



**UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE  
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”**

---

Corso di Laurea Magistrale in economia e management  
Curriculum “Economia e diritto di impresa”

**ASPETTI CONTABILI E FISCALI ALLA LUCE DELLA  
RIFORMA DEL TERZO SETTORE**

**ACCOUNTING AND FISCAL ASPECTS IN VIEW OF THE  
THIRD SECTOR REFORM**

Relatore: Chiar.mo  
Prof. Guido Paolucci

Tesi di Laurea di:  
Gianmarco Battestini

Correlatore: Chiar.mo  
Dott. Marco Morroni

Anno Accademico 2020 - 2021

<b>INTRODUZIONE</b> .....	<b>1</b>
<b>CAPITOLO 1: GLI ENTI DEL TERZO SETTORE</b> .....	<b>3</b>
<b>1.1 L'AREA DI RIFERIMENTO</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2 CARATTERISTICHE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE</b> .....	<b>5</b>
1.2.1 Attività di interesse generale.....	6
1.2.2 Attività per finalità civiche e solidaristiche .....	11
1.2.3 Agire senza scopo di lucro .....	11
<b>1.3 CLASSIFICAZIONE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE (ETS)</b> .13	
1.3.1 Le organizzazioni di volontariato (ODV) .....	14
1.3.2 Le associazioni di promozione sociale (APS).....	17
1.3.3 Gli enti filantropici.....	20
1.3.4 Le imprese sociali .....	21
1.3.5 Le cooperative sociali .....	24
1.3.6 Le reti associative.....	27
1.3.7 Le società di mutuo soccorso (SOMS).....	28
1.3.8 Le associazioni riconosciute, non riconosciute e le fondazioni .....	31
<b>1.4 LE ALTRE ORGANIZZAZIONI OPERANTI NEL TERZO SETTORE</b> .....	<b>33</b>
1.4.1 Le organizzazioni sportive (ASD e SSD) .....	34
1.4.2 Le organizzazioni non governative (ONG).....	36
<b>1.5 LA SITUAZIONE DELLE ONLUS</b> .....	<b>36</b>
1.5.1 Le ONLUS dopo l'entrata in vigore della riforma.....	40
<b>CAPITOLO 2: LE MODIFICHE INTRODOTTE DAL CODICE DEL TERZO SETTORE</b> .....	<b>43</b>
<b>2.1 LE FONTI NORMATIVE</b> .....	<b>43</b>

<b>2.2 LE NUOVE DEFINIZIONI INTRODOTTE DALLA RIFORMA.....</b>	<b>44</b>
2.2.1 Definizione Ente Terzo Settore (ETS) .....	44
2.2.2 Definizione di attività di interesse generale .....	45
2.2.3 Definizione di attività di volontariato .....	46
<b>2.3 NOVITA' INTRODOTTE DALLA RIFORMA DEL TERZO</b>	
<b>SETTORE .....</b>	<b>48</b>
2.3.1 Il Registro Unico nazionale del Terzo Settore (RUNTS) .....	48
2.3.2 La personalità giuridica degli ETS con il RUNTS.....	59
2.3.3. Il Consiglio Nazionale del Terzo Settore .....	61
2.3.4 Organismo Nazionale di Controllo (ONC) .....	64
<b><i>CAPITOLO 3: ASPETTI CONTABILI, SCHEMI DI BILANCIO E PRINCIPI</i></b>	
<b><i>CONTABILI.....</i></b>	<b>71</b>
<b>3.1 LE NUOVE INTRODUZIONI IN AMBITO CONTABILE .....</b>	<b>71</b>
<b>3.2 ASPETTI CONTABILI PER GLI ETS DI MAGGIORI DIMENSIONI</b>	
<b>.....</b>	<b>73</b>
3.2.1 Lo Stato patrimoniale.....	74
3.2.2 Il rendiconto gestionale .....	83
3.2.3 La relazione di missione.....	90
<b>3.3 ASPETTI CONTABILI PER GLI ETS DI MINORI DIMENSIONI..</b>	<b>97</b>
3.3.1 Il Rendiconto per cassa .....	97
<b>3.4 IL BILANCIO SOCIALE.....</b>	<b>103</b>
<b>3.5 PRINCIPI CONTABILI.....</b>	<b>108</b>
3.5.1 Principio contabile n.1 per gli enti non profit .....	109
3.5.2 OIC X.....	116
<b><i>CAPITOLO 4: ASPETTI FISCALI DELLA RIFORMA.....</i></b>	<b>119</b>
<b>4.1 REGIME FISCALE .....</b>	<b>119</b>

4.1.1 Organizzazioni di volontariato.....	124
4.1.2 Associazioni di promozione sociale.....	125
<b>4.2 REGIME FORFETARIO.....</b>	<b>126</b>
4.2.1 Regime forfetario per APS e ODV .....	129
4.2.2 Il regime IVA in presenza dei regimi forfetari per APS e ODV.....	132
<b>4.3 I SOCIAL BONUS .....</b>	<b>134</b>
<b>4.4 IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI.....</b>	<b>136</b>
4.4.1 Trasferimento di beni a titolo gratuito .....	137
4.4.2 Trasferimento di immobili a titolo oneroso .....	137
4.4.3 Atti societari .....	138
4.4.4 Imposte di bollo e altri tributi .....	139
4.4.5 Imu e Tasi.....	139
4.4.6 Detrazioni e deduzioni a fronte di erogazioni liberali.....	140
<b>4.5 TITOLI DI SOLIDARIETA' E SOCIAL LANDING .....</b>	<b>142</b>
4.5.1 I titoli di solidarietà .....	142
4.5.2 Il social lending .....	146
<b><i>CONCLUSIONE</i>.....</b>	<b>149</b>
<b><i>BIBLIOGRAFIA</i> .....</b>	<b>151</b>
<b><i>SITOGRAFIA</i>.....</b>	<b>153</b>

## INTRODUZIONE

A fianco alle istituzioni pubbliche e al mercato c'è un sistema sociale ed economico che interagisce con entrambi per l'interesse delle comunità, si tratta del Terzo settore, ovvero un insieme di enti di carattere privato che agiscono in diversi ambiti, dall'assistenza delle persone con disabilità alla tutela dell'ambiente, dai servizi sanitari e socio-assistenziali fino all'animazione culturale.

Negli ultimi anni, il terzo settore ha contribuito a fornire risposte alla crisi del *welfare state* attraverso la dimostrazione di un costante supporto allo Stato nella soddisfazione dei bisogni collettivi.

Conseguentemente alla crescita di tale settore, l'ordinamento giuridico italiano ha sentito il bisogno di adeguare il proprio *corpus* legislativo alle necessità di regolamentazione dei differenti aggregati sociali che si sono affacciati nella società civile; il risultato è stato l'ottenimento di un insieme di normative facilmente confondibili tra di loro, atte a disciplinare l'operato di diverse realtà giuridiche, aventi caratteri economico-aziendali comuni, ma diversi sotto il profilo di attività di appartenenza, dimensione e complessità organizzativa e gestionale.

A tal proposito, l'obiettivo del presente elaborato è quello di andare ad introdurre e spiegare la "Riforma del terzo settore", avviata con la legge delega 6 giugno 2016, n. 106 e in seguito attuata con successivi decreti delegati, tra cui il D.Lgs. n.

117 del 2017 contenente il “Codice del terzo settore”, che costituisce un passaggio epocale per gli enti che operano senza fine di lucro avendo l’intento di riordinare il quadro normativo delle organizzazioni che vi operano.

Nel primo capitolo l’attenzione è rivolta al complesso ed eterogeneo insieme di organizzazioni operanti in tale settore, riportando le caratteristiche da possedere per appartenere a questa realtà e comparando, dove possibile, la situazione attuale con quella antecedente la riforma.

Oggetto del secondo capitolo è, invece, l’esposizione delle principali modifiche introdotte dal codice del Terzo settore, partendo dalle nuove definizioni apportate dalla riforma fino ad arrivare all’Organismo Nazionale di Controllo istituita dal Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali. In questo capitolo particolare importanza viene attribuita al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), il quale rappresenta una delle novità più importanti introdotte dalla riforma.

Gli ultimi due capitoli si focalizzeranno, infine, sulle novità riguardanti gli aspetti contabili e fiscali disciplinati dalla riforma, illustrando i modelli di bilancio che il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha reso obbligatori per gli enti del terzo settore attraverso il decreto ministeriale del 5 marzo 2020 e soffermandosi sulla distinzione tra “Ets commerciali” ed “Ets non commerciali” per meglio comprendere il nuovo regime fiscale attribuibile a ciascun ente appartenente al terzo settore.

## CAPITOLO 1: GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### 1.1 L'AREA DI RIFERIMENTO

Nel corso degli ultimi decenni le organizzazioni non profit si sono ritagliate un ruolo sempre più rilevante nelle società contemporanee, sia in ambito politico-sociale sia in ambito economico (in riferimento a parametri come occupazione e produzione di beni e servizi).

In Italia, il numero di organizzazioni non profit è andato aumentando nel tempo – passando da 301.191 unità nel 2011 a 343.432 del 2016, con un incremento del +14% - aumentando il numero degli occupati del 19,3%<sup>1</sup>.

Come riportato da Barbetta<sup>2</sup> *“nel corso degli anni, l'insieme delle istituzioni, non appartenenti né allo Stato né al mercato della famiglia, sono divenute oggetto di particolare attenzione in ambito politico, istituzionale ed accademico, al fine di arrivare ad un loro inquadramento unitario”*.

Ma nonostante gli sforzi effettuati non si è riusciti a pervenire ad una definizione condivisa utile ad individuare le entità che compongono il terzo settore e le relative caratteristiche.

---

<sup>1</sup> ISTAT, *Censimento Permanente delle istituzioni non profit*, [www.istat.it](http://www.istat.it).

<sup>2</sup> G. BARBETTA, *Il settore non profit italiano. Occupazione, welfare, finanziamento e regolazione*, Il Mulino, Bologna, 2000.

Dal punto di vista giuridico il Terzo settore viene definito dalla legge delega 106 del 2016, dove si legge che: *“Per Terzo settore si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi”*.

Quindi il terzo settore è un sistema sociale ed economico con caratteristiche riferibili alle istituzioni pubbliche, come lo svolgimento di attività di interesse generale, e caratteristiche che si associano al mercato, essendo composto perlopiù da enti privati.

Il mescolarsi di queste caratteristiche dà vita ad un insieme di enti di carattere privato che agiscono in diversi ambiti: dall'assistenza alle persone con disabilità alla tutela dell'ambiente; dai servizi sanitari e socio-assistenziali all'animazione culturale. Molte volte questi enti si ritrovano nella gestione di servizi di welfare istituzionale e sono presenti per la tutela del bene comune e la salvaguardia dei diritti negati<sup>3</sup>.



## 1.2 CARATTERISTICHE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Nel D.Lgs. 117/2017, in attuazione della legge delega 106/2016, troviamo scritto che: *“Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, 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”*.

Quindi, al fine di essere considerato un ente del terzo settore, è necessario rispettare una serie di caratteristiche fondamentali così riassunte:

- svolgere attività di interesse generale (definite dalla legge);
- svolgere attività per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- essere un ente privato che agisce senza scopo di lucro;
- essere iscritto al registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS).

---

<sup>3</sup> Cantiere Terzo settore, *Cos'è il terzo settore*, <https://www.cantiereterzosettore.it/cose-il-terzo-settore/>.

### 1.2.1 Attività di interesse generale

Per “attività di interesse generale” si intendono operazioni e prestazioni materiali svolte secondo i dettami del diritto privato in alcuni settori come l'assistenza e la cura dei disabili, degli anziani e degli infermi, la tutela dei beni culturali e dell'ambiente, l'organizzazione di manifestazioni culturali ecc. erogati da soggetti privati che perseguono non il proprio interesse, bensì l'interesse generale sia delle associazioni appartenenti, sia delle persone che ne fanno parte a vario titolo; un esempio è l'AIRC, i cui servizi vanno a favore di tutti gli oncologici e non solo degli associati ovvero enti a tutela del patrimonio culturale i cui servizi vanno a favore dei “beni” e non delle persone (direttamente).

L'art.4 del d.lgs. 117/2017 individua come possa esplicarsi l'attività di interesse generale, e cioè “*in forma di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi*”.

Nello specifico il Codice del Terzo Settore, all'interno dell'articolo 5 individua ventisei diverse tipologie di attività di interesse generale, ovvero:

1. *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;*
2. *interventi e prestazioni sanitarie;*

3. *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;*
4. *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;*
5. *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;*
6. *interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;*
7. *formazione universitaria e post-universitaria;*
8. *ricerca scientifica di particolare interesse sociale;*
9. *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 elenco;*

10. *radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;*
11. *organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;*
12. *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;*
13. *servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;*
14. *cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;*
15. *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;*

- 16. 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;*
- 17. 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;*
- 18. accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;*
- 19. agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;*
- 20. organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;*
- 21. 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;*

22. *promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;*
23. *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;*
24. *cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;*
25. *protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;*
26. *riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.*

Questo elenco è da considerarsi chiuso, ma il comma 2 prevede la possibilità di eventuali aggiunte tramite decreto del Presidente del Consiglio nel caso in cui vi sia una proposta da parte del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

### 1.2.2 Attività per finalità civiche e solidaristiche

Per “finalità civiche” si intende ciò che è proprio del buon cittadino. Si parla sostanzialmente dell’educazione civica per andare a identificare comportamenti e sentimenti positivi, che si ritrovano in coloro che stanno nella comunità in maniera rispettosa delle regole e delle esigenze degli altri. Facendo riferimento a questa definizione va di per sé che i volontari sono sicuramente buoni cittadini dotati di molto senso civico; quindi, affermare che il Terzo Settore persegue finalità civiche è coerente con ciò che i volontari sono e fanno.

Le finalità solidaristiche, invece, sono quelle che vanno a differenziare i volontari dagli altri cittadini, in quanto è una caratteristica delle persone che hanno a cuore le esigenze e le mancanze dei membri della comunità che riversano in condizioni di difficoltà. Si può essere buoni cittadini, dotati di senso civico, senza necessariamente essere anche solidali, ed è per questo che la solidarietà è fondamentale per comprendere il primo termine dal punto di vista dell’appartenenza al terzo settore<sup>4</sup>.

### 1.2.3 Agire senza scopo di lucro

L’assenza dello scopo di lucro vieta, agli Enti del Terzo Settore, la distribuzione diretta e indiretta di utili, avanzi, fondi o riserve. Dove con distribuzione diretta si

---

<sup>4</sup> G. ARENA, *Il terzo settore trova il suo ancoraggio nella sussidiarietà e nell’interesse generale*, 19 maggio 2015, <https://www.labsus.org/2015/05/il-terzo-settore-trova-il-suo-ancoraggio-nella-sussidiarieta-e-interesse-generale/>

intende il mero trasferimento delle risorse in questione ai beneficiari, la distribuzione indiretta è maggiormente complessa da definire. Per quest'ultimo aspetto ci sovengono in aiuto esempi che sono considerati giuridicamente distribuzione indiretta di utili, come indicato dal codice del Terzo Settore:

*“È fatto divieto assoluto agli Enti del Terzo Settore di:*

- corrispondere ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali, compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;*
- corrispondere a lavoratori subordinati o autonomi, retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale; divieto di acquistare beni e servizi per corrispettivi superiori al loro valore normale in assenza di valide ragioni economiche;*
- cedere beni e prestare servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che*



*effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale;*

- *corresponsione di interessi passivi su prestiti superiori ad un determinato limite, a favore di soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati.”*

### **1.3 CLASSIFICAZIONE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE (ETS)**

Facendo riferimento alle caratteristiche riportate nel precedente paragrafo, in base all'articolo 4 del Codice sono enti del Terzo Settore:

- le organizzazioni di volontariato (ODV);
- le associazioni di promozione sociali (APS);
- gli enti filantropici;
- le imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- le reti associative;
- le società di mutuo soccorso (SOMS);
- 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 di cui all'art. 5, 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.

Non fanno invece parte degli enti del Terzo Settore:

- le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del Decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165;
- le formazioni e le associazioni politiche;
- i sindacati;
- le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche;
- le associazioni di datori di lavoro;
- gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, con le eccezioni specificamente previste ai sensi dell'art. 4, comma 2 del Codice.<sup>5</sup>

### 1.3.1 Le organizzazioni di volontariato (ODV)

Tra gli enti appartenenti al Terzo Settore si collocano sicuramente le organizzazioni di volontariato, più frequentemente chiamate con il loro acronimo “ODV”. Queste organizzazioni nascono intorno alla metà degli anni Sessanta,

quando inizia a farsi spazio la consapevolezza che azioni di carità e benevolenza, da sole, non sono più in grado di tutelare le persone deboli e bisognose, ma si necessitano interventi di affermazione dei diritti e dei doveri di tutti i cittadini.

Possiamo distinguere due principali fasi riguardanti il volontariato: la prima coincide con il periodo in cui queste erano chiamate a rispondere a situazioni di emergenza sociale; nella seconda, uno dei principali obiettivi delle organizzazioni di volontariato era quello di portare ai cittadini la consapevolezza dei propri diritti, oltre a quello di stimolare la pubblica amministrazione a compiere in maniera efficiente le loro funzioni.

Con le previsioni del codice del terzo settore, si è assistito ad una quasi totale abrogazione delle disposizioni contenute nella legge quadro sul volontariato di cui alla l. 11/08/1991, n. 266, la quale introdusse originariamente le ODV. Queste, oltre a rispettare le caratteristiche precedentemente illustrate, per essere definite tali è necessario che assumano la forma dell'associazione e devono essere composte da non meno di sette persone fisiche o tre organizzazioni di volontariato. Qualora, successivamente alla costituzione dell'ente, venisse meno il numero minimo di associati richiesto dalla legge, si rende necessaria la loro reintegrazione entro un anno, o l'iscrizione dell'ente ad altra sezione del RUNTS, pena la cancellazione dell'ODV dal Registro stesso.

---

<sup>5</sup> Codice del terzo settore, Ministero del lavoro e delle politiche sociali, <https://www.lavoro.gov.it/temi-e-priorita/Terzo-settore-e-responsabilita-sociale-imprese/focus-on/Riforma-terzo-settore/Pagine/Codice-del-Terzo-Settore.aspx>

La finalità di queste organizzazioni è quella di svolgere attività di interesse generale in favore di terzi, facendosi aiutare prevalentemente dal volontariato dei propri associati. A tal proposito, questi ultimi oltre a poter essere persone fisiche possono essere anche altri enti del Terzo Settore o, se non viene superata la soglia del 50% delle organizzazioni di volontariato socie, anche enti non aventi scopo di lucro ma che non fanno parte del Terzo Settore.

Qualora il volontariato dei propri soci non sia sufficiente per il regolare svolgimento delle funzioni, le ODV possono avvalersi del lavoro dipendente a patto che rispettino una importante condizione: il numero dei lavoratori non superi il 50% dei volontari<sup>6</sup>.

Diversamente da quanto era previsto dalla legge 266/91 precedentemente citata, con la nuova riforma le ODV possono svolgere solo le attività di interesse generale previste dal legislatore all'interno dell'articolo 5, tuttavia, gli è data la possibilità di esercitare anche attività che non sono comprese in questa lista, purchè si tratti di attività consentite dallo statuto, *secondarie e strumentali* rispetto a quelle di interesse generale che l'ente si propone di perseguire in via principale. Non possono, ad ogni modo, prevedersi attività completamente estranee a quella di interesse generale, bensì strumentalmente collegate a questa.

Inoltre, l'articolo 32 del CTS dà la possibilità all'ente di svolgere “*una o più attività di cui all'articolo 5*”, pertanto le organizzazioni di volontariato possono

svolgere congiuntamente attività diverse purchè rientrino tra quelle di interesse generale.

Secondo i dati di un rapporto del CSVnet<sup>7</sup> in Italia ci sono oltre 44.000 associazioni, di cui il 55% operanti nel campo dell'assistenza sociale e della sanità, seguono quelle che si occupano di cultura, sport e ricreazione e soprattutto quelle che si occupano di malati e disabili, infine, con il 5,7% troviamo quelle operanti a sostegno di nomadi, profughi ed immigrati.

### 1.3.2 Le associazioni di promozione sociale (APS)

Al fianco delle organizzazioni di volontariato, per importanza, abbiamo le associazioni di promozione sociale, anch'esse chiamate principalmente con il loro acronimo "APS", disciplinate dalla legge 383/2000 che le descrive come *"associazioni riconosciute e non riconosciute, movimenti, e le altre aggregazioni sociali costituite al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o terzi, senza finalità di lucro (non profit)"*.

---

<sup>6</sup> Italia Non Profit, *Organizzazioni di volontariato*,

<https://italianonprofit.it/risorse/definizioni/organizzazioni-di-volontariato/>

<sup>7</sup> Il CSVnet è l'associazione nazionale dei Centri di servizio per il volontariato (CSV). Si ispira ai principi della Carta dei valori del volontariato e della Carta della rappresentanza e punta a rafforzare la collaborazione, lo scambio di esperienze e di competenze fra i CSV per meglio realizzarne le finalità, nel rispetto della loro autonomia.

Queste associazioni non possono essere costituite per un intento politico o entrare in rappresentanza di organizzazioni di tipo sindacale, in quanto le finalità di queste non possono in nessun modo essere vincolate a degli interessi economici.

Ovviamente anche le APS devono rispettare i criteri in precedenza elencati, ed il fine ultimo ad esse riconosciuto è la promozione di carattere sociale, hanno quindi delle componenti aggregative nelle quali sono riconosciuti degli intenti precisi, che sono quasi sempre gli stessi, ovvero favorire i diritti di una data comunità.

