetici di affidabilità fiscale (art. 9-*bis* del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, conv. con mod. dall'art. 1, co. 1, della l. 21 giugno 2017, n. 96).

Tali esclusioni sembrano trovare giustificazione e fondamento nella particolare tipologia di attività svolta dalle imprese sociali, nonché nella totale assenza di scopo di lucro.

9. Enti filantropici, Società di mutuo soccorso e reti associative

9.1. Enti filantropici

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

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

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

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

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

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

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

Gli atti costituitivi devono contenere i principi per: gestione del patrimonio; raccolta di fondi e risorse; destinazione delle risorse; modalità di erogazione di denaro, beni o servizi e alle attività di investimento a sostegno degli enti di Terzo settore.
In virtù dell'elenco fornito sembra che gli enti filantropici possano anche effettuare attività "di investimento" a sostegno dei beneficiari, come, per esempio, l'acquisizione di beni immobili direttamente a favore degli enti beneficiari e, soprattutto, che gli enti beneficiari possano operare a sostegno di persone svantaggiate oppure di attività di interesse generale. Dal tenore letterale del testo, rivisto per mezzo del decreto correttivo, sembrerebbe che possano essere supportate le attività di interesse generale, anche laddove queste siano svolte da enti non profit non iscritti nel RUNTS.
Serve rilevare che l'art. 39 del CTS richiede di includere nel bilancio sociale, qualora questo sia predisposto (si veda anche il capitolo 4): "l'elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio, con l'indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche".

9.2. Società di mutuo soccorso

Il Codice dovrebbe anche rivitalizzare la figura delle società di mutuo soccorso. Questo prevede, in termini generali, che le società di mutuo soccorso mantengano la disciplina speciale della l. 3818/1886.
Quella di "società di mutuo soccorso" è una particolare qualifica nell'ambito del Terzo settore, legata al perseguimento di finalità mutualistiche e allo svolgimento delle specifiche attività di interesse generale di cui alla l. 3818/1886 (erogazione di sussidi e prestazioni in ambito sanitario, previdenziale e socio-assistenziale), nei confronti dei soci e dei loro familiari.
Già la riforma operata dall'art. 23 del d.l. 179/2012 aveva stabilito la collocazione degli enti dotati della qualifica di società di mutuo soccorso (di seguito anche "SMS") nell'ambito del Terzo settore, prevedendone l'iscrizione nella sezione speciale imprese sociali del Registro imprese e, in via automatica, in una specifica sezione dell'Albo delle Società cooperative.
Il Codice del Terzo settore ha sancito l'inclusione delle società di mutuo soccorso tra le particolari qualifiche di ente del Terzo settore (art. 4, comma 1 del CTS), rinviando integralmente per la relativa disciplina alle disposizioni della legge istitutiva n. 3818/1886 (art. 42 del CTS) e introducendo alcune novità di interesse per le società di mutuo soccorso "di minori dimensioni", che non intendano mantenere l'iscrizione nel Registro imprese.

Al riguardo, giova considerare che nell'ambito della qualifica di società di mutuo soccorso è presente un panorama eterogeneo, che contempla sia realtà strutturate – per le quali appariva "naturale" la collocazione nel Registro imprese e nell'Albo delle società cooperative – sia enti di minori dimensioni, che possiedono invece una minima organizzazione e un numero di soci ridotto. In ragione di questa eterogeneità, con la riforma del Terzo settore è stata prevista per le società di mutuo soccorso, da un lato, la possibilità di mutare qualifica nella fase di accesso al RUNTS (cambiando veste in APS o altre associazioni del Terzo settore) e, dall'altro, un sistema pubblicitario a "doppio binario", che prevede ora l'obbligo di iscrizione al Registro imprese solo per gli enti più strutturati, con possibilità di mantenere invece la sola iscrizione nel RUNTS per le SMS di minori dimensioni.

Sul primo fronte, le SMS che decidono di trasformarsi (*rectius* di mutare qualifica) in associazioni iscritte nel Registro o in APS entro il 31 dicembre 2021 (termine così prorogato dall'art. 11, comma 1, del d.l. 31 dicembre 2020, n. 183, convertito, con modificazioni, dalla l. 26 febbraio 2021, n. 21) mantengono il proprio patrimonio, in deroga alla devoluzione del patrimonio di cui all'art. 8, co. 3, della l. 3818/1886. Si tratta, pertanto, di una deroga transitoria a quest'ultima disposizione, ai sensi della quale la perdita della qualifica di società di mutuo soccorso comporta l'obbligo di devoluzione del patrimonio ad altre società di mutuo soccorso ovvero ad uno dei Fondi mutualistici o al corrispondente capitolo del bilancio dello Stato ai sensi degli articoli 11 e 20 della legge 31 gennaio 1992, n. 59. Inoltre, le SMS non sono più tenute, in ragione del disposto dell'art. 44 del Codice, al versamento del 3% sugli utili netti ai fondi di promozione del sistema cooperativo (l. 59/1992, art. 11). Tale previsione deve essere considerata valida anche nel periodo transitorio antecedente all'iscrizione nel Registro, considerato anche che la *ratio* dell'intervento consiste, come illustrato nella Relazione, nell'eliminazione del "vizio" normativo che andava a equiparare le SMS, inidonee per natura a produrre utili, alle società cooperative, prima ancora che all'inclusione delle SMS negli ETS.
Infine, l'art. 44, co. 2, in deroga all'art. 23, co. 1, del d.l. 179/2012, sancisce che "*non sono soggette all'obbligo d'iscrizione nella sezione delle imprese sociali presso il Registro delle imprese le società di mutuo soccorso che hanno un versamento annuo di contributi associativi non superiore a 50.000 euro e che non gestiscono fondi sanitari integrativi*".
In ragione di tale previsione, l'art. 12 del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 106/2020 (che regola il funzionamento del RUNTS) ha previsto per le SMS che rientrano nei citati parametri la possibilità di richiedere la cancellazione dalla speciale sezione "imprese sociali" del Registro imprese, per confluire nella sezione "società di mutuo soccorso del RUNTS. Continuano invece ad essere tenute all'iscrizione nella se-

zione speciale del Registro imprese le società di mutuo soccorso "più strutturate" (che abbiamo un versamento di contributi annui superiore a 50.000 euro o gestiscano fondi sanitari integrative). Per queste ultime, l'iscrizione nella sezione speciale del Registro imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nella sezione del RUNTS dedicata alle società di mutuo soccorso (art. 3, comma 1, lett. f) del d.m. 106/2020).
Si delinea in tal modo un sistema pubblicitario "a doppio binario", in base al quale la qualifica di società di mutuo soccorso discende:

- per le società di mutuo soccorso "più strutturate", tenute all'iscrizione nel registro imprese (*i.e.,* ai sensi dell'art. 44, comma 2 del d.lgs. 117/2017, quelle che hanno un versamento annuo di contributi associativi superiore a 50.000 euro o che gestiscono fondi sanitari integrativi) dall'iscrizione nella sezione nella sezione "Imprese sociali" del Registro imprese, che comporta altresì l'automatica iscrizione in apposita sezione dell'Albo delle società cooperative (art. 23, comma 1 del d.l. 179/2012); per queste ultime, l'iscrizione nella sezione speciale soddisfa il requisito dell'iscrizione nella sezione "società di mutuo soccorso" del RUNTS;
- per le società di mutuo soccorso non tenute all'iscrizione nel registro imprese (i.e., ai sensi dell'art. 44, comma 2 del d.lgs. 117/2017, quelle che hanno un versamento annuo di contributi associativi non superiore a 50.000 euro e che non gestiscono fondi sanitari integrativi) dall'iscrizione nella sezione "società di mutuo soccorso" del RUNTS.
- Questo nuovo assetto dovrebbe contribuire a tracciare un sistema pubblicitario più coerente con l'eterogenea realtà delle società di mutuo soccorso (costituiti in diverse forme giuridiche in grado di garantire il modello mutualistico, quali associazioni o cooperative), in base al quale l'obbligo di iscrizione nel Registro imprese permarrà solo per gli enti più strutturati, mentre le società di mutuo soccorso di minori dimensioni (prive di una organizzazione tale da giustificare l'iscrizione nel Registro delle imprese) potranno adottare/mantenere la qualifica di SMS mediante la sola iscrizione nella relativa sezione del RUNTS.

9.3. Reti associative

9.3.1. Ruolo e funzionamento

Le reti associative sono a tutti gli effetti, come già evidenziato, ETS. Essi sono, di fatto, il riconoscimento (e contestualmente la formalizzazione) dei cosiddetti enti federativi di

secondo livello. La disciplina delle reti associative è contenuta nell'art. 41 e in restanti altre parti del Codice.
L'art. 41 afferma che le reti associative possono costituirsi in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta. Queste hanno le seguenti caratteristiche:

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

È prevista la possibilità di prevedere l'accesso nella rete associativa, nel rispetto delle disposizioni del CTS, anche a soggetti che non si configurano come ETS, come anche ribadito dalla Circolare n. 2 del 2021, Reti associative, del MLPS.
Sono, poi, previste, come indicato anche nella tabella che segue, le reti associativi equiparate alle reti nazionali (art. 59, co. 1, lett. b, CTS) a cui, in relazione alla loro maggiore rilevanza e impatto sul territorio, possono essere affidati (facoltà posta in capo alla rete medesima) ulteriori compiti e poteri di monitoraggio degli aderenti (si veda tabella che segue).
Peraltro, si evidenzia che l'art. 60, co. 1, lett. e) ricorda che anche il Consiglio Nazionale del Terzo settore è coinvolto, con il supporto delle reti associative nazionali, nelle funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo degli enti aderenti. Allo stesso tempo, il predetto Consiglio si compone anche di quattordici rappresentanti di reti associative, di cui otto di reti associative nazionali, espressione delle diverse tipologie organizzative del Terzo settore (art. 59, co. 1, lett. b, CTS).

Tabella 7: Riconoscimento e funzioni delle reti associative

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

Rileva, ancora, ricordare che il CTS riconosce il ruolo di reti associative nazionali alle reti di protezione civile, nel rispetto delle disposizioni in materia di protezione civile, e alla relativa disciplina in base a quanto previsto dall'articolo 1, comma 1, lettera d), della legge 16 marzo 2017, n. 30.

Considerati i numeri di cui all'art. 41 che potrebbero apparire proibitivi ai fini della determinazione delle reti associative che operano nell'ambito della protezione civile, l'art. 33, co. 3 del d.lgs. n. 1 del 2 gennaio 2018, Codice della protezione civile, prevede che: "Ai sensi di quanto previsto dall'art. 41, comma 6, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117:

a) sono reti associative di cui al comma 1 del citato articolo 41, se operanti nel settore della protezione civile, quelle che associano un numero di enti del Terzo settore non inferiore a 20, le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno due Regioni o Province autonome e che risultino iscritte nell'Elenco nazionale di cui all'articolo 34;
b) sono reti associative nazionali di cui al comma 2 del citato articolo 41, solo ai fini di quanto previsto dall'articolo 96 del citato decreto legislativo, anche quelle che associano un numero di enti del Terzo settore operanti nel settore della protezione civile non inferiore a 100, le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno tre regioni o province autonome e che risultino iscritte nell'Elenco nazionale di cui all'articolo 34".

Le dimensioni quantitative che possono assumere le reti associative nel panorama del Terzo settore rendono sicuramente tali soggetti bisognosi di particolare attenzione anche dal punto di vista del funzionamento interno e della sua trasparenza. Per tale motivo, la citata Circolare n. 2 del 2021 del MLPS indica che la disciplina attinente all'organizzazione e al funzionamento interno della rete, laddove delegata a un regolamento, comporta che lo stesso sia pubblicato sul sito internet della rete stessa.
In base a quanto disposto dall'art. 46, co. 1, la domanda di iscrizione nella sezione delle reti associative del Registro è presentata all'Ufficio statale del Registro.
Appare di rilievo evidenziare che le reti associative nazionali possono svolgere, insieme ai CSV (art. 61 del Codice), attività di autocontrollo degli aderenti (art. 92, co. 1, lett. b), in linea anche con quanto disposto dall'art. 7, co. 2, della l. 106/2016.
Le norme di attuazione dispongono, poi, che un successivo decreto del MLPS dovrà indicare anche i criteri, i requisiti e le procedure per l'autorizzazione all'esercizio delle attività di controllo da parte delle reti associative nazionali e dei CSV, nonché le forme di vigilanza da parte del Ministero sui soggetti autorizzati. Ciò premesso, alle reti associative nazionali e ai CSV accreditati dal Ministero sono delegate, ai sensi dell'art. 93, co. 5, le seguenti attività di controllo:

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

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

Tabella 8: Finalità dei controlli sugli ETS

Art. 93, Controllo
1. I controlli sugli enti del Terzo settore sono finalizzati ad accertare:
a) la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;
b) il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;
c) l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;
d) il diritto di avvalersi dei benefici anche fiscali e del 5 per mille derivanti dall'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore;
e) il corretto impiego delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali, ad essi attribuite.

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

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

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

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

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

Gli artt. 7-10 contengono, poi, ulteriori previsioni (richieste o facoltà) riguardanti il contenuto degli atti costitutivi e degli statuti delle reti associative. Le disposizioni appaiono, da un lato, cercare di richiedere una maggiore "strutturazione" della *governance* dell'organizzazione, nell'ottica della "responsabilità" sociale ricoperta, dall'altro lato, sembra-

no voler concedere maggior elasticità ai sistemi di rappresentatività nel funzionamento dell'assemblea, visti presumibilmente anche i numeri degli associati. In merito a tali indicazioni è previsto più specificamente che:

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

Le reti, ancora, possono "interferire" anche nella organizzazione e nel funzionamento degli ETS aderenti, poiché:

- possono prevedere codici di comportamento con cui anche indicare specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza, per ricoprire la carica di amministratore (art. 26, co. 3). In tal caso, si applica l'art. 2382 del codice civile;
- possono redigere, nell'ambito della loro attività, modelli standard tipizzati di atto costitutivo e/o statuto. Questi, se approvati con decreto del MLPS, portano l'ufficio del Registro, una volta verificata la regolarità formale della documentazione, ad iscrivere l'ente entro trenta giorni dalla presentazione della domanda nel Registro stesso (art. 47, co. 5, del Codice). Nella lettura fornita dal Ministero con la Circolare n. 2 del 2021, le reti associative possono, peraltro, prevedere che l'utilizzo dell'eventuale statuto standardizzato sia una facoltà oppure una condizione di appartenenza alla rete.

In ultimo, è d'obbligo osservare che l'affiliazione a reti associative porta con sé importanti benefici per gli associati.
Oltre alla possibilità per le reti stesse di poter godere di fondi indirizzati al perseguimento di finalità di interesse generale e alla previsione che la richiesta dei contributi di finanziamento per l'acquisto di autoambulanze debba essere effettuata dalla rete e,

sono previste importanti indicazioni inerenti ai servizi affidabili in convenzione. L'art. 57 del Codice dispone, infatti, che "i servizi di trasporto sanitario di emergenza e urgenza possono essere, in via prioritaria, oggetto di affidamento in convenzione alle ODV, iscritte da almeno sei mesi nel Registro unico nazionale del Terzo settore, aderenti ad una rete associativa di cui all'articolo 41, co. 2, ed accreditate ai sensi della normativa regionale in materia, ove esistente, nelle ipotesi in cui, per la natura specifica del servizio, l'affidamento diretto garantisca l'espletamento del servizio di interesse generale, in un sistema di effettiva contribuzione a una finalità sociale e di perseguimento degli obiettivi di solidarietà, in condizioni di efficienza economica e adeguatezza, nonché nel rispetto dei principi di trasparenza e non discriminazione". In sostanza, quindi, i sevizi di cui sopra saranno prioritariamente affidati alle ODV iscritte in reti associative nazionali.

9.3.2. La disciplina del Registro unico nazionale del Terzo settore per le reti associative

Considerato il ruolo e la funzione svolti dalle reti associative, il CTS e, conseguentemente, il DM 106/2020 dedicano a tali realtà specifiche previsioni concernenti la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione delle informazioni contenute nel Registro Unico.

Occorre evidenziare che l'Ufficio del RUNTS competente per le reti associative è esclusivamente quello statale (art. 5, co. 4, DM 106/2020), sia con riferimento all'iscrizione che alla cancellazione.

Secondo quanto previsto dall'art. 10 del decreto RUNTS, le reti associative nazionale chiedono l'iscrizione nel RUNTS per tramite del proprio rappresentante legale, secondo le specifiche tecniche di cui nell'allegato tecnico A.

Nell'istanza di iscrizione, le reti associative -che si ricorda possono essere iscritte, oltre che nella Sezione del Registro dedicata alle reti associative, anche in altra sezione- indicano in aggiunta a quanto richiesto per gli "altri" ETS, anche:

- i riferimenti degli ETS aderenti, anche in via indiretta, in numero tale da soddisfare il requisito numerico e territoriale previsto per essere qualificato come rete associativa o rete associativa nazionale.
- Spetterà al sistema informatico del Registro verificare attraverso il conteggio univoco dei codici fiscali degli enti che hanno dichiarato l'affiliazione alla rete associativa o ad un ente ad essa aderente (ciascuno considerato una sola volta nell'ambito della singola rete) il rispetto dei requisiti.
- Appare importante considerare che è fatta salva la facoltà di un singolo ente di essere affiliato a più reti associative. Ciò significa anche che occorrerà chiarire (forse

per tramite del prossimo decreto ministeriale di cui all'art. 96 del CTS) se più reti associative possono svolgere in contemporanea l'attività di controllo e/o autocontrollo su un ETS oppure;
- l'indicazione degli articoli dello statuto da cui risulta lo svolgimento delle attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS associati e delle loro attività di interesse generale (art. 41 co. 1, lett. b) del CTS) e l'eventuale svolgimento dell'attività di monitoraggio e promozione e sviluppo delle attività di controllo e/o autocontrollo e di assistenza tecnica (art. 41 co. 3, lett. a) e b) del CTS);
- la dichiarazione rilasciata da parte del rappresentante legale e di tutti i componenti dell'organo di amministrazione del possesso dei requisiti di onorabilità di cui all'art. 41, co. 5 del CTS.

Le modalità di accoglimento o rigetto seguono le previsioni di carattere generale contenute nell'art. 9 del DM 106/2020.
L'istanza è presentata in maniera unitaria nel caso in cui la rete associativa sia iscritta in più di una Sezione. L'Ufficio statale del RUNTS:

- in caso di esito positivo, comunica, quindi, all'Ufficio regionale o provinciale del RUNTS territorialmente competente il provvedimento d'iscrizione nella sezione Reti associative, ai fini dell'automatica iscrizione dell'ente nella sezione ulteriore, con pari decorrenza;
- in caso di esito negativo, l'istanza nel suo complesso è respinta.

9.4. Centri di servizio per il volontariato

9.4.1. Introduzione

Il Titolo VIII del Codice del Terzo settore è rubricato Della promozione e del sostegno degli enti del Terzo settore. Il Capo II è dedicato ai Centri servizi per il volontariato (CSV). La collocazione delle disposizioni è assai significativa. Da un lato, infatti, i CSV non assumono una qualifica particolare all'interno degli enti del Terzo settore, ma sono essi stessi enti del Terzo settore, iscritti al RUNTS, accreditati per lo svolgimento di una "attività di supporto tecnico, formativo ed informativo al fine di promuovere e rafforzare la presenza ed il ruolo dei volontari negli enti del Terzo settore". Si conferma, quindi, l'originale intuizione dell'art. 15 della legge n. 266 del 1991 che attribuiva alle ODV la funzione di auto-amministrare i fondi speciali istituiti dal legislatore, sebbene con molti vincoli e

controlli. Dall'altro, i CSV sono individuati come vera e propria infrastruttura dell'intero Terzo settore, indirizzando la propria attività a tutti gli enti che in esso operano. Le disposizioni danno avvio ad un percorso di riforma dell'intero sistema dei CSV non solo per l'adeguamento degli statuti degli enti attualmente gestori ma, più in generale, perché innescano trasformazioni profonde nelle modalità organizzative e funzionali.

9.4.2. Forma giuridica e qualifica dell'ente accreditato quale gestore del CSV

L'art. 61, c. 1, del CTS stabilisce i requisiti di forma giuridica e statutari dell'ente del Terzo settore che intenda acquisire l'accreditamento quale gestore di un CSV. L'accreditamento è l'atto con il quale l'ONC attesta il possesso da parte dell'ente del Terzo settore dei requisiti giuridici e dell'idoneità tecnico-organizzativa e gestionale necessari al fine di erogare "attività di supporto tecnico, formativo ed informativo al fine di promuovere e rafforzare la presenza ed il ruolo dei volontari negli enti del Terzo settore"[51]. L'accreditamento consente di esercitare tali attività a valere sulle risorse del FUN (art. 61, c. 1, lett. a), CTS).

Gli enti gestori debbono essere costituiti nella forma di associazione riconosciuta del Terzo settore di secondo grado. Infatti, possono assumere la qualifica di associati le ODV e gli altri enti del Terzo settore fatta eccezione per quelli costituiti in una delle forme del libro V del codice civile (che, alla luce della riforma, possono acquisire solo la qualifica di impresa sociale o cooperativa sociale).

L'ente gestore deve ottenere il riconoscimento della personalità giuridica, al fine di garantire una maggiore stabilità giuridica dell'associazione-ente gestore, a determinare la limitazione della responsabilità patrimoniale degli amministratori nello svolgimento delle attività ed a dotare l'ente di un patrimonio congruo rispetto allo scopo da perseguire ed alle attività da svolgere. A tale scopo, lo statuto dell'ente si deve conformare alle norme inderogabili dettate dal CTS per le associazioni riconosciute del Terzo settore (Titolo IV) e, per quanto non previsto dal CTS, alle previsioni del codice civile.