L'associazione di promozione sociale può esercitare anche più di una fra le attività consentite, ma in tal caso è opportuno che tra le stesse sia rinvenibile un nesso di scopo tale da rendere coerente lo svolgimento congiunto delle stesse ed è altresì raccomandabile identificare tra più attività quella che è considerata prevalente sulle altre. L'Aps, se previsto nell'atto costitutivo o nello statuto, può svolgere anche attività diverse, cioè secondarie o strumentali rispetto a quella esclusiva o principale.

Con riferimento all'assetto associativo è previsto che al momento della costituzione una Aps deve essere partecipata da almeno sette persone fisiche, oppure da almeno tre altre Aps. Ad ogni modo, se previsto dall'atto costitutivo o dallo statuto, l'associazione può ammettere quali associati anche altri enti non lucrativi, che abbiano o meno la qualifica di ETS, ma solo qualora facciano parte della compagine associativa altre Aps in numero almeno doppio rispetto agli enti associati che non rivestano tale qualifica.

Da quanto si è detto finora potrebbe sembrare che parlare di “organizzazioni di volontariato” e “associazioni di promozione sociale” sia la stessa cosa, ma non è così. Anche se entrambe molto spesso condividono la stessa *mission* (fornire sostegno) differiscono tra di loro per alcune ragioni, una delle più rilevanti riguarda il lavoro autonomo al loro interno. Come detto nel paragrafo precedente, all’interno delle ODV non può esserci del lavoro retribuito da parte dei propri associati, ma solo di persone esterne. Nelle APS, invece, è possibile retribuire i propri associati, ma solo nel caso in cui ciò sia necessario per lo svolgimento delle attività di interesse generale e il perseguimento delle finalità dell’organizzazione.

Un’altra importante differenza tra i due enti riguarda i destinatari delle attività svolte: mentre nelle ODV i destinatari delle attività sono prevalentemente soggetti terzi alla organizzazione, nelle APS i soggetti che beneficiano dell’attività svolta sono gli associati stessi, o comunque persone aderenti degli enti associati, dei loro familiari e di terzi.

In merito alle modalità di ottenimento delle risorse finanziarie per le APS, alcune indicazioni le si possono ritrovare all’interno dell’art. 3 della legge n. 283/2000 il quale definisce che “le risorse finanziarie di cui le associazioni di promozione possono avvalersi sono:

- quote e contributi degli associati;
- contributi pubblici;
- entrate derivanti da cessioni di beni e/o prestazioni di servizi;

- donazioni, liberalità;
- entrate derivanti da iniziative promozionali”.

### 1.3.3 Gli enti filantropici

Con la riforma del terzo settore, per la prima volta, il legislatore riconosce gli enti filantropici come ETS. Questi particolari enti, in precedenza, non erano totalmente sconosciuti, basti pensare all’esistenza di realtà come le fondazioni filantropiche di famiglia, alle fondazioni di comunità, alle associazioni che raccolgono fondi da destinare alle attività di ricerca scientifica per la cura di malattie gravi e diffuse. Tali enti, normalmente dotati di ampie disponibilità economiche da destinare in favore di soggetti bisognosi e/o di settori di rilevanza sociale, già operavano in ambiti diversi come l’istruzione, la sanità e l’ambiente. Il legislatore della riforma, partendo da tali fenomeni e volendo riunire in una sola categoria tali entità, ha proposto la figura degli enti filantropici.

All’interno dell’art. 37 del CdTS vengono definiti come ETS *“costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale”*. Il successivo articolo elenca, invece, le principali fonti da cui gli enti filantropici possono acquisire le risorse economiche necessarie allo svolgimento delle proprie attività, ossia: contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali, attività di raccolta fondi.



Nel secondo comma, l'articolo 38, espone le indicazioni che l'ente filantropico deve contenere nel proprio atto costitutivo, quali i principi per la gestione del patrimonio, le modalità di erogazione di denaro, beni o servizi, la raccolta di fondi, l'approvvigionamento delle risorse e della loro destinazione e le attività di investimento a sostegno degli enti del Terzo settore.

È necessario che all'interno della propria denominazione sociale sia contenuta l'indicazione di "ente filantropico".

#### 1.3.4 Le imprese sociali

All'interno del d.lgs. n. 112/2017 nell'articolo 1 possiamo leggere che *“possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del c.c., che, in conformità alle disposizioni del presente decreto, esercitano in via stabile e principale un'attività di impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più alto coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività”*. Da questa definizione ne deriva dunque che l'impresa sociale non è propriamente una forma civilistica, ma bensì una “qualifica”, ossia una modalità specifica del “fare impresa” che prescinde dalla forma giuridica dell'organizzazione che l'assume.

Secondo quanto riportato dall'ordinamento giuridico italiano la qualifica di "impresa sociale" è riconosciuta di diritto alle cooperative sociali ed ai loro consorzi.

È inoltre di fondamentale importanza che l'attività delle imprese sociali sia esercitata in modo stabile e prevalente, operando per una quota pari almeno al 70% dei ricavi in attività di interesse generale, o, nel caso in cui siano inseriti almeno il 30% di lavoratori svantaggiati, vi è la possibilità di svolgere attività differenti.

L'ente può operare nel settore socio-educativo, socio-sanitario/assistenziale, nella formazione alla tutela ambientale, nella valorizzazione del patrimonio artistico e al recupero dei beni confiscati alla mafia, ecc.; rientrano di diritto tra le imprese sociali, oltre alle cooperative sociali, quelle che impiegano per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, almeno il 30% di lavoratori svantaggiati, disabili o immigrati.

Il legislatore, sempre all'interno dello stesso decreto legislativo, dispone le regole che l'impresa sociale deve rispettare in materia di attività lavorativa, infatti, a differenza degli altri enti visti fino ad ora, in queste imprese deve prevalere il numero di lavoratori rispetto al numero di volontari, i quali non devono percepire una remunerazione inferiore a quella dei contratti collettivi di lavoro del settore di attività in cui operano. Quanto appena detto lo si può ritrovare all'interno dell'articolo 11, il quale va a disciplinare le modalità di coinvolgimento di

lavoratori, utenti e degli altri stakeholder, dove per coinvolgimento “deve intendersi un meccanismo di consultazione o di partecipazione mediante il quale i lavoratori, utenti e altri soggetti direttamente interessati alle attività siano posti in grado di esercitare un’influenza sulle decisioni dell’impresa sociale, con particolare riferimento alle questioni che incidano direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni o dei servizi” (art. 11, comma 2).

Sul patrimonio dell’impresa sociale grava un vincolo di indisponibilità in quanto non è mai possibile, nemmeno in caso di scioglimento, distribuire fondi o riserve a vantaggio di coloro che ne fanno parte, bensì l’intero patrimonio deve essere devoluto in altre associazioni non lucrative indicate nello statuto. L’assenza dello scopo lucrativo e dello smobilizzo del patrimonio è tenuta costante anche in caso di scissione, fusione o trasformazione dell’impresa sociale.

Per ottenere la qualifica di impresa sociale, la costituzione dell’ente deve avvenire per atto pubblico. L’atto costitutivo dovrà prevedere una esplicita formulazione dell’oggetto sociale, la statuizione dell’assenza di scopo di lucro e il carattere sociale dell’organizzazione. L’iscrizione nel registro delle imprese territorialmente competente ha una valenza costitutiva ai fini dell’acquisizione dello status di impresa sociale, che comporta la perdita di altre specifiche qualifiche.

Oltre alla costituzione di un patrimonio destinato e alla tenuta separata delle scritture contabili, il d.lgs. n. 112 del 2017 prevede che l'atto costitutivo o lo statuto:

- *“possano riservare a soggetti esterni all'impresa sociale la nomina dei componenti degli organi sociali, purchè la maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione sia riservata all'assemblea dei soci o degli associati;*
- *la presidenza e il controllo dell'ente non può essere assunta da rappresentanti di amministrazioni pubbliche o enti con scopo di lucro ovvero di società unipersonali;*
- *debbano regolare le modalità di ammissione e di esclusione di soci o associati, nonché il rapporto sociale, nel rispetto del principio di non discriminazione, delle specificità della compagine societaria e della struttura associativa”.*

#### 1.3.5 Le cooperative sociali

Le cooperative sociali sono introdotte e disciplinate dalla legge n. 381/1991, la quale all'articolo 1 afferma che: *“Le Cooperative sociali sono una particolare forma di Cooperativa che hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi (tipo A), attraverso lo*

*svolgimento di attività finalizzate all'inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati (tipo B), oppure attraverso entrambi (tipo misto)”*.

Con l'introduzione della riforma del Terzo Settore, al comma 4 dell'articolo 1 del d.lgs. n. 112/2017 si legge che *“Le cooperative sociali e i loro consorzi acquisiscono di diritto la qualifica di imprese sociali”*, quindi la disciplina dell'impresa sociale si applica alle cooperative solo se non divergente rispetto a quanto sancito nella legge istitutiva<sup>8</sup>.

Come presente anche all'interno della definizione sopra citata, la legge 381/1991 disciplina due tipi di cooperative sociali:

1. cooperative sociali di “tipo A” finalizzate alla realizzazione di servizi sociali, sociosanitari ed educativi, d'istruzione e formazione professionale, formazione extrascolastica, inserimento lavorativo;
2. cooperative sociali di “tipo B” caratterizzate dallo svolgimento di attività differenti (es. agricole, industriali, commerciali o di servizi) finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate<sup>9</sup>.

Qualora le due tipologie di attività coesistano nella medesima unità organizzativa prendono vita le cosiddette “cooperative miste”.

---

<sup>8</sup> L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore: L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli, Ancona, 2020, p. 76.

<sup>9</sup> La legge n. 381/1991 all'interno dell'art. 4 da una definizione delle persone svantaggiate, ovvero: “gli invalidi fisici, psichici e sensoriali, gli ex degenti di istituti psichiatrici, i soggetti in trattamento psichiatrico, i tossicodipendenti, gli alcolisti, i minori in età lavorativa in situazione di difficoltà familiari, i condannati ammessi alle misure alternative alla detenzione”.

Con la Riforma del Terzo Settore, una delle novità più importanti introdotte nell'ambito delle cooperative sociali riguarda l'ampliamento dei settori in cui esse possono adoperare, oltre alle precedenti (tipo A e tipo B) si aggiungono infatti:

- il turismo sociale;
- la cooperazione allo sviluppo;
- l'housing sociale;
- la ricerca e l'erogazione di servizi culturali;
- il microcredito;
- il commercio equo e solidale;
- l'agricoltura sociale<sup>10</sup>.

Ulteriore aspetto importante delle cooperative sociali riguarda la pluralità di categorie di soci che sono presenti al suo interno: abbiamo infatti 3 diverse tipologie di soci: i soci "prestatori", i soci "fruitori" e i soci "volontari".

La prima categoria citata fa riferimento a coloro che svolgono l'attività lavorativa in cambio di denaro o di una prestazione in natura (es. vitto, alloggio); i soci fruitori sono coloro che attraverso lo svolgimento dell'attività svolta dalla cooperativa traggono soddisfazione di un proprio bisogno; l'ultima categoria, invece, è rappresentata dai volontari veri e propri, ovvero coloro che prestano attività lavorativa gratuitamente solo per fini di solidarietà.

### 1.3.6 Le reti associative

Il Codice del Terzo settore, all'interno dell'articolo 41, disciplina per la prima volta le reti associative indicando i requisiti, la tipologia, l'organizzazione e i compiti assegnati. Il legislatore ha riconosciuto i cosiddetti enti federativi di secondo livello, assegnandogli la qualifica di Enti del Terzo Settore ed imponendo per la loro costituzione la forma giuridica associativa (di secondo livello), riconosciuta o meno. Le reti associative vengono definite come una tipologia di enti Terzo settore, costituita in forma di associazione riconosciuta o non riconosciuta, che *“associano, anche indirettamente, attraverso gli enti ad esse aderenti, un numero non inferiore a 100 enti del terzo settore, o, in alternativa, almeno 20 fondazioni del Terzo settore, le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno cinque regioni o province autonome”*. Queste svolgono *“attività di tutela, coordinamento, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS associati e delle loro attività di interesse generale, anche con lo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali”*.

Le reti associative sono gli unici enti appartenenti al Terzo settore che possono essere iscritti contemporaneamente in due o più sezioni del registro unico nazionale del Terzo settore, qualora questo avvenga (ad esempio quando la rete associativa intende acquisire le qualifiche sia dell'organizzazione di volontariato

---

<sup>10</sup> *Cooperativa sociale: che cos'è e quali figure professionali ci lavorano*, <https://www.job4good.it/cooperativa-sociale-che-cose-e-quali-figure-professionali-ci-lavorano/>

sia dell'associazione di promozione sociale) la rete associativa sarà soggetta anche alle disposizioni specifiche dettate per tali ulteriori qualifiche.

Con la riforma è stata introdotta la possibilità della costituzione di reti associative nazionali, che per essere definite tali è necessario che associno, anche indirettamente attraverso gli enti ad esse aderenti, un numero non inferiore a 500 ETS o, in alternativa, almeno 100 fondazioni del Terzo settore, le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno dieci regioni o province autonome.

Il terzo comma dell'articolo 41 del CdTS elenca le attività che le reti associative nazionali possono esercitare oltre alle proprie attività statutarie, e sono:

- a) monitoraggio delle attività degli enti ad esse associati, eventualmente anche con riguardo al suo impatto sociale, e predisposizione di una relazione annuale al Consiglio nazionale del Terzo settore;
- b) promozione e sviluppo delle attività di controllo, anche sotto forma di autocontrollo e di assistenza tecnica nei confronti degli enti associati.

#### 1.3.7 Le società di mutuo soccorso (SOMS)

Le società di mutuo soccorso, storicamente concepite come strumenti giuridici per assicurare ai soci e alle loro famiglie, un sussidio al verificarsi di particolari eventi quali malattie, incidenti sul lavoro, vecchiaia, morte, ecc., negli ultimi anni sono state fortemente valorizzate in mezzi più idonei e incisivi per la creazione di nuove forme previdenziali, culturali e assistenziali.



La Costituzione, all'articolo 45, riconosce espressamente la funzione sociale degli organismi con carattere di mutualità e senza fine di lucro, infatti, in esso si sottolinea il principio secondo il quale l'attività mutualistica non può e non deve mai essere svolta su basi imprenditoriali organizzate, ribadendo così il fine non lucrativo della mutualità volontaria o mutuo soccorso che può essere espletata in specifiche attività.

Col passare degli anni sono stati emanati, con il fine di colmare dubbi interpretativi e vuoti normativi, due provvedimenti: il decreto legislativo 2 agosto 2002, n. 220, e il decreto-legge 18 ottobre 2012, n.179. Con il primo decreto citato sono state introdotte le modifiche che sottopongono le società di mutuo soccorso alla vigilanza, così come accade per le società cooperative. Invece, con l'entrata in vigore del decreto-legge n. 179 del 2012, tali enti dovranno essere iscritti nella sezione delle imprese sociali presso il Registro delle imprese e in un'apposita sezione dell'Albo delle società cooperative.

Le società di mutuo soccorso sono disciplinate dalla legge 3818 del 1886, che all'articolo 1 le identifica come *“enti senza finalità di lucro, finalizzate a perseguire interesse generale sulla base del principio di sussidiarietà, attraverso l'esclusivo svolgimento in favore dei soci e dei loro familiari conviventi di una o più delle seguenti attività:*

- a) erogazione – anche attraverso l'istituzione o la gestione di fondi integrativi del servizio sanitario nazionale – di trattamenti e prestazioni*

*socio-sanitari nei casi di infortunio, malattia, inabilità temporanea o permanente e invalidità al lavoro;*

- b) erogazione – anche attraverso l’istituzione o la gestione di fondi integrativi del servizio sanitario nazionale – di sussidi per spese sanitarie sostenute dai soci per la diagnosi e la cura delle malattie e degli infortuni;*
- c) erogazione di servizi di assistenza familiare o di contributi economici ai familiari dei soci deceduti;*
- d) erogazione di contributi economici e di servizi di assistenza ai soci che si trovino in condizione di gravissimo disagio economico a seguito dell’improvvisa perdita di fonti reddituali personali e familiari e in assenza di provvidenze pubbliche.”*

Queste possono inoltre *“promuovere attività di carattere educativo e culturale dirette a realizzare finalità di prevenzione sanitaria e di diffusione dei valori mutualistici”*.

I soci delle SOMS possono essere sia persone fisiche sia altre società di mutuo soccorso, con la condizione che le persone costituenti quest’ultime siano beneficiarie delle prestazioni rese dalla società stessa.

Con il passare del tempo le società di mutuo soccorso hanno assunto un ruolo importante nello svolgimento di attività integrative del Servizio Sanitario

Nazionale<sup>11</sup>. Un'indagine Isnet<sup>12</sup> del 2019 riporta che le SOMS, nel 2018, hanno erogato ai propri soci sussidi e prestazioni socio-sanitarie e assistenziali per un ammontare che si aggira intorno ai 140 milioni di euro. Sempre dalla stessa indagine si evince che le società di mutuo soccorso in Italia sono circa un migliaio.

### 1.3.8 Le associazioni riconosciute, non riconosciute e le fondazioni

Per quanto riguarda le associazioni in un'accezione più generale, il Codice civile non dispone di una definizione universale di queste, “si è in presenza di un fenomeno associativo solo là dove la collettività organizzata prende vita da un atto di autonomia contrattuale”<sup>13</sup>.

È attraverso la stipula di un contratto che si arriva alla costituzione di un'associazione, all'interno del quale i soggetti partecipanti hanno come scopo quello di realizzare un interesse comune.

Un elemento caratterizzante le associazioni è la struttura aperta del rapporto associativo, ovvero anche dopo che questa è stata costituita vi è la possibilità per

---

<sup>11</sup> S. MAGGI, C. DI PIETRO, *Le prospettive del mutuo soccorso nel sistema sanitario italiano*, Il Mulino, Bologna, 2015.

<sup>12</sup> Isnet è una Associazione costituita nel 2007 con l'obiettivo di sostenere lo sviluppo delle imprese sociali favorendone le relazioni con gli stakeholders. A tal fine, Isnet realizza studi e ricerche per identificare opportunità da proporre al proprio network, il tutto attraverso la piattaforma [www.impresasociale.net](http://www.impresasociale.net) ed una rete di facilitatori.

<sup>13</sup> F. GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, Zanichelli, Bologna, 1976.

nuovi soggetti, aventi gli stessi ideali di coloro che l'hanno costituita, di entrare in qualità di associati, senza apportare modifiche all'atto costitutivo.

La principale differenza tra le associazioni riconosciute e quelle non riconosciute è ovviamente quella inerente alla personalità giuridica.

Le associazioni riconosciute sono dotate di personalità giuridica, ovvero delle obbligazioni assunte risponde esclusivamente l'associazione con il proprio patrimonio, andando quindi a liberare i soci da responsabilità.

Nelle associazioni non riconosciute, invece, delle obbligazioni assunte, risponde sia il patrimonio dell'associazione stessa e sia il patrimonio delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione.

Una ulteriore differenza tra i due tipi di fenomeni associativi risiede nel fatto che per le associazioni riconosciute vi è la limitazione della responsabilità degli amministratori per le obbligazioni assunte nell'espletamento delle proprie funzioni istituzionali, oltre ad avere la possibilità di acquisire beni immobili e di accettare donazioni ed eredità<sup>14</sup>.

Per quanto riguarda le fondazioni, esse vengono generalmente definite da molti autori della dottrina come un complesso di beni destinati al perseguimento di uno scopo specifico, in cui vi è la volontà di uno o più soggetti a devolvere tale complesso di beni al perseguimento di uno scopo di natura ideale, morale, o in ogni caso non di natura economica, e di pubblica utilità.

L'atto costitutivo delle associazioni e delle fondazioni del Terzo Settore deve indicare:

- la denominazione dell'ente;
- l'assenza di finalità lucrativa;
- le finalità perseguite;
- le attività di interesse generale perseguite;
- la sede legale;
- le norme e i regolamenti in merito alla composizione e il funzionamento degli organi societari nonché le modalità di inserimento di nuovi iscritti e i diritti e gli obblighi degli associati;
- il patrimonio iniziale;
- devoluzione patrimoniale allo scioglimento.

Il patrimonio minimo è diverso per le associazioni e per le fondazioni. Per le prime è necessario avere un minimo di liquidità disponibile pari a 15.000 euro, per le seconde è invece necessario un minimo di 30.000 euro.

#### **1.4 LE ALTRE ORGANIZZAZIONI OPERANTI NEL TERZO SETTORE**

Tra le organizzazioni presenti all'interno del Terzo settore di cui non è disposto direttamente all'interno della riforma, una particolare attenzione va rivolta alle

---

<sup>14</sup> L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore, l'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli, Ancona, 2020, p.56.

organizzazioni sportive (ASD e SSD), alle organizzazioni non governative (ONG) e alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS).

#### 1.4.1 Le organizzazioni sportive (ASD e SSD)

Le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) sono associazioni, riconosciute o non riconosciute, affiliate a organismi nazionali (esempio Coni), con finalità sportive che non perseguono uno scopo di lucro. In altre parole, sono organizzazioni fondate da più persone che di comune accordo si impegnano a perseguire in modo stabile e continuativo il fine comune di gestire una o più attività sportive svolte in forma dilettantistica.

Il codice del Terzo Settore non richiama direttamente le ASD tra gli enti del terzo settore, ma riporta la denominazione “organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche” tra le attività di interesse generale che gli ETS possono svolgere all’interno dell’articolo 5 (n. 20). L’assunzione della qualifica di ETS viene lasciata come scelta ai soci dell’associazione, l’adesione non ha quindi carattere obbligatorio.

Le Società sportive dilettantistiche (SSD), a differenza delle precedenti, non sono associazioni ma società di capitali o di società cooperative senza scopo di lucro.

Molto spesso accade che le SSD sono l'evoluzione di una precedente ASD, la quale era nata per la passione di pochi soci e con il passare del tempo assume maggiore importanza, aumentando esponenzialmente il numero dei soci<sup>15</sup>.

Sia ASD che SSD sono disciplinate dall'art. 90 presente all'interno della legge 289/2002, in particolar modo tale articolo disciplina le forme che entrambe possono assumere, ossia:

- a) associazione sportiva priva di personalità giuridica;
- b) associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato;
- c) società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.

Entrambe devono costituirsi con atto scritto riportando varie informazioni tra cui: la sede legale, la denominazione, l'oggetto sociale, ecc.

Sia ASD che SSD godono di agevolazioni di natura tributaria, come l'esonero della tenuta delle scritture contabili e il regime forfettario per il pagamento delle imposte dirette e dell'IVA. Per usufruire di queste agevolazioni è necessario che le associazioni interessate si conformino alle clausole riguardanti la vita associativa, da inserire nell'atto costitutivo o nello statuto. Il legislatore anche con la riforma ha inteso conservare per gli enti operanti in tale settore (art. 90 della legge n. 289 del 2002) le agevolazioni fiscali per esse esistenti, ma, nel momento

---

<sup>15</sup> P. STEFANO, *Società sportiva Dilettantistica: cosa significa e differenze con le ASD*.  
<https://retificioitalia.it/societa-sportiva-dilettantistica-cosa-significa-e-differenze-con-le-asd/>

in cui ASD e SSD decidono di divenire ETS andranno a perdere questi benefici fiscali per andare a fruire di quelli previsti per gli ETS dalla riforma.

#### 1.4.2 Le organizzazioni non governative (ONG)

Le organizzazioni non governative sono degli enti senza scopo di lucro che operano, in autonomia da Stati e governi, nella cooperazione internazionale allo sviluppo. Queste possono operare in diverse aree, come: protezione dell'ambiente, difesa dei diritti umani, adozioni a distanza, assistenza sociale e sanitaria, ecc.

Dal 2014 le ONG diventano una sottocategoria delle “Organizzazioni della Società Civile” (OSC), introdotte dalla legge 125 dello stesso anno; quindi, le ONG in attività ad oggi sono tutte quelle realtà senza scopo di lucro che aiutano nella cooperazione internazionale allo sviluppo riconosciute prima del 2014.

Tra le ONG più importanti in Italia possiamo citare la Caritas, Emergency, Legambiente e la Comunità di Sant'Egidio.

Tipicamente queste organizzazioni sono finanziate da donazioni e da elargizioni di filantropi, spesso accade che le più importanti vengano aiutate anche da denaro pubblico.

### **1.5 LA SITUAZIONE DELLE ONLUS**

Le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) sono delle associazioni, enti, o cooperative non profit che a vario titolo operano sul territorio nazionale rispettando una serie di requisiti statutari a loro imposti. Queste sono



state introdotte dal d.lgs. n. 460/1997 e sono enti di carattere privato che, in base allo statuto o all'atto costitutivo, svolgono la loro attività per finalità esclusive di solidarietà sociale e senza fini di lucro in un settore ritenuto di interesse sociale dall'ordinamento<sup>16</sup>.

Come citato nella precedente definizione, al fine di poter essere qualificate come ONLUS è necessario che vi siano una serie di requisiti statutari, questi sono:

- lo svolgimento di attività in uno o più settori previsti dalla legge;
- l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;
- il divieto di svolgere attività diverse da quelle previste dalla legge ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;
- il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre Onlus che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;
- l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;

---

<sup>16</sup> M. D'AMBROSIO, *Tutto sulla ONLUS: cosa è, a che serve, come si costituisce*.  
<https://mioblog.notaioescaradambrosio.it/onlus/>

- l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità;
- l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;
- disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'Associazione;
- l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo Onlus.

Il legislatore, all'interno dell'articolo 10 della legge sopra richiamata ha specificato gli ambiti all'interno dei quali è possibile acquisire il riconoscimento di "ONLUS":

- assistenza sociale, sanitaria e socio-sanitaria;
- beneficenza;
- istruzione o formazione;
- sport dilettantistico;

- tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico (L. 1089/1939, comprese le biblioteche e i beni del D.P.R. 1409/1963);
- tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi (art. 7, D.lgs. 22/1997);
- promozione della cultura e dell'arte;
- tutela dei diritti civili;
- ricerca scientifica di particolare interesse sociale.

Inoltre, essere una ONLUS garantisce un regime fiscale agevolato, sia sotto il profilo economico sia sotto quello burocratico. Queste organizzazioni sono esenti dalla tassazione sul ricavato e sugli eventuali utili dell'attività, questo perché non sono considerati corrispondenti a una vera e propria attività commerciale.

Si aggiunge anche l'esenzione dall'onere di rilasciare ricevuta o scontrino, ma sono comunque chiamati a redigere un bilancio annuale e a tenere le scritture contabili, che normalmente ricadono su una normale attività commerciale.

Le ONLUS possono fare affidamento anche sulle erogazioni liberali (che prevedono deduzione fiscale per i contribuenti fino a 30 mila euro) e sul 5 per mille per quanto riguarda le modalità di finanziamento agevolate.

Sono poi previste, tra le altre agevolazioni:

- IVA al 5% sugli acquisti;

- agevolazioni sulle imposte di registro;
- esenzione IVA per prestazioni di carattere sociale o sanitario;
- esenzione dell'imposta di bollo;
- esenzione dei tributi locali;
- esenzione delle imposte di successione e di donazione;
- esenzione dell'imposta su spettacoli e intrattenimenti, cui si abbina l'agevolazione per organizzare lotterie, pesche di beneficenza e simili;
- esenzione dell'imposta sull'incremento del valore immobiliare, oltre che dell'INVIM sulle compravendite e un'imposta ipotecaria fissa sugli acquisti<sup>17</sup>.

La normativa sulle ONLUS indicava due differenti procedure per poter essere qualificate come tali. La prima era la richiesta dell'iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS attraverso l'invio di una richiesta alla Agenzia delle Entrate.

Mentre per le ONLUS di diritto, ossia quelle che possono essere considerate tali anche senza l'iscrizione all'anagrafe, in virtù dei loro requisiti sono state ricomprese automaticamente nella definizione di ONLUS.

#### 1.5.1 Le ONLUS dopo l'entrata in vigore della riforma

Con l'entrata in vigore della riforma, e di conseguenza con l'entrata in vigore del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), la qualifica di ONLUS

cesserà di esistere. Infatti, entro il 31 ottobre 2020 gli enti con la qualifica di ONLUS hanno avuto la possibilità di adeguare i propri statuti alle norme del Codice del Terzo Settore scegliendo di aderire ad una delle tre opzioni possibili:

- Organizzazioni di volontariato (ODV);
- Associazione di promozione sociale (APS);
- Altro ente tra quelli previsti dall'articolo 4 del d.lgs. 117/2017.

Vi è da sottolineare un particolare aspetto, ossia: se si perde la qualifica di ONLUS per l'attuazione del nuovo codice e non si sceglie di entrare a far parte del RUNTS, non si estingue l'associazione a cui fa riferimento la qualifica fiscale, ma sorgono per l'ente nuovi obblighi patrimoniali<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> F. BIANCHINI, *Onlus: cosa sono, come funzionano, definizione e requisiti*, 2021. <https://www.money.it/Onlus-cosa-sono-come-funzionano#agev>

<sup>18</sup> INFORMAZIONE FISCALE, *Cosa sono le ONLUS?*, <https://www.informazionefiscale.it/Cosa-sono-le-ONLUS-definizione-requisiti>



## **CAPITOLO 2: LE MODIFICHE INTRODOTTE DAL CODICE DEL TERZO SETTORE**

### **2.1 LE FONTI NORMATIVE**

La riforma del Terzo settore, composto da una serie di atti normativi, ha attribuito agli enti che vi rientrano una nuova e chiara identità insieme ad una serie di vantaggi, non solo fiscali, accompagnati da diversi oneri organizzativi, gestionali, di pubblicità e trasparenza, il cui assolvimento risulta necessario per poter acquisire e mantenere la qualifica di ETS e godere dei benefici ad essa associati.

Il “quadro” normativo di riferimento è costituito da diversi decreti legislativi attuativi della legge delega 106/2016 che ha dato origine all’intero processo:

- innanzitutto, il D.Lgs. 117/2017, che ha introdotto il Codice del Terzo settore (CTS);
- in secondo luogo, il D.Lgs. 112/2017, che disciplina l’impresa sociale, che nel nuovo quadro normativo costituisce un particolare tipologia di ente del terzo settore (assieme ad altre);
- ed infine il D.lgs. 111/2017, di riforma dell’istituto del cinque per mille, e il D.Lgs. 40/2017, di riforma del servizio civile universale<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> ASI TERZO SETTORE, *Il nuovo volto del terzo settore: le principali novità introdotte dalla riforma del 2017*, <https://www.asiterzosettore.it/la-riforma/>

La Riforma del Terzo Settore introdotta dal Decreto Lgs. 117/2017 entrata in vigore il 3 agosto 2017, prevede l'adozione di un insieme di norme riunite nel Codice del Terzo Settore ed abroga le normative previgenti relative ai processi di costituzione e funzionamento delle associazioni di promozione sociale, L.383/2000, di volontariato, L.266/91 e delle Onlus, art. 10 del D.Lgs. 460/1997, inoltre ridefinisce le strutture organizzative che possono assumere gli enti di tipo associativo e indica le fattispecie e le caratteristiche degli enti che verranno codificati genericamente con la dicitura ETS (Enti del Terzo Settore).

Il Codice del Terzo settore, con i suoi 12 Titoli e 104 articoli, rappresenta il più completo tentativo di armonizzare l'intera materia in oggetto.

## **2.2 LE NUOVE DEFINIZIONI INTRODOTTE DALLA RIFORMA**

### 2.2.1 Definizione Ente Terzo Settore (ETS)

La riforma del terzo settore, oltre ad avere introdotto delle fondamentali novità a livello contabile e fiscale (focus del presente lavoro) nonché nelle modalità di iscrizione al registro, ha introdotto anche delle nuove definizioni. La riforma norma in un solo testo tutte le tipologie di organizzazioni denominate "Enti del Terzo settore (ETS)". Nasce così una definizione comune per soggetti diversi, dalle piccole organizzazioni alle reti nazionali, dalle cooperative sociali agli enti filantropici rimandati tutti all'interno dell'articolo 1 comma 1, della legge delega 106/2016, dove si legge: *"E' un ente che persegue, senza scopo di lucro, finalità*



*civiche, solidaristiche, di utilità sociale e che in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con lo statuto o gli atti costitutivi promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni o servizi”.*

### 2.2.2 Definizione di attività di interesse generale

Un'altra definizione che è stata introdotta con la riforma in esame riguarda quella inerente alle attività di interesse generale, che vengono descritte come: *“Attività in cui lo svolgimento, in coerenza con le previsioni statutarie e attraverso modalità che prevedano le più ampie condizioni di accesso da parte dei soggetti beneficiari, costituisce requisito per l'accesso alle agevolazioni previste dalla normativa. Le attività di interesse generale sono individuate secondo criteri che tengano conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale nonché sulla base dei settori di attività previsti dal Decreto legislativo”.*

Come già riportato all'interno del primo capitolo, il CTS delinea all'art. 5 un elenco di 26 attività che vengono considerate di interesse generale e quindi necessarie da possedere al fine di poter essere considerati ETS.

Il dato rilevante che emerge dall'art. 5 è un cambiamento di prospettiva, soprattutto in relazione alla normativa degli anni '90. Mentre allora si è costruito l'impianto normativo del “Terzo settore” sul concetto di “attività di utilità sociale”, ovvero di un'attività rivolta al singolo soggetto svantaggiato, oggi il

legislatore attesta un pensiero differente, imperniato sul concetto di “attività di interesse generale”, ponendo così attenzione ai bisogni dell’intera società civile.

Il CTS riconosce altresì la possibilità di svolgere “attività diverse” rispetto a quelle dell’elenco di cui sopra, purchè vengano rispettate due condizioni: l’atto costitutivo o lo statuto le deve prevedere e le stesse devono considerarsi secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale<sup>20</sup>.

### 2.2.3 Definizione di attività di volontariato

Il titolo III del CdTS, intitolato “Del volontario dell’attività di volontariato”, nei suoi tre articoli (17,18,19), disciplina le attività di volontariato, altro grande elemento di novità introdotto dal codice. Il cambiamento è rappresentato dalla possibilità per tutti gli ETS di esercitare attività di volontariato, i quali non saranno più riservati esclusivamente alle organizzazioni di volontariato, alle associazioni di promozione sociale e alle organizzazioni non governative e cooperative sociali, per le quali il richiamo lo si ritrovava nelle rispettive leggi speciali di istituzione e disciplina. In particolare, viene definita, per la prima volta, la figura del volontario, identificato come *“una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del Terzo Settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità*

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

Sotto il profilo economico, il comma 3 dell’art. 17, specifica che l’attività di volontariato non può essere retribuita in alcun modo, nemmeno dal beneficiario, è fatta la possibilità esclusiva di ottenere dei rimborsi direttamente dall’ETS nel caso in cui siano state effettuate spese, documentate, per l’attività prestata all’ente stesso. Tuttavia, anche questi rimborsi sono sottoposti a dei limiti, si legge, infatti, che in ogni caso sono vietati rimborsi spese di tipo forfetario, gli altri rimborsi, invece, non possono eccedere i 10 euro giornalieri e i 150 euro mensili, a patto che l’organo sociale competente abbia deliberato le tipologie di spese e attività di volontariato per le quali è ammessa tale tipologia di rimborso.

Viene poi specificato che la qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l’ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività volontaria.

L’articolo 18, infine, tratta un argomento molto importante riguardo l’attività di volontariato, ossia l’assicurazione obbligatoria. Infatti, come si legge nel comma 1, *“gli enti del Terzo settore che si avvalgono di volontari devono assicurarli contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell’attività di*

---

<sup>20</sup> L. DEGANI, *Chi sono gli Enti di terzo settore, inquadramento degli enti e dei loro confini per individuare chi può e chi non può farne parte*, 2018.

*volontariato, nonché per la responsabilità civile verso i terzi*”, elemento necessario per poter essere iscritti nel RUNTS.

### **2.3 NOVITA' INTRODOTTE DALLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE**

Le novità introdotte dalla riforma sono molteplici, partendo dalle definizioni, come sopra riportato, passando per caratteristiche da possedere (come già visto all'interno del primo capitolo) e classificazioni dei nuovi enti che possono entrare a far parte degli ETS fino ad arrivare all'istituzione di nuovi organismi. Nel presente paragrafo verranno illustrate le principali novità che questa riforma ha apportato al mondo del non profit, soffermandosi principalmente su quella che è stata la novità più importante, la creazione di un Registro Unico nazionale, rivoluzionando il modo di iscrizione delle realtà appartenenti al Terzo Settore.

#### 2.3.1 Il Registro Unico nazionale del Terzo Settore (RUNTS)

Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) rappresenta il vero e proprio cuore della riforma del terzo settore sostanziandosi nello strumento fondamentale per l'esistenza, la conoscenza e la corretta gestione degli enti non profit poiché designato ad accogliere e rendere pubbliche tutte le informazioni di base attinenti agli iscritti.

Per tutti gli enti che vogliono usufruire delle agevolazioni fiscali e della legislazione di favore specifica del settore l'iscrizione a questo particolare registro

è obbligatoria, ad eccezione delle ASD, SSD e R.L. che possono continuare ad avvalersi delle agevolazioni contabili e fiscali previste dalla L. 298/1991 pur non iscrivendosi al RUNTS. Coloro che intenderanno iscriversi al RUNTS avranno la possibilità di acquistare la personalità giuridica mediante l'iscrizione a tale registro, con modalità "ordinarie", attraverso un intervento notarile.

Il Registro unico nazionale del terzo settore è istituito presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, e va a sostituire l'agglomerato di registri che fino ad oggi caratterizzavano gli enti non profit operanti come Onlus, Aps o Odv.

Al RUNTS sono dedicati 10 articoli (dal 45 al 54) del D.lgs. 117/2017, nonché il decreto di attuazione previsto dall'art. 53 ed emanato dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali finalizzato alle procedure per l'iscrizione nel registro, le modalità di deposito degli atti e le regole per la predisposizione, la tenuta e la conservazione e la gestione dello stesso.

Il registro viene gestito dall'ufficio statale e dagli uffici regionali e provinciali (delle province autonome di Trento e Bolzano) su base territoriale coadiuvato da ciascuna regione e provincia autonoma<sup>21</sup>.

Il registro è pubblico ed è reso accessibile a tutti gli interessati in modalità telematica. Attraverso questo strumento il legislatore ha voluto istituire un primo strumento di controllo sul terzo settore: infatti, attraverso la consultazione del

---

<sup>21</sup> L. DE ANGELIS, *Il registro del Terzo Settore: struttura e funzionamento* in *La riforma del no profit, il terzo settore dopo il RUNTS* a cura di M. Longoni, Italia Oggi, 2020, pp.15,16.

RUNTS è permessa *“l’omogenea e piena conoscibilità su tutto il territorio nazionale degli elementi informativi del Registro stesso”* (art. 13 D.lgs. n. 117/2017, par. 1).

La norma prevede inoltre l’obbligo per gli enti che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale dell’iscrizione nel registro delle imprese.

L’articolo 46 del Codice del terzo settore prevede una suddivisione del RUNTS in sette sezioni così contraddistinte:

1. Organizzazioni di volontariato;
2. Associazioni di promozione sociale;
3. Enti filantropici;
4. Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
5. Reti associative;
6. Società di mutuo soccorso;
7. Altri enti del terzo settore.

L’iscrizione nel Registro Unico nazionale del Terzo Settore consentirà di ricevere una serie di benefici, a partire dall’acquisizione della qualifica di Ente del terzo settore, la quale consente l’utilizzo nella denominazione sociale e negli atti a rilevanza esterna e nei confronti dei soci delle locuzioni specifiche per ciascuna

tipologia di ETS e dei relativi acronimi (Ets, Aps, Odv, ecc.), in base alla sezione alla quale si è scelto di aderire.

Si possono poi rilevare ulteriori benefici diretti ed indiretti derivanti dall'iscrizione nel registro, soprattutto di carattere fiscale (come, ad esempio, detrazione del 30% delle erogazioni liberali all'ente e la tassazione dell'ente in base a coefficienti di redditività forfettari), finanziario (accesso al credito agevolato ed ai finanziamenti del Fondo sociale europeo) e civilistico.

Dall'altro canto, se notevoli sono i benefici che derivano dall'iscrizione in questo registro, altrettanto notevoli sono le regole che queste realtà devono rispettare per mantenere l'iscrizione, regole per lo più di trasparenza. Gli enti che si iscriveranno al RUNTS, infatti, saranno obbligati alla tenuta di libri sociali e contabili, alla redazione dei rendiconti secondo regole predefinite ed al deposito obbligatorio degli stessi, alla redazione del bilancio sociale al di sopra di determinati limiti dimensionali nonché alla redazione del rendiconto. Saranno altresì chiamati a nominare organi di controllo e soggetti delegati alla revisione legale oltre determinati limiti dimensionali (per le fondazioni l'organo di controllo deve sempre essere nominato). È obbligatoria, inoltre, la pubblicazione sui siti dell'ente, degli emolumenti degli organi sociali e dei compensi erogati a qualsiasi titolo agli associati.

Mettendo a confronto il RUNTS con il Registro delle imprese si possono riscontrare dei punti in comune e delle differenze su determinati incarichi:

funzioni analoghe possiamo ritrovarli sotto l'aspetto pubblicitario, in quanto in entrambi i registri gli atti degli Enti e delle società risultano opponibili a terzi solo dopo la pubblicazione ai relativi registri (Art. 52 del Cts per gli enti e artt. 2193 c.c. per le società); un altro punto in comune di entrambi i registri riguarda l'acquisizione delle relative personalità giuridiche per società ed Enti, essendo di fondamentale importanza, sia per l'uno che per l'altro, le relative iscrizioni delle società, come previsto dall'art. 2331 del codice civile, e degli enti (art. 22 Cts) nei due rispettivi registri.

La principale differenza possiamo ritrovarla, invece, in merito alle funzioni di controllo esercitate dalle due strutture. L'articolo 2189 del Codice civile prevede un controllo formale, da parte del registro delle imprese, sugli atti societari depositati prima di procedere all'iscrizione, mentre ben diversi risultano essere i controlli esercitabili dal RUNTS, sia sotto il profilo del corretto svolgimento dei fini istituzionali propri dell'ente e sia in merito alla cancellazione dello stesso dal Registro, come vedremo successivamente.

Il decreto di attuazione del RUNTS dedica dall'articolo 8 all'articolo 19 le modalità di iscrizione al registro per qualsiasi tipo di Ente, l'art. 20 è incentrato sulle modalità di aggiornamento delle informazioni, il 21 ed il 22 sulle revisioni d'ufficio e infine dal 23 al 25 sulle modalità di scioglimento e cancellazione degli enti.



La procedura di iscrizione è disciplinata dal Decreto Ministeriale 106 del 2020, e prevede innanzitutto che le domande di iscrizione nel registro siano presentate dal rappresentante legale dell'ente o della sua rete associativa presso l'ufficio competente, quindi o presso l'ufficio regionale o provinciale competente o presso l'ufficio statale del Registro Unico nazionale per l'iscrizione nella sezione delle reti associative. Assieme alla domanda di iscrizione devono essere depositati anche l'atto costitutivo, lo statuto ed eventuali allegati, indicando, ovviamente, la sezione del registro nella quale l'ente chiede l'iscrizione.