51 L'Organismo nazionale di controllo (ONC), insediatosi nel maggio 2018, è una fondazione con personalità giuridica di diritto privato, costituita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, al fine di svolgere, per finalità di interesse generale, funzioni di indirizzo e di controllo sul sistema dei CSV. L'ONC gode di piena autonomia statutaria e gestionale, nell'ambito delimitato dalle norme del Codice nonché – in via residuale – dal codice civile. Spetta al MLPS lo svolgimento dell'attività di vigilanza sulla Fondazione.
Nella sentenza n. 185 del 2018, la Corte costituzionale ha precisato che "ancorché la fondazione sia costituita con atto ministeriale, non si tratta di una forma di governo pubblico del Terzo settore, bensì della regolamentazione di assetti che concernono i rapporti tra soggetti di diritto privato, in attuazione del principio di sussidiarietà di cui all'art. 118, quarto comma, Cost.". Dunque, tanto l'autonomia statutaria quanto quella gestionale si collocano – pur all'interno del perimetro tracciato dalla legge – nell'orizzonte della "disciplina di organismi privati, secondo un modello organizzativo che si riconduce alla tematica del Libro primo, Titolo II, del codice civile".

9.4.3. Finanziamento dei Centri di servizio per il volontariato.

Per l'espletamento delle funzioni e compiti assegnati *ex lege* ai CSV l'art. 62 del CTS prevede la stabilità del finanziamento per la continuità dei servizi offerti e a tal fine è stato istituito e operativo da gennaio 2019 il Fondo Unico Nazionale (FUN), alimentato dai contributi annuali delle Fondazioni di origine bancaria (FOB) ai sensi del d.lgs. 17 maggio 1999, n. 153[52].

I singoli CSV per la programmazione dei loro servizi, si possono avvalere, oltre che del contributo stabile di cui sopra, anche di risorse diverse liberamente percepite e gestite con il solo obbligo di contabilità separata (art. 61, co. 1, lett. c). Quindi, salvo il divieto di accesso alle risorse del Fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel Terzo settore (art. 72)[53], queste risorse potranno trarsi dall'esercizio delle "attività diverse" da quelle tipiche e primarie dell'ente del Terzo settore (art. 5) nel limite della previsione espressa nello statuto e costituenti attività secondaria e strumentale (art. 6), e dalla raccolta fondi (lasciti testamentari, donazioni e contribuzioni di natura non corrispettiva) (art. 7).

9.4.4. Funzioni e compiti dei Centri di servizio per il volontariato

Il compito istituzionale dei CSV è quello di utilizzare le risorse del FUN per erogare servizi al fine di promuovere e rafforzare la presenza ed il ruolo dei volontari negli enti di Terzo settore, nel rispetto e in coerenza con gli indirizzi strategici generali definiti dall'ONC. Questa disposizione dell'art. 63 risulta innovativa rispetto alla previgente disciplina, dato che l'art. 15 della l. n. 266/1991 prevedeva i CSV esclusivamente a disposizione delle ODV per sostenerne e qualificarne l'attività. Oggi, quindi, il sistema dei CSV guarda a tutti gli enti di Terzo settore, e peraltro, senza distinzione tra enti associati e enti non associati al CSV medesimo. Le ODV mantengono, però, una "posizione privilegiata" avendo il legislatore imposto l'attribuzione alle ODV della maggioranza dei voti in ciascuna assemblea dei CSV (art. 61, co. 1, lett. f) e richiesto che, nell'adempimento dei loro compiti, i CSV mantengano "particolare riguardo alle organizzazioni di volontariato" (art. 63, co. 1).

52 I contributi costituenti il FUN danno luogo ad un patrimonio autonomo e separato da quello delle FOB, dell'ONC e dei CSV, stante la destinazione esclusiva alla copertura delle funzioni del sistema CSV

53 Ossia dal fondo istituito dalla legge delega n. 106/2016 (art. 9, co. 1, lett. g) presso il MLPS, destinato a sostenere lo svolgimento di attività di interesse individuate secondo criteri che tengano conto delle finalità civiche, solidaristiche e di unità sociale, attraverso il finanziamento di iniziative e progetti promossi da ODV, associazioni di promozione sociale e fondazioni comprese tra gli enti del Terzo settore.

Il Codice, specificamente, prevede che i CSV possano, ma soprattutto debbono utilizzare le risorse del FUN loro conferite al fine di organizzare, gestire ed erogare servizi riconducibili alle tipologie di:

a) promozione, orientamento e animazione territoriale;
b) formazione;
c) consulenza, assistenza qualificata ed accompagnamento;
d) informazione e comunicazione;
e) ricerca e documentazione;
f) supporto tecnico-logistico.

Pur se la tipologia del servizio può essere erogata dal CSV con "attività varie", rimane però l'obbligo di erogare servizi, con conseguente impossibilità sia di assegnare direttamente in denaro le risorse ad essi provenienti dal FUN, nonché di trasferire a titolo gratuito beni mobili o immobili acquisiti mediante le medesime risorse: divieto questo che costituisce una previsione necessaria dello statuto dell'ente del Terzo settore ai fini dell'accreditamento come CSV (art. 61, co. 1, lett. b).
L'erogazione dei servizi è subordinata al rispetto alcuni principi (art. 63, co. 3) quelli della qualità, dell'economicità, della territorialità e prossimità, della pubblicità e trasparenza, di universalità, non discriminazione e pari opportunità di accesso; risultando particolarmente significativo il principio di integrazione che evoca il perseguimento di virtuose sinergie da parte del sistema dei CSV.

10. Enti religiosi civilmente riconosciuti

10.1. Premessa

Gli enti religiosi civilmente riconosciuti costituiscono una categoria speciale di enti ai quali il Codice ed il decreto sull'impresa sociale riservano una normativa differenziata per tener conto della loro natura peculiare. La necessità di una disciplina particolare è stata indicata nella legge delega con riferimento agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese (art. 4, co. 1, lett. d), l. n. 106/2016). Successivamente, il legislatore ha adottato la formula "ente religioso civilmente riconosciuto" per evitare censure di natura costituzionale[54], in continuità con l'espressione utilizzata in alcune Intese stipulate tra lo Stato e le confessioni religiose[55].

Il richiamo alla natura religiosa dell'ente segna un cambiamento rispetto al tipo "ente ecclesiastico" utilizzato nella normativa ONLUS. Rispetto a tale normativa, l'accesso alla disciplina del Codice e dell'impresa sociale è subordinato peraltro all'ulteriore requisito del riconoscimento della personalità giuridica agli effetti civili dell'ente religioso[56]. Resta fermo che la distinzione tra ente religioso ed ente ecclesiastico permane nei tratti identificativi di ciascun ente fissati nello specifico ordinamento confessionale, come pure nelle differenti modalità di riconoscimento della personalità giuridica agli effetti civili[57].

54 Nel parere accompagnatorio dello schema di decreto del Codice, il Consiglio di Stato ha richiamato l'orientamento della Corte costituzionale che ha dichiarato illegittima, ai sensi degli artt. 8 e 19 della Costituzione, la normativa che opera discriminazioni tra confessioni religiose fondate sulla presenza (o meno) di accordi o intese con lo Stato.

55 Si veda: art. 14 l. 31 dicembre 2012, n. 246 (Intesa tra Stato ed Unione Induista Italiana); art. 13 l. 31 dicembre 2012, n. 245 (Intesa tra Stato ed Unione Buddhista italiana);

56 L'eventuale esclusione degli enti religiosi dal perimetro degli enti che possono accedere alla disciplina ETS o IS sarebbe stata passibile di censura ai sensi dell'art. 20 della Costituzione ove viene stabilito che il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto di un'associazione o di un'istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività.

57 Si potrebbero comprendere nella categoria di "enti religiosi civilmente riconosciuti" quegli enti appartenenti alle confessioni che hanno stipulato patti, accordi ed intese, gli enti religiosi riconosciuti agli effetti civili sulla base della normativa dei culti ammessi di cui alla l. 1159/1929 e gli enti che aderiscono ad una confessione religiosa senza intesa, escludendo, pertanto, quegli enti che si "autodefiniscono" tali per le attività svolte e le finalità perseguite, senza la possibilità di rientrare in una delle casistiche sopra indicate.

Considerato che il maggior numero di enti religiosi presenti nel territorio nazionale è costituito, per ovvie ragioni storiche e culturali, dagli enti ecclesiastici cattolici, si analizzano gli aspetti essenziali del regime giuridico delineato dalla normativa di origine pattizia[58], fermo restando che le specifiche modalità di accesso degli altri enti religiosi alla disciplina degli ETS e delle imprese sociali devono essere approfondite in relazione alle regole della confessione di riferimento.

10.2. Natura dell'ente religioso

Le modalità adottate per tener conto della specifica natura degli enti religiosi nella riforma del Terzo settore sono due.

La prima di carattere più generale si collega al principio enunciato nella normativa pattizia ed in alcune intese secondo cui le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività ed al regime tributario previsto per le medesime (art. 7, punto 3, Accordo) [59]. Pur essendo applicabile in via automatica nell'ordinamento statale, tale principio viene richiamato espressamente in entrambi i decreti per la parte relativa al "rispetto della struttura e della finalità" degli enti religiosi, fissando in questo modo il confine della normativa delegata e dei controlli delle Autorità civili in materia di attività di interesse generale. Dette attività sono assoggettate alle leggi civili, in quanto rientrano nella categoria delle attività diverse da quelle di religione e di culto (art. 16, lett. b) l. n. 222/85). La predisposizione obbligatoria di un apposito regolamento[60] costituisce, poi, la soluzione tecnica mediante la quale gli enti religiosi recepiscono la disciplina di settore (ETS o IS) compatibilmente con la loro struttura. Di contro, le disposizioni del Codice e dell'impresa sociale non possono "interferire" nella definizione delle attività di religione e di culto (art. 16, lett. a), l. n. 222/85), nella confi-

58 Accordo tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede del 18 febbraio 1984, ratificato con l. 25 Marzo 1985, n. 121; l. 20 Maggio 1985, n. 222.

59 Art. 7, punto 3, Accordo 18 febbraio 1984; art. 15 l. 20 Maggio 1985, n. 222.

60 Nella circolare n. 168/E del 26 giugno 1998, con riferimento alle ONLUS, il Ministero delle Finanze argomenta la soluzione del "regolamento", richiamando il documento conclusivo della Commissione paritetica italo-vaticana, pubblicato nel supplemento ordinario n. 210 alla Gazzetta Ufficiale del 15 ottobre 1997, n. 241, nel quale viene precisato che agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti "non sono applicabili le norme, dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, né la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private".

gurazione soggettiva della struttura degli enti religiosi e della loro finalità, nonché nello specifico regime giuridico dei beni ecclesiastici. Nonostante il riordino della normativa del Terzo Settore, la *governance* di una parrocchia, di una diocesi o di un istituto religioso resta di competenza delle Autorità ecclesiastiche, come disciplinata dal diritto canonico e dal diritto particolare degli specifici enti. Tale riserva di competenza origina dalla separazione tra l'ordinamento statale e quello confessionale e resta valida anche qualora la normativa di origine bilaterale stabilisca l'eventuale rinvio[61] alla disciplina civile.
La seconda modalità utilizzata per considerare la natura degli enti religiosi è puntuale. In tale direzione, il legislatore ha introdotto specifiche disposizioni di natura derogatoria nel Codice e nel decreto sull'impresa sociale volte a disapplicare le norme incompatibili con la natura degli stessi enti (es. per la disciplina ETS: art. 13 per l'adeguamento della denominazione; art. 15 per il diritto di esame dei libri sociali e art. 29 per la denunzia al tribunale ed all'organo di controllo; per la disciplina IS: art. 2 per le modalità di computo dei lavoratori "svantaggiati"; art. 6 per l'adeguamento della denominazione; art. 11 per il coinvolgimento degli *stakeholders* nelle decisioni aziendali; art. 13 per il computo del numero massimo di volontari e l'art. 14 per la disapplicazione della liquidazione coatta amministrativa).

10.3. Accesso dell'ente religioso alla disciplina degli ETS e dell'impresa sociale

L'ente religioso civilmente riconosciuto può decidere di applicare le regole del Codice e del decreto sull'impresa sociale *limitatamente* allo svolgimento delle attività indicate dai decreti delegati. A tale scopo, l'ente religioso deve predisporre un apposito regolamento che individua il "ramo" di attività di interesse generale e il patrimonio destinato all'esercizio di tali attività. In alternativa, l'ente religioso può costituire per l'esercizio delle medesime attività un ente separato che assuma la qualifica di ETS ovvero di impresa sociale, in tale ultimo caso anche in forma societaria.

61 L'art. 10 l. n. 222/85 stabilisce, ad esempio, che le associazioni costituite o approvate dall'autorità ecclesiastica, la cui personalità giuridica agli effetti civili non può essere riconosciuta secondo gli schemi previsti per le associazioni pubbliche di fedeli o per le società di vita apostolica, possono essere riconosciute alle condizioni previste dal codice civile. Tuttavia, la stessa norma prosegue stabilendo che tali associazioni restano in tutto regolate dalle leggi civili, facendo salva la competenza dell'Autorità ecclesiastica circa la loro attività di religione o di culto ed i poteri della medesima Autorità in ordine agli organi statutari.

Ciascun ente religioso può quindi decidere - valutando opportunamente soluzioni differenti in relazione alla propria dimensione ed al tipo di attività svolta - tra le seguenti opzioni:

- svolgere direttamente le attività indicate nei decreti delegati, fruendo delle opportunità offerte dalla riforma, ma in tal caso dovrà configurare un ramo di attività ETS e/o un ramo di attività impresa sociale e soggiacere ai vincoli dettati dagli stessi decreti;
- adottare uno dei modelli organizzativi offerti dalla riforma (ETS o impresa sociale) costituendo un ente *ad hoc* (es. associazione, fondazione o società)[62], con i conseguenti effetti di segregazione sotto il profilo patrimoniale, salva l'eventuale responsabilità derivante dall'abuso dell'attività di direzione e di coordinamento ex art. 2497, co. 1, c.c. (art. 4 d.lgs. n. 112/2017);
- non aderire alla riforma ed esercitare le attività diverse da quelle di religione e di culto nel rispetto delle leggi civili (art. 15 e 16 l. n. 222/85) senza sottostare ai vincoli derivanti dal Codice e dal decreto sull'impresa sociale, ma perdendo, al contempo, le opportunità offerte da tale impianto normativo.

Nel caso di un ramo di attività ETS o impresa sociale, l'ente religioso deve:

- adottare un regolamento che individua il "ramo" di attività;
- costituire un patrimonio destinato per lo svolgimento delle attività indicate nel ramo ETS/impresa sociale;
- tenere separatamente le scritture contabili relative alle operazioni afferenti il ramo ETS/impresa sociale.

Con riferimento agli enti ecclesiastici cattolici civilmente riconosciuti (es. parrocchie, diocesi, associazioni di fedeli, istituti di vita consacrata e società di vita apostolica etc.), occorre tener presente che la predisposizione di un regolamento, con la necessaria individuazione del patrimonio destinato, può costituire un atto di straordinaria amministrazione63 che deve essere debitamente autorizzato64, ai fini della validità dell'atto stesso,

62 Nel caso in cui un ente religioso decida di istituire un ETS è prevista la possibilità che uno o più amministratori vengano nominati dall'ente religioso, fermo restando che, in caso di associazione, la nomina della maggioranza degli amministratori è riservata all'assemblea (art. 26 Codice).

63 Canoni 1295 e 638.

64 Nell'*Istruzione Amministrativa* del 2005, la Conferenza Episcopale Italiana suggerisce di indicare nel decreto del Vescovo che qualifica gli atti di straordinaria amministrazione anche la costituzione di un ramo ONLUS, con ciò

secondo la normativa di diritto canonico dalle competenti Autorità ecclesiastiche (Vescovo, Dicastero competente della S. Sede, Superiore). Al riguardo, occorre ricordare che l'art. 18 l. n. 222/1985 stabilisce che ai fini dell'invalidità o inefficacia di negozi giuridici posti in essere da enti ecclesiastici, non possono essere opposte a terzi, che non ne fossero a conoscenza, le limitazioni dei poteri di rappresentanza o l'omissione di controlli canonici che non risultano dal codice canonico o dal Registro delle persone giuridiche. Tale norma resta in essere anche per il ramo. Quindi, sono opponibili ai soggetti che entrano in contatto con l'ente tutte le limitazioni derivanti dal regime di autorizzazione al compimento degli atti previsti dal diritto canonico. In tal senso, il decreto istitutivo del RUNTS stabilisce che l'atto con il quale la competente Autorità religiosa autorizza l'iscrizione al RUNTS, o la stessa Autorità dichiara che tale autorizzazione non è necessaria, deve essere allegato alla domanda di iscrizione al registro.

10.4. Regolamento per la costituzione del ramo

Le modalità di costituzione del ramo ETS o impresa sociale sono definite direttamente dai decreti che stabiliscono la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata per la validità del regolamento (art. 4, co. 3, d.lgs. n. 117/2017; art. 1, co. 3, d.lgs. n. 112/2017). Detto regolamento deve "perimetrare" le attività che sono incluse nel ramo ETS o impresa sociale e deve recepire le disposizioni dei decreti delegati compatibili con le regole dell'ordinamento confessionale di appartenenza.
A tale scopo, il decreto MLPS 15 Settembre 2020, n. 106, fornisce il contenuto obbligatorio del regolamento che deve essere depositato presso il RUNTS ai fini della richiesta di iscrizione nello stesso registro.
Nel caso di ramo impresa sociale, il regolamento deve essere depositato presso il Registro delle imprese per l'iscrizione nell'apposita sezione speciale, secondo le indicazioni fornite dal decreto interministeriale MiSE e MLPS 16 Marzo 2018.

10.4.1. Regolamento del ramo ETS

Nel regolamento del ramo ETS è obbligatorio:

a) individuare le attività di interesse generale ed eventualmente prevedere lo svolgimento di attività diverse ai sensi, rispettivamente, degli articoli 5 e 6 del CTS;

potendo pacificamente ritenere che la regolamentazione più stringente prevista per gli ETS e per l'impresa sociale possa essere considerata alla stessa stregua della creazione di un ramo ONLUS, come tale meritevole di espressa autorizzazione anche in assenza di un aggiornamento del decreto vescovile.

b) vietare la distribuzione di utili a norma dell'art. 8, commi 2 e 3, del CTS;
c) individuare il patrimonio destinato per lo svolgimento delle attività di cui alla lettera a), che può essere individuato con un atto distinto, da allegare al regolamento;
d) prevedere la devoluzione ad altri enti del Terzo settore dell'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel RUNTS, a norma degli articoli 9 e 50, co. 2, del CTS;
e) prevedere l'obbligo di tenere separate le scritture contabili relative allo svolgimento delle attività di cui alla lettera a) dalle scritture contabili relative ad ogni altra attività dell'ente;
f) disciplinare con riferimento alle attività comprese nel perimetro del ramo (vedi lett. a) la tenuta delle scritture contabili, prevedere e disciplinare la redazione del bilancio di esercizio, la predisposizione del bilancio sociale ove prevista, la tenuta dei libri sociali obbligatori in conformità con la struttura dell'ente, nonché il trattamento economico e normativo dei lavoratori a norma, rispettivamente, degli articoli 13, 14 co. 1, 15 e 16 del CTS;
g) disciplinare, per lo svolgimento delle attività di cui alla lettera a), i poteri di rappresentanza e di gestione, con specifica indicazione delle eventuali limitazioni e dei relativi controlli interni, se previsti dall'ordinamento confessionale, in conformità alle risultanze del Registro delle persone giuridiche nel quale gli enti religiosi civilmente riconosciuti sono iscritti;
h) prevedere espressamente, con riferimento alle attività di cui alla lettera a), le condizioni di validità o di efficacia degli atti giuridici prescritte per gli enti religiosi civilmente riconosciuti dai relativi ordinamenti confessionali, ove tali condizioni abbiano rilevanza ai sensi di legge.

Per quanto riguarda le disposizioni di natura derogatoria, si fa presente che il CTS stabilisce che gli enti religiosi sono esonerati dall'obbligo di:

- adeguare la loro denominazione con l'indicazione di ente del Terzo settore o con l'acronimo ETS (art. 12, co. 2, CTS);
- disciplinare il diritto di consultazione dei libri sociali (art. 15, co. 4, CTS);
- applicare la disciplina di cui all'art. 29 CTS, in materia di denunzia all'Organo di controllo ed al Tribunale ai sensi dell'art. 2409 c.c..

Il decreto istitutivo del RUNTS specifica il contenuto del regolamento, fornendo utili spunti interpretativi dello stesso CTS. Segnatamente, in merito all'applicazione delle regole del CTS limitatamente alle attività indicate nell'art. 5 del CTS, va segnalato che il

decreto non esclude, in realtà, l'esercizio delle attività "diverse" di cui all'art. 6 del CTS. Diversamente da quanto si potrebbe desumere da una mera interpretazione letterale dell'art. 5 del CTS, l'avverbio "limitatamente" va interpretato in continuità con la funzione del regolamento volta a garantire la compatibilità della disciplina in esso contenuta con la struttura dell'ente. Agli enti religiosi non è precluso, pertanto, lo svolgimento di attività *ex* art. 6 CTS "diverse" da quelle di interesse generale, purché ciò venga previsto nel regolamento, fermo restando che le attività di religione e di culto non rientrano in tale categoria[65]. Tale possibilità va adeguatamente ponderata per gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in quanto potrebbe sollevare alcune criticità gestionali per gli enti che operano in differenti settori di interesse generale o in differenti luoghi. In particolare, tale opportunità non desta particolari problematiche per le attività di minori dimensioni "collaterali" di per sé ad una specifica attività di interesse generale (es. bar interno ad un ospedale). Di contro, tale questione va approfondita per quanto attiene il profilo dei controlli relativi ai parametri dimensionali da rispettare ed alla tassazione su base forfettaria ex art. 80 del Codice, qualora nel perimetro delle attività "diverse" ex art. 6 del Codice ricada un'attività "accessoria" dislocata in più luoghi ovvero ubicata nel medesimo complesso in cui sono presenti simultaneamente attività incluse nel ramo ETS ed attività non rientranti nello stesso ramo. In concreto, l'attività "diversa" di un ente religioso potrebbe soddisfare entrambi i requisiti di secondarietà e di strumentalità all'attività del ramo ETS in una determinata struttura, ma l'attività della stessa natura esercitata altrove potrebbe non essere ricondotta nell'art. 6 del Codice, a motivo dell'esistenza di un collegamento funzionale ad attività non rientranti, per opzione o per legge, nel perimetro ETS. Con riferimento alla lett. g), le eventuali limitazioni ai poteri di rappresentanza presenti negli atti già depositati presso il Registro delle Persone giuridiche dovranno essere riportate nel regolamento. Per quanto attiene il tema del controllo, si osserva che la normativa istitutiva del RUNTS richiama l'indicazione di specifici "*controlli interni, se previsti dall'ordinamento confessionale*". Considerando il contesto normativo, pare comunque ragionevole ritenere che tali controlli debbano essere idonei ad assicurare le funzioni proprie degli organi di controllo "tecnici" previsti in materia di ETS e impresa sociale.