Ulteriori informazioni richieste per l'iscrizione nel registro sono riportate nella seguente tabella:

Tab. II.1 Informazioni richieste per l'iscrizione

<b>Le altre informazioni richieste per l'iscrizione</b>
• La denominazione e la forma giuridica
• La sezione del RUNTS nella quale si vuole essere iscritti
• La sede legale, un indirizzo Pec, e del sito internet (se disponibile)
• L'indicazione di eventuali sedi secondarie
• Almeno un contatto telefonico
• Il codice fiscale e l'eventuale partita Iva
• La data di costituzione

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le eventuali attività diverse esercitate (Art. 6 Cts)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'oggetto dell'attività di interesse generale (Art. 5)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il possesso della personalità giuridica e il patrimonio minimo (Art. 22 comma 4)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'eventuale iscrizione al Registro delle imprese</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le generalità dei soggetti che hanno la rappresentanza legale e di coloro che ricoprono cariche sociali con indicazione di poteri e di limitazioni</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'indirizzo del sito internet (se disponibile)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell'accesso al contributo del 5 per mille</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• La dichiarazione della presunzione di commercialità o non commercialità, dell'ente</li> </ul>

All'atto della registrazione l'ufficio acquisisce la relativa informazione antimafia nel caso in cui gli enti superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

1. Totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000 euro;
2. Ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000 euro;
3. Dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

L'ufficio, una volta ricevuta la domanda, ha 60 giorni di tempo per verificare la sussistenza delle condizioni necessarie per l'iscrizione, al termine del quale può: iscrivere l'ente, rifiutare l'iscrizione con provvedimento motivato o invitare l'ente a completare o rettificare la domanda oppure integrare la documentazione.

Trascorsi 60 giorni dalla presentazione della domanda o dalle rettifiche/integrazioni richieste dall'ufficio, in caso di silenzio da parte di quest'ultimo, la domanda si intende accolta.

Se l'atto costitutivo e lo statuto dell'ente del Terzo settore sono redatti in conformità a modelli standard tipizzati, predisposte dalle reti associative e approvati dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, una volta verificata la regolarità formale della documentazione, l'ufficio provvederà all'iscrizione dell'ente entro 30 giorni dalla presentazione della domanda. In caso di rifiuto all'iscrizione nel registro è ammesso ricorso davanti al tribunale amministrativo competente per territorio.

Entro 30 giorni, devono inoltre essere iscritte nel registro tutte le vicende più rilevanti dell'ente, come il riconoscimento della personalità giuridica; le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto; le deliberazioni di fusione, scissione, trasformazione, scioglimento, estinzione, liquidazione e cancellazione; eventuali provvedimenti che ordinano lo scioglimento, dispongono la cancellazione o accertano l'estinzione; le generalità dei liquidatori.

L'ente è altresì chiamato a depositare entro il 30 giugno di ogni anno il bilancio di esercizio e (eventualmente) il bilancio sociale nonché i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente.

L'ente è passibile di cancellazione dal registro nel caso in cui, trascorsi 180 giorni dall'invito da parte dell'ufficio del registro della corretta deposizione degli atti e dei loro aggiornamenti, non adempia a tale obbligo.

Una volta effettuata l'iscrizione presso il registro il comma 2 dell'articolo 48 del CTS dispone le modalità di aggiornamento e di deposito dei dati degli enti, i quali devono avvenire in via telematica nel caso in cui si modifichino le condizioni originarie, come ad esempio le attività svolte, la perdita della natura non commerciale dell'ente ecc.

I documenti e le informazioni passibili di modifica e deposito sono:

- le modifiche dell'atto costitutivo dello statuto;
- il bilancio, i rendiconti delle raccolte fondi e ove previsto il bilancio sociale;
- le deliberazioni di trasformazione, fusione, liquidazione, scioglimento, cessazione ed estinzione;
- i provvedimenti delle Autorità giudiziaria e tributaria che ordinano lo scioglimento, dispongono la cancellazione o accertano l'estinzione.
- la comunicazione di perdita della natura non commerciale dell'ente;
- gli altri atti e fatti la cui iscrizione è espressamente prevista da norme di ivi comprese le variazioni delle attività svolte, dei soggetti titolari di cariche sociali, delle relative generalità o dei poteri e limitazioni e l'eventuale

nomina e cessazione dei componenti dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti indicando le rispettive generalità;

- l'eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell'accesso al contributo del 5 per mille se successiva all'iscrizione.

Il deposito di atti e modifiche documentali deve avvenire in via esclusivamente telematica entro 30 giorni decorrenti da ciascuna modifica, impiegando una modulistica specifica (allegata al registro).

Incaricati degli aggiornamenti e dei depositi possono essere, ai sensi dell'articolo 20, il rappresentante legale dell'ETS (o in alternativa il rappresentante legale della rete associativa cui l'ETS aderisce), uno o più amministratori dell'ETS (o, in mancanza, i componenti dell'organo di controllo), un professionista iscritto all'albo di cui all'articolo 34, comma 5, lett. a) del D.lgs. n. 139/2005.

Per quanto riguarda, infine, la cancellazione di un Ente dal RUNTS, questa può avvenire in due differenti modalità:

1. a seguito di istanza motivata da parte dell'ente del terzo settore;
2. per accertamento d'ufficio, anche a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o tributaria<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> Nel caso in cui la cancellazione sia disposta dall'ufficio, l'articolo 23 dispone le sette cause che la possono provocare.

Con cadenza triennale, gli uffici del RUNTS provvedono ad una revisione periodica, con il fine di verificare che gli enti iscritti al registro posseggano ancora i requisiti previsti per l'iscrizione stessa.

Nel caso in cui vi fosse un motivo di estinzione o scioglimento, gli uffici ne danno comunicazione 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. Contro il provvedimento di cancellazione dal registro è ammesso il ricorso dinnanzi al tribunale amministrativo competente per territorio.

Successivamente alla cancellazione dell'ente dal Registro Unico nazionale del Terzo settore, vi sono due strade percorribili: la prima riguarda il caso in cui siano stati persi i requisiti per l'iscrizione in qualsiasi delle sette sezioni del RUNTS; la seconda, invece, qualora si siano persi i requisiti per l'iscrizione in una specifica sezione ma permangono quelli necessari per l'iscrizione in un'altra sezione.

Nel primo scenario illustrato, nel caso in cui l'ente sia intenzionato a continuare ad operare, ai sensi del codice civile dovrà preventivamente devolvere il proprio patrimonio secondo la normativa sul terzo settore, in particolare, il patrimonio deve essere devoluto, acquisito il parere positivo dell'ufficio del RUNTS territorialmente competente, ad altri enti del terzo settore secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente (o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale).

Nel secondo scenario, l'ente, previa autorizzazione riguardante le modalità e le tempistiche previsti per l'iscrizione al RUNTS, può formulare la relativa richiesta di migrazione da una sezione all'altra<sup>24</sup>.

In ogni caso, con la cancellazione dal RUNTS dell'ente, diviene illegittimo, da parte di quest'ultimo, l'utilizzo nella denominazione sociale e nei rapporti con i terzi degli acronimi Ets o della locuzione "Ente del terzo settore", o delle altre denominazioni legate all'iscrizione dell'ente al registro.

Contro il decreto di cancellazione è ammesso per l'ente il ricorso presso il Tar territorialmente competente.

### 2.3.2 La personalità giuridica degli ETS con il RUNTS

Un altro importante aspetto da annoverare sotto il profilo civilistico alla luce della riforma riguarda la personalità giuridica degli enti appartenenti al Terzo settore.

La personalità giuridica è la caratteristica degli enti non profit che godono dell'autonomia patrimoniale perfetta per le obbligazioni contratte, per cui dei debiti risponde esclusivamente l'ente con il proprio patrimonio, e non vi è una responsabilità personale e/o solidale di chi agisce in nome e per conto dell'ente stesso.

---

<sup>24</sup> Cantiere terzo settore, *Registro unico nazionale del terzo settore*,

<https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/ets-ente-del-terzo-settore/runts-registro-unico-nazionale-del-terzo-settore/>

Prima della riforma, l'iter procedurale per ottenere la concessione della personalità giuridica era disciplinato dal dpr. 361 del 2000, il quale rimetteva a prefetture, regioni e province autonome il potere discrezionale di valutare la legalità degli atti costitutivi delle associazioni o delle fondazioni nonché la sussistenza della consistenza patrimoniale necessaria, tutto ciò, però, senza un parametro minimo unitario valevole per tutto il territorio nazionale.

Nonostante sia facilmente intuibile che questo sistema presenti alcuni aspetti fallaci, è una procedura tutt'ora valida per tutti quegli enti senza scopo di lucro che non intendono conseguire la qualifica di ETS.

Questa disomogeneità a livello nazionale di valutazione dei criteri per ottenere la personalità giuridica ha fatto in modo che la riforma si concentrasse sotto questo aspetto al fine di semplificare il procedimento per la concessione della personalità.

L'articolo della riforma dedicato al riconoscimento della personalità giuridica è il numero 22, il quale al comma 1 dispone che *“le associazioni e le fondazioni del Terzo settore possono, in deroga al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, acquistare la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore”*.

L'iscrizione al RUNTS assume dunque una duplice valenza per tutti gli enti costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione, ovvero risulta costitutiva sia per l'assunzione della qualifica di ETS e sia per l'acquisto della personalità giuridica.



Il comma 4 dello stesso articolo ha introdotto i requisiti che gli enti devono possedere per l'ottenimento della personalità giuridica, ovvero un patrimonio minimo composto da somma liquida e disponibile pari a 15.000 euro per le associazioni e 30.000 euro per le fondazioni. Nel caso in cui il patrimonio fosse costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, da allegare all'atto costitutivo, redatta da un revisore legale o una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro.

Predisposto al controllo dei documenti inviati dagli enti per ottenere la personalità giuridica è il notaio, il quale dovrà verificare, sulla base di una documentazione contabile completa, che vi sia il minimo patrimoniale imposto dalla legge. Nel caso in cui i controlli sul contenuto dell'atto costitutivo e sullo statuto, nonché sulla consistenza patrimoniale, abbiano avuto un esito positivo, il notaio, nei 20 giorni seguenti alla stipula, dovrà procedere alla iscrizione dell'atto costitutivo del Registro Unico nazionale del Terzo Settore, l'iscrizione presso il registro, dunque, consentirà di ottenere anche la personalità giuridica.

### 2.3.3. Il Consiglio Nazionale del Terzo Settore

Un'ulteriore novità introdotta dalla riforma del terzo settore è disciplinata dagli artt. 58, 59, 60, all'interno del titolo VIII, capo I, "Della promozione e del sostegno degli enti del terzo settore", riguardante il Consiglio Nazionale del Terzo Settore. Si tratta di un organismo nazionale istituito presso il ministero del lavoro

e delle politiche sociali con funzione di promozione e sostegno del Terzo settore presieduto dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali o da un suo delegato.

Il Consiglio Nazionale del Terzo Settore, come disciplinato dall'articolo 59, è composto da:

- a) *“otto rappresentanti designati dall’associazione di enti del terzo settore più rappresentativa sul territorio nazionale, in ragione del numero di enti del terzo settore ad esso aderenti, tra persone che siano espressione delle diverse tipologie organizzative del Terzo settore;*
- b) *quattordici rappresentanti di reti associative, di cui otto di reti associative nazionali, che sino espressione delle diverse tipologie organizzative del Terzo settore;*
- c) *cinque esperti di comprovata esperienza professionale in materia di terzo settore, che abbiano svolto attività in organismi ed enti pubblici o privati o aziende pubbliche e private ovvero che abbiano conseguito una particolare specializzazione professionale, culturale e scientifica desumibile dalla formazione universitaria e post-universitaria;*
- d) *tre rappresentanti delle autonomie regionali e locali, di cui designati dalla Conferenza Stato – Regioni di cui al d.lgs. 28 agosto 1997, n. 281, ed uno designato dall’Associazione nazionali dei comuni italiani (ANCI);*

*Del Consiglio nazionale del Terzo Settore fanno altresì parte, senza diritto di voto:*

- a) *un rappresentante designato dal presidente dell'ISTAT con comprovata esperienza in materia di Terzo Settore;*
- b) *un rappresentante designato dal presidente dell'INAPP con comprovata esperienza in materia di Terzo Settore;*
- c) *il direttore generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese del Ministero del lavoro e delle politiche sociali”.*

I componenti del Consiglio sono nominati con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, rimarranno in carica per la durata di tre anni e per ognuno di essi sarà nominato un supplente. I componenti aventi diritto di voto non potranno essere nominati per più di due mandati consecutivi.

Inoltre, la partecipazione al Consiglio dei componenti effettivi e supplenti è gratuita e non dà diritto alla corresponsione di alcun compenso, indennità, rimborso o emolumento comunque denominato.

Le funzioni che il Consiglio nazionale del Terzo settore svolge sono elencati nell'articolo 60, ovvero:

- a) *“esprime pareri non vincolanti, ove richiesto, sugli schemi di atti normativi che riguardano il Terzo settore;*
- b) *esprime parere non vincolante, ove richiesto, sulle modalità di utilizzo delle risorse finanziarie di cui agli articoli 72 e seguenti;*

- c) esprime parere obbligatorio non vincolante sulle linee guida in materia di bilancio sociale e di valutazione di impatto sociale dell'attività svolta agli enti del Terzo settore;*
- d) designa un componente nell'organo di governo della Fondazione Italia Sociale;*
- e) è coinvolto nelle funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo, con il supporto delle reti associative nazionali;*
- f) designa i rappresentanti degli enti del terzo settore presso il CNEL ai sensi della legge 30 dicembre 1986, n. 936”.*

#### 2.3.4 Organismo Nazionale di Controllo (ONC)

Un'ultima importante novità da annoverare, introdotta dalla riforma del Terzo settore, riguarda l'Organismo Nazionale di Controllo, che, in attuazione di quanto previsto dal CdTS, nasce con la finalità di svolgere, nell'interesse generale, funzioni di indirizzo e di controllo dei CSV (Centro Servizi per il Volontariato).

Si tratta di una fondazione con personalità giuridica di diritto privato costituita con decreto n. 6 del 19 gennaio 2018 del Ministro del lavoro e delle Politiche sociali. Anch'essa, come tutte le fondazioni, è priva di scopo di lucro ed è dotata di piena autonomia statutaria e gestionale nel rispetto delle disposizioni normative in materia<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> FONDAZIONE ONC, <https://www.fondazioneonc.org>

Il comma 2 dell'articolo 64 del D.lgs. n. 117/2017 elenca da chi deve essere composto l'organo di amministrazione delle ONC, ossia:

- a) *“sette membri, di cui uno con funzioni di Presidente, designato dall'associazione delle FOB (Fondazioni di Origine Bancaria) più rappresentativa sul territorio nazionale in ragione del numero di FOB ad essa aderenti;*
- b) *due membri designati dall'associazione dei CSV più rappresentativi sul territorio nazionale in ragione del numero di CSV ad essa aderenti;*
- c) *due membri, di cui uno espressione delle organizzazioni di volontariato, designati dall'associazione degli enti del Terzo settore più rappresentativa sul territorio nazionale in ragione del numero di enti del Terzo settore ad essa aderenti;*
- d) *un membro designato dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali;*
- e) *Un membro designato dalla Conferenza Stato – Regioni”.*

Il loro incarico ha la durata di tre anni, ed in ogni caso sino al rinnovo dell'organo medesimo, in più essi non potranno essere nominati per più di tre mandati consecutivi. Così come per i membri del Consiglio nazionale del Terzo Settore, anche in questo caso sarà nominato un supplente per ogni membro.

Per la partecipazione all'ONC non possono essere corrisposti in favore dei membri remunerazioni gravanti sul Fondo Unico Nazionale o sul bilancio dello Stato.

Come si può notare nell'elenco della composizione dei membri, vi è un divario tra il numero dei componenti appartenenti alle fondazioni di origine bancaria (sette), e quelli appartenenti al Terzo settore (quattro). Questo divario, al quale vanno sommati i due componenti di designazione pubblica (Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e Conferenza Stato – Regioni), fa in modo che vi sia la presenza di diversi stakeholders nei confronti del sistema dei CSV, inclusa una minoritaria rappresentanza della pubblica amministrazione.

Il comma 5 dell'articolo sopra citato disciplina le funzioni dell'ONC, le quali sono esercitate in conformità a quanto previsto dal codice del terzo settore e dallo statuto. Fra le funzioni più importanti vi sono quelle riportate alle lett. a), c) e d). La prima riguarda la funzione di amministrazione del FUN<sup>26</sup>, andando a determinare i contributi a carico delle FOB<sup>27</sup> ed i contributi integrativi utili alla stabilizzazione del sistema, in quegli anni dove i contributi ordinari versati risultano essere inferiori ai costi annuali previamente individuati dallo stesso ONC.

---

<sup>26</sup> Il FUN, Fondo Unico Nazionale, assicura il finanziamento stabile dei CSV e costituisce patrimonio autonomo e separato da quello delle FOB, dell'ONC, e dei CSV: esso è vincolato esclusivamente alle destinazioni previste dal Codice del Terzo settore (art. 62, commi 7 e 8).

<sup>27</sup> Le FOB, Fondazioni di Origine di Bancaria, sono 88 enti non profit con personalità giuridica privata e autonoma che hanno come scopo esclusivo l'utilità sociale e la promozione dello sviluppo economico.

La seconda funzione riguarda l'accreditamento dei CSV. In particolare, l'ONC individua il numero di enti accreditabili come CSV nel territorio nazionale e va ad individuare criteri obiettivi ed imparziali e procedure pubbliche trasparenti.

Alla lettera d), invece, si legge che l'ONC *“definisce triennialmente, nel rispetto dei principi di sussidiarietà e di autonomia ed indipendenza delle organizzazioni di volontariato e di tutti gli altri enti del Terzo settore, gli indirizzi strategici generali da perseguirsi attraverso le risorse del FUN”*. Sotto questo aspetto, l'art. 9 dello statuto delle ONC prevede che la delibera avente ad oggetto gli indirizzi sia adottata favorevolmente dalla maggioranza dei presenti, tramite votazione, e, in ogni caso, della maggioranza dei quattro rappresentanti delle associazioni nazionali più rappresentative dei CSV o degli enti di terzo settore.

Le altre funzioni che le ONC svolgono sono:

- determinazione dei contributi integrativi dovuti dalle FOB ai sensi dell'articolo 62 comma 11;
- determinazione dell'ammontare del finanziamento stabile triennale dei CSV stabilendone la ripartizione annuale e territoriale, su base regionale, secondo quanto previsto dall'articolo 62, comma 7;
- versare annualmente ai CSV e all'associazione dei CSV più rappresentativa sul territorio nazionale in ragione in ragione del numero di CSV ad essa aderenti le somme loro assegnate;

- sottoporre a verifica la legittimità e la correttezza dell'attività svolta dall'associazione dei CSV di cui all'articolo 62, comma 7, attraverso le risorse del FUN ad essa assegnate dall'ONC ai sensi dell'articolo medesimo;
- determinazione dei costi del suo funzionamento, inclusi i costi di funzionamento degli OTC e i costi relativi ai componenti degli organi di controllo interno dei CSV, nominati ai sensi dell'articolo 65, comma 6, lettera e);
- individuare criteri obiettivi ed imparziali e procedure pubbliche e trasparenti di accreditamento dei CSV tenendo conto della rappresentatività degli enti richiedenti, espressa anche dal numero di enti associati, della loro esperienza nello svolgimento dei servizi di cui all'articolo 63, e della competenza delle persone che ricoprono le cariche sociali;
- accreditare i CSV, di cui tiene un elenco nazionale che rende pubblico con le modalità più appropriate;
- definire gli indirizzi generali, i criteri e le modalità operative cui devono attenersi gli OTC nell'esercizio delle proprie funzioni, approvandone il regolamento di funzionamento;
- predisporre modelli di previsione e rendicontazione che i CSV sono tenuti ad osservare nella gestione delle risorse del FUN;



- controllare l'operato degli OTC autorizzandone spese non preventivate;
- assumere i provvedimenti sanzionatori nei confronti dei CSV, su propria iniziativa o su iniziativa degli OTC;
- promuovere l'adozione da parte dei CSV di strumenti di verifica della qualità dei servizi erogati dai CSV medesimi attraverso le risorse del FUN, valutandone gli esiti;
- predisporre una relazione annuale sulle proprie attività e sull'attività e lo stato dei CSV che invia al Ministero del lavoro e delle politiche sociali entro il 31 maggio di ogni anno rendendola pubblica attraverso modalità telematiche.

L'ONC, infine, non può finanziare iniziative o svolgere attività che non siano direttamente connesse allo svolgimento delle sue funzioni.

Alcune regioni hanno criticato la scelta di accentrare a livello nazionale nell'ONC una pluralità di funzioni e poteri, lamentando la lesione di un interesse dei territori ad auto-amministrare i fondi destinati alle FOB. La sentenza della Corte costituzionale n. 185 del 2018 ha definito il complesso delle funzioni delle ONC "espressione proprio di quell'esigenza di uniformità che questa Corte ha ritenuto imprescindibile in tale settore, senza che ciò comporti, tuttavia, un irragionevole sacrificio delle specificità territoriali"<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> L. ESPOSITO, *Organismo Nazionale di Controllo – ONC*, Cantiere Terzo Settore, 22 marzo 2019, <https://www.cantiereterzosettore.it/organismo-nazionale-di-controllo-onc/>



## **CAPITOLO 3: ASPETTI CONTABILI, SCHEMI DI BILANCIO E**

### **PRINCIPI CONTABILI**

#### **3.1 LE NUOVE INTRODUZIONI IN AMBITO CONTABILE**

Uno degli ambiti di riforma del Codice del terzo settore (CTS) ha interessato chiaramente la materia della rendicontazione finanziaria. In particolare, il comma 1 dell'articolo 13 dispone l'obbligatorietà per gli Enti del terzo settore della redazione del bilancio d'esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto finanziario (indicando proventi e oneri), dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Il comma 2 dello stesso articolo prevede uno schema di bilancio semplificato, denominato *“rendiconto finanziario per cassa”* per tutti quegli *“enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro”*.

Un'ultima importante novità che l'articolo 13 introduce riguarda la doppia distinzione degli ETS, basata sulla *“natura dell'attività svolta in via esclusiva o principale”* (commerciale e non commerciale), prevedendo, al comma 5, per gli enti appartenenti alla prima categoria, la redazione del bilancio d'esercizio ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del Codice civile.

L'articolo 14 del d.lgs. n. 117/2017 dispone ulteriori obblighi di rendicontazione per gli ETS in materia di trasparenza. In particolare, al comma 1 si legge che *“gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a 1.000.000,00 di euro devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali [...] e tenendo conto della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte”*.

Il comma seguente, invece, fa riferimento a tutti gli Enti con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a 100.000,00 euro annui, e impone loro di pubblicare e tenere aggiornati (nel proprio sito o in quello della rete associativa alla quale aderiscono), eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati.

Oltre a queste imposizioni in materia di trasparenza previste dal CdTS ve ne è un'altra individuata dalla legge n. 124/2017 modificata dal decreto-legge n.34/2019, art. 35, convertito dalla legge n. 58/2019, che prevede per *“gli ETS che intrattengono rapporti economici con la pubblica amministrazione o altri soggetti pubblici l'obbligo di pubblicare nel proprio sito le informazioni su sovvenzioni,*

*contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere, superiori a 10.000,00 euro, ricevuti da pubbliche amministrazioni”.*

Gli ETS, indipendentemente dalla natura dell'attività svolta, sono altresì obbligati, dall'articolo 15, (“Libri sociali obbligatori”), alla tenuta di alcune tipologie di libri sociali, ovvero:

- a) il libro degli associati o aderenti;
- b) il 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.

### **3.2 ASPETTI CONTABILI PER GLI ETS DI MAGGIORI DIMENSIONI**

Come scritto nel paragrafo precedente, l'articolo 13 ha introdotto la distinzione tra enti del Terzo settore non commerciali di maggiori dimensioni ed enti del Terzo settore non commerciali di minori dimensioni. Con riferimento alla prima tipologia, si è di fronte ad ETS che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa, realizzando componenti positivi di reddito superiori ai 220.000,00 euro annui; per questi l'articolo 13 dispone l'obbligo di redigere il bilancio d'esercizio composto dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale e dalla relazione di missione.

### 3.2.1 Lo Stato patrimoniale

Lo stato patrimoniale ha da sempre avuto il compito di fornire ai lettori del bilancio una rappresentazione della posizione finanziaria e patrimoniale dell'azienda presentata<sup>29</sup>.

In una lettura "aziendalistica" del bilancio, lo stato patrimoniale, pur rappresentando un prospetto rendicontativo, fornisce informazioni importanti in una logica di analisi prospettica, in quanto evidenzia le risorse che l'ente ha a disposizione per la gestione futura.

Lo schema di stato patrimoniale è individuato dal modello A riportato all'interno del Decreto Ministeriale del 5 marzo 2020, il quale ricalca sostanzialmente la struttura presente nell'articolo 2424 del Codice civile con alcuni aggiustamenti e modifiche riguardo a specificità proprie delle organizzazioni no profit.

In questo modello sono distinte due sezioni contrapposte, l'Attivo e il Passivo. Ogni sezione è successivamente composta da tre livelli di articolazione: il primo livello è composto da lettere maiuscole (classi), il secondo livello da numeri romani e l'ultimo livello da numeri arabi.

Nonostante nell'allegato I) al decreto sia specificato come gli schemi siano "fissi", i redattori del bilancio degli ETS, per favorire la chiarezza del bilancio, possono modificare tale struttura suddividendo ulteriormente le voci precedute dai numeri arabi o da lettere minuscole senza eliminare la voce complessiva e il relativo

importo, o raggruppare tali voci quando questa operazione è irrilevante. Sempre con lo scopo di favorire la chiarezza del bilancio, i redattori possono aggiungere voci contraddistinte da numeri arabi o da lettere minuscole.

Queste operazioni, se effettuate, devono essere spiegate e motivate nella relazione di missione al punto 3).

---

<sup>29</sup> G. SAVIOLI, *Il bilancio d'esercizio secondo i principi contabili nazionali: aggiornato con il*

Tabella III.1 Schema di Stato Patrimoniale (Mod. A)

	Dati in euro Anno T	Dati in euro Anno t-1		Dati in euro Anno T	Dati in euro Anno t-1
<b>ATTIVO</b>			<b>PASSIVO</b>		
<b>A) Quote associative o apporti ancora dovuti</b>			<b>A) PATRIMONIO NETTO</b>		
<b>B) IMMOBILIZZAZIONI</b>			I – Fondo di dotazione dell'ente		
<b>I – Immobilizzazioni immateriali</b>			II – Patrimonio vincolato		
1) costi di impianto e ampliamento			1) riserve statutarie		
2) costi di sviluppo			2) riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali		
3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno			3) riserve vincolate destinate da terzi		
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili			III – Patrimonio libero		
5) avviamento			1) riserve di utili o avanzi di gestione		
6) immobilizzazioni in corso e acconti			2) altre riserve		
7) Altre			IV – Avanzo/disavanzo d'esercizio		
Totale			Totale		
<b>II – Immobilizzazioni materiali</b>					
1) terreni e fabbricati					
2) impianti e macchinari					
3) attrezzature					
4) altri beni					
5) immobilizzazioni in corso e acconti					
Totale					
<b>III – immobilizzazioni finanziarie</b> , con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti degli importi esigibili entro l'esercizio successivo			<b>B) FONDI PER RISCHI E ONERI</b>		
1) partecipazioni in:			1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili		
a) imprese controllate			2) per imposte anche differite		
b) imprese collegate			3) altri		
c) altre imprese			Totale		
2) crediti:					
a) verso imprese controllate					
b) verso imprese collegate					
c) verso altri enti del terzo settore					
d) verso altri					
3) Altri titoli					
Totale					
<b>Totale immobilizzazioni</b>					

d.lgs. n.139/2015 ed i nuovi Oic dicembre 2016, Giuffrè, 2017, Milano, p.48.



C) ATTIVO CIRCOLANTE			C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO		
<b>I - Rimanenze:</b>					
1) materie prime, sussidiarie e di consumo					
2) prodotto in corso di lavorazione e semilavorati					
3) lavori in corso su ordinazione					
4) prodotti finiti e merci					
5) acconti					
Totale					
<b>II - Crediti</b> , con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo			<b>D) DEBITI</b> , con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo		
1) verso utenti e clienti			1) debiti verso banche		
2) verso associati e fondatori			2) debiti verso altri finanziatori		
3) verso enti pubblici			3) debiti verso associati e fondatori per finanziamenti		
4) verso soggetti privati per contributi			4) debiti verso enti della stessa rete associativa		
5) verso enti della stessa rete associativa			5) debiti per erogazioni liberali condizionate		
6) verso altri enti del terzo settore			6) acconti		
7) verso imprese controllate			7) debiti verso fornitori		
8) verso imprese collegate			8) debiti verso imprese controllate e collegate		
9) crediti tributari			9) debiti tributari		
10) da 5 per mille			10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale		
11) imposte anticipate			11) debiti verso dipendenti e collaboratori		
12) verso altri			12) altri debiti		
Totale			Totale		
<b>III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni</b>					
1) partecipazioni in imprese controllate					
2) partecipazioni in imprese collegate					
3) altri titoli					
Totale					
<b>IV - Disponibilità liquide</b>					
1) depositi bancari e postali					
2) assegni					
3) denaro e valori in cassa					
Totale					
<b>Totale attivo circolante</b>					
<b>D) RATE E RISCOINTI ATTIVI</b>			<b>E) RATE E RISCOINTI</b>		

Fonte: Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 05/03/2020

Per quanto riguarda la voce A) dell'attivo, "quote associative o apporti ancora dovuti" si fa riferimento alle somme esigibili nei confronti di associati o fondatori, in relazione agli importi stabiliti come quote associative o apporti. Questa classe rappresenta una posta particolare riferibile agli apporti dovuti originariamente e, alla data di bilancio, non ancora versate oppure alle quote associative dovuti dagli associati e non versate. In riferimento all'ultimo caso spetterà a Oic indicare come determinare tale importo, stante che spesso gli Ets, come le associazioni di maggiori dimensioni, detengono associati morosi per più tempo nell'organizzazione senza richiedere in maniera "convinta" la quota dovuta. Molte volte lo statuto, per ovviare a questa ipotesi, prevede la possibilità di esercitare il diritto di voto solo nel caso in cui l'associato sia in regola con i pagamenti o moroso "entro certi limiti temporali". Ovviamente in quest'ottica l'organo di controllo e le varie ed eventuali commissioni di voto non possono esimersi dal controllo di regolarità dell'esercizio di voto. Alternativamente lo statuto può prevedere che l'associato debba versare la quota entro un termine (12 o 24 mesi) prima di essere considerato moroso e quindi escludibile dall'organizzazione.

Le voci B) "Immobilizzazioni" e C) "Attivo corrente" ripercorrono quelle dell'articolo 2424 c.c. per le società di capitali.

In particolare, la voce B) evidenzia i movimenti intervenuti nel corso dell'esercizio per ciascuna voce inerente le immobilizzazioni, che sono suddivise in: immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie. All'interno di queste

ultime sono riportati i crediti di finanziamento, distinguendo separatamente l'importo esigibile entro l'esercizio successivo.

Nella sezione C), vi è collocata la voce "rimanenze", generalmente di minore rilevanza nel mondo degli ETS, destinata ad accogliere la valutazione delle scorte dei beni di consumo impiegati dall'organizzazione nello svolgimento delle attività proprie.

Nell'aggregato dei crediti vanno ricompresi i crediti "*derivanti dallo svolgimento dell'attività non finanziaria, indipendentemente dalla durata degli stessi*", con l'obbligo di fornire separata evidenza delle somme esigibili entro ed oltre l'esercizio successivo.

Rientrano nella voce C) anche i "crediti da 5 per mille", i quali rappresentano l'importo assegnato a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille assegnati secondo quanto riportato nel sito dell'Agenzia delle entrate.

Per quanto riguarda la voce D) destinata a ratei e risconti attivi, nel decreto è sancito che si debba fornire all'interno della Relazione di missione la loro composizione. Questa classe origina direttamente dagli schemi civilistici delle società e si collega all'applicazione del principio della competenza economica<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> Il principio di competenza economica è un principio contabile che si basa sulla correlazione tra costi e ricavi e serve per calcolare un preciso risultato economico che si riferisce ad un determinato lasso di tempo considerando solo costi e ricavi. Questo principio non prende in considerazione le manifestazioni finanziarie, attendendosi solo ed esclusivamente al presente.

Questa posta è destinata a ricevere particolare attenzione da parte degli Ets, è qui che sono destinati a confluire, per esempio, i contributi su progetti aventi utilità pluriennale e manifestazione finanziaria anticipata rispetto alla manifestazione economica.

Nel passivo dello stato patrimoniale si può notare una differenza rispetto allo schema previsto dall'articolo 2424 c.c. inerente alla rappresentazione del patrimonio netto in relazione alla composizione delle poste ideali che lo compongono. La voce A) "Patrimonio netto" è costituita da:

- "*Fondo di dotazione dell'ente*", al cui interno si trova il capitale sociale, che si genera in fase di costituzione dell'ente e destinato all'esclusivo perseguimento delle finalità dell'organizzazione;
- "*Patrimonio vincolato*", costituito da riserve vincolate in base a specifiche previsioni statutarie e da riserve vincolate per scelte operate dagli Organi istituzionali o su decisione di terzi donatori. Questa voce è la contropartita delle operazioni di donazioni e lasciti di *assets* in favore delle organizzazioni *no profit*, le quali possono essere impiegate solo per finalità specifiche;
- "*Patrimonio libero*", al cui interno si trova il risultato gestionale degli esercizi precedenti, le riserve di utili o avanzi di gestione ed altre riserve non sottoposte a vincolo di destinazione;

- “*Avanzo/disavanzo di esercizio*”, il quale ha origine dalla differenza tra proventi e ricavi rispetto agli oneri e ai costi dell’esercizio contabilizzati in base al principio della competenza economica.

La posta del patrimonio netto appare particolarmente delicata in quanto non esiste un capitale sociale, poiché non esistono proprietari. È opportuno inoltre far notare che il “capitale proprio” non esiste nel contesto degli enti non profit, in quanto gli Ets non hanno assetti proprietari ben definiti. L’ente medesimo non è tanto il proprietario del patrimonio, quanto il mezzo per raggiungere la missione sociale.

Concettualmente, il patrimonio degli enti non lucrativi può essere distinto in base alla sua origine in:

- *patrimonio di dotazione*, consistente nell’apporto iniziale dei soci fondatori;
- *patrimonio di funzionamento*, ovvero derivante dello svolgimento delle attività;
- *patrimonio di dismissione*, quale valore attribuito alla struttura organizzativa nel suo complesso in operazioni “straordinarie”;
- *patrimonio di liquidazione*, ossia il patrimonio esistente al momento in cui la stessa cessa di essere operativa e il patrimonio deve essere devoluto<sup>31</sup>.

---

<sup>31</sup> C. TRAVAGLINI, *Il trattamento del patrimonio in alcune aziende no-profit: peculiarità e problemi aperti*, Non profit, 2005, vol. 1, 41-51.

Il patrimonio netto rilevato all'interno del bilancio d'esercizio comprende sostanzialmente il patrimonio di funzionamento e quello di dotazione. Quello che viene imputato a patrimonio netto è il risultato di precedenti valutazioni, ma non origina da valutazioni delle poste del patrimonio netto medesimo.

La scelta del decreto è stata quella di seguire la prassi di molti enti che prevede di distinguere il patrimonio che si genera successivamente alla costituzione tra patrimonio vincolato e patrimonio libero. All'interno del patrimonio vincolato si trovano le riserve generate da fondi vincolati in base a scelte definite in via preordinata dallo statuto, da decisioni dell'organo esecutivo o di terzi. Il patrimonio libero, invece, è composto dalle riserve di "avanzi economici" accumulati nel corso del tempo, oltre al risultato d'esercizio.

Così come per l'attivo anche le voci B) e C) del passivo ricalcano fedelmente le disposizioni dettate dall'articolo 2424 del Codice civile.

La sezione D), destinata ai debiti, ospita quegli importi relativi a *"passività di natura determinata ed esistenza certa che rappresentano obbligazioni a pagare ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni/servizi aventi un valore equivalente, di solito ad una data stabilita"*. All'interno di questa voce sono compresi debiti verso finanziatori e debiti verso fornitori ed altri soggetti, indicando per ciascuna voce gli importi esigibili oltre l'esercizio successivo. Sono riportati, inoltre: *"debiti verso associati e fondatori per finanziamenti"*, i quali ricalcano i "debiti verso soci per finanziamenti" presenti all'interno dello schema

codicistico; “*debiti verso enti della stessa rete associativa*”, riguardanti obbligazioni a pagare somme di denaro alla rete associativa di appartenenza, che devono necessariamente essere distinti rispetto ai “debiti verso imprese collegate e controllate”; “*debiti per erogazioni liberali condizionate*”, inerenti i debiti “contratti a fronte di erogazioni liberali che possono essere considerate come acquisite in via definitiva dall’ente al verificarsi di un predeterminato fatto o al soddisfacimento di una specifica situazione”<sup>32</sup>. Per poter iscrivere il debito nella voce in esame occorre che al non verificarsi della suddetta condizione sia prevista la restituzione dell’attività donata; “*altri debiti*” dove sono riportati tutti quei debiti non appartenenti a nessuna delle voci precedenti, come ad esempio i “debiti verso i volontari per rimborsi spese”.

Relativamente la sezione E) ratei e risconti passivi vi è la necessità di fornire indicazioni riguardanti la loro composizione all’interno della relazione di missione.

### 3.2.2 Il rendiconto gestionale

Il rendiconto gestionale presenta specificità superiori rispetto allo stato patrimoniale nel differenziarsi dallo schema previsto dal Codice civile. La finalità del rendiconto non è quella di evidenziare il reddito prodotto nel corso dell’esercizio, data la finalità non lucrativa con cui si muove l’organizzazione,

---

<sup>32</sup> E. BOZZA, *Stato Patrimoniale, Rendiconto Gestionale, Relazione di Missione*, ItaliaOggi, 2020, p. 145.

bensi quella di assumere un ruolo cruciale per comprendere la capacità dell'ente di ottimizzare le risorse e poter raggiungere un equilibrio economico, che è condizione necessaria per consentire all'organizzazione di continuare a essere operativa nel medio-lungo periodo<sup>33</sup>.

Lo schema di rendiconto gestionale è individuato dal modello B riportato all'interno del Decreto Ministeriale del 5 marzo 2020, il modello di classificazioni economiche rappresenta uno degli aspetti più rilevanti della reportistica finanziaria degli ETS.

La struttura di questo schema è articolata in una struttura a sezioni contrapposte (da una parte gli "Oneri" e dall'altra i "Proventi e ricavi"), a due livelli. Il primo è contrassegnato da una lettera maiuscola, la quale identifica cinque classi per le quali deve essere riportato il totale. Ciascuna classe contiene a sua volta una classificazione delle voci contrassegnate dai numeri arabi.

L'idea originaria della scelta, contrapposta a quella che vuole lo schema di esposizione della gestione del periodo articolata in forma scalare, risiede nel fatto che, non esistendo spesso una naturale correlazione tra costi sostenuti e ricavi realizzati, la rappresentazione scalare, che ha come esigenza informativa primaria l'indicazione di risultati parziali, perde significato. Nella maggior parte dei casi, un ente sostiene costi in funzione dei proventi che ottiene e non il contrario, come dovrebbe avvenire nelle aziende *for profit*.

---

<sup>33</sup> M. BARBIZZI, *Enti del terzo settore alla prova del bilancio, diritto e pratica del lavoro*, 2020.



Anche per il rendiconto gestionale vi sono le possibilità di modifica dello schema ministeriale indicate nell'Allegato I) al d.m. 5 marzo 2020.

L'utilità principale del rendiconto gestionale è quella di informare i terzi sulle modalità di acquisizione e di impiego delle risorse nello svolgimento dell'attività aziendale nel periodo di riferimento.

Tab. III.2 Schema di rendiconto gestionale (Mod. B)

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

5) Accantonamenti per rischi ed oneri					
6) Altri oneri			5) Altri proventi		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)		
<b>E) Costi e oneri di supporto generale</b>			<b>E) Proventi di supporto generale</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Proventi da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altri proventi di supporto generale		
3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Ammortamenti					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri					
7) Altri oneri					
Totale			Totale		
<b>Totale oneri e costi</b>			<b>Totale proventi e ricavi</b>		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)		

**Costi e proventi figurativi<sup>1</sup>**

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

Fonte: Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 05/03/2020

Nello schema di rendiconto gestionale sono distinte le seguenti aree di attività:

- a) “*attività di interesse generale*”, comprende le attività di interesse generale di cui all’art. 5 d.lgs. 117/2017 e successive modificazioni e integrazioni, svolte per il “perseguimento, senza fine di lucro, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”. Rientrano qui tutte le operazioni che sono direttamente correlate al perseguimento della *mission* istituzionale. Sono compresi in questa area i costi/oneri e ricavi, rendite e proventi di competenza del periodo derivanti dallo svolgimento di tali attività. I

proventi vengono classificati in base *all'origine dei soggetti erogatori e alle aree di attività*. Vi sono tra gli altri:

- *“proventi da quote associative e da apporti di fondatori”*, che si riferiscono alle quote associative che gli associati versano periodicamente per far parte della compagine associativa;
- *“proventi da contratti con enti pubblici”*, derivanti da accordi di natura pubblica, nei quali in cambio di un servizio reso/bene fornito è previsto un corrispettivo;
- *“proventi del 5 per mille”*, derivanti dall'assegnazione a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille secondo quanto riportato nel sito dell'Agenzia delle entrate;
- *“erogazioni liberali”*, distinte in vincolate e condizionate. Le prime sono vincolate da restrizioni che ne delimitano l'utilizzo, le seconde sono condizionate da eventi futuri ed incerti individuati dal donatore al verificarsi del quale il promittente ha il diritto di rimpossessarsi delle risorse trasferite o viene liberato dagli obblighi derivanti dalla promessa;

- “*proventi da raccolte fondi abituali o occasionali*”, provenienti da iniziative organizzate occasionalmente con il fine di conseguire risorse destinate al perseguimento della *mission* istituzionale<sup>34</sup>;
- b) “*attività diverse*”, queste caratterizzano la “gestione accessoria” e all’interno si collocano i componenti negativi e positivi di reddito inerenti alle attività diverse di cui all’art. 6 del d.lgs. n. 117/2017, senza tener conto della natura (commerciale o non) adottata. È necessario riportare all’interno della relazione di missione le informazioni e i precisi riferimenti in ordine al contributo che le attività diverse forniscono al perseguimento della missione dell’ente;
- c) “*attività di raccolta fondi*”, si riferiscono a quelle “*attività ed iniziative poste in essere da un ente del Terzo settore “al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva*” (Art. 7 d.lgs. n. 117/2017). È richiesto, all’interno dello schema, che gli oneri e i proventi vengano suddivisi classificandoli a seconda del fatto che derivino da raccolte fondi abituali, raccolte fondi occasionali o altro. È necessario che il risultato di tale gestione sia positivo in maniera tale da garantire un adeguato finanziamento alle “attività di interesse generale”. Anche per le

---

<sup>34</sup> L. MONTANINI, *La riforma del terzo settore, l'impatto sugli strumenti di accountability*, Ancona, 2020, pp. 149-150.