10.4.2. Regolamento del ramo "impresa sociale"

Qualora si decida di istituire un ramo impresa sociale di un ente religioso, occorre aver presente che:

65 Nella Nota MLPS 15 Aprile 2019, n. 3734, viene chiarito che "le attività di culto (che costituiscono la principale ragion d'essere degli enti religiosi) sono "altro" rispetto a quelle disciplinate dal CTS e non sembrano sussumibili nella categoria delle attività diverse di cui all'articolo 6 del CTS, che comunque trovano precisi limiti".

- se si prevede lo svolgimento di un'attività d'impresa di cui all'art. 2, co. 4, d.lgs. n. 112/2017, in cui vengono impiegati lavoratori molto svantaggiati, persone svantaggiate o con disabilità, il computo dei soggetti occupati va effettuato con riferimento esclusivamente al ramo di attività da configurare come impresa sociale (art. 2, co. 6, d.lgs. n. 112/2017);
- occorre depositare presso il Registro delle imprese solo il regolamento e le eventuali modifiche (art. 5, co. 4, d.lgs. n. 112/2017);
- viene escluso l'obbligo di adeguare la denominazione con l'espressione "impresa sociale" (art. 6, co. 2, d.lgs. n. 112/2017);
- l'obbligo di tenuta di scritture contabili separate si applica in relazione alle attività incluse nel ramo (art. 9, co. 3, d.lgs. n. 112/2017);
- è escluso l'obbligo di coinvolgimento nelle decisioni dell'impresa sociale dei lavoratori e degli utenti e di soggetti direttamente interessati all'attività inserita nel ramo (art. 11, co. 5, d.lgs. n. 112/2017);
- le disposizioni in materia di trasformazione, fusione, scissione, cessione dell'azienda e devoluzione del patrimonio devono essere applicate quando riguardano le attività, e conseguentemente il patrimonio, incluso nel ramo impresa sociale (art. 2, co. 7, decreto MSP MLPS 16 Marzo 2018);
- lo scioglimento volontario dell'ente o la perdita volontaria della qualifica di impresa sociale non determina la devoluzione del patrimonio destinato (art. 12, co. 5, d.lgs. n. 112/2017);
- i componenti degli enti religiosi non rientrano nel calcolo del numero massimo dei volontari impiegati nel ramo impresa sociale (art. 13, co. 2, d.lgs. n. 112/2017).

L'ente religioso che dovesse istituire un ramo impresa sociale deve tenere conto delle disposizioni contenute nel CTS in materia di consultazione di libri sociali (art. 15 CTS) e di denunzia al Tribunale o all'organo di controllo (art. 29 CTS), per effetto dei rinvii di cui all'art. 3, co. 1, del CTS e dell'art. 1, co. 5, del decreto sull'impresa sociale[66].

66 A tal proposito, giova ricordare che il Consiglio di Stato ha precisato che la valutazione della compatibilità ex art. 3, co. 2, della normativa del CTS rispetto alla disciplina "particolare" di taluni enti del Terzo settore riguarda specifiche categorie di enti civili (non religiosi) del Terzo settore (es. società di mutuo soccorso, cooperative sociali) la cui disciplina speciale poteva essere abrogata se si fosse perseguito fino in fondo l'obiettivo di "chiarezza ed esaustività" del CTS.

10.5. Effetti dell'iscrizione nel RUNTS del ramo ETS

L'iscrizione nel Registro delle Persone giuridiche dell'ente religioso impatta sugli adempimenti che devono essere effettuati in occasione della costituzione del "ramo". Non si verifica l'effetto sospensivo dal Registro delle persone giuridiche previsto per la generalità degli enti già riconosciuti che assumono la qualifica di ETS (art. 15, co. 2, decreto MLPS 15 Settembre 2020). Considerando la funzione di pubblicità legale di entrambi i registri, eventuali poteri di rappresentanza e di amministrazione relativi alla gestione del ramo, incluse eventuali limitazioni, che potrebbero derivare anche dal diritto particolare dell'ente religioso, devono essere indicati nel regolamento da trasmettere al RUNTS e dovranno essere necessariamente coerenti con quanto è depositato presso il Registro delle Persone Giuridiche.

Benché il Codice del Terzo settore richieda necessariamente l'intervento di un notaio per autenticare la scrittura privata ovvero per redigere l'atto pubblico per la costituzione del ramo ETS, non sussiste invece l'obbligo a carico dello stesso professionista di depositare tali atti per l'iscrizione nel RUNTS fissato dall'art. 22 del Codice per le altre persone giuridiche. L'esonero da tale obbligo si desume dall'espressa esclusione dell'applicazione agli enti religiosi del citato art. 22 ad opera dell'art. 15, co. 2, del decreto MLPS 15 Settembre 2020.

Per quanto attiene poi la sezione del RUNTS in cui chiedere l'iscrizione, pare ragionevole ritenere che l'ente potrà essere iscritto nella categoria residuale degli "altri Enti" (art. 45, co. 1, lett. g) d.lgs. n. 117/2017). Come si può evincere dalla nota MLPS 15 Aprile 2019, n. 3734, con riferimento specifico alle APS, la riconducibilità del ramo di attività alle altre categorie di ETS "speciali" non appare di immediata applicazione, tenendo conto che la disciplina e la specifica veste giuridica (associazione, fondazione) degli ETS "speciali" potrebbe non essere compatibile con la struttura dell'ente religioso e con i rapporti interni tra i componenti dell'ente stesso come disciplinati dalla normativa confessionale.

10.6. Patrimonio destinato

La scelta tra la costituzione di un patrimonio destinato e l'opportunità di costituire un ente *ad hoc* del Terzo Settore è influenzata dall'assenza di segregazione del patrimonio destinato rispetto agli altri beni dell'ente, validamente opponibile ai creditori dell'ente, ai sensi dell'art. 2740, co. 2, c.c.. Tale circostanza determina il rischio di esporre l'intero patrimonio dell'ente alle responsabilità collegate ai rapporti giuridici instaurati nel

"ramo"; in via speculare, anche il patrimonio destinato resterebbe esposto all'aggressione di tutti i creditori dell'ente.

Per superare tale problematica è stata avanzata la soluzione di applicare l'art. 10 del Codice. La costituzione di un patrimonio destinato ad uno specifico affare ai sensi dell'art. 2447-*bis* c.c. ha sollevato però alcune criticità. Per il ramo ETS, si potrebbe obiettare la non adeguatezza logico sistematica di tale istituto alla "copertura" di tutti i rami di attività di interesse generale. Le attività filantropiche configurabili nel ramo (es. beneficenza), ad esempio, escludono di per sé la presenza di un'attività economica prevalente, e con essa l'esistenza di un "affare", con la conseguente impossibilità di iscrizione nel Registro delle imprese dell'ente gestore. Sia per il ramo ETS che per quello impresa sociale, sussiste, altresì, la difficoltà di individuare il valore limite del patrimonio destinato allo specifico affare pari al dieci per cento del patrimonio "netto" (della società) *ex* art. 2447-*bis*, co. 2, c.c..

Sul punto sono state avanzate due possibili soluzioni. Una soluzione di carattere interpretativo è fondata sulla incompatibilità di un limite disposto per un patrimonio di tipo societario rispetto alla struttura non societaria dell'ente religioso. L'altra soluzione indica l'opportunità di un intervento normativo volto a qualificare il patrimonio destinato come patrimonio "separato", facendo leva sul fatto che un regime di pubblicità di tale patrimonio a favore di terzi viene ora assicurato mediante il RUNTS (art. 14, co. 2, lett. c del CTS) d.m. 106/2020).

Il decreto istitutivo del RUNTS dispone la disapplicazione per gli enti religiosi dell'art. 22 del Codice, con la conseguenza che, stante il tenore letterale della norma ed indipendentemente dalla dimensione del patrimonio destinato, a tali enti non si applicano le regole di ricostituzione del patrimonio fissate per le altre persone giuridiche. Tale esclusione fa ragionevolmente ritenere l'inesistenza di un limite minimo per la costituzione del patrimonio destinato del ramo ETS; tuttavia, ciò non esclude che tale patrimonio vada individuato contestualmente alla costituzione del ramo (art. 4, comma 3 del CTS), valutando la predisposizione di un apposito inventario da allegare al regolamento. Quanto precede serve per stabilire l'eventuale incremento patrimoniale che formerà oggetto di devoluzione in caso di perdita della qualifica ETS (artt. 9 e 50, co. 2 del CTS). Sul punto, è opportuno richiamare la differente disciplina esistente tra ETS ed IS, a motivo della esplicita disposizione che esclude l'obbligo di devoluzione del patrimonio destinato degli enti religiosi civilmente riconosciuti con riferimento al ramo impresa sociale (art. 12, co. 5, d.lgs. n. 112/2017).

11. Finanziamento degli Enti del Terzo Settore e nuove forme di Finanza Sociale

11.1. Titoli di solidarietà degli ETS ed altre forme di finanza sociale

Per favorire il reperimento di risorse finanziarie da parte degli ETS, da tempo, sono state ipotizzate forme di finanziamento, alternative ai consueti canali, molte delle quali si collocano nel contesto degli investimenti a c.d. "impatto sociale" (si veda capitolo 4).
In tale ambito, il CTS disciplina una serie di strumenti istituzionalmente volti ad un ulteriore sostegno degli ETS e, tra questi, contempla due principali misure:

1) una prima, relativa ai titoli di solidarietà, in base alla quale le banche (italiane, comunitarie ed extra-comunitarie autorizzate ad operare in Italia) possono emettere obbligazioni ed altri titoli di debito nonché certificati di deposito con l'obiettivo di sostenere le attività istituzionali degli ETS;
2) una seconda, invece, disciplina il regime fiscale del c.d. "*Social lending*" tendente a favorire la raccolta di capitale di rischio assoggettando, per il tramite di una ritenuta a titolo d'imposta, la remunerazione del capitale al medesimo trattamento fiscale previsto per i titoli di Stato.

I titoli di solidarietà erano già stati inseriti nel nostro ordinamento dall'art. 29 del d.lgs. n. 460/1997 (abrogato ad opera del CTS), secondo cui "Per l'emissione di titoli da denominarsi 'di solidarietà' è riconosciuta come costo fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa la differenza tra il tasso effettivamente praticato ed il tasso di riferimento determinato con decreto del Ministro del tesoro, di concerto con il Ministro delle finanze, purché i fondi raccolti, oggetto di gestione separata, siano destinati a finanziamento delle ONLUS". La stessa norma prevedeva che il menzionato decreto avrebbe dovuto stabilire i soggetti abilitati all'emissione dei predetti titoli, le condizioni, i limiti, compresi quelli massimi relativi ai tassi effettivamente praticati e ogni altra disposizione necessaria per l'attuazione del presente articolo. Successivamente, al riguardo, è stato emanato il Decreto del Ministro del Tesoro 8 giugno 1999, n. 328, contenente il "Regolamento recante norme di attuazione dell'articolo 29 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, concernente l'emissione dei titoli da denominarsi 'di solidarietà'", che ha costituito

finora la cornice normativa nel cui ambito sono stati collocati i titoli di solidarietà emessi nel tempo da vari istituti di credito.

11.2. Titoli di solidarietà del Terzo settore

Il CTS prevede che le banche (italiane, comunitarie ed extracomunitarie autorizzate ad operare in Italia) possano emettere obbligazioni e altri titoli di debito nonché certificati di deposito, con l'obiettivo di sostenere le attività degli ETS.
Le banche emittenti non possono applicare alla clientela le commissioni di collocamento dei titoli di solidarietà ed hanno l'obbligo di destinare l'intera raccolta effettuata attraverso l'emissione dei titoli agli ETS.
Si tratta di una prima misura volta a favorire la sottoscrizione di tali titoli da parte dei risparmiatori, il cui rendimento non è quindi eroso dagli usuali oneri di collocamento/sottoscrizione.
Sotto un profilo tecnico, i titoli di solidarietà sono rappresentati da:

a) obbligazioni o titoli di debito similari, non convertibili e non scambiabili (cioè non oggetto di offerta pubblica di scambio) che non conferiscono il diritto di sottoscrivere o acquistare altri tipi di strumenti finanziari e che non sono collegati ad uno strumento derivato; nonché
b) certificati di deposito consistenti in titoli individuali non negoziati nel mercato monetario.

Il co. 3 dell'art. 77 del CTS evidenzia che, per le obbligazioni e titoli similari in esame, restano ferme le disposizioni legislative e regolamentari in materia di strumenti finanziari di cui al T.U.F. e che per i certificati di deposito restano ferme le disposizioni in materia di trasparenza bancaria di cui al T.U.B.
La norma in commento disciplina anche le caratteristiche sia delle obbligazioni e dei titoli di debito sia dei certificati di deposito: i primi possono essere nominativi o al portatore e devono avere una scadenza non inferiore a 36 mesi mentre i secondi devono avere una scadenza non inferiore a 12 mesi.
Sotto il profilo della remunerazione, è prevista la corresponsione, con periodicità almeno annuale, di interessi computati in misura pari al maggiore tra:

a) il tasso di rendimento lordo annuo di obbligazioni/titoli/certificati, aventi analoghe caratteristiche e durata, collocati nel trimestre solare precedente la data di emissione dei titoli di solidarietà; e
b) il tasso di rendimento lordo annuo dei titoli di stato con vita residua simile a quella dei titoli di solidarietà.

Su tale forma di raccolta, le banche emittenti possono anche applicare un tasso inferiore a quello determinato secondo l'impostazione normativa testé riportata, a condizione che corrispondentemente si riduca il tasso di interesse applicato sui correlati impieghi; in sostanza, il legislatore ha concesso alle banche la possibilità di essere gravate da minori oneri sulla raccolta a condizione che, parimenti, concedano migliori condizioni sugli impieghi verso gli ETS.
A seguito del "decreto correttivo" dell'agosto 2018 (d.lgs. 3 agosto 2018, n. 105), in relazione a tale eventualità, le banche emittenti devono essere in grado di fornire una documentazione, oggetto di approvazione da parte del relativo organo amministrativo, dei tassi che ordinariamente vengono applicati alla clientela sulle operazioni di raccolta e di impiego, equivalenti per durata, forma tecnica, tipologia di tasso fisso o variabile e, se disponibile, rischio di controparte.
Inoltre, la norma in commento prevede che ciascuna banca emittente possa devolvere, a titolo di erogazione liberale, una quota-parte della raccolta ad uno o più ETS non commerciali, per il finanziamento delle attività di interesse generale dagli stessi svolte e che, in base ad un progetto preventivamente prodotto, siano ritenute meritevoli di un sostegno da parte della banca stessa.
Laddove tale erogazione sia almeno pari allo 0,6% dell'ammontare nominale dei titoli collocati, alla banca emittente spetta un credito d'imposta pari al 50% dell'erogazione stessa.
Pertanto, se vengono emessi titoli di solidarietà per un importo di 10 milioni di euro e l'emittente decidesse di erogare a titolo di liberalità agli ETS un importo di 100.000 euro (1%), lo stesso emittente potrebbe beneficiare di un credito d'imposta di 50.000 euro.
Tale credito – irrilevante ai fini dell'IRES e dell'IRAP – non è cumulabile con altre agevolazioni tributarie relative alle erogazioni liberali e può essere utilizzato in compensazione orizzontale nel modello F24, senza ricadere nelle consuete limitazioni quantitative all'uso dei crediti d'imposta, di cui all'art. 1, co. 53, della legge n. 244/2007 e all'art. 34 della legge n. 388/2000.
Per favorire lo sviluppo delle emissioni di titoli di solidarietà ed i conseguenti positivi effetti indotti sugli ETS, il legislatore ha opportunamente concesso una serie di benefici

– di natura fiscale e non – volti a favorire la diffusione di tali titoli e, in ultima istanza, gli ETS.

Ai fini dell'applicazione di tali previsioni di favore, gli emittenti devono rispettare le disposizioni relative all'obbligo di impiego a favore degli ETS dell'intera raccolta, al netto dell'eventuale quota di liberalità erogata a sostegno delle attività di interesse generale degli stessi ETS.

A seguito delle modifiche apportate dall'art. 24-*ter* del d.l. n. 119/2018 – con l'aggiunta di un ulteriore periodo al co. 6 dell'art. 77 del CTS – le somme raccolte con l'emissione dei titoli di solidarietà dovranno essere tenute a disposizione degli ETS che ne dovessero fare richiesta, per un periodo di dodici mesi; decorso tale arco temporale, gli emittenti dovranno utilizzare le somme non impiegate a favore degli ETS per la sottoscrizione o per l'acquisto di Titoli di Stato che abbiano una durata pari a quella dei titoli (in modo tale che le somme incassate alla scadenza dei Titoli di Stato possano essere utilizzate per il rimborso dei titoli di solidarietà).

Nel novero delle previsioni incentivanti previste dal CTS rientra, principalmente, l'applicazione ai proventi dei titoli di solidarietà (interessi, premi, ed ogni altro provento che costituisce reddito di capitale o reddito diverso di natura finanziaria) del medesimo regime fiscale previsto per i titoli di stato e similari e, quindi, l'applicazione di un'imposta sostitutiva (secondo il regime *ex* d.lgs. n. 239/1996) del 12,50%, ai proventi percepiti al di fuori di un'impresa commerciale. Invece, i proventi percepiti nell'esercizio di imprese commerciali concorrono ordinariamente alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi.

Altri benefici di natura fiscale, concessi per favorire l'interesse degli investitori nei confronti dei titoli di solidarietà e di conseguenza la loro proliferazione, sono costituiti:

a) dalla disapplicazione della disciplina antielusiva che comporta la sterilizzazione dalla base di computo della misura denominata Aiuto alla crescita economica (ACE), (cfr. co. 11 dell'art. 77 del CTS);
b) dalla non concorrenza del valore dell'attivo ereditario, ai fini dell'imposta di successione (cfr. co. 12 dell'art. 77 del CTS, che espressamente prevede la non concorrenza alla formazione dell'attivo ereditario ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 346/1990);
c) dalla irrilevanza dei titoli ai fini della determinazione della base imponibile della imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai depositi dei titoli che sarebbe altrimenti applicabile con aliquota del 2 per mille (cfr. co. 13 dell'art. 77 del CTS. Il riferimento è alla c.d. "cripto-patrimoniale" – imposta di bollo dovuta per le comunicazioni relative ai depositi titoli di cui alla nota 2-*ter* dell'allegato A – Tariffa (Parte I), al d.p.r. n. 642/1972).

Sotto un profilo extra-tributario, invece, con riferimento a tali titoli di solidarietà è prevista la non concorrenza alla determinazione delle contribuzioni dovute alla CONSOB dai soggetti preposti alla relativa vigilanza.

11.3. Monitoraggio e pubblicità

Ai fini di monitoraggio e per dare opportuna evidenza delle emissioni dei titoli in commento, delle connesse erogazioni liberali e dei relativi utilizzi da parte degli ETS, gli emittenti hanno due obblighi strumentali, dovendo:

1) comunicare al MLPS entro il 31 marzo di ogni anno, *i)* il valore delle emissioni dei titoli effettuate nell'anno precedente; *ii)* le erogazioni liberali effettuate a favore degli ETS e *iii)* le iniziative sostenute e gli importi impiegati a favore degli ETS;
2) pubblicare sul proprio sito internet, almeno una volta l'anno, i dati relativi ai finanziamenti erogati con l'indicazione dell'ETS beneficiario ed anche delle relative iniziative sostenute.

Sono obblighi funzionali a garantire la migliore *disclosure* e trasparenza relativamente alla corretta applicazione ed alla valutazione degli effetti della norma in commento.
Gli affinamenti della norma primaria, intervenuti dopo la relativa emanazione, da ultimo grazie alle modifiche al CTS apportate in sede di conversione del d.lgs. n. 119/2018, hanno fatto venire meno la necessità di un decreto attuativo, originariamente previsto per la definitiva applicazione delle previsioni in commento.

11.4. Social lending

Con l'art. 78 del CTS si è voluto disciplinare il regime fiscale del c.d. "*Social lending*", cioè il prestito tra privati che si basa sulla creazione di domanda ed offerta di prestiti, con un mercato che si sviluppa per mezzo di piattaforme *on-line*, quindi senza la necessaria presenza di intermediari finanziari; l'eliminazione dei costi di intermediazione dovrebbe consentire l'ottenimento di migliori condizioni sia per il prestatore sia per il prenditore.
Il *Social lending* si inserisce nell'ambito del c.d. "*Fintech*", cioè l'innovazione finanziaria resa possibile dall'innovazione tecnologica, che può concretizzarsi in nuovi modelli di business, processi o prodotti, con conseguenti effetti sui mercati finanziari, sulle istituzioni, e sull'offerta di servizi.

La Banca d'Italia – nel Provvedimento contenente le Disposizioni per la raccolta del risparmio dei soggetti diversi dalle banche, emanato l'8 novembre 2016 – ha evidenziato che il *Social lending* è uno strumento attraverso il quale una pluralità di soggetti può richiedere ad una pluralità di potenziali finanziatori, tramite gestori di piattaforme telematiche, fondi rimborsabili per uso personale o per finanziare un progetto.
L'operatività dei gestori dei portali, presenti sulla rete, e di coloro che prestano o raccolgono fondi tramite i suddetti portali (rispettivamente, "finanziatori" e "prenditori") è consentita nel rispetto delle norme che regolano le attività riservate dalla legge a particolari categorie di soggetti (ad esempio, soggetti che svolgono attività bancaria, raccolta del risparmio presso il pubblico, concessione di credito nei confronti del pubblico, mediazione creditizia, prestazione dei servizi di pagamento)[67].
Fermo restando che la raccolta del risparmio tra il pubblico è, in linea di principio, attività vietata sia ai gestori sia ai prenditori, il citato Provvedimento della Banca d'Italia ha disposto che:

a) per quanto riguarda i gestori, non costituisce raccolta di risparmio tra il pubblico: *i)* la ricezione di fondi da inserire in conti di pagamento utilizzati esclusivamente per la prestazione dei servizi di pagamento dai gestori medesimi, se autorizzati a operare come istituti di pagamento, istituti di moneta elettronica o intermediari finanziari di cui all'art. 106 del TUB autorizzati a prestare servizi di pagamento ai sensi dell'art. 114-*novies*, co. 4, del TUB; *ii)* la ricezione di fondi connessa all'emissione di moneta elettronica effettuata dai gestori a tal fine autorizzati;
b) per quanto riguarda, invece, i prenditori, non costituisce raccolta di risparmio tra il pubblico: *i)* l'acquisizione di fondi effettuata sulla base di trattative personalizzate con i singoli finanziatori; *ii)* l'acquisizione di fondi presso soggetti sottoposti a vigilanza prudenziale, operanti nei settori bancario, finanziario, mobiliare, assicurativo e previdenziale.

La Banca d'Italia ha disposto che la definizione di un limite massimo, di contenuto importo, all'acquisizione di fondi tramite portale *on line* di *Social lending* da parte dei prenditori è coerente con l'obiettivo di impedire ai soggetti non bancari di raccogliere fondi per un ammontare rilevante presso un numero indeterminato di risparmiatori.
Inoltre – precisa la Banca d'Italia – ai gestori ed ai prenditori sono comunque precluse la raccolta di fondi a vista e ogni altra forma di raccolta collegata all'emissione o alla gestione di mezzi di pagamento a spendibilità generalizzata mentre restano ferme le

67 Sul tema si veda: Fondazione Nazionale dei Commercialisti (2019), Il peer lending: aspetti operativi e opportunità per aziende e investitori, disponibile su: https://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/1377.

possibilità di raccolta senza limiti da parte di banche che esercitano attività di *Social lending* attraverso detti portali.

11.5. Regime fiscale dei proventi derivanti da prestiti erogati per il finanziamento e sostegno di attività di interesse generale svolte mediante piattaforme dedicate a soggetti finanziatori non professionali

Si ricorda preliminarmente che la legge di bilancio 2018 (segnatamente, i commi 43 e 44 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205) ha introdotto una specifica qualificazione fiscale dei proventi derivanti dai prestiti erogati attraverso piattaforme *on-line*.
In particolare, sono stati qualificati come "redditi di capitale" (a tale fine è stata apportata una modifica all'art. 44, co. 1 del T.U.I.R. integrandolo, al riguardo, con la lettera d-*bis*)), i proventi derivanti da prestiti erogati per il tramite di piattaforme telematiche di prestiti per soggetti finanziatori non professionali gestite da società iscritte all'albo degli intermediari finanziari di cui all'articolo 106 del T.U.B. o da istituti di pagamento rientranti nell'ambito di applicazione dell'articolo 114 del medesimo T.U.B., autorizzati dalla Banca d'Italia (i "gestori").
Tali gestori sono tenuti ad applicare una ritenuta alla fonte a titolo di imposta sui redditi di capitale corrisposti a persone fisiche con l'ordinaria aliquota del 26%, ai sensi dell'articolo 26, co. 1, del d.p.r. n. 600/1973.
In un tale contesto, si inserisce l'art. 78 del CTS, in base al quale la predetta ritenuta si riduce al 12,50% laddove i prestiti erogati per il tramite delle predette piattaforme siano finalizzati a finanziare e sostenere attività di interesse generale degli ETS.
Con il CTS, nell'ottica di incentivare forme di sostegno finanziario alle attività del Terzo settore, il legislatore ha quindi concesso un ulteriore beneficio, in termini di riduzione del prelievo, sugli interessi incassati nell'ambito di operazioni di *Social lending* volte a finanziare e sostenere le attività di interesse generale degli ETS.

11.6. Risorse finanziarie

Il CTS dedica un intero ambito (segnatamente il Capo IV, articoli da 72 a 76) alla disciplina delle misure di sostegno finanziario pubblico a favore degli ETS.
In dettaglio, l'articolo 72 del CTS disciplina le caratteristiche e le funzioni del "Fondo per il finanziamento di progetti ed attività di interesse generale nel Terzo settore", volto a

sostenere finanziariamente iniziative e progetti promossi da ODV, associazioni di promozione sociale e fondazioni riconducibili tra gli ETS.
Il Fondo è destinato a sostenere – anche attraverso reti associative – lo svolgimento di attività di interesse generale, costituenti oggetto di iniziative e progetti promossi da ODV, associazioni di promozione sociale e fondazioni del Terzo settore, iscritti nel Registro unico nazionale.
È compito del Ministro del lavoro e delle politiche sociali determinare annualmente, con proprio atto di indirizzo, gli obiettivi generali, le aree prioritarie di intervento e le linee di attività finanziabili nei limiti delle risorse disponibili sul Fondo medesimo e che, in attuazione di tale atto di indirizzo, le strutture amministrative del citato Ministero individuino, i soggetti attuatori degli interventi finanziabili attraverso le risorse del Fondo.
Il più recente atto di indirizzo, emanato il 12 marzo 2020 u.s.[68] contiene appunto l'individuazione, per l'anno 2020, degli obiettivi generali, delle aree prioritarie di intervento e delle linee di attività in base ai quali gli ETS in possesso dei requisiti di legge potranno presentare proposte progettuali per lo svolgimento delle attività di interesse generale, beneficiando del sostegno finanziario previsto dal Codice, nei limiti delle risorse disponibili, complessivamente pari a circa 62 milioni di euro, di cui:

a) il predetto fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel Terzo settore, per euro 34.000.000,00 (art. 72 d.lgs. 117/2017);
b) altre risorse finanziarie specificamente destinate al sostegno degli enti del Terzo settore, per euro 16.960.000,00 (art. 73 d.lgs. 117/2017).

Quattro le linee coperte dai finanziamenti, per complessivi 50.960.000 euro: *i)* iniziative e progetti di rilevanza nazionale, con 12.630.000 euro; *ii)* iniziative e progetti di rilevanza locale, con 28.000.000 euro; *iii)* contributi per l'acquisto di autoambulanze autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali, con 7.750.000 euro; *iv)* contributo annuo ai soggetti di cui all'articolo 1, co. 1, lettera a), della legge 19 novembre 1987 n. 476, ai sensi dell'articolo 75, co. 2, con 2.580.000 euro.
L'articolo 73, nell'ottica di una migliore gestione ed allocazione della spesa, prevede che alcuni fondi statali affluiscano ad un capitolo di spesa gestito dal MLPS, nel programma "Terzo settore (associazionismo, volontariato, ONLUS e formazioni sociali) e responsabilità sociale delle imprese e delle organizzazioni", nell'ambito della missione "Diritti sociali, politiche sociali e famiglia".

68 Si veda: MLPS, DM-44-del-12032020-Atto-indirizzo-2020-Terzo-Settore.pdf (lavoro.gov.it)

Lo stesso articolo prevede altresì che, con uno o più atti di indirizzo del predetto Ministro, siano determinati annualmente, nei limiti delle risorse complessivamente disponibili, gli obiettivi generali, le aree prioritarie di intervento, le linee di attività finanziabili e la destinazione delle risorse sopracitate per le finalità di sostegno alle attività delle ODV, sostegno alle attività delle associazioni di promozione sociale e contributi per l'acquisto di autombulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali.

Con specifico riferimento alle risorse di cui all'articolo 73 del CTS, nel citato atto di indirizzo, il Ministero sottolinea la presenza di disposizioni che prevedono forme di sostegno ad attività non aventi carattere progettuale: 1) i contributi per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali; 2) la concessione, in favore di specifici soggetti (ANMIC, ANMIL, ENS, UICI, UNMS), di un contributo annuo, a valere sulle risorse a sostegno delle associazioni di promozione sociale, ai sensi dell'articolo 75, co. 2 del Codice.

I soggetti beneficiari delle risorse, che in ogni caso devono essere iscritti nel RUNTS, vengono individuati dal MLPS mediante procedure poste in essere nel rispetto dei principi della legge n. 241/1990 in tema di provvedimenti attributivi di vantaggi economici.

La nuova disciplina dovrebbe favorire il duplice obiettivo di consentire alla pubblica amministrazione di operare un'efficace programmazione, in virtù dell'immediata disponibilità delle risorse finanziarie acquisita per effetto delle disposizioni in commento e di disporre di una flessibilità nell'allocazione delle risorse medesime verso i fini stabiliti dalla norma primaria.

I successivi tre articoli specificano le finalità al cui soddisfacimento sono destinate le risorse di cui all'articolo 73.

L'articolo 74 prevede che le risorse riguardanti il fondo per il volontariato siano finalizzate alla concessione di contributi per la realizzazione di progettualità da parte delle ODV, per fare fronte ad emergenze sociali e per l'applicazione di metodologie di intervento al riguardo particolarmente avanzate. La norma precisa che i progetti possono essere realizzati anche attraverso partenariati con altre ODV ed in collaborazione con gli enti locali, ai fini della maggiore efficacia degli stessi.

L'articolo 75 contempla analoga previsione relativamente alle associazioni di promozione sociale, disponendosi che le risorse siano finalizzate alla concessione di contributi per la realizzazione di progetti elaborati dalle associazioni di promozione sociale , anche in partenariato tra loro e in collaborazione con gli enti locali, per la formazione degli associati, il miglioramento organizzativo e gestionale, l'incremento della trasparenza e della rendicontazione al pubblico delle attività svolte, o per far fronte a particolari emergenze sociali, in particolare attraverso l'applicazione di metodologie avanzate o a carattere sperimentale.

L'articolo 76 prevede che le risorse per associazioni di volontariato siano destinate all'erogazione di contributi alle ODV per l'acquisto di autombulanze, autoveicoli per attività sanitarie e di beni strumentali, utilizzati direttamente ed esclusivamente per attività di interesse generale, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diverse utilizzazioni senza radicali trasformazioni, nonché per la donazione dei beni ivi indicati nei confronti delle strutture sanitarie pubbliche, da parte delle ODV e delle fondazioni.
In alternativa le ODV, per l'acquisto di autombulanze e di beni mobili iscritti in pubblici registri destinati ad attività antincendio da parte dei vigili del fuoco volontari, possono conseguire il citato contributo nella misura corrispondente all'aliquota IVA del prezzo complessivo di acquisto, mediante corrispondente riduzione del medesimo prezzo praticato dal venditore che recupera le somme corrispondenti alla riduzione praticata mediante compensazione orizzontale, ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241/1997.
Per ragioni di economicità procedimentale si prevede che, nel caso di ODV aderenti ad una rete associativa, la richiesta e l'erogazione del contributo avvenga attraverso la rete medesima.
La definizione delle modalità attuative dell'articolo in esame è avvenuta con il decreto del ministro del lavoro e delle politiche sociali del 16 novembre 2017.

12. I rapporti di collaborazione tra enti del Terzo settore ed enti pubblici

12.1. Inquadramento generale

I rapporti tra pubbliche amministrazioni ed enti del Terzo settore sono finalizzati ad innalzare i livelli di cittadinanza attiva e di assicurare la fruizione, equa ed universalistica, delle prestazioni sociali e civili ex art. 117, co. 2, lett. m) Cost. L'obiettivo ultimo degli istituti giuridici collaborativi consente di comprendere le ragioni per le quali il Codice del Terzo settore abbia inteso ricondurre le attività di interesse generale ex art. 5 d. lgs. n. 117/2017 al di fuori delle regole sulla concorrenza e, quindi, del mercato.

Al fine di organizzare gli interventi e le risposte ai bisogni delle comunità, che siano in grado di assicurare i livelli essenziali delle prestazioni civili e sociali, gli enti locali, nell'ambito delle competenze generali ad essi attribuite e della propria discrezionalità amministrativa, possono scegliere, tra le diverse opzioni giuridiche a disposizione, di attivare percorsi di collaborazione con le organizzazioni non profit. In ragione del servizio da assicurare ovvero dell'attività da realizzare, la collaborazione in parola può assumere la forma di una cooperazione stabilizzata che, entro certi limiti, esclude il confronto concorrenziale puro e dunque il ricorso alle procedure stabilite nel Codice dei contratti pubblici (d.lgs. 50/2016). E ciò in considerazione del fatto che i rapporti collaborativi non contemplano il pagamento di un corrispettivo a fronte di una controprestazione.69

Nell'ambito di una concezione moderna di ente locale, che colloca quest'ultimo al centro di una complessa rete di istituzioni pubbliche, soggetti privati ed organizzazioni non profit, con i quali attivare relazioni, accordi e percorsi di confronto e consultazione, agli enti locali viene pertanto affidata la regia degli interventi e dei servizi che interessano le comunità locali e il coordinamento dei vari attori "preposti" all'erogazione e organizzazione di quei servizi, affinché la loro azione sia indirizzata verso il raggiungimento del benessere collettivo, in una logica tendenzialmente unitaria. In questa prospettiva, particolare importanza assumono le modalità di partnership attivate con i soggetti del

69 La Commissione speciale del Consiglio di Stato, in data 26 luglio 2018 (numero affare 01382/2018), ha rilasciato un parere richiesto dall'ANAC in ordine alla normativa applicabile agli affidamenti di servizi sociali alla luce del d. lgs. n. 50/2016 e del d. lgs. n. 117/2017, nel quale ha affermato che "gli affidamenti dei servizi sociali agli enti non profit risultano esclusi dall'applicazione delle procedure ad evidenza pubblica soltanto nel caso in cui non siano a carattere selettivo e che il prestatore si impegni a rendere il servizio *a titolo gratuito* (corsivo dell'A.)".

Terzo settore, ai quali – per espressa previsione della riforma del Terzo settore – è affidata la realizzazione di finalità di interesse generale (l. 106/2016, art. 4, lett. b), per la quale, conseguentemente, gli enti locali valorizzano la funzione degli enti del Terzo settore sia nella fase programmatoria sia nella fase erogativa dei servizi e delle attività che integrano le finalità di interesse generale (l. 106/2016, art. 4, lett. o).

12.2. Il principio di sussidiarietà quale criterio-guida nei rapporti tra ETS ed enti pubblici

L'organizzazione, la gestione e, infine, l'erogazione dei servizi di interesse generale richiedono la definizione di una cornice normativa che, da un lato, soddisfi le esigenze di programmazione, di monitoraggio e di valutazione degli enti locali e, dall'altro, assicuri agli operatori che si candidano ad assumere una responsabilità diretta nell'assicurare quei servizi la piena valorizzazione delle loro capacità tecnico-organizzative e progettuali. Da ciò discende che i rapporti tra Pubbliche Amministrazioni e gli enti non profit non trovano naturaliter una propria giustificazione in contesti definiti da un certo livello di contendibilità dell'offerta, ma in primis in dinamiche contrassegnate da rapporti cooperativi e collaborativi.70 Si tratta di relazioni fondate sul principio di sussidiarietà, diventato parte integrante dei principi costituzionali a seguito della riforma del Titolo V della Costituzione, novellato ad opera della l. cost. n. 3/2001 e contemplato nella riforma del Terzo settore (cfr. l. 106/2016, art. 1, co. 1). Il principio di sussidiarietà (orizzontale) postula l'obbligo da parte dello Stato/Regioni/Enti Locali a stabilire spazi adeguati di azione ai cittadini, affinché essi si possano organizzare liberamente in quei corpi intermedi che la Carta costituzionale si preoccupa di tutelare (art. 2). Il principio di sussidiarietà, tuttavia, prevede altresì che lo Stato e le sue articolazioni territoriali dovrebbero prevedere appositi interventi – peraltro, senza snaturarne l'indipendenza e l'autonomia organizzativa - per sostenere ed aiutare le iniziative private, in particolare quelle del Terzo settore rivolte ad erogare un servizio o a produrre un bene di natura pubblica.71 Nella logica di valorizzazione *per se* che il principio di sussidiarietà implica, gli enti locali stabiliscono, quindi, procedure, modalità e percorsi di collaborazione che, in specie in ragione della gratuità delle prestazioni coinvolte, risultano estranee – entro i limiti che

70 A riguardo del principio di sussidiarietà, la Corte costituzionale, nella sentenza n. 131 del 2020, ha ribadito che "l'art. 55 CTS realizza per la prima volta in termini generali una vera e propria procedimentalizzazione dell'azione sussidiaria".

71 È questa la logica espressa nell'art. 55, comma 1, d. lgs. n. 117/2017.

verranno approfonditi di seguito – al campo di applicazione delle procedure ad evidenza pubblica, disciplinate nel Codice dei contratti pubblici.[72]

La sussidiarietà orizzontale, nel contesto sopra delineato, si presenta come lo strumento capace di coniugare le responsabilità politico-amministrative ineliminabili ed indelegabili degli enti locali con le risposte, anche di carattere innovativo e sperimentale, ai bisogni sociali che possono essere realizzate dagli enti del Terzo settore. In questa dinamica collaborativa, agli enti locali spetta monitorare gli interventi posti in essere dalle organizzazioni private impegnate ad erogare e gestire attività di interesse generale, concertando le procedure e le variabili da sottoporre a costante verifica. Gli enti del Terzo settore, per contro, sono chiamati a concepirsi come sussunte nell'ambito di intervento delle politiche pubbliche, impegnate congiuntamente con la P.A. nella programmazione e nell'erogazione dei servizi alle comunità locali. L'identificazione tra interessi generali perseguiti dai soggetti privati non profit e interessi pubblici consente di individuare un set di meccanismi collaborativi che, superando il tradizionale modello bipolare, dovrebbero comporre un modello multipolare in cui la P.A. e gli enti locali, ove ritenuto opportuno e sulla base di un principio di flessibilità della forma nel perseguimento delle finalità pubbliche, impiegano strumenti regolatori "taylor-made" per realizzare le finalità di interesse generale indicate nella riforma del Terzo settore.

12.3. I diversi rapporti di cooperazione tra Enti del Terzo settore ed enti pubblici: una sintesi

Il Codice del Terzo settore, inter alia, fornisce agli ETS e alle P.A. un'ampia gamma di possibilità, modalità, formule e forme attraverso cui impostare i rispettivi rapporti collaborativi.

Le forme giuridico-organizzative e gli strumenti messi a disposizione dall'ordinamento giuridico per la gestione e l'erogazione di servizi di interesse generale possono essere suddivisi in tre principiali categorie:

1) sostegno, che comprende sovvenzioni, agevolazioni fiscali, messa a disposizione di spazi,[73] contributi a fondo perduto;

72 In argomento, si vedano, per tutte, Corte di giustizia dell'Unione Europea, sentenze 28 gennaio 2016, n. C-50/14 e le conclusioni dell'Avvocato Generale 18 novembre 2018, n. C-465/17.

73 Il riferimento qui, per tutti, è all'art. 71 CTS.

2) collaborazione, che riguarda le forme di co-programmazione, di co-progettazione e di verifica congiunta delle attività da realizzare;
3) affidamenti, che implica il ricorso alle procedure ad evidenza pubblica, siano esse aperte ovvero negoziate.

Tralasciando in questa sede quanto indicato sub a), l'attenzione nei prossimi paragrafi sarà dedicata in modo particolare ai diversi strumenti contemplati sia nel Codice dei contratti pubblici (d. lgs. n. 50/2016 e s.m.) sia nel Codice del Terzo settore (d. lgs. n. 117/2017 e s.m.). Si tratta di fonti normative che, sebbene autonomi, equiordinati ed indipendenti,[74] possono agevolare l'azione degli enti pubblici che intendano coinvolgere gli enti non profit nell'organizzazione, gestione ed erogazione di servizi di interesse generale.

12.4. Il Codice dei contratti pubblici

Il Codice dei contratti pubblici è il risultato dell'intervento del Governo ad esito della delega ricevuta dal Parlamento a mezzo della legge 28 gennaio 2016, n. 11, recante "Deleghe al Governo per l'attuazione delle direttive 2014/23/UE, 2014/24/UE e 2014/25/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26 febbraio 2014, sull'aggiudicazione dei contratti di concessione, sugli appalti pubblici e sulle procedure d'appalto degli enti erogatori nei settori dell'acqua, dell'energia, dei trasporti e dei servizi postali, nonché per il riordino della disciplina vigente in materia di contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture". Nell'economia del presente contributo, assume rilevanza la Direttiva 2014/24/UE in materia di appalti pubblici, che conferma e rafforza, da un lato, la responsabilità degli enti locali e, dall'altro, la particolare attenzione ai servizi sociali e sanitari.[75]
Per quanto attiene agli enti locali, sia il Considerando 6 sia l'art. 1, commi 4 e 5 della Direttiva 2014/24/UE, fanno salva la libertà, per gli Stati membri, di definire, in conformità del diritto dell'Unione, quali essi ritengano essere servizi d'interesse economico gene-

74 Al riguardo, si vedano la sentenza della Corte costituzionale n. 131 del 2020 già citata e le disposizioni contenute nel recente d.l. "Semplificazioni" (d.l. 76/2020 conv. in legge 11 settembre 2020, n. 120).

75 Il regime giuridico specifico per gli appalti pubblici aventi per oggetto i servizi sociali, sanitari e scolastici previsto dalla Direttiva 2014/24/UE incorpora "gli arresti della Corte di giustizia circa l'opportunità di regolamentare in modo certo, trasparente e nel rispetto del principio di parità di trattamento degli operatori economici le procedure di aggiudicazione dei servizi in questione". N. Torchio, *Le nuove direttive europee in materia di appalti e concessioni*, relazione tenuta per il Corso di formazione sui contratti pubblici per il personale di magistratura della Corte dei conti, 12-13 maggio 2014, disponibile al seguente indirizzo internet http://www.lineeavcp.it/wp-content/uploads/2014/06/leggi-il-documento-completo5.pdf.

rale, in che modo tali servizi debbano essere organizzati e finanziati, in conformità delle regole sugli aiuti di Stato, e a quali obblighi specifici debbano essere soggetti. Si tratta di una previsione fondamentale per l'esercizio della discrezionalità amministrativa degli enti locali che, pertanto, possono decidere le modalità ritenute più adeguate e funzionali al perseguimento degli obiettivi di pubblica utilità.