“attività di raccolta fondi” è necessario che vi sia l’inserimento della descrizione dell’attività di raccolta fondi posta in essere, nonché del rendiconto specifico previsto dall’art. 87 comma 6 del CTS, all’interno della relazione di missione;

- d) “*attività finanziarie e patrimoniali*”, nella quale sono compresi i componenti negativi e positivi di reddito derivanti da operazioni aventi natura di raccolta finanziaria e patrimoniale, connesse alla gestione del patrimonio immobiliare qualora l’attività non sia inquadrabile tra quelle di interesse generale;
- e) “*attività di supporto generale*”, nella quale sono compresi i costi/oneri e i proventi di competenza del periodo, relativi all’attività di direzione e conduzione dell’azienda. In generale accoglie tutte quelle voci che non sono attribuibili alle categorie precedentemente illustrate.

L’impostazione per la quale i componenti sono classificati in base alle aree gestionali risulta essere valida in virtù del fatto che consente di avere una visione immediata del peso e dei risultati delle singole aree.

L’esposta indicazione dei componenti economici legate alle attività diverse consente, per esempio, di individuare con impatto immediato il raggiungimento o il non raggiungimento di almeno uno degli indicatori del test della secondarietà delle attività diverse. Il primo indicatore conclude che i proventi derivanti da

attività diverse inferiori al 30% dei proventi complessivi (“entrate complessive”) sostanziano una situazione di secondarietà delle attività di cui all’art. 6 del CTS.

L’esposizione dei risultati per aree consente, infine, di effettuare alcuni ragionamenti di efficacia ed efficientamento dell’attività svolta. Permetterebbe, ad esempio:

- la comparazione tra i costi dell’attività di fundraising<sup>35</sup> con i pertinenti proventi, verificando quanto “costa” raccogliere un euro;
- di relazionare i costi di supporto generale con i costi complessivi, evidenziando quanto “drena” l’attività della struttura all’attività istituzionale dell’ente;
- di relazionare i costi dell’attività di interesse generale sui costi complessivi, evidenziando quanto l’Ets sta “investendo” sulle attività “portanti” della struttura<sup>36</sup>.

### 3.2.3 La relazione di missione

La relazione di missione è il terzo documento del bilancio degli “ETS non commerciali” approvati con decreto del 5 marzo 2020 dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali. Questo documento descrive non solo gli aspetti economici

---

<sup>35</sup> Il fundraising consiste nella raccolta fondi per un progetto, un’istituzione o un’organizzazione.

<sup>36</sup> M. POZZOLI, *Il bilancio degli enti del terzo settore. Una prima analisi del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020*, Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti, Roma, 2020, p. 64.

ma anche le scelte gestionali assunte rispetto alle attività gestionali, al fine di perseguire lo scopo sociale, attraverso dati quantitativi che riportano i risultati dell'attività svolta. È il documento che racconta l'ente nella sua interezza, poiché approfondisce e rende noto agli stakeholders gli obiettivi raggiunti, i risultati economici e i risultati sociali che non vengono rilevati dal solo bilancio contabile<sup>37</sup>.

Il contenuto minimo di tale documento è individuato nel “Mod. C” del d.m. 5 marzo 2020 e presenta un elenco numerato da 1 a 24 di informazioni da inserire e da integrare, da parte del relatore, qualora sia utile fornire maggiori informazioni per una rappresentazione veritiera e corretta della situazione.

L'ordine con cui sono collocate le informazioni della relazione di missione non è casuale, le richieste informative possono essere raggruppate in *cluster* di argomenti volti a soddisfare specifiche esigenze informative. La classificazione delle informazioni deve essere suddivisa come segue:

- informazioni di carattere generale, inclusa un'analisi delle principali linee guida seguite per la redazione dei prospetti di sintesi (punti 1-3);
- informazioni in merito alle poste dello stato patrimoniale (punti 4-10);
- informazioni in merito alle poste del rendiconto gestionale (punti 11-12);

---

<sup>37</sup> ITALIA NON PROFIT, *Relazione di missione*,

<https://italianonprofit.it/risorse/definizioni/relazione-di-missione/>

- informazioni concernenti la struttura e il funzionamento sociale (punti 13-17);
- comunicazione in relazione all'andamento gestionale (punti 18-19);
- rispetto di richieste informative ai fini del Cts (punti 20-24) tra cui:
  - comunicazione delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie (punto 20);
  - documentazione del carattere secondario e strumentale delle attività diverse (punto 21);
  - prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi (punto 22);
  - differenze retributive tra lavoratori dipendenti (punto 23);
  - descrizione dell'attività di raccolta fondi (punto 24).

Per quanto riguarda le informazioni di carattere generale, è richiesto di inserire una descrizione complessiva dell'Ente, specificando la missione perseguita e le tipologie di attività di interesse contenute nell'articolo 5 del CTS. Inoltre, è richiesto di indicare la sezione del RUNTS di competenza, il regime fiscale applicato, le sedi registrate e le attività svolte. Vanno altresì inseriti elementi che forniscono una rappresentazione sintetica dell'ente tra cui il numero degli associati, le attività svolte nei loro confronti, indicazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell'ente. Infine, vanno riportate nelle informazioni di carattere generale anche l'illustrazione dei criteri valutativi adottati per la costruzione del



bilancio, con l'inclusione della rilevazione degli eventuali accorpamenti ed eliminazioni di voci e sottovoci.

Con riferimento alle informazioni in merito alle poste dello stato patrimoniale occorre evidenziare che nei (limitati casi) in cui siano presenti costi di impianto e ampliamento capitalizzati, le norme di comportamento dell'Organo di controllo degli Ets ritengono che sia necessario che l'Organo di controllo esprima una propria opinione in merito. Assume una particolare importanza, invece, il "prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto" richiesto con riferimento al punto 8.

Le informazioni prevalentemente utili da riportare con riferimento allo stato patrimoniale riguardano: i criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori; i movimenti delle immobilizzazioni (costo, contributi, rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni, ecc.); l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni; la composizione delle voci "ratei e risconti attivi", "ratei e risconti passivi" e "altri fondi"; una descrizione dei debiti per erogazioni liberali condizionate.

Nella categoria di informazioni riservate alle poste del rendiconto gestionale, il punto 11 risulta focalizzato sull'esame del dettaglio delle componenti del rendiconto, in linea con lo scopo della relazione di missione di illustrare i dati riportati nei prospetti quantitativi.

La relazione dovrebbe includere, partendo dal piano dei conti, un dettaglio più esaustivo delle aree del rendiconto gestionale, evidenziando i punti di forza e criticità anche in un'ottica comparativa. Per esempio, i dati della classe A "Costi e oneri da attività di interesse generale" e "Ricavi, rendite e proventi da attività di interessi generale" potrebbero fornire un miglior dettaglio delle singole attività di interesse generale, laddove queste fossero molteplici.

Ulteriori informazioni aggiuntive fornite a sostegno del rendiconto gestionale, invece, servono a comprendere come si è formato l'avanzo/disavanzo di esercizio e quali sono i componenti positivi/negativi che hanno influito maggiormente. Tra le informazioni più utili da riportare troviamo: l'analisi delle principali componenti del rendiconto gestionale; la descrizione della natura delle erogazioni liberali ricevute; il numero medio di dipendenti, ripartito per categoria, nonché il numero dei volontari iscritti nell'apposito registro che svolgono la loro attività in maniera non occasionale; la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti per finalità di verifica del rispetto del rapporto uno a otto di cui all'art. 16 del d.lgs. n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda, ove tale informativa non sia già resa o debba essere inserita nel bilancio sociale dell'ente; i compensi spettanti all'organo esecutivo, all'organo di controllo, nonché al soggetto incaricato della revisione legale; le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo e la natura del rapporto; un'eventuale proposta di destinazione dell'avanzo, indicando eventuali

vincoli attribuiti all'utilizzo parziale o integrale dello stesso o di copertura del disavanzo.

Le informazioni contenute nella sezione relativa all'andamento gestionale consentono di collegare passato, presente e futuro dell'ente per consentire ai diversi stakeholder di comprendere meglio i valori iscritti negli schemi contabili. Le principali informazioni riguardano: l'illustrazione della situazione dell'ente e dell'andamento della gestione; l'evoluzione prevedibile della gestione e le previsioni di mantenimento degli equilibri economici e finanziari; l'indicazione delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie; 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.

L'informativa richiesta dal punto 20 si sostanzia nei principali strumenti tramite cui viene perseguita l'attività di interesse generale. Se, per esempio, l'ente svolgesse "interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali", il punto dovrebbe esaminare il "modello" di intervento ed eventualmente un riferimento ai principali interventi/bandi rappresentativi dell'attività svolta.

Il punto 21 richiede, invece, di illustrare il ruolo che le attività diverse svolgono per il perseguimento della missione. In particolare, richiede di indicare informazioni e riferimenti in merito a:

- a) il contributo fornito al perseguimento della missione dell'ente;
- b) l'indicazione del carattere secondario e strumentale, fornito da parte delle attività diverse.

In ultima analisi abbiamo i “prospetti illustrativi” che sono tre. Il primo è relativo ai costi e ai proventi figurativi, se riportati in calce al rendiconto gestionale, da cui si deducono: i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel registro; le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni e 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. In questo prospetto dovranno essere descritti i criteri utilizzati per la valorizzazione degli elementi in esso riportati. Il secondo riguarda la descrizione dell'attività di raccolta fondi rendicontata nell'area C) del rendiconto gestionale. L'ultimo prospetto illustrativo è invece relativo agli elementi patrimoniali e finanziari e alle componenti economiche inerenti ai patrimoni destinati ad uno specifico affare.

### **3.3 ASPETTI CONTABILI PER GLI ETS DI MINORI DIMENSIONI**

Il legislatore, all'interno dell'art. 13, comma 2, d.lgs. n.117/2017, ha previsto la possibilità per gli enti con ricavi, rendite, proventi o entrate, comunque denominate, inferiori a 220.000,00 euro la possibilità di differenziare il sistema informativo contabile e realizzare un "sistema di rendicontazione semplificato", consistente nella predisposizione di un bilancio in forma di *Rendiconto* e utilizzare il *principio di cassa* al posto del principio di competenza economica.

#### 3.3.1 Il Rendiconto per cassa

Il rendiconto per cassa è individuato nel "Mod. D" del d.m. 5 marzo 2020.

La soglia dimensionale al di sotto della quale è possibile questo speciale rendiconto la si desume dal volume complessivo di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente, escludendo le entrate relative al reperimento di fonti finanziarie e ai disinvestimenti.

Alla pari del rendiconto gestionale, il rendiconto per cassa evidenzia l'andamento dei flussi dell'esercizio, facendo riferimento ai flussi finanziari e non a quelli di costi e di ricavi. La sostanziale differenza tra il rendiconto gestionale delle non piccole e il rendiconto per cassa delle piccole comporta che il sistema di rilevazione nel primo caso è articolato sulla competenza economica e si basa sulla

tenuta dei conti con il metodo della partita doppia, mentre nel secondo rilevano solo le movimentazioni monetarie.

L'ulteriore semplificazione prevista dall'art. 13 per i piccoli Ets non commerciali del venir meno della sezione di informativa qualitativa del bilancio (relazione di missione) è quella di esimere le organizzazioni piccole dal presentare l'informazione discorsiva che potrebbe costituire, visto il ridotto range di stakeholder, un onere amministrativo superfluo.

Occorre sottolineare che una volta che un Ets opta per la soluzione semplificata, lo deve fare integralmente. Ciò significa che un Ets piccolo non può scegliere di fare il rendiconto per cassa e, poi, predisporre lo stato patrimoniale; né tantomeno può aggiungere una relazione di missione (magari incompleta).

In ogni caso gli enti del Terzo settore sono chiamati a fornire alcune informazioni indipendentemente dalle loro dimensioni economiche. Perciò, gli Ets piccoli dovranno riportare in calce al bilancio:

- a) una documentazione del carattere secondario e strumentale delle "altre" attività di cui all'art. 6;
- b) l'illustrazione anche per mezzo della forma tabellare delle raccolte pubbliche dei fondi. A tale riguardo, occorrerà definire in modo più attento quale sia l'ambito rendicontativo per gli Ets di minori dimensioni che,

applicando gli schemi semplificati, non redigono la relazione di missione<sup>38</sup>.

Tab. III.3 Schema di rendiconto per cassa (Mod. D)

USCITE	Es.t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
<b>A) USCITE DA ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE</b>			<b>A) ENTRATE DA ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE</b>		
			1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Entrate dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
			4) Erogazioni liberali		
3) Godimento beni di terzi			5) Entrate del 5 per mille		
4) Personale			6) Contributi da soggetti privati		
			7) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
5) Uscite diverse di gestione			8) Contributi da enti pubblici		
			9) Entrate da contratti con enti pubblici		
			10) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale		
<b>B) USCITE DA ATTIVITÀ DIVERSE</b>			<b>B) ENTRATE DA ATTIVITÀ DIVERSE</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da soggetti privati		
3) Godimento beni di terzi			3) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		
5) Uscite diverse di gestione			5) Entrate da contratti con enti pubblici		
			6) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività diverse		
<b>C) USCITE DA ATTIVITÀ DI RACCOLTA FONDI</b>			<b>C) ENTRATE DA ATTIVITÀ DI RACCOLTA FONDI</b>		
1) Uscite per raccolte fondi abituali			1) Entrate da raccolte fondi abituali		
2) Uscite per raccolte fondi occasionali			2) Entrate da raccolte fondi occasionali		
3) Altre uscite			3) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		
<b>D) USCITE DA ATTIVITÀ FINANZIARIE E PATRIMONIALI</b>			<b>D) ENTRATE DA ATTIVITÀ FINANZIARIE E PATRIMONIALI</b>		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su investimenti finanziari			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Su patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Su altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Altre uscite			5) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali		
<b>E) USCITE DI SUPPORTO GENERALE</b>			<b>E) ENTRATE DI SUPPORTO GENERALE</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altre entrate di supporto generale		

<sup>38</sup> M. POZZOLI, *Il bilancio degli enti del terzo settore. Una prima analisi del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020*, Fondazione Nazionale di Ricerca

3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Altre uscite					
Totale				Totale	
<b>Totale uscite della gestione</b>			<b>Totale entrate della gestione</b>		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali, e finanziamenti		

Uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi	Es.t	Es.t-1	Entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi	Es.t	Es.t-1
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
<b>Cassa e banca</b>		
Cassa		
Depositi bancari e postali		

**Costi e proventi figurativi<sup>1</sup>**

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

Fonte: Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 05/03/2020



Il rendiconto per cassa è composto da quattro prospetti, in cui i valori presenti al loro interno sono comparati con quelli dell'esercizio precedente, consentendo di realizzare un confronto temporale.

Il primo mette in evidenza i flussi monetari in entrata e in uscita relativi alla "gestione corrente"<sup>39</sup>, i quali si realizzano definitivamente nel corso dell'esercizio.

Il secondo prospetto si riferisce ai flussi monetari in entrata e in uscita relativi alla "gestione in conto capitale"<sup>40</sup>, che conseguono a variazioni di natura patrimoniale negli investimenti, nei disinvestimenti, nell'accensione di finanziamenti e nel rimborso dei prestiti o di quote capitale.

Questi due prospetti sono caratterizzati da una struttura a sezioni contrapposte, flussi monetari in entrata da una parte e flussi monetari in uscita dall'altra.

---

<sup>39</sup> La gestione corrente è rappresentata dall'insieme di operazioni che riguardano l'utilizzo di una capacità produttiva già predisposta. Si tratta delle operazioni che riguardano il ciclo acquisto ffs – trasformazione – vendita dei prodotti. Va osservato che la gestione corrente può essere individuata tanto con riferimento alle attività caratteristiche quanto alle attività extra caratteristiche. Questa gestione dà luogo ad una serie di variazioni nel valore degli impieghi e delle fonti del capitale di funzionamento rappresentati nello stato patrimoniale: la gestione corrente può determinare variazioni nell'entità del capitale monetario, dei debiti, dei crediti, delle scorte di materie prime e prodotti. Le operazioni che non fanno parte della gestione corrente si risolvono invece in variazioni dell'entità del solo capitale monetario.

<sup>40</sup> La gestione in conto capitale comprende quelle spese con le quali lo Stato mira a svolgere una politica attiva nell'ambito economico nazionale, tra cui: le spese per investimenti, sia diretti che indiretti; le spese per l'acquisizione di partecipazioni, azioni, per conferimenti e per concessioni di crediti per finalità produttive, ecc. Esse rappresentano il contributo che lo Stato dà alla formazione del capitale produttivo del paese.

Lo schema del primo prospetto prevede due livelli: il primo, contraddistinto da una lettera maiuscola, pone in evidenza cinque classi che identificano le “aree di attività gestionali”, per ciascuna delle quali deve essere riportato il totale delle entrate e delle uscite, nonché l’avanzo o disavanzo di attività, in maniera tale da poter andare a determinare successivamente “l’avanzo/disavanzo d’esercizio prima delle imposte” e “l’avanzo/disavanzo d’esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti”, utili per informare sulle condizioni di equilibrio, o meno, nel reperimento delle fonti e degli impieghi del capitale monetario; il secondo livello, invece, si trova all’interno di ogni classe e contiene una classificazione delle voci contrassegnate da numeri arabi.

Nello schema del secondo prospetto sono inseriti i flussi monetari in uscita e in entrata derivanti da operazioni di investimento/disinvestimento su immobilizzazioni e i flussi originati da operazioni di finanziamento. Contrapponendo il “totale uscite” con il “totale entrate”, e detratte le tasse, si determina l’“avanzo/disavanzo d’esercizio da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti”.

Il terzo dei quattro prospetti di cui è composto il rendiconto per cassa fornisce una rappresentazione dell’avanzo/disavanzo complessivo dell’esercizio come risultante dell’“avanzo/disavanzo rispettivamente prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti”, relativo alla “gestione corrente”, e

L'“avanzo/disavanzo da flussi monetari per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti”, relativo alla “gestione c/capitale”.

L'ultimo prospetto, infine, fornisce informazioni riguardanti le risultanze dei saldi di tesoreria (cassa) e dei diversi conti bancari e postali.

Così come per lo schema di Stato patrimoniale anche per quello di Rendiconto per cassa è previsto uno schema “fisso”, fatta salva la possibilità di modifiche (“raggruppamenti”, “suddivisione”, “eliminazione”, “aggiunta” delle voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto) previste nell'Allegato I) al d.m. 5 marzo 2020 descritte in precedenza.

### **3.4 IL BILANCIO SOCIALE**

L'introduzione del bilancio sociale è uno degli aspetti più innovativi della riforma del Terzo Settore. Si tratta di un documento di rendicontazione per mezzo del quale un ente del terzo settore, un'azienda o un ente pubblico, con la partecipazione attiva degli stakeholder o portatori di interesse, registra non solo i profili economici, patrimoniali e finanziari, ma anche le attività e i traguardi raggiunti in campo sociale e ambientale.

L'articolo 14 del CdTS ha conferito la dovuta importanza al ruolo rivestito dall'informativa non finanziaria, prevedendo l'obbligo di redazione del bilancio sociale per tutti quegli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque

denominate superiori ad 1 milione di euro e per i centri di servizio per il volontariato, indipendentemente dalle dimensioni economiche delle loro attività.

Le linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore sono indicate all'interno del Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali del 4 luglio 2019, il quale definisce il bilancio sociale uno *“strumento di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte da un'organizzazione. Ciò al fine di offrire un'informativa strutturata e puntuale a tutti i soggetti interessati non ottenibile a mezzo della sola informazione economica contenuta nel bilancio d'esercizio”*. Come si evince da tale definizione, lo scopo principale del bilancio sociale è quello di dare attuazione alla trasparenza, all'informazione, alla rendicontazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi.

Questo scopo viene raggiunto se il bilancio sociale è redatto secondo le linee guida, depositato presso il registro unico del Terzo settore o presso il registro delle imprese e diffuso attraverso la pubblicazione sul sito istituzionale da parte degli enti del Terzo settore.

Il bilancio sociale si propone quindi di:

- fornire a tutti gli stakeholders un quadro complessivo delle attività, della loro natura e dei risultati dell'ente;
- aprire un processo interattivo di comunicazione sociale;
- favorire processi partecipativi interni ed esterni all'organizzazione;

- fornire informazioni utili sulla qualità delle attività dell'ente per ampliare e migliorare le conoscenze e le possibilità di valutazione e di scelta degli stakeholders;
- dare conto dell'identità e del sistema di valori di riferimento assunti dall'ente e della loro declinazione nelle scelte strategiche, nei comportamenti gestionali, nei loro risultati ed effetti;
- fornire informazioni sul bilanciamento tra le aspettative degli stakeholders e indicare gli impegni assunti nei loro confronti;
- rendere conto del grado di adempimento degli impegni in questione;
- esporre gli obiettivi di miglioramento che l'ente si impegna a perseguire;
- fornire indicazioni sulle interazioni tra l'ente e l'ambiente nel quale esso opera;
- rappresentare il “valore aggiunto” creato nell'esercizio e la sua ripartizione<sup>41</sup>.