Per quanto attiene, invece, i servizi sociali e sanitari, questi ultimi, collocati nella nozione di servizi di interesse generale, rientrano nella piena competenza degli Stati membri, i quali, in forza della loro autonomia istituzionale, sono chiamati ad adottare le misure ritenute più adeguate per la loro organizzazione, gestione ed erogazione. La Direttiva 2014/24/UE non prescrive una sottrazione dei servizi in parola al principio di libera concorrenza in forza della loro presunta non economicità ovvero del finanziamento pubblico di cui essi spesso beneficiano. Occorre, al riguardo precisare che, ancorché i servizi alla persona siano in particolare rivolti alla soddisfazione di diritti fondamentali, costituzionalmente garantiti, essi non escludono l'esistenza di un potenziale "mercato" degli stessi. Da ciò discende la necessità la necessità di prevedere regole differenziate per un settore che, nonostante i vari tentativi di ricondurlo ad una generalizzata omologazione con altri comparti di interventi, presenta indubbiamente una caratterizzazione peculiare che richiede una specifica regolamentazione. Questa sembra essere stato l'orientamento assunto dal legislatore comunitario che, nell'ambito di una disciplina riguardante i contratti pubblici, ha inteso riconoscere ai servizi sociali e sanitari alcune deroghe che valorizzano le finalità perseguite dai servizi medesimi e l'apporto delle organizzazioni non profit che in larga parte quei servizi gestiscono.76

In ossequio alle previsioni contenute nella Direttiva 2014/24/UE, l'art. 112 del Codice dei contratti pubblici stabilisce che "fatte salve le disposizioni vigenti in materia di cooperative sociali e di imprese sociali", le stazioni appaltanti possono riservare il diritto di partecipazione alle procedure ad evidenza pubblica (appalto e concessione) o possono riservarne l'esecuzione ad operatori economici e a cooperative sociali e loro consorzi il cui scopo principale sia l'inserimento lavorativo di persone svantaggiate. A ciò si aggiunga la previsione contenuta nell'art. 143, co. 2, che legittima la partecipazione riservata agli appalti di servizi sociali soltanto a quelle organizzazioni che soddisfano tutte le seguenti condizioni:

a) l'organizzazione ha come obiettivo statutario il perseguimento di una missione di servizio pubblico legata alla prestazione dei servizi di cui al co. 1;

76 In argomento, si vedano gli artt. 18, comma 2, 20, 56 e 57 e da 74 a 77, Direttiva 2014/24/UE.

b) i profitti dell'organizzazione sono reinvestiti al fine di conseguire l'obiettivo dell'organizzazione. Se i profitti sono distribuiti o redistribuiti, ciò dovrebbe basarsi su considerazioni partecipative;
c) le strutture di gestione o proprietà dell'organizzazione che esegue l'appalto sono basate su principi di azionariato dei dipendenti o partecipativi, ovvero richiedono la partecipazione attiva di dipendenti, utenti o soggetti interessati;
d) l'amministrazione aggiudicatrice interessata non ha aggiudicato all'organizzazione un appalto per i servizi in questione a norma del presente articolo negli ultimi tre anni.

La disciplina del Codice dei contratti pubblici è identificabile nell'evidenza pubblica, che costituisce la procedura che deve informare gli affidamenti previsti dal d.lgs. n. 50/2016, caratterizzata da meccanismi competitivi richiesti per l'approvvigionamento di forniture e per l'erogazione di servizi. L'evidenza pubblica è connaturata alla necessità di selezionare gli operatori economici che sul mercato possono risultare individuati per l'erogazione di un servizio a fronte del pagamento di un corrispettivo (*facere*/corrispettivo). L'evidenza pubblica è finalizzata ad assicurare che le diverse fasi del procedimento di gara (programmazione, indizione, svolgimento, aggiudicazione ed esecuzione) siano esperite nel rispetto dei principi di tutela della concorrenza, della massima partecipazione, di correttezza della valutazione delle offerte.
L'autonomia e non interferenza del d. lgs. n. 50/2016 rispetto agli istituti collaborativi disciplinati dal Codice del Terzo settore è stata confermata dalla legge 11 settembre 2020, n. 120, che ha convertito il d. l. 76/2020 (c.d. "decreto Semplificazioni"). La legge in parola ha novellato gli artt. 30, co. 8, 59, co. 1 e 140, co. 1 del Codice dei contratti pubblici, che di seguito si richiamano:

1) all'art. 30, co. 8, d.lgs. 50/2016, sono state inserite le parole evidenziate in corsivo, così da ottenere il seguente risultato: "Per quanto non espressamente previsto nel presente codice e negli atti attuativi, alle procedure di affidamento e alle altre attività amministrative in materia di contratti pubblici nonché di forme di coinvolgimento degli enti del Terzo settore previste dal titolo VII del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 si applicano le disposizioni di cui alla legge 7 agosto 1990, n. 241, alla stipula del contratto e alla fase di esecuzione si applicano le disposizioni del codice civile".
   La modifica introdotta conferma che agli istituti di cooperazione ex artt. 55 ss. CTS si applicano le disposizioni della legge 241/1990 per quanto non previsto dai mede-

simi articoli 55-57 ed eventualmente dal Codice dei contratti pubblici, qualora lo si ritenesse applicabile a tali istituti quanto meno in via residuale.

2) All'art. 59, co. 1, d.lgs. 50/2016, sono state premesse le seguenti parole: "Fermo restando quanto previsto dal titolo VII del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117". Risulta chiaro che l'innesto operato dal d.l. Semplificazioni acquista una rilevanza importante, atteso che le modalità di aggiudicazione degli appalti pubblici devono "dare la precedenza" alle forme e modalità di affidamento di cui agli articoli 55-57 del CTS, in conformità, dunque, alle specifiche regole per le stesse perviste dalla Riforma del Terzo settore, escludendo, conseguentemente, l'applicabilità delle regole contenute nel d. lgs. n. 50/2016.
3) L'art. 140, co., del Codice dei contratti pubblici è stato così modificato: "Gli appalti di servizi sociali e di altri servizi specifici di cui all'allegato IX sono aggiudicati in applicazione degli articoli 142, 143, 144, salvo quanto disposto nel presente articolo e fermo restando quanto previsto dal titolo VII del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117". Anche in questo caso, giova segnalare l'importanza del nuovo testo normativo soprattutto ricordando che l'affidamento dei servizi sociali ex d. lgs. n. 50/2016 rappresenta la procedura che più si avvicina alle modalità di organizzazione e gestione dei servizi ai sensi degli artt. 55 e 56 del Codice del Terzo settore.

Il "decreto Semplificazioni ", ricorrendo alla formula "fermo restando", segna un punto importante per l'azione delle P.A. Queste ultime, lungi dall'essere obbligate ad applicare il Codice dei contratti anche agli istituti di cooperazione previsti dal Codice del Terzo settore in quanto questi ultimi sembravano non essere sempre chiari, hanno oggi a disposizione diverse procedure, rispettose dell'oggetto delle decisioni da adottare. Procedure, che si ritiene doveroso sottolineare, hanno pari dignità e legittimazione giuridica.
In ultima analisi, il decreto Semplificazioni ha tolto i residui alibi che ancora in talune situazioni aleggiavano sull'azione della P.A: quanto disposto dagli artt. 55 e 56 non costituiscono "riserve" eccezionali cui attingere soltanto in taluni specifici e isolati casi. Al contrario, gli istituti di cooperazione disciplinati in quegli articoli diventano gli strumenti che naturalmente la P.A. e gli ETS adottano per definire i loro progetti, azioni ed interventi.

12.5. Gli istituti collaborativi disciplinati nel Codice del Terzo settore alla luce delle interpretazioni giurisprudenziali

Come confermato sia dalla giurisprudenza costituzionale sia dal c.d. "decreto Semplificazioni", le procedure ad evidenza pubblica a favore del mercato non esauriscono le modalità attraverso cui gli enti pubblici possono rapportarsi con i soggetti privati non lucrativi. Infatti, il Codice del Terzo settore individua diverse formule finalizzate a stabilire modalità collaborative e non competitive tra P.A. ed ETS. In quest'ottica, il principio di sussidiarietà analizzato nei paragrafi precedenti trova una declinazione di diritto positivo negli artt. 55, 56, 57 e 71 del d.lgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore).77 Si tratta di previsioni normative che disegnano una cornice normativa nell'ambito della quale, da un lato, gli enti locali possono dispiegare – confermando un trend avviato con la riforma dell'assistenza del 2000 (l. n. 328) – la loro funzione programmatoria potendo impiegare e attivare procedure e percorsi cooperativi (e non solo competitivi) attraverso i quali selezionare i soggetti (non profit) ritenuti più idonei allo svolgimento delle attività di interesse generale individuate nel Codice del Terzo settore. Dall'altro, gli articoli citati consentono agli enti del Terzo settore di realizzare quelle attività nel pieno rispetto della loro identità giuridica soggettiva, finanche prendendo parte alla fase programmatorie, prodromiche alla realizzazione del servizio ovvero dei servizi individuati.

Il Codice del Terzo settore elenca una gamma di rapporti tra P.A. ed enti non profit, che si declina in diversi strumenti e azioni. Il Codice del Terzo settore offre dunque agli enti pubblici strumenti, modalità e istituti per stabilire forme di collaborazione contrattuale ovvero strutturata con gli organismi non lucrativi. Di seguito, si analizzano gli strumenti della partnership pubblico-privata non profit definiti dagli artt. 55 e 56, d.lgs. n. 117/17, segnatamente, la co-programmazione, la co-progettazione, la convenzione e, infine, l'accreditamento. Si tratta di istituti giuridici che dovranno necessariamente trovare una loro puntuale declinazione amministrativa e, dunque, operativa nell'organizzazione dei singoli enti locali coinvolti, il quali, inter alia, possono dotarsi di un apposito regolamento interno per disciplinare i diversi ambiti e aspetti degli istituti collaborativi stabiliti negli artt. 55 e seguenti del Codice del Terzo settore.

Co-programmazione

Questo strumento collaborativo, per vero, integra una funzione che tradizionalmente risulta affidata alle istituzioni pubbliche e che, in forza del disposto dell'art. 5, co. 2, assur-

77 Per vero, il medesimo Codice precisa che trovano applicazione i principi previsti dalla l. n. 241/1990 e ss.mm. nell'attivazione di procedure di co-programmazione, co-progettazione e accreditamento.

ge ad "ambito" di amministrazione condivisa tra gli enti pubblici e gli enti non profit.78 Si tratta di una funzione che il Codice del Terzo settore stabilisce contemporaneamente sia in capo alla pubblica amministrazione sia agli enti non profit. Di concerto, enti locali ed organizzazioni non lucrative sono chiamati ad individuare:

a) i bisogni da soddisfare;
b) gli interventi necessari;
c) le modalità di realizzazione;
d) le risorse disponibili.

Gli obiettivi di cui sopra devono essere esplicitati in un procedimento a carattere generale, che, in ragione delle diverse attività di cui all'art. 5, d.lgs. n. 117/17, dovrà comunque assicurare il coinvolgimento (attivo) degli enti del Terzo settore. Questi ultimi, unitamente all'azione della pubblica amministrazione, intervengono finanche apportando risorse proprie (come peraltro già stabiliva l'art. 19, l. 328/2000), così come possono suggerire e indicare taluni bisogni in particolare che essi ritengono maggiormente meritevoli di intervento.

Co-progettazione

Accanto alle procedure ad evidenza pubblica, che permettono agli enti locali di individuare, sulla base dell'offerta economicamente più vantaggiosa, l'operatore economico aggiudicatario di un determinato servizio di interesse generale, il d.P.C. 30 marzo 200179 aveva già previsto quale ulteriore modalità di raccordo tra istituzioni pubbliche committenti e soggetti non profit affidatari del servizio la c.d. "co-progettazione". Si tratta di una dinamica collaborativa che, in forza di linee di indirizzo impartite dalle Regioni ovvero contenute in discipline organiche approvate da queste ultime,80 può intercorrere tra

78 Sulla co-programmazione ex art. 55 CTS, l'Anac nella Delibera n. 32 del 20 gennaio 2016, recante "Linee guida per l'affidamento di servizi a enti del Terzo settore e alle cooperative sociali", ha evidenziato che "la programmazione[...] rappresenta uno strumento fondamentale per garantire la trasparenza dell'azione amministrativa, la concorrenza nel mercato e, per tali vie, prevenire la corruzione e garantire il corretto funzionamento della macchina amministrativa. Infatti, l'assenza di un'adeguata programmazione comporta la necessità di far fronte ai bisogni emersi ricorrendo a procedure di urgenza che, oltre a rivelarsi poco rispettose dei principi che governano l'azione amministrativa e a non garantire la qualità dei servizi resi, possono originare debiti fuori bilancio" (p. 8).

79 Si tratta del decreto attuativo dell'art. 5 della legge n. 328/2000 di riforma dell'assistenza, che ha disposto in ordine alla legittimità per le organizzazioni non profit di essere coinvolte non soltanto nella fase di esecuzione dei servizi, ma finanche nella fase di programmazione degli stessi unitamente agli enti pubblici.

80 La Regione Toscana, con la legge 22 luglio 2020, n. 65, ha disciplinato i rapporti collaborativi tra P.A. ed Enti del Terzo settore,

enti locali e organizzazioni non lucrative, in specie per quanto riguarda la definizione di interventi di natura emergenziale o comunque non "standard". Invero, gli enti locali, specie alla luce dei nuovi bisogni che emergono dalla società civile e dalle fasce più deboli della stessa, si ritrovano nella necessità di identificare e progettare nuove modalità di intervento e di azione, che non trovano una precisa collocazione all'interno del "nomenclatore" classico dei servizi alla persona. Coerentemente con una impostazione volta a favorire la ricerca di soluzioni adeguate per implementare un'efficace ed efficiente rete di interventi e servizi sociali, la legge di riforma del welfare del 2000 ha disposto che in ordine all'attivazione di percorsi e di azioni non precedentemente classificabili ovvero che richiedono una modalità di approccio resa urgente dalla situazione fattuale enti pubblici (locali) ed organizzazioni del Terzo settore possano attivare percorsi innovativi e condivisi.

Questa impostazione è stata, nella sostanza, ribadita nell'art. 55, co. 3, d.lgs. n. 117/17, che ha confermato che la co-progettazione consiste nel procedimento finalizzato "alla definizione ed eventualmente alla realizzazione di specifici progetti di servizio o di intervento finalizzati a soddisfare bisogni definiti", che devono trovare attuazione nell'ambito di quanto definito in sede di co-programmazione. L'articolo in parola – come ribadito nella sentenza della Corte costituzionale n. 131 già citata – "pone in capo ai soggetti pubblici il compito di assicurare, «nel rispetto dei principi della legge 7 agosto 1990, n. 241, nonché delle norme che disciplinano specifici procedimenti ed in particolare di quelle relative alla programmazione sociale di zona», il coinvolgimento attivo degli ETS nella programmazione, nella progettazione e nell'organizzazione degli interventi e dei servizi, nei settori di attività di interesse generale definiti dall'art. 5 del medesimo CTS. A differenza di quanto previsto nel d.p.C. del 2001, l'art. 55 allarga la portata dei rapporti collaborativi a tutte le attività di interesse generale di cui all'art. 5 CTS.

Il co. 3 in parola individua, pertanto, la co-progettazione quale azione temporalmente conseguentemente alla fase co-programmatoria, orientata ad una più puntuale definizione degli elementi operativi, che sono stati identificati, in linea più generale nella co-programmazione. Preme, tuttavia, segnalare che il procedimento di co-progettazione solo eventualmente può condurre alla realizzazione degli interventi e delle azioni individuati. Detta realizzazione allora condurrà gli enti del Terzo settore a partecipare alla modalità concertativa ovvero selettiva attraverso cui gli enti locali intendono avvalersi dei medesimi enti per l'organizzazione ed erogazione del / dei servizio/i individuati. In caso contrario, la co-progettazione si dovrà interpretare quale passaggio integrativo e perfezionante dell'attività di co-programmazione avviata senza giungere alla fase dell'attribuzione del servizio. Si può ritenere che, in questa seconda ipotesi, l'attività di

co-progettazione possa risultare funzionale alla definizione di una procedura ad evidenza pubblica per l'individuazione del soggetto affidatario del servizio.
In entrambi i casi, la co-progettazione individua un procedimento a disposizione degli enti pubblici (locali e sanitari) per definire e realizzare specifici progetti e/o interventi volti a soddisfare bisogni definiti coinvolgendo attivamente gli enti non profit. Si tratta, pertanto, della possibilità per la P.A. e per gli enti non profit di attivare "sperimentazioni gestionali e sociali", utili soprattutto per affrontare situazioni di emergenza, che richiedono azioni e interventi di carattere innovativo.81 In questa direzione, le istituzioni locali, le organizzazioni non profit concorrono alla definizione di modalità di intervento in grado di soddisfare bisogni e necessità della comunità locale già dalle fasi progettuali.
In quest'ottica, la co-progettazione, considerata la sua particolare natura e le modalità di svolgimento delle relative procedure, si configura come uno strumento che supera il tradizionale rapporto committente fornitore per divenire strumento di realizzazione di forme di collaborazione e partnership tra P.A. ed enti del Terzo settore, rispettose dei principi di trasparenza, imparzialità, partecipazione e parità di trattamento, che devono caratterizzare l'azione delle pubbliche amministrazioni.
L'art. 55, sia per i richiami espressi alla disciplina sul procedimento amministrativo, sia in ragione degli obiettivi che i diversi istituti giuridici ivi contemplati intendono realizzare non rappresenta una "variazione sul tema" degli affidamenti / appalti. Anzi, è opportuno segnalare che proprio il tenore letterale della disposizione in oggetto contempla la sola eventualità che la co-progettazione, nel caso di specie, possa realizzare un servizio ovvero un intervento.
Appare questa una scelta del legislatore della riforma non soltanto in linea con la normativa precedente come sopra richiamato, ma anche con il framework legislativo eurounitario. Al riguardo, basti pensare alla direttiva 2014/24/UE, nella quale diverse sono le norme a favore delle imprese sociali e delle organizzazioni non profit, ma soprattutto nella quale è dato registrare un favor legis nei confronti dell'autonomia discrezionale degli Stati Membri (e quindi delle autorità regionali e locali) qualora "in gioco" vi sia l'interesse generale.
In quest'ottica, ben si comprende allora come gli istituti giuridici previsti dall'art. 55 CTS (co-programmazione, co-progettazione e accreditamento) non siano a presidio del confronto concorrenziale ovvero competitivo, che rimane la "cifra" distintiva del Codice dei contratti pubblici. Essi costituiscono l'alternativa alle procedure di affidamento proprio

81 Recentemente, il Consiglio di Stato, in un parere rilasciato su richiesta dell'Autorità Nazionale Anticorruzione (ANAC), ha ribadito che l'istituto della co-progettazione deve considerarsi di natura sperimentale e non quale ordinario strumento giuridico per attivare percorsi collaborativi tra enti non profit e P.A. Cfr. Commissione speciale del Consiglio di Stato, n. affare 01382 del 26 luglio 2018.

perché esse non sono definite, in primis, dalla necessità di selezionare il soggetto che dovrà risultare affidatario del servizio. Qualora questo dovesse essere l'obiettivo, la P.A. procedente, nel rispetto dei principi che informano le procedure ad evidenza pubblica, potrà pur sempre riservare la partecipazione a taluni soggetti del Terzo settore.
L'art. 55 è finalizzato a tracciare percorsi, modalità di condivisione di obiettivi e finalità per realizzare gli interventi e finanche i servizi necessari a rispondere ai bisogni emersi in sede di co-programmazione. L'art. 55 volutamente lascia spazio alle P.A. per "riempire" di contenuti gli istituti giuridici ivi previsti: in questo senso, pertanto, sia le Regioni – con la possibilità di emanare linee guida – sia gli enti locali che devono concretamente definire le procedure di raccordo con gli ETS giocano un ruolo imprescindibile nell'orientare i risultati da ottenere.
L'art. 55 non è meno "proceduralizzato" rispetto alle procedure ad evidenza pubblica: quelle definite nel Codice del Terzo settore non sono inferiori alle seconde. Sono disciplinate su un piano diverso.
Nell'art 4 della legge delega n. 106/2016 si afferma che uno degli obiettivi della riforma è la semplificazione normativa e la necessità di definire i rapporti pubblico-privati in un'ottica di maggiore valorizzazione del ruolo e funzioni degli enti non profit, finanche nella fase di co-programmazione e che gli affidamenti devono avvenire "secondo modalità improntate al rispetto di standard di qualità e impatto sociale del servizio, obiettività, trasparenza e semplificazione".
Alla luce dell'impianto normativo brevemente richiamato si comprende perché l'art. 55 giochi un ruolo decisivo nel futuro sviluppo degli enti non profit nei rapporti con la P.A.: l'art. 118 u.c. Cost. potrà trovare una sua effettiva ed efficace implementazione negli strumenti giuridici previsti dall'art. 55 CTS laddove le P.A. insieme agli enti del Terzo settore sapranno accettare di attivare procedure che si discostano dalla ricerca di un "vincitore" e dalla conferma di rendite di posizione.
È tuttavia necessario ricordare che gli enti pubblici che intendano attivare percorsi collaborativi attraverso la procedura della co-progettazione devono rispettarne le caratteristiche affinché dette procedure non "mascherino" una procedura ad evidenza pubblica, tipica del settore degli appalti.82

Convenzione

Come è noto, lo strumento giuridico della convenzione era stato espressamente previsto dalla legge n. 266/1991 (ora abrogata dall'art. 102, d.lgs. n. 117/2017) quale modalità ordinaria di partnership tra le pubbliche amministrazioni e le ODV. L'art. 56 del Codice del

82 Per tutti, si vedano, ANAC, delibera n. 200 del 13 marzo 2019, fascicolo n. 70/2019 e Tar Lombardia, sez. I, sentenza 3 aprile 2020, n. 593.