Inoltre, il bilancio sociale degli ETS deve essere redatto attenendosi ai principi di:

- *rilevanza*, ossia inserire senza omissioni tutte le informazioni utili ad una valutazione da parte degli stakeholder;
- *completezza*, ossia vanno identificati tutti i principali stakeholder e, quindi, inserite solamente le informazioni rilevanti per la comprensione della

---

<sup>41</sup> L. LUMIA, *Il bilancio sociale per gli enti del terzo settore e le imprese sociali*, Fisco e tasse, 2021.

situazione e dell'andamento dell'ente e degli impatti economici, sociali e ambientali della sua attività, o che comunque potrebbero influenzare le valutazioni e le decisioni degli stakeholder;

- *trasparenza*, cioè chiarezza del procedimento logico seguito per rilevare e classificare le informazioni;
- *neutralità*, ovvero le informazioni vanno rappresentate in modo imparziale, documentando quindi aspetti positivi e negativi;
- *competenza di periodo* nella definizione degli obiettivi, delle attività e dei risultati da inserire;
- *comparabilità*, vanno inseriti, per quanto possibile, dati che consentano il confronto temporale (come un certo dato varia nel tempo) e spaziale (confrontando il dato con quello di altri territori o enti);
- *veridicità e verificabilità* dei dati e delle fonti informative;
- *attendibilità*, ovvero oggettività dei dati;
- *autonomia delle terze parti*, laddove sia richiesto a soggetti terzi di collaborare alla redazione del bilancio, ad essi va garantita autonomia e indipendenza nell'esprimere giudizi.

Accanto a questi principi, il disposto normativo individua i contenuti minimi che ciascun bilancio sociale deve contenere, articolandone la struttura in sette sezioni, ciascuna contenente specifiche informazioni.

Tab. III.4 Sezioni del bilancio sociale secondo linee guida

Titolo della sezione	Principali informazioni da inserire
Metodologia adottata	Eventuali standard di rendicontazione utilizzati; cambiamenti significativi di perimetro o metodi di misurazione rispetto al precedente periodo di rendicontazione; altre informazioni utili a comprendere il processo e la metodologia di rendicontazione.
Informazioni generali sull'ente	Nome; codice fiscale/partita IVA; forma giuridica e qualificazione ai sensi del CdTS; indirizzo sede legale e altre sedi; aree territoriali di operatività; valori e finalità; attività di interesse generale e attività secondarie/ strumentali; contesto di riferimento ed eventuali reti con altri ETS.
Struttura, governo e amministrazione	Consistenza e composizione della base sociale/associativa; sistema di governo e controllo, articolazione, responsabilità e composizione degli organi; mappatura dei principali stakeholder e modalità del loro coinvolgimento.
Persone che operano per l'ente	Tipologie, consistenza e composizione del personale con una retribuzione o a titolo volontario; informazioni sulle attività di formazione e valorizzazione realizzate nonché sulle politiche retributive attuate.
Obiettivi e attività	Informazioni qualitative e quantitative sulle azioni realizzate nelle diverse aree di attività, sulla loro coerenza rispetto agli obiettivi di gestione, sugli output risultanti dalle attività svolte e, per quanto possibile, sugli effetti prodotti dalla gestione sugli stakeholder.
Situazione economico-finanziaria	Provenienza delle risorse economiche; informazioni sulle attività di raccolta fondi.
Altre informazioni	Indicazioni su contenziosi/controversie in corso; informazioni di tipo ambientale; informazioni sulla parità di genere, sul rispetto dei diritti umani, sulla lotta contro la corruzione ecc.; informazioni sulle riunioni degli organi deputati alla gestione e all'approvazione del bilancio.

Il decreto dispone che in caso di omissione di una o più sezioni l'organizzazione dovrà illustrare le ragioni di detta mancanza nel documento. Inoltre, le linee guida fanno chiarezza sul tema della pubblicazione sul sito internet e sugli altri canali digitali, indicando che tale pubblicazione debba avvenire “*assicurando per quanto possibile criteri di accessibilità e di pronta reperibilità delle informazioni*”.

L'ultima disposizione dettata dalle linee guida riguarda l'approvazione del bilancio sociale da parte dell'organo statutariamente competente dopo che lo stesso sia stato esaminato dall'organo di controllo. A quest'ultimo, in particolare, è richiesta anche l'integrazione di informazioni sul monitoraggio operato e l'attestazione di conformità delle linee guida.

### **3.5 PRINCIPI CONTABILI**

I principi contabili sono regole tecniche che rappresentano la migliore prassi operativa nella redazione dei documenti contabili, essi comprendono i criteri, le procedure e i metodi per individuare i fatti di gestione da registrare; i criteri di valutazione delle poste e della loro rappresentazione nel bilancio e le modalità di contabilizzazione.

L'emanazione dei principi contabili in Italia era inizialmente affidata al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDCEC) sostituita nel tempo dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che ha rivisitato i principi contabili



esistenti ed emanato ulteriori regole contabili professionali, con il fine di integrare e interpretare le disposizioni civilistiche.

### 3.5.1 Principio contabile n.1 per gli enti non profit

Il principio contabile n.1 per gli enti non profit dal titolo “*Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit*” redatto da un tavolo tecnico costituito da Agenzia per le Onlus (ora Agenzia per il Terzo settore), Organismo Italiano di Contabilità (OIC) e Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili (CNDCEC) e sottoposto a consultazione pubblica dall’ottobre 2010 al gennaio 2011 è diventato operativo a partire dagli esercizi chiusi successivamente al 31 dicembre 2011.

Questo principio contabile è nato con la finalità di integrare il documento n.11 dei principi contabili dell’OIC “*Finalità e postulati del bilancio d’esercizio*” per renderlo più compatibile con le necessità degli enti appartenenti al terzo settore, al suo interno, infatti, sono indicati alcuni postulati previsti dal principio contabile nazionale per le imprese (documento n. 11 per dell’OIC) e sono affrontate questioni inerenti alle specificità degli enti non profit.

Il principio contabile n. 1 per gli enti non profit definisce il sistema informativo-contabile “fondamentale”, poiché garantisce a coloro che supportano l’attività aziendale, che le risorse messe a disposizione siano destinate al perseguimento dello scopo istituzionale e siano gestite in modo corretto. A tal riguardo, la

Raccomandazione, in aggiunta al principio, dava indicazioni su quelle che sono le diverse tipologie di stakeholder di riferimento, in base alle rispettive esigenze informative e degli interessi di cui sono portatori. Si possono individuare sei tipologie di stakeholder:

1. Sostenitori, ovvero coloro che contribuiscono con proprie risorse finanziarie, economiche, patrimoniali, personali alla causa dell'organizzazione, i quali possono ricavare dai dati di bilancio informazioni utili al fine di esprimere un giudizio sull'azione delle aziende non profit;
2. Destinatari dell'attività dell'ente, ovvero i soggetti su cui ricadono le attività delle aziende non profit, i quali sono interessati a ricevere informazioni in merito all'attività svolta, ai risultati raggiunti ed ai presupposti per l'attività futura;
3. Operatori interni, ovvero amministratori, manager e volontari, i quali sono interessati ad avere informazioni in merito all'attività complessiva, in maniera tale da poter verificare se le condotte aziendali sono coerenti con gli orientamenti strategici dell'azienda non profit. Necessitano altresì di informazioni economiche e finanziarie al fine di poter valutare lo stato di salute aziendale che gli consentano di prendere decisioni in merito alla pianificazione, alla gestione e al controllo delle risorse;

4. Clienti, fornitori e finanziatori, ossia coloro che hanno scambi economici e finanziari con l'azienda non profit, i quali necessitano di informazioni di natura economica e finanziaria;
5. Collettività di riferimento, interessati alla effettiva produttività in termini di utilità sociale e di risultato economico;
6. Pubblica amministrazione, la quale è interessata all'azione delle aziende non profit ed ai risultati economici da essa ottenuti sia per quanto riguarda le agevolazioni di natura fiscale, sia per quanto riguarda l'attività di erogazione al fine di poter verificare il corretto utilizzo delle risorse erogate.

Questo principio contabile delinea l'insieme di norme di carattere generale che governano la redazione del bilancio e si compone da due sezioni: la prima relativa ai *Postulati*, la seconda ai *Criteri di valutazione*.

La sezione relativa ai "Postulati" è suddivisa in: assunzioni, contabili, clausole generali e principi generali di bilancio.

Le *assunzioni contabili* attengono al principio di *continuità aziendale* e al principio di *competenza economica* che devono verificarsi per far sì che i successivi principi contabili possano essere applicabili. I principi contabili sono predisposti sulla supposizione che tali presupposti siano validi e, nel caso in cui una delle due assunzioni sia assente o venga meno, i redattori del bilancio sono tenuti ad adottare dei criteri alternativi.

I bilanci sono redatti in base al presupposto della continuità, ovvero che quando il bilancio viene redatto l'ente sia in funzionamento, e che continuerà ad esserlo almeno per i successivi 12 mesi dalla data di chiusura. Si assume quindi che l'ente non abbia alcuna intenzione o necessità di cessare, né tantomeno quella di ridurre significativamente il livello della propria attività.

I bilanci redatti per competenza economica risultano più adatti a fornire informazioni in merito al reale stato di salute dell'ente, con riferimento alla situazione patrimoniale-finanziaria ed a quella economica. Il principio della competenza economica negli enti non profit assume una connotazione più estesa di quanto non avvenga nelle aziende lucrative. Si ritiene che il principio contabile n. 11 OIC resti valido in relazione alle attività svolte dalle aziende non profit per il mercato, ove esista e sia rinvenibile un ricavo diretto o indiretto il quale assuma la connotazione di corrispettivo dell'attività svolta. In tal caso, dove siano riscontrabili prestazioni sinallagmatiche è opportuno identificare i costi di competenza dell'esercizio in funzione della correlazione di essi con i ricavi conseguiti nello stesso periodo di tempo.

Qualora non sia rinvenibile un ricavo immediato o mediato i costi di competenza sono attribuiti non in relazione ai ricavi conseguiti, ma quando il processo di produttivo di beni o servizi è terminato; oppure quando l'erogazione è avvenuta o il bene o il servizio è divenuto beneficio pubblico (es. attività di ricerca, attività culturali, ecc.).

Il principio contabile compie un passo ulteriore nel dettare regole di applicazione agli enti non profit, poiché prevede che qualora sia ravvisabile una correlazione tra proventi di natura non corrispettiva e specifiche attività dell'ente, questi possono essere correlati con gli oneri di esercizio<sup>42</sup>;

Le *clausole generali* sono le finalità preminenti nella preparazione del bilancio. Il raggiungimento di tali finalità può prevedere una deroga all'applicazione degli specifici metodi applicativi dei postulati di bilancio. Esse richiamano:

1. il *principio di chiarezza*, ossia che il lettore del bilancio possa comprenderne la natura, il contenuto e le modalità di determinazione dei valori;
2. il *principio di veridicità*, ovvero assicurare la completezza della rappresentazione delle attività e delle operazioni oggetto di valutazione;
3. il *principio di correttezza*, consistente nel rispetto delle regole per la redazione del bilancio inerenti alla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato della gestione aziendale;
4. la *responsabilizzazione informativa* nei confronti della collettività di riferimento;

---

<sup>42</sup> L. GABBANINI, *Principio contabile n.1 ed applicazione al bilancio 2012*, Pistoia, 2013.

I *principi generali di bilancio*, invece, fanno riferimento a quelli previsti dai principi contabili nazionali per le imprese, ossia:

- i. *comprensività*, il sistema dei prospetti contabili deve poter essere comprensibile nella sua sostanza e nella sua forma;
- ii. *imparzialità*, le informazioni presenti all'interno dei prospetti contabili devono essere neutrali;
- iii. *significatività*, ossia che le informazioni devono essere in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti e futuri;
- iv. *prudenza*, affinché le attività e i proventi non siano sovrastimati e le passività e gli oneri non siano sottostimati;
- v. *prevalenza della sostanza sulla forma*, la sostanza rappresenta l'essenza nonché la rilevanza economica dell'evento;
- vi. *comparabilità e coerenza*, garantita dall'applicazione in maniera costante dei medesimi principi e criteri nel corso del tempo;
- vii. *verificabilità dell'informazione*, le informazioni devono essere verificabili attraverso un'indipendente ricostruzione del procedimento contabile;
- viii. *annualità*, consiste nello stabilire il vincolo delle operazioni ad un esercizio annuale e si concretizza con l'approvazione del bilancio;
- ix. *principio del costo*, di cui quello più comunemente utilizzato è il costo storico.

Talvolta, si può verificare che nella redazione del bilancio si presentino situazioni di conflitto tra clausole generali e/o caratteristiche qualitative. In questo caso il bilancio deve tendere a perseguire le clausole generali, ciò significa che una caratteristica qualitativa non può, in alcun modo, portare a scelte contabili contrarie ai fini indicati nelle clausole generali.

Se invece i conflitti riguardano più caratteristiche qualitative, occorre stabilire quale deve essere utilizzata, in base alle disposizioni legislative e tecniche in materia, alle specifiche situazioni ed alle finalità che il bilancio si propone di raggiungere.

La sezione “Criteri di valutazione”, invece, individua i criteri di valutazione generali applicabili dagli enti non profit per la determinazione dei valori. Questi criteri si individuano nel:

- *costo storico*: le attività che sono iscritte per l'importo effettivamente pagato per l'acquisizione del fattore produttivo al momento della sua acquisizione, le passività sono iscritte al valore effettivamente ricevuto quale controprestazione;
- *costo corrente*: le attività sono iscritte al valore che si dovrebbe pagare se il fattore produttivo fosse acquisito al momento attuale. Le passività sono iscritte all'importo che si dovrebbe versare per estinguere l'obbligazione al momento attuale;

- *presunto valore di realizzo (estinzione)*: le attività sono iscritte al valore monetario che si potrebbe ottenere dalla vendita o realizzo del fattore produttivo, in condizione di normale funzionamento. Le passività sono iscritte per l'importo monetario che si dovrebbe versare per estinguere l'obbligazione, nel corso del normale svolgimento dell'attività aziendale;
- *valore attuale*: le attività sono iscritte al valore attualizzato dei flussi finanziari futuri in entrata che il fattore produttivo si prevede possa generare, in condizione di normale funzionamento. Le passività sono iscritte al valore attualizzato dei flussi finanziari in uscita che si prevede debbano essere versati per estinguere l'obbligazione, nel corso del normale svolgimento dell'attività aziendale;
- *fair value*: il valore al quale i beni o i servizi erogati possono essere scambiati da parti consapevoli e disponibili nell'ambito di uno scambio paritario.

### 3.5.2 OIC X

L'Organismo di Contabilità Italiana ha pubblicato il principio contabile X per un'efficace gestione e applicazione delle nuove regole di redazione del bilancio del Terzo Settore. La necessità della sua redazione deriva dall'impossibilità degli attuali principi di disciplinare e dare corretta rappresentazione contabile alle specificità di questi enti.



Il principio contabile ha lo scopo di disciplinare:

- i criteri per la presentazione dello stato patrimoniale, del rendiconto gestionale e della relazione di missione;
- la rilevazione e valutazione di alcune fattispecie tipiche degli enti del Terzo settore<sup>43</sup>.

L'obiettivo dettato dalle regole di questo principio è quello di fornire le informazioni più utili possibili ai principali destinatari del bilancio, ossia a chi apporta risorse sotto forma di contributi, donazione o tempo (volontari) senza nessuna aspettativa di un ritorno e ai beneficiari dell'attività svolta.

In particolare, il principio disciplina principalmente:

- la composizione del bilancio;
- costi e proventi figurativi;
- erogazioni liberali;
- quote associative e apporti da soci fondatori;
- svalutazioni immobilizzazioni materiali e immateriali.

Il documento presenta degli schemi che vengono considerati “fissi”, tuttavia è data la possibilità agli enti destinatari degli schemi di apportare alcune modifiche per favorire la chiarezza del bilancio suddividendo le voci precedute da numeri

---

<sup>43</sup> L. ESPOSITO, *OIC X: principio contabile Enti del Terzo Settore*, <https://www.informazionefiscale.it/oic-x-principio-contabile-enti-del-terzo-settore>

arabi o da lettere minuscole, senza eliminare la voce complessiva e l'importo corrispondente.

## **CAPITOLO 4: ASPETTI FISCALI DELLA RIFORMA**

### **4.1 REGIME FISCALE**

Una delle più rilevanti novità introdotte dalla riforma riguarda il nuovo regime fiscale previsto per gli enti del Terzo settore, la cui disciplina è contenuta nell'art. 79 del codice che prevede una importante distinzione tra “Ets non commerciali” ed “Ets commerciali”.

La natura “commerciale” o meno di un ente la si individua ponderando le entrate che esso ha avuto durante l'esercizio, facendo riferimento alle regole introdotte dal codice del Terzo settore. Per far ciò occorre definire la commercialità o meno di ogni singola attività di interesse generale svolta dall'ente, seguendo i criteri di calcolo previsti dalla normativa.

Una volta stabilita la commercialità o non commercialità dell'ente si determinerà il reddito imponibile sul quale verranno successivamente calcolate le imposte da versare.

Sono considerate non commerciali le attività di interesse generale svolte con le seguenti modalità:

- a titolo gratuito;
- dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi (intendendo anche i costi indiretti relativi all'attività svolta oltre ai costi di diretta imputazione), tenendo conto anche degli apporti economici delle

pubbliche amministrazioni in caso di attività convenzionata con queste ultime, al netto dei contributi pubblici non previsti come obbligatori dall'ordinamento;

- qualora i ricavi non superino di oltre il 5% i relativi costi per ciascun periodo di imposta e per non oltre due periodi di imposta consecutivi, ai sensi del comma 2-bis dell'art. 79 del d.lgs. 117/2017, introdotto dall'art. 24-ter del d.l. 119/2018.

Indipendentemente dal rispetto dei criteri appena citati, sono considerate sempre non commerciali:

- le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale, se svolta direttamente da un Ets per il quale essa rappresenti la finalità principale e purchè tutti gli utili siano interamente reinvestiti nell'attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei risultati, e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente e ai risultati prodotti;
- le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale affidate agli Ets ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e modalità definite dal d.p.r. 135/2003;
- gli interventi e servizi sociali, le prestazioni sanitarie e sociosanitarie, se esercitate da fondazioni ex IPAB, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle suddette attività, che non sia previsto alcun

compenso a favore degli amministratori e le ex IPAB risultino regolarmente iscritte nel RUNTS.

Si evince che nella nuova impostazione dettata dal codice del Terzo settore ciò che rileva maggiormente per determinare la commercialità o meno delle singole attività di interesse generale siano le modalità concrete con cui esse vengono svolte.

L'art. 149 del TUIR disciplina quando si incorre nella perdita della qualifica di "ente non commerciale", questo avviene nel caso in cui l'ente eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta. Per la qualificazione commerciale dell'ente il secondo comma di tale articolo individua quattro principali parametri:

- a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività istituzionali;
- c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni le liberalità e le quote associative;
- d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

La perdita di tale qualifica avviene a partire dal periodo di imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario.

Ad ogni modo, gli ETS saranno soggetti passivi dell'IRES in quanto enti commerciali ovvero non commerciali, categorie che complessivamente attraggono all'imposizione i redditi di tutti i soggetti collettivi diversi dalle società. Ad occuparsi dell'Imposta sul reddito delle società per gli enti non commerciali è il TUIR con gli articoli che vanno dal 143 al 150. Questo prevede che la determinazione del reddito complessivo avviene in base a regole analoghe a quelle previste per le persone fisiche. In particolare, l'art.143 individua il reddito complessivo degli enti non commerciali come somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, conseguiti nel periodo di imposta, escludendo quelli esenti dall'imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

I redditi e le perdite devono essere determinati distintamente per ciascuna categoria, in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano, al netto delle eventuali perdite deducibili.

Il comma 4 dell'articolo 144 del TUIR sancisce la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che

concorrono a formare il reddito di impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e i proventi; è altresì deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria, per gli immobili utilizzati promiscuamente, per la parte del loro ammontare che corrisponde al rapporto sopra riportato.

Dal reddito complessivo, successivamente, è possibile dedurre diversi oneri, tra cui: canoni, livelli, censi ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo, compresi i contributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della pubblica amministrazione; le somme corrisposte ai dipendenti, chiamati ad adempiere funzioni presso gli uffici elettorali; i contributi, le donazioni e le oblazioni erogati in favore delle organizzazioni non governative. Nel caso in cui vi sia il rimborso di tali oneri, le somme corrispondenti concorreranno nella formazione del reddito complessivo del periodo di imposta nel quale l'ente ha conseguito il rimborso.

L'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica numero 601 del 1973 prevede una riduzione del 50% (da 24% a 12%) dell'Ires per gli enti no profit, questo articolo è stato abrogato dalla legge di Bilancio 2019 causando una reazione immediata e corale di tutti gli operatori del terzo settore. In merito di ciò, l'allora presidente del consiglio Giuseppe Conte fissò un incontro con i rappresentanti del terzo settore per discutere delle promesse fatte loro riguardo alla volontà di cambiare la norma con il primo provvedimento utile. Promessa che è stata mantenuta attraverso l'approvazione dell'emendamento 1.34 al decreto

Semplificazioni 2019, il quale ripristina l'aliquota IRES al 12% per le attività degli enti non profit.

#### 4.1.1 Organizzazioni di volontariato

Il regime fiscale per le Organizzazioni di Volontariato è disciplinato dall'art. 84 del d.lgs. n. 117/2017, il quale precisa che non si considerano commerciali, oltre alle attività di cui all'art. 79, commi 2 e 3, *“attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario; cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario; attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale”*, inoltre, *“ redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento dell'attività non commerciale da parte delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'imposta sul reddito delle società (IRES)”*. Queste attività devono però essere svolte in funzione della realizzazione dei fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato.

Le ODV se rivestono la qualifica di ONLUS “di diritto”, ai fini dell'imposizione diretta usufruiscono del regime di favore previsto dall'art. 150 del d.p.r. 917/1986 (Tuir) con la conseguenza che non costituisce esercizio di attività commerciale lo



svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale e non concorrono alla formazione del reddito imponibile i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse a quelle istituzionali; i proventi derivanti dall'esercizio delle attività istituzionali e delle attività connesse non sono assoggettati a tassazione in capo all'organizzazione ai fini delle imposte sui redditi.