Terzo settore ha confermato che per quanto attiene ai rapporti intercorrenti tra P.A. ed ODV e associazioni di promozione sociale la modalità cui ricorrere per disciplinare detti rapporti collaborativi nella realizzazione di attività e servizi sociali di interesse generale è quello della convenzione, salvo che non sia dimostrabile che il mercato risulti maggiormente conveniente (co. 1).
Le convenzioni in parola possono prevedere esclusivamente il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, nonché devono assicurare il rispetto di una serie di requisiti e dimostrare adeguata attitudine dell'organizzazione convenzionanda di garantire la continuità del servizio. La convenzione, così come disciplinata dall'art. 56, d.lgs. n. 117/2017, si configura, dunque, quale modello alternativo alle procedure ad evidenza pubblica, atteso che la P.A. committente può, nell'ambito delle ODV (e delle associazioni di promozione sociale) iscritte all'albo regionale, individuare quella specifica associazione, ad esito di procedure comparative riservate alle medesime associazioni.
Il d.lgs. n. 117/2017 definisce un quadro di azione per le P.A. procedenti, nell'ambito del quale, esse sono chiamate a:

a) valorizzare il ruolo delle ODV (e delle associazioni di promozione sociale), in ragione, in specie, dell'agire volontario di quanti si impegnano in esse;
b) valorizzare la funzione delle ODV (e delle associazioni di promozione sociale), in ragione delle finalità perseguite, che quindi debbono poter trovare nella convenzione diretta con la P.A. (enti locali) la massima espressione della partnership istituzionale;
c) valorizzare le ODV (e le associazioni di promozione sociale) nella loro dimensione di realtà capaci di produrre ed erogare servizi di natura comunitaria, che si può realizzare ammettendo le stesse alle gare pubbliche per l'affidamento dei servizi medesimi;
d) mantenere le convenzioni per quelle attività per le quali si possa dimostrare l'assenza di un mercato contendibile.

I contenuti dell'art. 56 CTS sono stati oggetto di una serie di interventi interpretativi: di seguito se ne analizzano tre, che affermano - in termini sintetici - l'incompatibilità dello schema convenzionale con il principio di concorrenza.
La Commissione speciale del Consiglio di Stato, in data 26 luglio 2018 (numero affare 01382/2018), ha rilasciato un parere richiesto dall'ANAC in ordine alla normativa applicabile agli affidamenti di servizi sociali alla luce del d. lgs. n. 50/2016 e del d. lgs. n. 117/2017. In quel parere, tra l'altro, i giudici di Palazzo Spada hanno evidenziato che, in tema di convenzioni ex art. 56 CTS, ciò che rileva è la gratuità delle prestazioni, criterio

unico che legittima l'affidamento (senza gara) alle medesime organizzazioni dei servizi. La gratuità – a giudizio della Commissione speciale – sarebbe inficiata dalla previsione, contenuta nel Codice del Terzo settore, di copertura dell'assicurazione obbligatoria per i volontari da parte delle istituzioni pubbliche. Solo il rimborso a pié di lista può escludere la remunerazione del servizio, circostanza che legittima la non riconducibilità dei servizi in parola alla disciplina sugli appalti. In ultima analisi, il Consiglio di stato ritiene che gli affidamenti dei servizi sociali agli enti non profit risultano esclusi dall'applicazione delle procedure ad evidenza pubblica soltanto nel caso in cui non siano a carattere selettivo e che il prestatore si impegni a rendere il servizio a titolo gratuito.

Anche l'Agenzia delle Entrate Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, con la risposta all'interpello n. 909-858/2019, ha ritenuto che il rapporto tra enti pubblici e associazioni debba essere considerato alla stregua di un contratto, ritenendo il rimborso delle spese previsto in tali convenzioni equiparabile ad un corrispettivo e, conseguentemente, assoggettabile ad IVA. Nello specifico caso, l'Erario ha considerato il contributo erogato da un comune quale corrispettivo poiché si sarebbe trattato di un rapporto sinallagmatico, nel quale l'associazione beneficiaria del contributo si "obbliga a specifici adempimenti nell'interesse diretto e preponderante del Comune, oltre che in via sussidiaria nell'interesse generale della collettività". A giudizio dell'Agenzia delle Entrate regionale anche le modalità per risultare il rapporto convenzionale – peraltro previste dall'art. 56, co. 4 CTS – configurassero la convenzione quale corrispettivo.

Da ultimo, si segnala la sentenza del Tar Toscana (Sezione I) del 1 giugno 2020, n. 666, nella quale i giudici amministrativi hanno ravvisato l'illegittimità di un avviso pubblico di un comune che invitava, ai sensi dell'art. 56 CTS, le OdV e le APS a presentare proposte per l'organizzazione e gestione di corsi di lingua straniera. In quell'occasione, la Sezione ha riconosciuto che l'esclusione di una forma societaria dall'avviso pubblico in oggetto debba considerarsi un ostacolo alla concorrenza. Richiamando il parere del Consiglio di Stato del 2018 sopra richiamato, il Tar Toscana ha statuito che la convenzione "non possa dar luogo a qualunque forma diretta o indiretta di remunerazione a carico del soggetto pubblico affidante, quale ne sia la formale denominazione, al personale volontario o dipendente e direttivo dell'ente affidatario".

I termini "affidamento", "senza gara" e "gratuità" impiegati nelle interpretazioni sopra brevemente richiamate non solo non trovano una corrispondenza di diritto positivo nell'art. 56 CTS, ma rischiano anche di fuorviare gli operatori.

I rapporti tra EE.PP. e ETS non individuano una attività/un servizio/una fornitura che, in quanto "in capo" all'ente pubblico, quest'ultimo può decidere di esternalizzare ad un operatore economico (affidamento).

Ne consegue che naturaliter i rapporti di partnership tra enti pubblici e ETS non contemplano una gara: la procedura ad evidenza pubblica é rispettata in quanto l'ente pubblico procedente in forma trasparente e non discriminatoria comunica a tutte le organizzazioni interessate l'intenzione di procedere all'attivazione di una convenzione e, una volta raccolte le disponibilità delle associazioni interessate, svolge un confronto comparato sulla base dei criteri indicati nell'avviso pubblico (es. esperienza nel settore di riferimento, capacità progettuale, personale qualificato, et similia). L'art. 56 individua il percorso (valutazione comparativa), le modalità (la convenzione) e i contenuti della medesima. L'azione degli enti locali è dunque positivamente ancorata nella riforma del Terzo settore, che attribuisce alla P.A. – ad esito di confronto comparativo – di individuare l'associazione con la quale – anche a seguito di proposta proveniente dalla medesima o da altre associazioni (cfr. art. 55, co. 3 CTS, che opera un espresso riferimento alla l. n. 241/1990) – definire la convenzione.

Per quanto attiene, infine, alla gratuità, il Consiglio di Stato e il Tar sembrano confondere l'assenza di retribuzione in capo ai volontari impiegati nell'attività, progetto o servizio con l'assenza di economicità degli stessi. Al contrario, anche un'attività di volontariato sostiene dei costi, richiede un certo livello di organizzazione, nonché mobilita risorse di vario genere. Di tal che, la convenzione deve prevedere le "voci" di rimborso necessarie a coprire le spese sostenute per la realizzazione di uno o più scopi di solidarietà sociale e non per lo svolgimento di prestazioni sorrette da un interesse economico. Di qui la possibilità di non identificare l'economicità con il corrispettivo.

Per quanto in questa sede interessa in modo particolare, si richiama l'obbligatorietà (non l'opzione) di riconoscere alle associazioni convenzionate il solo rimborso delle spese. Benché quest'ultimo non possa (ovviamente) paragonarsi alla gratuità (come peraltro, erroneamente era stato sostenuto dal Consiglio di Stato nel parere di luglio 2018), non può nondimeno essere equiparato ad un corrispettivo. In quest'ottica, pur ammettendo che l'ordinamento giuridico valorizzi e riconosca in modo particolare rapporti di carattere sinallagmatico e si trovi in difficoltà, conseguentemente, ad accogliere, accettare e riconoscere altri tipi di rapporti, non può revocarsi in dubbio che le convenzioni rappresentano il momento finale di un rapporto di partnership tra P.A. ed enti associativi (e di Terzo settore in genere) nel quale (come peraltro anche ribadito da ANAC in passato oltre che dalla giurisprudenza amministrativa, commentata su questo sito) i due soggetti (pubblico e privato non profit) condividono obiettivi, modalità di azione, finalità degli interventi. Ne consegue che le convenzioni (nomen iuris affatto diverso da contratto) non contemplano un soggetto affidante (la P.A.) e un soggetto (economico) affidatario, come nel caso classico degli appalti. L'Associazione convenzionata, in questo senso, si impegna a realizzare un obiettivo condiviso: certo si impegna a fronte di un riconoscimento

economico che, come nel caso di specie, non copre nemmeno tutti i costi sostenuti. Ma l'Associazione, impegnandosi, si rende responsabile delle azioni e degli interventi dedotti in convenzione, sui quali la P.A. – in questo caso sì – quale ente esponenziale della collettività locale e quale ente che eroga il contributo – svolge la propria (opportuna e raccomandabile) azione di controllo, verifica e monitoraggio. Azione dalla quale può anche discendere – come peraltro deve essere previsto nelle convenzioni di cui all'art. 56, co. 4 CTS – la necessità di risolvere il rapporto convenzionale. E questa circostanza eventuale – a parere di chi scrive – non può assurgere ad indice di corrispettività del rapporto convenzionale, poiché è nella "natura delle cose" che la P.A. si riservi di censurare eventuali comportamenti ovvero inadempimenti che, prima di essere contrattuali, attengono alla possibile mancata realizzazione della finalità comune e condivisa (come riportato nella convenzione di cui si discute). Si deve, al riguardo, peraltro, segnalare che le convenzioni possono altresì prevedere la risoluzione del rapporto sotteso alle medesime su istanza dell'associazione nei casi in cui, per esempio, la P.A. dovesse risultare morosa nell'effettuazione del rimborso delle spese ovvero quando dovesse risultare compromesso lo schema valoriale e finalistico sul quale la convenzione é sottoscritta.
L'art. 56, co. 1 finalizza le convenzioni *"allo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale[...]"*. Si tratta, pertanto, di attività non rivolte alla P.A. procedente e quindi non configurabili alla stregua di attività strumentali alla stessa, come potrebbe essere un'attività di manutenzione del verde comunale da parte di una cooperativa sociale di tipo b). Le attività di interesse generale, si potrebbe affermare, sono naturaliter rivolte alla collettività e non alla P.A., a meno di ritenere (ancora) gli enti pubblici come gli unici interpreti del bene comune (cfr. a contrariis art. 2 Cost.).

Accreditamento

Nell'ambito di un sistema di welfare socio-sanitario di stampo universalistico, alla committenza pubblica è affidata la responsabilità e, quindi, anche la funzione, di programmazione, di pianificazione e regolazione dell'erogazione delle prestazioni in una dimensione di supervisione generale della spesa. In questo senso, l'autorizzazione, l'accreditamento e gli accordi contrattuali costituiscono istituti giuridici finalizzati ad assolvere le funzioni di regolazione, in specie in un momento storico caratterizzato, tra gli altri, dalla contrazione delle risorse pubbliche e dalla necessità di razionalizzare la spesa pubblica in ambito sanitario. In quest'ottica, dunque, autorizzazione, accreditamento e accordi contrattuali rappresentano strumenti a disposizione della committenza pubblica per disciplinare e ordinare i rapporti che, in un contesto di partecipazione dei soggetti privati all'erogazione delle prestazioni socio-sanitarie e di sussidiarietà orizzontale, richiedono comunque la responsabilità ultima in capo alle pubbliche amministrazioni.

Con il termine "accreditamento" si indica il procedimento attraverso il quale i soggetti (profit e non profit) vengono "inseriti" nel sistema pubblico di produzione dei servizi. La finalità a cui l'istituto dell'accreditamento tende è quella di permettere l'esistenza di un gruppo tendenzialmente aperto di concessionari e, quindi, un insieme tendenzialmente aperto di unità di offerta di servizi sanitari, evitando così di operare una selezione a monte e immettendo nella rete una pluralità di soggetti accreditati, tutti professionalmente e strutturalmente idonei, tutti potenziali fornitori di servizi corrispondenti agli standard qualitativi definiti dall'Amministrazione, tutti egualmente inseriti nella rete. L'accreditamento, collocato nella funzione programmatoria della committenza pubblica, stabilisce un collegamento funzional-organizzativo tra i soggetti erogatori del pubblico servizio e le istituzioni pubbliche, attraverso il quale vengono quantificate le prestazioni erogabili.83 Queste, dunque, dipendono da valutazioni programmatiche ed organizzative dell'amministrazione titolare del servizio da erogare e non da atti di ammissione vincolati, il che attribuisce alla valutazione dell'attività dei soggetti erogatori un carattere permanente e globale.

L'accreditamento, in ultima analisi, è uno strumento qualificato di selezione dei soggetti erogatori, che ha segnato un passaggio culturale, istituzionale ed organizzativo da un sistema rigido di controlli, fondati essenzialmente sulla legittimità e controllo degli atti amministrativi (si pensi alla legge Crispi che ha introdotto e disciplinato le IPAB), ad un sistema flessibile, finalizzato alla promozione e alla successiva valutazione, in termini dinamici, della qualità dei servizi erogati. In termini giuridici, l'accreditamento è qualificato quale atto unilaterale della pubblica amministrazione avente carattere vincolato, cioè subordinato al riscontro della serietà, dell'efficienza e della qualità tecnica in capo all'operatore privato che, pertanto, deve presentare adeguati requisiti strutturali, tecnologici ed organizzativi.84

L'art. 55, co. 4, d.lgs. n. 117/2017 dispone in ordine ad un'altra tipologia di accreditamento, precisando che si tratta di una modalità specifica per realizzare la co-progettazione individuata nel co. 3. Si tratta pertanto di uno strumento a disposizione degli enti locali per selezionare gli enti del Terzo settore con i quali attivare percorsi di partenariato sul territorio, sulla base di criteri che debbono essere resi obiettivi, trasparenti e conoscibili a tutti i potenziali soggetti interessati. A ciò si aggiunga che le pubbliche amministra-

83 Sul punto, da ultimo, si veda Tar Campania, sez. V, sentenza 21 settembre 2020, n. 3945.

84 In argomento, si veda la sentenza del Tribunale Amministrativo Regionale per la Sicilia, Sezione Terza, del 2 luglio 2018, nella quale emerge con chiarezza che l'istituto dell'accreditamento è intimamente collegato alla sussistenza di un rilevante interesse pubblico relativo all'attuazione della programmazione sanitaria. Dal che discende che "il sistema dell'accreditamento sanitario non si sottrae al preminente esercizio di potere autoritativo e conformativo dell'amministrazione che si qualifica di natura concessoria".

zioni interessate avranno cura di comunicare ai potenziali enti interessati le modalità e i termini di aggiornamento dell'elenco. In termini applicativi, si potrebbe pensare che, contrariamente alla collocazione dell'istituto in parola che ne fa l'art. 55, esso possa considerarsi come facoltativo ma comunque prodromico alle fasi (successive) di co-programmazione e co-progettazione. Da ciò consegue che, in una prima fase, l'ente pubblico raccoglie la volontà dei singoli enti del Terzo settore a partecipare alle fasi di co-programmazione e co-progettazione, alle quali – pertanto – prenderanno parte gli enti che hanno manifestato la relativa adesione.

13. Operazioni straordinarie

13.1. Operazioni straordinarie per associazioni e fondazioni

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

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

La disposizione supera la discussa questione , avallata da parte della dottrina e dalla giurisprudenza ammnistrativa (Cons. Stato 5226/2014) circa l' applicazione analogica agli enti del libro I della trasformazione eterogenea prevista per le società dagli artt. 2500-*septies* e 2500-*octies* c.c. secondo un principio già contenuto nella l. 106/2016 (legge delega).

Le operazioni straordinarie richiamate nell'art. 42-*bis* c.c. possono essere escluse da una contraria previsione contenuta nell'atto costitutivo o nello statuto.

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

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

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

Il richiamo all'applicazione delle disposizioni sulle società di capitali "in quanto compatibili" comporta la necessità di operare alcuni adattamenti con riguardo agli aspetti procedurali.

Così, ad esempio, non occorrerà indicare nel progetto di fusione tra associazioni o fondazioni il rapporto di cambio delle azioni o quote (art. 2501-*ter*, comma 1, n. 3), in quanto il concetto di partecipazione al capitale risulta estraneo a tale tipologia di enti. Di conseguenza, appare ragionevole ritenere che si renda superflua in questa tipologia di fusione la relazione degli esperti di cui all'art. 2501-*sexies*, necessaria in ambito societario, considerato che essa è finalizzata a dar conto della congruità del rapporto di cambio delle azioni o delle quote (si veda, in tal senso, anche lo Studio n. 77-2020/I del Consiglio Nazionale del Notariato).

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

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

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

- la previsione che, in caso di riduzione del patrimonio per oltre 1/3 a causa di perdite, l'organo di amministrazione debba convocare l'assemblea degli enti associativi per deliberare o nelle fondazioni deliberare direttamente interventi di "rafforzamento", quali, appunto anche l'esecuzione di un'operazione di trasformazione o fusione (art. 22, co. 5 del Codice). Tali operazioni devono essere deliberate negli enti associativi dall'assemblea (art. 25, co. 1, lett. h) del Codice);
- la specifica che le operazioni straordinarie di fusione, scissione o trasformazione scontano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (art. 83, co. 3 del Codice).

È di assoluto rilevare che le operazioni di cui al nuovo art. 42-*bis* del codice civile sono entrate in vigore dal 3 agosto 2017, rendendo possibili le operazioni da subito per tutti gli enti non lucrativi esistenti. Differentemente, le norme inerenti agli ETS saranno applicabili dal momento di piena operatività del RUNTS.
Con specifico riferimento all'iscrizione degli atti relativi ad operazioni che coinvolgano associazioni non riconosciute, tuttavia, è opportuno segnalare che le stesse non sono iscritte nei Registri delle Persone giuridiche. Questa circostanza potrebbe determinare difficoltà applicative per gli enti che non siano iscritti al RUNTS o, comunque, nel periodo transitorio che precede l'istituzione del RUNTS. Per le associazioni non riconosciute iscritte nel RUNTS, come detto, gli adempimenti pubblicitari potranno essere invece effettuati presso tale Registro (naturalmente, a partire dalla sua messa in funzione).

13.2. Operazioni straordinarie per l'impresa sociale

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

Un ETS che acquisisce la qualifica di impresa sociale, differentemente, ricadrà sotto l'ambito applicativo della disciplina di settore.
Le imprese sociali rette in forma societaria seguono, invece, le indicazioni contenute nell'art. 12 del richiamato decreto anche con riferimento alle operazioni di cessione e devoluzione.
La disciplina delle operazioni straordinarie delle imprese sociali ricalca, di fatto, quanto già contenuto nel d.lgs. 155/2006. Per questo motivo, ci limitiamo a richiamare in modo sintetico quanto disposto dalla norma:

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

  È opportuno rilevare che , il MLPS ha pubblicato il decreto n. 50 del 27 aprile 2018 recante "Disposizioni in materia di trasformazione, fusione, scissione, cessione d'azienda e devoluzione del patrimonio da parte delle imprese sociali" al fine di determinare le modalità con cui le imprese sociali, con la sola esclusione delle cooperative a cui continuano ad applicarsi le norme del codice civile, pongono in essere le descritte operazioni, avuto riguardo alla configurazione giuridica assunta dall'impresa sociale nei limiti di compatibilità con le previsioni dettate negli artt. 2498 – 2506 – *quater* del codice civile.
- l'operazione non è efficace se non è autorizzata dal Ministero competente. Passati 90 giorni dalla data di ricezione della notificazione, laddove non avuta comunicazione di diniego dell'autorizzazione, l'operazione si intende approvata. L'impresa sociale che si vede negata l'autorizzazione può effettuare ricorso al giudice amministrativo.

14. Cinque per mille

14.1. Normativa

Nella Gazzetta Ufficiale del 18 luglio 2017, n. 166, è stato pubblicato il d.lgs. 111/2017, recante "Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo 9, comma 1, lettere c) e d), della legge 6 giugno 2016, n. 106", in attuazione della legge 6 giugno 2016, n. 106 "Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale".
Il provvedimento è entrato in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione e fa parte dei decreti attuativi della riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e la disciplina del servizio civile universale; esso completa la riforma strutturale dell'istituto del cinque per mille avviata dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), attraverso l'individuazione delle modalità per la razionalizzazione e la revisione dei criteri di accreditamento dei soggetti beneficiari e dei requisiti per l'accesso al beneficio, la semplificazione e accelerazione delle procedure per il calcolo e l'erogazione dei contributi spettanti; il provvedimento, inoltre, introduce obblighi di pubblicità delle risorse erogate, con la previsione di specifiche sanzioni in caso di inadempienza degli obblighi di comunicazione e di rendicontazione stabiliti.
La normativa di dettaglio in materia di modalità e termini per l'accesso al cinque per mille "per la formazione, l'aggiornamento e la pubblicazione dell'elenco permanente degli iscritti e per la pubblicazione degli elenchi annuali degli enti ammessi", di soglie d'accesso al contributo e di modalità di erogazione dello stesso è stata introdotta dal d.P.C. 23 luglio 2020 (d'ora in poi, in questo capitolo, il "decreto"), con considerevole ritardo rispetto al termine originariamente previsto dal d.lgs. 111/2017 di 120 giorni dalla sua entrata in vigore)[85].
Il decreto semplifica gli adempimenti in capo ai soggetti beneficiari e modifica le procedure di formazione degli elenchi con l'obiettivo di accelerare l'erogazione del contributo e di consentire controlli più efficaci da parte degli enti preposti; modifica anche i limiti

85 Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 23 luglio 2020, "Disciplina delle modalità e dei termini per l'accesso al riparto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche degli enti destinatari del contributo, nonché delle modalità e dei termini per la formazione, l'aggiornamento e la pubblicazione dell'elenco permanente degli enti iscritti e per la pubblicazione degli elenchi annuali degli enti ammessi", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 231 del 17 settembre 2020; il provvedimento abroga e sostituisce il d.P.C.m. 23 aprile 2010 e il d.P.C.m. 7 luglio 2016 (l'articolo 18 prevede che il rinvio contenuto nelle vigenti disposizioni al d.P.C.m. 23 aprile 2010 deve intendersi operato al presente decreto).

degli importi e le modalità del riparto, aumentando la soglia minima erogabile a ciascun ente da 12 a 100 euro e modifica i meccanismi di erogazione degli importi al fine di ridurre i tempi di accredito delle risorse agli eventi diritto; infine, stringe le maglie sul piano della *disclosure* e della trasparenza con adempimenti in materia di pubblicazione e rendicontazione, e con la previsione di relative sanzioni in caso di inadempimento.
Sul piano normativo, infine, si osservi che è stata pubblicata la Nota n. 3142 del 4 marzo 2021 della Direzione Generale del Terzo Settore e della responsabilità sociale delle imprese, in risposta a una specifica richiesta formulata dal Forum Nazionale del Terzo Settore. La nota evidenzia come gli enti percettori del contributo del cinque per mille relativo alle annualità finanziarie 2018 e 2019 possano disporre, attraverso il ricorso al meccanismo dell'accantonamento delle somme non utilizzate in conseguenza delle misure restrittive adottate per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, di un arco di tempo maggiore per lo svolgimento delle attività finanziate dal contributo nonché per l'adempimento dei successivi obblighi di rendicontazione.

14.2. Beneficiari

Relativamente ai beneficiari, ricalcando e sviluppando l'art. 3 del d.lgs. 111/2017, il decreto, all'art. 1, fornisce il dettaglio delle attività cui, per ciascun esercizio finanziario, con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta precedente, il contribuente può destinare una quota pari al cinque per mille dell'IRPEF[86]:

a) sostegno degli ETS iscritti nel RUNTS di cui all'art. 46, co. 1, del d.lgs. 117/2017, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società (dunque, possono accedere al contributo tutti gli enti privati senza scopo di lucro che perseguono finalità solidaristiche, inclusi enti filantropici, fondazioni e associazioni non riconosciute, imprese sociali e cooperative sociali, e non più solo ONLUS, ODV, APS e associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori ONLUS);
b) finanziamento degli enti senza scopo di lucro, della ricerca scientifica e dell'università, quali università e istituti universitari, statali e non statali legalmente riconosciuti, consorzi interuniversitari, istituzioni di alta formazione artistica, musicale e

86 Il d.lgs. 111/2017 aveva confermato i soggetti beneficiari dei precedenti ultimi cinque anni ma, rispetto alla disciplina anteriore (di cui, appunto, restano invariati i vari settori cui il contributo può essere devoluto), le sue disposizioni avevano ampliato la platea dei potenziali beneficiari del contributo, estendendola a tutti gli ETS iscritti nel RUNTS.

coreutica, statali e non statali legalmente riconosciute, ovvero enti ed istituzioni di ricerca, indipendentemente dallo status giuridico e dalla fonte di finanziamento, la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica;

c) finanziamento degli enti della ricerca sanitaria quali gli enti destinatari dei finanziamenti pubblici riservati alla ricerca sanitaria, le fondazioni o enti istituiti per legge e vigilati dal Ministero della salute, le associazioni senza fini di lucro e le fondazioni che svolgono attività di ricerca traslazionale, in collaborazione con gli enti precedentemente indicati, che contribuiscono con proprie risorse finanziarie, umane e strumentali, ai programmi di ricerca sanitaria determinati dal Ministero della salute;
d) sostegno delle attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente;
e) sostegno delle associazioni sportive dilettantistiche, riconosciute ai fini sportivi dal CONI a norma di legge, nella cui organizzazione è presente il settore giovanile, che siano affiliate agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, che svolgono prevalentemente attività di avviamento e formazione allo sport dei giovani di età inferiore a 18 anni, ovvero di avviamento alla pratica sportiva in favore di persone di età non inferiore a 60 anni, o nei confronti di soggetti svantaggiati in ragione delle condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;
f) finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici di cui all'art. 23, co. 46, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, nonché a sostegno degli enti gestori delle aree protette di cui all'art. 16, co. 1-*bis*, della l. 6 dicembre 1991, n. 394.

Il decreto conferma un periodo d'ulteriore "margine", nella prospettiva di piena operatività della riforma, laddove all'art. 1, co. 2, rimanda l'efficacia delle disposizioni di cui al co. 1, lett. a), al termine di un anno dall'effettiva operatività del RUNTS.
In pratica, il comma 2 prevede che l'attribuzione del cinque per mille agli enti iscritti al RUNTS sarà possibile trascorso un anno dalla messa in funzione del registro stesso, pertanto ad oggi il contributo continua ad essere riconosciuto al sostegno dei seguenti soggetti:

- enti del volontariato e delle altre ONLUS;
- APS iscritte nei vari registri;
- associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art. 10, co. 1, lett. a), del d.lgs. 460/1997, indicati nell'art. 2, co. 4-*novies*, lett. a), del d.l. 40/2010.

14.3. Accreditamento, accesso al riparto e pubblicazione degli elenchi

14.3.1. Procedura e tempistica

Ai sensi dell'art. 2 del decreto, per l'accreditamento e l'accesso al riparto del contributo gli enti (che possono accreditarsi per più finalità purché siano in possesso di tutti i requisiti prescritti per ciascuna categoria) devono rivolgersi alle amministrazioni competenti, in particolare al:

- MLPS tramite l'Ufficio del RUNTS competente (gli enti di cui all'art. 1, comma 1, lett. a);
- Ministero dell'Università e della ricerca (gli enti di cui all'art. 1, co. 1, lett. b);
- Ministero della Salute (gli enti di cui all'art. 1, co. 1, lett. c);
- CONI (gli enti di cui all'art. 1, co. 1, lett. e);
- Agenzia delle entrate (gli enti di cui all'art. 1, co. 1, lett. a, fino all'operatività del RUNTS).

L'accesso dei comuni al riparto del contributo (di cui all'art. 1, co. 1, lett. d)) non è subordinato a una preventiva domanda di accreditamento.
Negli artt. da 3 a 9 il decreto specifica le modalità di accreditamento per ciascuna tipologia di ente e la tempistica di pubblicazione degli elenchi dei soggetti ammessi alla possibilità di accedere al contributo.
Un'importante innovazione è introdotta dal decreto quando prevede, per gli ETS, la possibilità di dichiarare in sede di iscrizione al RUNTS (ai sensi dell'art. 47 del CTS), per via telematica, la volontà di accedere al cinque per mille, ferma restando la possibilità di accreditarsi successivamente, entro la data del 10 aprile, per accedere al contributo a decorrere dallo stesso esercizio.
Per le altre categorie di enti, la richiesta di accreditamento e di accesso al riparto va sempre presentata entro il 10 aprile all'amministrazione di riferimento, in funzione dell'ambito operativo in cui l'ente svolge la propria attività, in conformità alle modalità e alle tempistiche previste dal decreto, che si sostanziano come segue:

- domanda di iscrizione/istanza di accreditamento ai fini dell'accesso al contributo (da effettuarsi sempre per via telematica e/o utilizzando il prodotto informatico reso disponibile nel sito *web* dell'ente di riferimento)[87]: entro il 10 aprile;
- pubblicazione dell'elenco dei soggetti iscritti sul sito *web* da parte dell'amministrazione competente: entro il 20 aprile;
- richiesta di rettifica di eventuali errori di iscrizione da parte del legale rappresentante dell'ente: entro il 30 aprile;
- pubblicazione, con le variazioni apportate, della versione aggiornata dell'elenco dei soggetti iscritti: entro il 10 maggio.
- pubblicazione sul sito *web*, da parte dell'amministrazione competente, dell'elenco dei soggetti ammessi ed esclusi (comprendenti gli enti accreditati nello stesso esercizio finanziario e quelli già accreditati negli esercizi finanziari precedenti presenti nell'elenco permanente di cui all'art. 8), e trasmissione degli stessi all'Agenzia delle entrate: entro il 31 dicembre (art. 9, co. 1).
- pubblicazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, degli elenchi degli ammessi e degli esclusi, trasmessi da ciascuna amministrazione competente, con l'indicazione delle scelte attribuite e dei relativi importi: entro 7 mesi dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi e della scelta della destinazione del cinque per mille (art. 9, co. 2).
- pubblicazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, per ciascun esercizio finanziario, dell'elenco completo degli enti ammessi al contributo per una o più finalità con l'indicazione, per ciascun ente, dei dati relativi alle scelte totali ricevute e agli importi complessivi percepiti, al fine di rendere noti i contributi percepiti anche in forma aggregata (art. 9, co. 3).

14.3.2. Elenco permanente

Va rimarcato, inoltre, come il decreto confermi (all'art. 8, appunto) il carattere permanente degli elenchi del cinque per mille, laddove prevede che non occorra presentare ogni anno la domanda di iscrizione e la dichiarazione sostitutiva (necessari soltanto per variazioni significative quali, ad esempio, la modifica del legale rappresentante dell'ente) e che ciascuna amministrazione pubblichi sul proprio sito web, entro il 31 marzo di ogni anno, l'elenco permanente degli enti accreditati nei precedenti esercizi (integrato e aggiornato a seguito di errori segnalati, variazioni di informazioni rilevanti e cancellazioni effettuate). L'amministrazione competente, se vengono meno i requisiti richiesti dopo

87 Tale circostanza (l'utilizzo di strumenti telematici o informatici per la presentazione della doamnda) non è espressamente prevista all'art. 5 con riguardo agli enti di ricerca sanitaria di cui all'art. 1, co. 1, lett. c) del decreto.

appositi controlli, procede alla cancellazione d'ufficio dell'ente dall'elenco e, se riscontra che le somme siano state indebitamente percepite, provvede al recupero delle stesse.

14.4. Soglie di accesso e riparto della quota

La riforma introduce una sostanziale novità nella procedura (e nella logica) di attribuzione: il d.lgs. 111/2017 prevedeva infatti che il decreto dovesse stabilire i "criteri di riparto della quota del cinque per mille" con "l'importo minimo erogabile a ciascun ente delle somme risultanti sulla base delle scelte effettuate dai contribuenti" e "le modalità di riparto delle scelte non espresse dai contribuenti" (dunque, le somme destinate senza codice fiscale avrebbero dovuto essere ridistribuite con criteri da stabilire e non più solo in proporzione al numero di scelte ricevute).

In effetti, all'art. 11, il decreto dispone che agli enti accreditati spetti la quota direttamente destinata dai contribuenti che, oltre ad aver apposto la firma in uno degli appositi riquadri corrispondenti alle finalità di cui all'art. 1 delle schede annesse ai modelli di dichiarazione (resi disponibili dall'amministrazione finanziaria), abbiano altresì indicato il codice fiscale del beneficiario (può essere espressa una sola scelta di destinazione). Ove, rispetto al singolo ente, l'importo, per ciascuna finalità, sia inferiore a 100 euro, circostanza nella quale - per ragioni di economicità amministrativa - le quote non gli sono corrisposte ma sono invece ripartire all'interno della stessa finalità, oppure il contribuente non abbia indicato il codice fiscale, o questo risulti errato o corrispondente a un ente non accreditato, la ripartizione delle somme corrispondenti al complesso delle quote del cinque per mille destinate ad una finalità avviene nell'ambito della stessa in proporzione al numero complessivo delle destinazioni dirette effettuate con codice fiscale.

Gli enti accreditati presso più amministrazioni partecipano al riparto della quota per ciascuna categoria. L'esclusione, da parte di una amministrazione, di un ente che partecipi al riparto per più finalità, determina la perdita del diritto alla fruizione delle destinazioni ricevute per la categoria da cui è stato escluso.

I Comuni sono destinatari delle quote dei contribuenti che vi risiedono e che hanno apposto la propria firma nell'apposito riquadro.

Si noti che il decreto prevede che per la determinazione della quota relativa al singolo contribuente, l'Agenzia delle entrate debba riferirsi all'imposta personale netta di ciascuno.

14.5. Erogazione del contributo e tempistica

Tra gli obiettivi della riforma v'è la riduzione dei tempi per l'espletamento della procedura: in tal senso, ricalcando l'art. 6 del d.lgs. 111/2017, l'art. 12 del decreto stabilisce che nella ripartizione delle risorse destinate a favore dei soggetti beneficiari sulla base delle scelte dei contribuenti non si tiene conto, a partire dall'anno 2019, delle dichiarazioni dei redditi presentate, ai sensi dell'art. 2, co. 7 e 8, del regolamento di cui al d.p.r. 322/1998, entro novanta giorni dalla scadenza del termine considerate valide nonché le dichiarazioni integrative per correggere errori od omissioni.

14.5.1. Procedura di erogazione del contributo

In base alle scelte dei contribuenti l'Agenzia delle entrate trasmette per via telematica al MEF (Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato) i dati idonei a stabilire, sulla base degli incassi relativi all'IRPEF per il periodo d'imposta corrispondente, gli importi delle somme spettanti a ciascuno dei soggetti in favore dei quali i contribuenti hanno effettuato validamente la propria scelta, con successiva erogazione da parte dell'Amministrazione competente per ciascuna categoria di enti sulla base degli elenchi predisposti dall'Agenzia delle entrate.

L'erogazione avviene nei limiti del Fondo nell'ambito del centro di responsabilità "Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato" presso il MEF e viene effettuata dal Ministero che detiene l'elenco specifico della corrispondente tipologia di enti88.

L'ente beneficiario non ha diritto alla corresponsione del contributo qualora, prima dell'erogazione delle somme destinate, risulti aver cessato l'attività o non svolgere più l'attività per la quale il diritto al beneficio è stato maturato.

14.5.2. Modalità di pagamento

Al fine di consentirne l'erogazione del contributo entro il termine di chiusura del secondo esercizio finanziario successivo a quello di impegno, il pagamento viene effettuato, agli enti che risultino dagli elenchi predisposti dall'Agenzia delle entrate, entro il 30 settembre del secondo esercizio finanziario successivo a quello di impegno, previo invio

88 L'art. 13 (Erogazione del contributo) del decreto, stabilisce infatti che "*Le somme da stanziare, in base all'art. 1, comma 154, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, per la corresponsione del cinque per mille sono iscritte in bilancio sull'apposito Fondo nell'ambito del centro di responsabilità «Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato» dello stato di previsione della spesa del Ministero dell'economia e delle finanze.*" (co. 2) e che "*Gli importi [...] sono ripartiti, nei limiti di quanto stanziato in bilancio sul Fondo [...], con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, tra gli stati di previsione delle amministrazioni interessate, sulla base dei dati comunicati dall'Agenzia delle entrate*" (co. 3).

alle amministrazioni erogatrici, da parte degli enti suddetti, dei dati necessari al pagamento[89].

I beneficiari che non forniscano all'amministrazione erogatrice i dati necessari per il pagamento perdono il diritto a percepire il contributo (salvo il caso d'attesa dell'esito di un eventuale contenzioso) e i relativi importi sono versati all'erario per la successiva riassegnazione al Fondo corrispondente a quota parte dell'importo del cinque per mille.

14.6. Trasparenza e pubblicità

La riforma, infine, prevede una serie di obblighi di pubblicità e di trasparenza, sia per le amministrazioni erogatrici del contributo sia per i soggetti beneficiari[90].

89 In questo senso, e nell'ottica della trasparenza e della comparabilità della *disclosure*, il decreto non pare aver risolto un problema non trascurabile della procedura precedente la riforma, inerenti alla contabilizzazione del contributo da parte del soggetto beneficiario. Le preferenze espresse dai contribuenti in un determinato anno (relative ai redditi dell'esercizio precedente) devono prima essere incluse negli elenchi definitivi dei beneficiari del cinque per mille pubblicati dall'Agenzia delle entrate e poi erogati (attività che avviene generalmente nell'esercizio successivo a quello in cui gli elenchi definitivi dei beneficiari sono pubblicati). Tale circostanza genera un rilevante problema di natura contabile: alcuni enti, infatti, contabilizzano in bilancio il contributo assegnato quale provento nell'anno contabile successivo a quello in cui è stata espressa la preferenza dai contribuenti (con riguardo ai redditi dell'anno precedente), quando si sia comunque manifestata la certezza di assegnazione del contributo (si legga, la maturazione del diritto) tramite la pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo assegnato (in quanto già valorizzato alla data della redazione del documento di rendicontazione); altri enti contabilizzano il contributo assegnato nell'anno contabile di erogazione dello stesso (circostanza per la quale la contabilizzazione del contributo si rileva generalmente due esercizi dopo la preferenza espressa dai contribuenti). Tale duplice opzione nel trattamento contabile del contributo pone un potenziale elemento di incoerenza tra le corrispondenti voci contabili nel caso in cui si vogliano comparare bilanci/rendiconti di gestione o indici di efficienza di enti diversi, di cui uno dei valori sia costituito dai proventi.

90 In questo ambito, gli articoli 15 e 16 risolvono la questione sorta, nelle more del decreto attuativo del del d.lgs. n. 111/2017, in conseguenza dei numerosi quesiti pervenuti dagli enti beneficiari del contributo del cinque per mille e dai centri di servizio per il volontariato, relativi all'individuazione della normativa cui fare riferimento ai fini dell'adempimento degli obblighi di trasparenza e pubblicità, in cui si prospettavano le alternative di applicazione del dettato dell'art. 8 del d.lgs. n. 111/2017 ovvero della preesistente disciplina contenuta negli artt. 12 e 12-*bis* del d.P.C. 23 aprile 2010 (come modificato e integrato dal d.P.C. 7 luglio 2016). Su tali aspetti il MLPS era intervenuto con la Nota n. 2106 del 26 febbraio 2019 in cui, acquisito il parere dell'Ufficio legislativo, riteneva che – in assenza del decreto attuativo – gli obblighi di rendicontazione del contributo e di pubblicazione dei rendiconti continuavano ad essere disciplinati dagli artt.12 e 12-*bis* del d.P.C. 23 aprile 2010, come modificato e integrato dal d.P.C. 7 luglio 2016, entrambi poi abrogati e sostituiti dal decreto in esame.

14.6.1. Obblighi per le amministrazioni erogatrici

Ai sensi dell'art. 15 del decreto, l'amministrazione erogatrice ha l'obbligo di pubblicare in un'apposita sezione del proprio sito *web*, entro 90 giorni dall'erogazione del contributo, gli elenchi dei soggetti beneficiari, con l'indicazione del relativo importo, nonché, entro 30 giorni dalla comunicazione alla stessa amministrazione, da parte del beneficiario, della pubblicazione del rendiconto sul proprio sito *web* (art. 16, co. 5), il *link* al rendiconto pubblicato sul quel sito[91].

14.6.2. Obblighi per i beneficiari

Dal canto loro, i beneficiari sono poi tenuti ad adempiere a un duplice obbligo; come in passato, essi devono redigere un apposito rendiconto, accompagnato da una relazione illustrativa, dal quale risultino "*in modo chiaro, trasparente e dettagliato la destinazione e l'utilizzo delle somme percepite*" entro un anno dalla ricezione delle stesse (art. 16, co. 1), e devono trasmetterlo all'amministrazione erogatrice entro i successivi 30 giorni (art. 16, co. 2); in più, i beneficiari hanno l'obbligo di pubblicare sul proprio sito web, entro 30 giorni dalla data ultima prevista per la trasmissione degli stessi all'amministrazine erogatrice, gli importi e il rendiconto, dandone comunicazione all'amministrazione entro i successivi 7 giorni (art. 16, co. 5), potendo infine incorrere in sanzioni amministrative pecuniarie laddove inadempiente: nel caso di violazione di tali ultimi obblighi di pubblicazione (importi percepiti e rendiconto su destinazione e utilizzo delle somme sul proprio sito web), "*l'amministrazione erogatrice diffida il beneficiario ad effettuare la citata pubblicazione assegnando un termine di 30 giorni e in caso di inerzia provvede all'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria pari al 25% del contributo percepito*", secondo la disciplina di cui alla l. 689/1981 in quanto compatibile (art. 16, co. 6), i cui proventi affluiscono sul pertinente capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato.

Restano esclusi dall'invio all'amministrazione competente (ma non dalla redazione dei rendiconti), salvo richiesta, i soggetti beneficiari di somme inferiori a 20.000 euro, che dovranno conservare per 10 anni i documenti redatti.

I beneficiari non possono utilizzare le somme percepite per coprire le spese di pubblicità sostenute per campagne di sensibilizzazione sulla destinazione della quota del cinque per mille, a pena di recupero del contributo utilizzato (ai sensi dell'art. 17 del decreto).

91 L'art. 15, co. 3, del decreto rimanda per le sanzioni, a carico di ciascuna amministrazione erogatrice, in caso di violazione degli obblighi di pubblicazione agli artt. 46 e 47 del d.lgs. 33/2013.

14.7. Recupero delle somme

Ai sensi dell'art. 17 del decreto, previa contestazione, in esito a un procedimento in contraddittorio, i contributi erogati sono soggetti a recupero da parte dell'amministrazione competente nei seguenti casi:

a) qualora la erogazione delle somme sia stata determinata sulla base di dichiarazioni mendaci o basate su false attestazioni anche documentali;
b) qualora venga accertato che il contributo erogato sia stato impiegato per finalità diverse da quelle perseguite istituzionalmente dal soggetto beneficiario o per spese di pubblicità per campagne di sensibilizzazione in violazione del divieto di cui all'art. 16, co. 3;
c) qualora le somme erogate non siano state oggetto di rendicontazione;
d) qualora gli enti che hanno percepito contributi non inviino il rendiconto e la relazione;
e) qualora, a seguito di controlli, l'ente beneficiario sia risultato non in possesso dei requisiti che danno titolo all'ammissione al beneficio;
f) qualora l'ente, dopo l'erogazione delle somme allo stesso destinate, risulti, invece, aver cessato l'attività o non svolgere più l'attività che dà diritto al beneficio, prima dell'erogazione delle somme medesime.

In caso di recupero, il beneficiario deve riversare all'erario, entro 60 giorni dalla notifica del provvedimento contestativo l'ammontare percepito, in tutto o in parte, rivalutato secondo l'indice FOI e maggiorato degli interessi corrispettivi al tasso legale, con decorrenza dalla data di erogazione del contributo. L'inottemperanza al versamento dà luogo al recupero coattivo dei contributi e degli accessori al contributo stesso, rivalutazione e interessi, e salva l'applicazione delle sanzioni penali e amministrative.

Allegati

Allegato 1: Norme abrogate e norme transitorie

Norma abrogatrice	Norme abrogate	Entrata in vigore della risposizione di riferimento			
		dal 3 agosto 2017	dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della CE e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto RUNTS	dalla data di operatività del RUNTS, ai sensi dell'art. 53	dal momento di efficacia del d.m. di cui all'art. 103, co. 2 del CTS
	VOLONTARIATO				
Art. 102, co. 1	Legge 11 agosto 1991, n. 266	×			
Art. 102, co. 2	di cui art. 8, co. 2, primo periodo e co. 4 della legge 11 agosto 1991, n. 266 (disciplina fiscale)		×		
Art. 102, co. 3	di cui art. 12, co. 2 (osservatorio nazionale per il volontariato)				×
Art. 102, co. 4	di cui art. 6, della legge 11 agosto 1991, n. 266 (registri)			×	
	APS				
Art. 102, co. 1	Legge 7 dicembre 2000, n. 383	×			
Art. 102, co. 2	di cui art 20 e 21 della legge n. 383 del 7 dicembre 2000 (tassazione servizi agli associati e imposta sugli intrattenimenti)		×		
Art. 102, co. 3	Art. 13 (fondo per l'associazionismo)				×
Art. 102, co. 4	di cui art. 7, 8, 9 e 10 della legge 7 dicembre 2000, n. 383 (registri)			×	
	TUIR				
Art. 102, co. 1 - art. 104, co. 1	Art. 100, co. 2, lettera l), del TUIR (erogazioni liberali ad APS)	×			
Art. 102, co. 1 - art. 104, co. 1	Art. 15, co. 1, lettera i-quater), del TUIR (erogazioni liberali ad APS)	×			
Art. 102, co. 1 - art. 104, co. 1	Art. 15, co. 1, lettera i-bis), del TUIR (contributi associativi a soc. di mutuo soccorso)	×			
	ONLUS				

Norma abrogatrice	Norme abrogate	Entrata in vigore della risposizione di riferimento: dal 3 agosto 2017	dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della CE e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto RUNTS	dalla data di operatività del RUNTS, ai sensi dell'art. 53	dal momento di efficacia del d.m. di cui all'art. 103, co. 2 del CTS
Art. 102, co. 2	Artt. da 10 a 29 del d.lgs. n. 460 del 1997, fatto salvo l'articolo 13, commi 2, 3 e 4 (regime ONLUS)		×		
Art. 102, co. 2	Art. 150 del TUIR (decommercializzazione)		×		
Art. 102, co. 2	Art. 20-bis, del dPR 29 settembre 1973, n. 600 (scritture contabili)		×		
	Enti associativi, Pro loco, ... (estensione 398)				
Art. 102, co. 2	Art. 9-bis del d.l. 30 dicembre 1991, n. 417 (estensione applicazione della legge 398 ad enti associativi, pro loco, etc.)		×		
Art. 102, co. 2	Art. 2, co. 31, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (estensione applicazione della legge 398 a bande, associazioni musicali, etc.)		×		
	"PIÙ DAI, MENO VERSI"				
Art. 102, co. 2	Art 14, commi 1, 2, 3, 4, 5 e 6 del d.l. 14 marzo 2005, n. 35		×		
Art. 99, co. 3	Art. 14, co. 1, del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35 dopo le parole: «Le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società» sono soppresse le seguenti «in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nonché quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383,»	×			
	NORMA TRANSITORIA E DI ATTUAZIONE				
Art. 101, commi 2 e 3	2. Fino all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri ONLUS, ODV, Associazioni di promozione sociale e Imprese sociali che si adeguano alle disposizioni del presente decreto entro diciotto mesi dalla data della sua entrata in vigore. 3. Il requisito dell'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore previsto dal presente decreto, nelle more dell'istituzione del Registro medesimo, si intende soddisfatto da parte delle reti associative e degli enti del Terzo settore attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore.				

Allegato 2: Implementazione regolamentare

LEGENDA

CNTS	Consiglio nazionale del Terzo settore
MAE	Ministero degli affari esteri e della cooperazione internazionale
MIBACT	Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo
MEF	Ministro dell'economia e delle finanze
MINT	Ministro dell'interno
MIUR	Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca
MLPS	Ministro del lavoro e delle politiche sociali
MISE	Ministro dello sviluppo economico
MSPA	Ministro per la semplificazione e la pubblica amministrazione
PCM	Presidente del Consiglio dei ministri
PR	Presidente della Repubblica

L. n. 106/2016, Legge delega per la Riforma

Riferimento	Oggetto	Soggetto	Strumento
	EMANATI		
Art. 1, co. 2, lett. d)	Servizio Civile Universale	*Governo su proposta del PCM, di concerto col MLPS, MAE, MINT, Ministro della difesa e MEF, sentita la Conferenza unificata*	d.lgs. 6.3.2017, n. 40
Art. 1, co. 2, lett. b)	Cinque per mille	*Governo su proposta del MLPS, di concerto col MEF, sentiti i Ministri interessati*	d.lgs. 3.7.2017, n. 111
Art. 1, co. 2, lett. c)	Impresa sociale	*Governo su proposta del MLPS, di concerto col MEF, sentiti i Ministri interessati*	d.lgs. 3.7.2017, n. 112
Art. 1, co. 2, lett. b)	Codice del Terzo settore	*Governo su proposta del MLPS, di concerto col MEF, sentiti i Ministri interessati*	d.lgs. 3.7.2017, n. 117
Art. 10, co. 4	Statuto Fondazione Italia sociale	*PR su proposta del PCM, sentiti i MLPS e MEF*	Decreto 23.7.2017

Riferimento	Oggetto	Soggetto	Strumento
	DA EMANARE		
Art 7, co. 4	Definizione termini e modalità per il concreto esercizio della vigilanza, del monitoraggio e del controllo sugli ETS	MLPS	
Art. 1, co. 2, lett. a)	Modifica codice civile su organizzazioni senza scopo di lucro	Governo su proposta del MLPS, di concerto col MEF, sentiti i Ministri interessati	Accantonato per decisione del Governo

d.lgs. n. 117/2017, Codice del Terzo settore

Riferimento	Oggetto	Soggetto	Strumento
	EMANATI		
Art. 72, co. 3	Determinazione annuale obiettivi generali, aree prioritarie d'intervento e linee di attività finanziabili col Fondo	*MLPS*	Atto indirizzo 13.11.2017
Art. 73, co. 2	Definizione obiettivi generali, aree d'intervento e linee di attività finanziabili e destinazione risorse Fondo ex co. 1 per a) sostegno attività ODV; b) sostegno attività APS; c) contributi per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali.	MLPS	Atto di indirizzo 13.11.2017
Art. 76, co. 4	Modalità attuazione contributo acquisto autoambulanze e beni strumentali	MLPS	Decreto 16.11.2017
Art. 97, co. 3	Istituzione e funzionamento Cabina di regia	PCM di concerto con MLPS	Decreto 11.1.2018
Art. 64, co. 1-3	Costituzione Fondazione Organ. naz. di controllo e nomina	MLPS	Decreto 19.1.2018
Art. 59, co. 3	Nomina Consiglio nazionale del Terzo settore	MLPS	Decreto 23.1.2018
Art. 62, co. 6	Disposizioni applicative credito imposta FUN e FOB	MLPS di concerto con il MEF	Decreto 4.5.2018
Art. 65, co. 5	Nomina componenti Organismi territ. di controllo	MLPS	Decreti vari da 6.2019
Art. 14, co. 1	Linee guida bilancio sociale	MLPS sentita Cabina di regia art. 97 e CNTS	Decreto 4.7.2019
Art. 83, co. 2	Individuazione beni in natura per detrazioni e deduzioni e modalità valorizz. liberalità di cui ai co. 1 e 2	MLPS di concerto MEF	Decreto 28.11.2019
Art. 13, co. 3	Modulistica bilancio ETS	MLPS sentito CNTS	Decreto 5.3.2020

Riferimento	Oggetto	Soggetto	Strumento
Art. 53, co. 1 e Art. 54, co. 1	Procedure iscrizione nel RUNTS, individuazione documenti e modalità deposito atti, regole per predisposizione, gestione e conservazione, modalità di comunicazione dati	MLPS previa intesa con Conferenza Stato-Regioni	Decreto 15.9.2020
Artt. 55, 56 e 57	Linee guida sul rapporto tra Pubbliche Amministrazioni ed enti del Terzo settore negli artt. 55-57 del d.lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore)	MLPS	Decreto 31.03.2021
	DA EMANARE		
Art. 6, co. 1	Criteri e limiti attività diverse	MLPS e MEF sentita Cabina di regia art. 97	Decreto
Art. 7, co. 2	Linee guida raccolta fondi	MLPS sentita Cabina di regia art. 97 e CNTS	Decreto
Art. 8, co. 3, lett. e	Aggiornamento limite riferimento tasso per scopo di lucro	MLPS di concerto con il MEF	Decreto
Art. 18, co. 2	Assicurazione obbligatoria volontari	MISE di concerto con MLPS	Decreto
Art. 19, co. 2	Riconoscimento in ambito scolastico e lavorativo del volontariato	MLPS di concerto con MIUR e MSPA e previa intesa Conferenza Stato-Regioni	Decreto
Art. 45	Individuazione strutture centrale e territoriali (Uffici statale, regionali e provinciali) del RUNTS	MLPS, Regioni e Provincie autonome	Procedura interna
Art. 46, co. 3	Eventuale decreto non regolamentare per sottosezioni o modifiche RUNTS	MLPS sentita Conferenza unificata	Decreto
Art. 47, co. 5	Modelli standard tipizzati atti costitutivi e statuti reti associative	MLPS	Decreto
	Modalità trasmigrazione	MLPS previa intesa con Conferenza Stato-Regioni	Decreto
Art. 77, co. 15	Modalità attuative titoli di solidarietà	MEF	Decreto
Art. 78, co. 3	Modalità attuative *Social lending*	MEF	Decreto
Art. 81, co. 7	Modalità attuazione agevolazioni *Social bonus*	MLPS di concerto MINT, MEF e MIBACT	Decreto
Art. 91, co. 5	Modalità sanzioni a carico rappresentanti legali e organo di contr.	MEF di concerto con MLPS	Decreto

Riferimento	Oggetto	Soggetto	Strumento
Art. 96, co. 1	Criteri, requisiti, procedure e autorizzazioni attività di contr.	MLPS sentito MINT previa intesa Conferenza Stato-Regioni	Decreto
Art. 101, co. 2	Validità norme previgenti fino all'operatività del RUNTS	ONLUS, ODV e APS	Adeguamento disposizioni inderogabili CTS
Art. 101, co. 2	Modifica statuti con modalità e maggioranze ordinaria	ONLUS, ODV e APS	Delibere assembleari
Art. 101, co. 10	Efficacia artt. 77, 80 e 86	MLPS	Richiesta autorizzazione UE
Art. 103, co. 2	Variazioni di bilancio	MEF	Decreti

d.lgs. n. 112/2017, Impresa sociale

Riferimento	Oggetto	Soggetto	Strumento
	EMANATI		
Art. 5, co. 5	Atti da depositare presso il Registro imprese e relative procedure.	*MISE di concerto con MLPS*	Decreto 16.3.2018
Art. 12, co. 2	Modelli e procedura per richiesta autorizzazione a operazioni straordinarie	MLPS sentito CNTS	Decreto 27.4.2018
Art. 9, co. 2	Linee guida per la redazione del bilancio sociale	MLPS sentito CNTS	Decreto 4.7.2019
Art. 14, co. 3	Criteri e modalità di remunerazione dei commissari liquidatori e membri dei comitati di sorveglianza	MLPS di concerto con MEF	Decreto 26.8.2020
	DA EMANARE		
Art. 2, co. 2	Aggiornamento elenco attività di impresa di interesse generale	PCM su proposta MLPS di concerto con MEF sentite commissioni parlamentari	Decreto
Art. 2, co. 3	Definizione criteri di computo per la quantificazione dei ricavi che determinano l'attività principale	MISE di concerto con MLPS	Decreto
Art. 3, co. 2, lett. f	Aggiornamento limite tassi d'interesse per prestiti erogati da soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati	MLPS di concerto con MEF	Decreto
Art. 11, co. 3	Linee guida che definiscono le modalità di coinvolgimento di lavoratori, utenti e altri soggetti	MLPS sentito CNTS	Decreto

Riferimento	Oggetto	Soggetto	Strumento
Art. 15, co. 4	Definizione di forme contenuti e modalità dell'attività ispettiva sulle imprese sociali; contributo per l'attività ispettiva da porre a loro carico; individuati criteri requisiti e procedure per il riconoscimento degli enti associativi che possono effettuare controlli e le forme di vigilanza sugli stessi	MLPS	Decreto
Art. 15, co. 4	Approvazione modello verbale ispettivo	MLPS	Decreto
Art. 15, co. 5	Individuazione delle norme di coordinamento per la vigilanza sulle imprese sociali costituite in forma di cooperativa.	MISE di concerto con MLPS	Decreto
Art. 18, co. 6	Individuazione delle modalità di attuazione commi 3, 4 e 5 (detrazioni a fini Irpef e redditi società per gli investimenti nel capitale sociale)	MLPS di concerto con MEF e MISE	Decreto

d.lgs. n. 111/2017, Cinque per mille

Riferimento	Oggetto	Soggetto	Strumento
	EMANATI		
Art. 4, co. 1	Modalità e termini per l'accesso al riparto del cinque per mille e per la formazione, l'aggiornamento e la pubblicazione dell'elenco permanente degli enti iscritti e per la pubblicazione degli elenchi annuali degli enti ammessi.	PCM su proposta del MEF di concerto con MLPS sentite le commissioni parlamentari	Decreto
Art. 5, co. 1 e 2	Criteri di riparto della quota del cinque per mille, stabilendo l'importo minimo erogabile, e modalità di riparto delle scelte non espresse; modalità per il pagamento del contributo e termini per gli adempimenti dei beneficiari		
Art. 6, co. 2	Modalità attuative delle disposizioni di accelerazione di riparto del cinque per mille in caso di dichiarazioni integrative		
	DA EMANARE		
	Nessuno		

Allegato 3: Circolari e altri atti normativi e interpretativi

(per tipologia e in ordine cronologico decrescente; ∅ = documenti non esaminati o citati nel documento)

Circolari

- MLPS, DG del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Circolare n. 2 del 5 marzo 2021, "Reti associative. Portata applicativa delle norme in materia, tra cui l'applicabilità delle deroghe alle disposizioni aventi portata generale da parte dei livelli territoriali".
- MLPS, DG del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Circolare n. 13 del 31 maggio 2019, "Adeguamenti statutari degli Enti del Terzo Settore. Ulteriori chiarimenti".
- MLPS, DG del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Circolare n. 2 dell'11 gennaio 2019, "Legge 4 agosto 2017, n. 124 – articolo 1, commi 125-129. Adempimento degli obblighi di trasparenza e di pubblicità".
- MISE, DG per il mercato, la concorrenza, il consumatore, la vigilanza e la normativa tecnica, Divis. VI, Circolare n. 3711/C del 2 gennaio 2019, "Problematiche interpretative relative alle imprese sociali e alle cooperative sociali".
- MLPS, DG del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Circolare n. 20 del 27 dicembre 2018, "Codice del Terzo settore. Adeguamenti statutari".
- ∅ MLPS, DG del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Decreto direttoriale n. 305 dell'8 novembre 2018, "Adozione dell'allegato 'Avviso n. 1/2018 per il finanziamento di iniziative e progetti di rilevanza nazionale ai sensi dell'articolo 72 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 –anno 2018'".
- Agenzia delle Entrate, Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018, "Questioni fiscali di interesse delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge27 dicembre 2002, n. 289, emerse nell'ambito del Tavolo tecnico tra l'Agenzia delle entrate ed il Comitato Olimpico Nazionale Italiano".

Note direttoriali

- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota direttoriale n. 4314 del 18 maggio 2020, "Artt. 82, comma 3, e 101, comma 8 del Codice del Terzo settore. Chiarimenti".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota direttoriale n. 2243 del 4 marzo 2020, "Codice del Terzo Settore. Articolo 4, comma 2. Direzione, coordinamento e controllo degli enti del Terzo Settore. Prime indicazioni".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota direttoriale n. 4995 del 28 maggio 2019, "Costituzione di associazioni ai sensi dell'art. 36 del Codice civile e qualificazione come APS/ODV. Profili evolutivi".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota direttoriale n. 2491 del 22 febbraio 2018, "d.lgs. 112/2017. Quesiti in materia di cooperative sociali".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota direttoriale n. 34/0012604 del 29 dicembre 2017, "Codice del Terzo Settore. Questioni di diritto transitorio. Prime indicazioni".

Riscontri e risposte a quesiti

- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 5176 del 16 aprile 2021, "Indicazioni sulla tempistica relativa all'adempimento dell'obbligo di redazione del bilancio sociale. Riscontro".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 3877 del 19 marzo 2021, "Art. 101 comma 2 d.lgs. n. 117/2017. Differenziazione dei quorum assembleari e verifiche da parte degli Uffici del RUNTS".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 293 del 12 gennaio 2021, "Articolo 14, comma 2, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 12411 del 16 novembre 2020, "SOMS, artt. 42 e 43 del d.lgs. 117/2017".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, prot. n. 11734 del 4 novembre 2020, "Iscrizione impresa sociale - Camera di Commercio di Potenza - Associazione (...)Ets - REA n. (....). Riscontro".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 11560 del 2 novembre 2020, "Art. 30, comma 2 e art. 31, comma 1 d.lgs. n. 117/2017. Nomina dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti. Decorrenza obbligo".

- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 10980 del 22 ottobre 2020, "Statuti degli Enti del Terzo Settore. Adeguamenti statutari al d.lgs. 117/17 "C.T.S." di Associazioni non riconosciute costituite con Atto Pubblico".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 9313 del 16 settembre 2020, "Ammissibilità di un organo di amministrazione monocratico all'interno degli enti del Terzo settore ex art. 26, Codice del Terzo settore".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 8115 del 14 agosto 2020, "Società a responsabilità limitata semplificata e impresa sociale. Quesito".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 6214 del 9 luglio 2020, "Quesiti in materia di Codice del Terzo settore. In particolare: figura del volontario; nomina dei membri dell'organo di amministrazione nelle ODV e negli altri ETS; individuazione negli statuti dei quorum assembleari per l'approvazione delle modifiche statutarie".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 5696 del 25 giugno 2020, "Applicazione d.lgs. n. 276/2003 alle imprese sociali *ex* d.lgs. n. 112/2017. Riscontro".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 4477 del 22 maggio 2020, "Statuti degli Enti del Terzo Settore. Individuazione delle attività di interesse generale art. 5 c. 1 del d.lgs. 117/2017. Associazioni affiliate a rete nazionale".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota direttoriale n. 4313 del 18 maggio 2020, "d.lgs. 117/2017. Codice del Terzo settore. Trasformazione da ODV in APS e viceversa in regime transitorio, in assenza del RUNTS. Richiesta di parere".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 4073 dell'8 maggio 2020, "Comunicazione di intenzione a procedere a fusione per incorporazione di cooperative sociali - art. 12 d.lgs. 112 del 3 luglio del 2017. Riscontro".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 3979 del 4 maggio 2020, "Richiesta chiarimenti perdita volontaria della qualifica di impresa sociale. Riscontro".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 2835 del 20 marzo 2020, "Cessione ramo d'azienda 'xxxxxxx' - Richiesta autorizzazione. Riscontro".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 2088 del 27 febbraio 2020, relativa agli artt. 8, comma 3, lettera b), 16 e 17 del Codice del Terzo Settore.

- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 1082 del 5 febbraio 2020, in merito alla composizione della base associativa degli Enti del Terzo Settore.
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 5093 del 30 maggio 2019, "Articolo 24 del d.lgs. 117/2017: numero massimo di deleghe conferibili ad ogni associato".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 4787 del 22 maggio 2019, in materia di ONG, relativamente all'applicazione dell'art. 32, comma 7 della Legge 125/2014, come integrato dall'art. 89, comma 9 del d.lgs. 117/2017.
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 4096 del 3 maggio 2019, "Quesiti assetti proprietari (art. 4) e cariche sociali (art. 7) – Riscontro".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 3734 del 15 aprile 2019, "d.lgs. 117/2017. Attività di culto".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 3650 del 12 aprile 2019, "Statuti degli Enti del Terzo Settore. Individuazione delle attività di interesse generale e delle finalità. Artt. 4 comma 1, 5 comma 1 e 21 del d.lgs. 117/2017".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 1309 del 6 febbraio 2019, "Art. 35 comma 2 del d.lgs. 117/2017: discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati".
- MISE, DG per la vigilanza sugli enti, il sistema cooperativo e le gestioni commissariali, e MLPS, DG del Terzo settore e la responsabilità sociale delle imprese, Nota congiunta n. 29103 del 31 gennaio 2019, "Oggetto: Applicazione alle cooperative sociali della disciplina in materia di impresa sociale di cui al Decreto Legislativo 112/2017 e s.m.i. Richieste di parere da parte delle Associazioni di rappresentanza".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 14899 del 13 dicembre 2018, "Art. 99 del d.lgs. 117/2017 e ss.mm.ii. Iscrizione Associazione della Croce Rossa Italiana e dei Comitati CRI nel RUNTS e nei registri operanti 'medio tempore'".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 13982 del 30 novembre 2018, "Codice del Terzo Settore: artt. 32 e 35 - correttivo d.lgs. 105/2018".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 8756 del 7 agosto 2018, quesiti in merito all'applicazione delle normative regionali in materia urbanistica e di associazionismo.

- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota n. 5686 del 15 maggio 2018, "Accreditamento dei CSV. Patrimonio".
- MLPS, DG Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Nota prot. n. 34/0012604 del 29 dicembre 2017, "Codice del Terzo settore. Questioni di diritto transitorio. Prime indicazioni".

Altri atti

- Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 104-2020/I, "Atto costitutivo e statuto, nuovo sistema per il riconoscimento della personalità giuridica e pubblicità degli enti del terzo settore", approvato dalla Commissione Studi d'Impresa, 11 giugno 2020.
- MLPS, atto di indirizzo 26 ottobre 2018, "Individuazione degli obiettivi generali, delle aree prioritarie di intervento e delle linee di attività – Articoli 72 e 73 del Codice del Terzo settore".
- Agenzia delle Entrate, Risposta n. 63/2018, "Articolo 11, comma 1, lett. b), legge 27 luglio 2000, n. 212 – Articolo 34, comma 1, legge 23 dicembre 2000, n. 388".