Qualora le organizzazioni non rivestissero la qualifica di ONLUS sono assoggettate alla disciplina generale previste per gli enti non commerciali, di cui agli articoli da 143 a 149 del d.p.r. 917/2017.

#### 4.1.2 Associazioni di promozione sociale

Il regime fiscale delle APS è disciplinato dall'articolo 85 del d.lgs. 117/2017, il quale al primo comma dispone la decommercializzazione dei corrispettivi specifici introitati dell'ente in relazione alle attività statutarie svolte *“in diretta attuazione degli scopi istituzionali”* qualora ne siano beneficiari i propri associati e familiari conviventi, gli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività. Il comma 2 dispone che rimangono escluse dall'ambito commerciale, ai fini delle imposte sui redditi, *“le cessioni anche a terzi i proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali”*.

Il quarto comma dispone, inoltre, la neutralità fiscale delle entrate relative ai corrispettivi specifici per le “*attività di somministrazione di alimenti e bevande effettuate da bar e simili presso le sedi dell’ente, nonché per l’organizzazione di viaggi e soggiorni turistici*” se le attività sono strettamente complementari a quelle statutarie svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e i beneficiari sono esclusivamente associati e familiari conviventi e se, per dette attività, non vengano utilizzate forme pubblicitarie e di comunicazione verso terzi, potendo la diffusione delle informazioni essere direzionata esclusivamente a favore degli associati. Il comma 6, analogamente a quanto previsto per le Organizzazioni di Volontariato, qualifica come “non commerciali” le entrate derivanti dalla cessione di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione.

L’ultimo comma, infine, dispone l’esclusione dalla base imponibile dell’imposta sugli intrattenimenti delle quote e dei contributi corrisposti a favore dell’ente nonché l’esenzione dall’imposta sul reddito delle società per i redditi degli immobili impiegati esclusivamente per lo svolgimento delle attività non commerciali.

#### **4.2 REGIME FORFETARIO**

La riforma del Terzo Settore ha introdotto, con l’art. 80, un regime di determinazione del reddito, di natura opzionale, per le attività esercitate, in modo non prevalente o in connessione con quelle istituzionali principali destinato agli

enti non commerciali e basato sull'utilizzo di determinati coefficienti di redditività, da applicare sull'ammontare dei ricavi da cessione di beni o prestazioni di servizi, tarati su determinati scaglioni<sup>44</sup>.

I coefficienti di redditività sono diversificati a seconda che l'attività consista in prestazione di servizi o in altre attività (ad esempio cessione di beni), la seguente tabella indica i coefficienti di redditività attualmente validi.

Tab. IV.1 Coefficienti di redditività

<b>RICAVI (in euro)</b>	<b>PRESTAZIONI DI SERVIZI</b>	<b>ALTRE ATTIVITA'</b>
Fino a 130.000	7%	5%
Da 130.001 a 300.000	10%	7%
Oltre 300.000	17%	14%

Ai redditi così determinati, l'Ets non commerciale deve aggiungere gli eventuali redditi derivanti da plusvalenze patrimoniali (art. 86 del d.p.r. 917/1986), le sopravvenienze attive (art. 88 del d.p.r. 917/1986), i dividendi e gli interessi (art. 89 del d.p.r. 917/1986) e i ricavi immobiliari degli immobili patrimonio (art. 90 del d.p.r. 917/1986).

<sup>44</sup> F.G. POGGIANI, *I regimi forfetari degli enti del terzo settore*, ItaliaOggi, 2020, p.179

Per gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività, non è previsto che si possa applicare, per ciascuna categoria di ricavi, le relative aliquote, bensì il coefficiente indicato deve essere calcolato con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente che, in caso di mancanza di distinta annotazione, sarà considerata quella relativa alle prestazioni di servizi, con relativa applicazione dei coefficienti fissati per detta attività.

Per accedere a questo regime forfetario, l'Ets deve esercitare la relativa opzione nella dichiarazione annuale dei redditi. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel quale viene esercitata e fino ad eventuale revoca, la quale non può essere esercitata prima che sia decorso un triennio dal suo esercizio.

L'ente che inizi ad esercitare attività commerciale può esercitare l'opzione nella dichiarazione di inizio attività, ai sensi dell'art. 35 del d.p.r. 633/1972.

I componenti positivi e negativi di reddito, riferiti ai periodi di imposta precedenti, rispetto a quello di applicazione del regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente, rispetto a quello di efficacia del regime analizzato; quindi, si tassano ricavi o si deducono costi nell'ultimo periodo d'imposta a tassazione ordinaria.

Le perdite fiscali generatesi nei periodi di imposta anteriori a quello di applicazione del regime forfetario sono deducibili dal reddito secondo le regole ordinarie stabilite nel Testo unico delle imposte sui redditi, ovvero esse sono

utilizzabili in diminuzione del reddito dei periodi successivi per un importo non superiore all'80% di tale reddito, senza limiti temporali. Se, invece, si tratta di perdite maturate nei primi tre periodi di imposta, è possibile il riporto in misura pari al 100% del reddito<sup>45</sup>.

Infine, gli enti che scelgono detto regime restano esclusi dall'applicazione degli studi di settore, dei parametri e degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA).

#### 4.2.1 Regime forfetario per APS e ODV

Il legislatore ha introdotto un ulteriore e specifico regime forfetario per le organizzazioni di volontariato (ODV) e per le associazioni di promozione sociale (APS), sempre se i ricavi realizzati non superano una determinata soglia (130.000 euro), già determinata ma stabilita e autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea, o alla soglia eventualmente armonizzata in sede europea.

Queste due realtà, ancorché rientrino pienamente tra gli Enti del terzo Settore e possano optare per il regime forfetario generalmente riconosciuto dall'art. 80 del d.lgs. 117/2017, presentando i requisiti, di cui al successivo art. 86, potranno usufruire di un regime fiscale ad esse riservato.

---

<sup>45</sup> CANTIERE TERZO SETTORE, *Regime forfetario degli Ets*,

Tab. IV.2 Regime forfetario per ODV e APS

<b>TIPOLOGIA DI ENTE</b>	<b>RICAVI COMMERCIALI</b>	<b>COEFFICIENTE DI REDDITIVITA'</b>
ODV	Fino a 130.000 euro	1%
APS	Fino a 130.000 euro	3%

Il comma 2 dell'articolo 86, dispone che *“le organizzazioni di volontariato e le associazione di promozione sociale possono avvalersi del regime forfetario comunicando nella dichiarazione annuale o, nella dichiarazione di inizio attività di presumere la sussistenza dei requisiti di cui al comma 1 del presente articolo”*.

L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel quale viene esercitata e fino alla revoca. È specificato che non è possibile revocare l'opzione prima che sia decorso un triennio dal suo esercizio. In ogni caso, il regime forfetario cessa di essere applicato a partire dal periodo successivo a quello in cui si superano le soglie indicate.

Con riferimento alle perdite pregresse è possibile computare in diminuzione dal reddito le stesse e, fermo restando l'obbligo di conservare i documenti relativi, le

---

<https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/fiscalita/reddito-imponibile-degli-ets/>

ODV e le APS, che applicano il regime indicato, sono esonerate dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili e non sono tenute a eseguire le ritenute alla fonte, pur dovendo indicare, in dichiarazione, il codice fiscale dei partecipanti.

Ai fini IVA, il comma 7 e seguenti dell'art.86 del d.lgs. 117/2017 stabiliscono che *“le ODV e le APS che applicano il regime forfetario:*

- *non esercitano la rivalsa Iva per le operazioni nazionali;*
- *per quanto riguarda l'acquisto di beni intracomunitari, non si considerano tali quelli diversi dai mezzi di trasporto nuovi e da quelli soggetti ad accisa, se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari e degli acquisti fatti in base a cataloghi, fisici o elettronici, per corrispondenza o via telefono e internet, effettuati nell'anno solare precedente, non ha superato 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato;*
- *le cessioni di beni intracomunitarie non sono imponibili a fini;*
- *non hanno diritto alla detrazione dell'Imposta sul valore aggiunto assoluta, dovuta e addebitata sugli acquisti da esse effettuati;*
- *per le prestazioni di servizi generici rese a soggetti passivi IVA non residenti in Italia, emettono fattura senza l'applicazione dell'IVA, con la dicitura “inversione contabile”, mentre se rese a soggetti provati applicheranno normalmente l'IVA;*

- *applicano alle importazioni, alle esportazioni e alle operazioni a esse assimilate la non imponibilità IVA;*
- *hanno soltanto l'obbligo, per le operazioni per le quali risultano debitori dell'IVA, di emettere la fattura o di integrarla con l'indicazione dell'aliquota e dell'importo dell'imposta e di versare l'IVA entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni”.*

Resta sempre possibile l'opzione per l'applicazione dell'Iva nei modi ordinari, la quale rimarrà valida per almeno un triennio e dovrà essere comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata.

#### 4.2.2 Il regime IVA in presenza dei regimi forfetari per APS e ODV

La normativa prevede alcune semplificazioni in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA) solamente per le organizzazioni di volontariato (Odv) e le associazioni di promozione sociale (Aps) che scelgono di applicare il regime forfetario previsto dall'art. 86 del CTS. La normativa stabilisce, inoltre, che per tutti gli enti del Terzo settore i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche di fondi sono esclusi da Iva, oltre che godere dell'esenzione da ogni altro tributo.

Le Odv e le Aps che adottano il regime forfetario sono esonerate dal versamento dell'Iva e di tutti gli ulteriori adempimenti, come quelli inerenti alla registrazione, dichiarazione e quant'altro, fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le



fatture di acquisto, le bollette doganali e di certificazione dei corrispettivi, con esonero dall'obbligo di certificazione, di cui all'art. 2 del d.p.r. 696/1996.

Le dette associazioni, in applicazione del regime forfetario, per le quali risultano debitori del tributo, devono emettere la fattura o la devono integrare con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, versando il dovuto entro il giorno 16 del mese successivo aa quello di effettuazione delle operazioni.

Inoltre, per quanto riguarda l'acquisto di beni intracomunitari, non sono soggetti all'Iva gli acquisti di beni diversi dai mezzi di trasporto nuovi e da quelli soggetti ad accisa, se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari e degli acquisti fatti in base a cataloghi, fisici o elettronici, per corrispondenza o via telefono e internet, effettuati nell'anno solare precedente, non ha superato 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato. L'ammontare complessivo degli acquisti è assunto al netto dell'Iva. Le cessioni di beni intracomunitari, invece, non sono imponibili ai fini dell'Iva.

Resta sempre possibile l'opzione dell'applicazione dell'Iva nei modi ordinari, la quale rimarrà valida per il triennio successivo.

Infine, le Odv e le Aps che optano per il regime forfetario sono esonerate dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili.

### 4.3 I SOCIAL BONUS

I social bonus sono stati istituiti dal legislatore all'interno dell'articolo 81 del CTS e consistono in un *“credito di imposta pari al 65% delle erogazioni liberali in denaro effettuato dalle persone fisiche e del 50% se effettuate da enti o società in favore degli enti del Terzo settore, che hanno presentato al Ministero del lavoro e delle politiche sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata assegnati ai suddetti enti del Terzo settore e da questi utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attività di cui all'art. 5 con modalità non commerciali”*. Per questa agevolazione è prevista l'applicabilità nel periodo transitorio ad Onlus, Odv e Aps. Una volta concluso il periodo transitorio le agevolazioni previste dal Cts saranno applicabili alle liberalità indirizzate agli enti iscritti nel Runts. Il social bonus è quindi conferito ai soli progetti affidati ad Ets che utilizzino i beni esclusivamente per lo svolgimento di attività di interesse generale con modalità non commerciali.

I soggetti che beneficiano del credito di imposta sono esclusi, per le medesime erogazioni, dalle altre agevolazioni previste in materia di donazioni dal codice del Terzo settore e da altre disposizioni vigenti in materia di deducibilità e detraibilità delle erogazioni liberali.

Il credito di imposta spettante va ripartito in tre quote annuali di pari importo e spetta nelle seguenti misure:

- *enti non commerciali*: in assenza di reddito di impresa, il credito spettante è pari al 50% dell'importo erogato nei limiti del 15% del reddito imponibile;
- *soggetti titolari di reddito di impresa (Ires)*: il credito spettante è pari al 50% dell'importo erogato nel limite del 5 per mille dei ricavi annui;
- *persone fisiche*: in assenza di reddito di impresa, il credito spettante è pari al 50% dell'importo erogato nei limiti del 15% del reddito imponibile.

Il bonus, che può essere utilizzato in compensazione, senza limiti di importo, sia dai titolari del reddito di impresa, sia dalle persone fisiche e degli enti che non esercitano attività commerciali, non rileva quale ricavo ai fini della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'Irap.

Il legislatore ha previsto degli obblighi per i soggetti beneficiari delle erogazioni liberali effettuate per la realizzazione di interventi di manutenzione, protezione e restauro dei beni stessi, i quali dovranno comunicare trimestralmente al ministero del Lavoro e delle politiche sociali l'ammontare delle erogazioni ricevute. I beneficiari dovranno anche dare pubblica comunicazione tramite il proprio sito internet, una pagina dedicata e facilmente individuabile, oltre che in un apposito portale gestito dal ministero dell'importo delle erogazioni ricevute nonché della loro destinazione e utilizzo. Nel portale del ministero, ai soggetti destinatari delle erogazioni liberali sono associate tutte le informazioni relative allo stato di conservazione del bene, gli interventi di ristrutturazione o riqualificazione

eventualmente in atto, i fondi pubblici assegnati per l'anno in corso, l'ente responsabile del bene, nonché le informazioni relative alla fruizione per l'esercizio delle attività di interesse generale<sup>46</sup>.

La normativa sui social bonus esclude dalla possibilità di fruire dell'agevolazione da parte di imprese sociali, le cui attività sono svolte con modalità commerciali, seppur non lucrative. Vengono escluse anche le cooperative sociali, sebbene sia il soggetto che ha concorso maggiormente per l'assegnazione e il conseguente utilizzo di beni confiscati alla criminalità organizzata.

#### **4.4 IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI**

Il legislatore della riforma del Terzo settore ha previsto, all'interno dell'articolo 82, una serie di agevolazioni in materia di imposte indirette (imposta di registro, sulle successioni e donazioni, ipo-catastale, ecc.) e tributi locali, riferite agli Ets. La normativa si riferisce ad una pluralità di individui potenzialmente più vasta rispetto alle corrispondenti disposizioni ante-riforma, le quali erano rivolte solo ad enti pubblici, fondazioni, associazioni riconosciute, Onlus e Odv.

---

<sup>46</sup> CANTIERE TERZO SETTORE, *Social Bonus*,

<https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/donazioni-e-raccolta-fondi/social-bonus/>

#### 4.4.1 Trasferimento di beni a titolo gratuito

Il comma 2 dell'articolo precedentemente citato dispone che tutti i trasferimenti a titolo gratuito di beni utilizzati nel perseguimento delle finalità istituzionali, effettuati a favore degli Ets, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali, ed eccezione di quelle costituite in forma societaria, non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, né alle imposte ipotecarie e catastali. La novità introdotta risiede nel fatto che precedentemente alla riforma tali agevolazioni erano rivolte solo ad enti pubblici, fondazioni, associazioni riconosciute, Onlus e alle organizzazioni di volontariato.

#### 4.4.2 Trasferimento di immobili a titolo oneroso

Secondo il comma 4 dell'articolo 82 del CTS, è prevista l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per i trasferimenti di immobili a titolo oneroso a favore di tutti gli Ets, incluse le cooperative sociali e le imprese sociali costituite in forma societaria, a condizione che i beni siano utilizzati in diretta attuazione degli scopi istituzionali ed entro 5 anni dal trasferimento. L'ente deve inoltre rendere apposita dichiarazione in tal senso al momento della stipula dell'atto. Nel caso in cui il bene non sia utilizzato direttamente entro cinque anni o in cui sia resa dichiarazione mendace, l'ente sarà chiamato a pagare, oltre alle imposte in misura ordinaria e agli interessi di mora, anche una sanzione pari al 30% dell'imposta dovuta.

Questa norma reintroduce, con un più vasto ambito applicativo le agevolazioni esistenti a favore delle Onlus, abrogate dall'art. 10 del d.lgs. 23/2011, volte a favorire il trasferimento di beni patrimoniali agli enti del Terzo settore.

#### 4.4.3 Atti societari

Secondo il terzo comma dell'art.82 *“agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa. Le modifiche statutarie di cui al periodo precedente sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative”*.

Infine, le organizzazioni di volontariato vedono confermata l'esenzione dall'imposta di registro, di cui hanno goduto nel periodo antecedente la riforma. Sono infatti esenti da tale imposta gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle Ody.

Questa norma riapplica in buona parte l'art. 11-bis della tariffa, parte I, allegata al d.p.r. 131/1986, la quale applica l'imposta di registro in misura fissa agli atti costitutivi e modifiche statutarie riguardanti le Onlus; quest'ultima disposizione veniva interpretata in senso restrittivo da parte dell'amministrazione finanziaria, che esige le imposte proporzionali in caso di operazioni che comportano il trasferimento di beni e coinvolgono enti non commerciali.

#### 4.4.4 Imposte di bollo e altri tributi

Sono esenti da imposta di bollo gli atti, i documenti le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni, e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli Ets.

L'Agenzia delle Entrate ha dichiarato che *“data l'ampia formulazione della disposizione, si possono ricomprendere nell'esenzione dall'imposta di bollo anche le fatture emesse e gli estratti conto”*.

L'imposta sugli intrattenimenti, invece, non è dovuta se le attività sono svolte dagli Ets occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. Al fine di fruire dell'esenzione. L'Ets deve dare comunicazione alla Siae<sup>47</sup> prima dell'inizio della manifestazione.

Infine, tutti gli atti e i provvedimenti relativi agli Ets sono esenti anche dalle tasse sulle concessioni governative.

#### 4.4.5 Imu e Tasi

Sono esenti da Imu e da Tasi solo gli immobili posseduti e utilizzati da enti del Terzo settore non commerciali. Pertanto, l'agevolazione non è applicabile agli

---

<sup>47</sup> È una società di gestione collettiva del diritto d'autore, cioè un ente costituito da associati che si occupa dell'intermediazione dei diritti d'autore. Gli autori e gli editori che detengono i diritti economici sulle loro opere possono affidarne la tutela a SIAE che raccoglie le somme spettanti agli associati e le distribuisce a ciascuno di essi.

immobili posseduti ed utilizzati da imprese sociali, comprese le cooperative sociali, e da Ets commerciali.

Gli immobili, oltre ad essere posseduti ed utilizzati da Ets non commerciali, per usufruire dell'agevolazione devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, di religione e culto.

La disposizione non si discosta molto da quanto previsto, antecedentemente all'entrata in vigore della riforma, in materia di Imu.

Inoltre, viene stabilito che i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni possano deliberare esenzioni per altri tributi di loro competenza in favore di Ets che non abbiano quale oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale. Anche in questo caso vengono escluse dall'agevolazione tutte le imprese sociali, comprese le cooperative sociali, e gli Ets commerciali<sup>48</sup>.

#### 4.4.6 Detrazioni e deduzioni a fronte di erogazioni liberali

Il regime post-riforma di deduzioni e detrazioni è disciplinato dall'articolo 83 del d.lgs. 117/2017 ed è riconosciuto solo per le erogazioni effettuate a favore di Ets non commerciali, con specifici vantaggi se l'ente beneficiario è un'organizzazione di volontariato. Ciononostante, il medesimo regime è applicabile anche per le

---

<sup>48</sup> CANTIERE TERZO SETTORE, *Imposte indirette e tributi locali*,



erogazioni effettuate a favore di Ets commerciali, di cooperative sociali e di imprese sociali a condizione 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. Le nuove misure agevolative non cumulabili tra loro, né con analoghe misure previgenti l'entrata in vigore del Codice del terzo settore.

Nel caso in cui l'erogante sia una persona fisica, sia che si tratti di erogazioni in denaro (il beneficio è consentito a condizione che il versamento sia eseguito tramite banca o uffici postali ovvero mediante altri sistemi di pagamento tracciabili), sia che si tratti di erogazioni in natura le agevolazioni sono le stesse (Art. 83, commi 1 e 2, Cts), ovvero:

- a) detrazione dalla propria Irpef di un importo pari al 30% dell'erogazione per un importo complessivo non superiore a 30.000 euro in ciascun periodo di imposta;

oppure in alternativa, a seconda della convenienza;

- b) deducibilità dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore per un importo non superiore al 10% del reddito complessivo dichiarato. Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di

imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare.

Se, invece, l'erogante sia un soggetto Ires, l'agevolazione, sia che si tratti di erogazioni in denaro sia che si tratti di erogazioni in natura, riguarda una deducibilità del reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato. Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare<sup>49</sup>.

## **4.5 TITOLI DI SOLIDARIETA' E SOCIAL LANDING**

### 4.5.1 I titoli di solidarietà

Con il fine di favorire il reperimento di risorse finanziarie da parte degli Ets, il legislatore ha concesso la possibilità a tali enti di avvalersi di alternative forme di finanziamento rispetto ai consueti canali utilizzati per l'ottenimento di capitali.

L'articolo 77 del D.Lgs. n. 117 del 2017 contiene uno degli interventi più rilevanti ed innovativi della riforma, riguardante l'introduzione di una regolazione dei titoli di solidarietà, che consentono una maggiore facilità nell'accesso al credito per gli enti del Terzo settore non commerciali.

---

<sup>49</sup> B. PAGAMICI, *Imposte indirette, agevolazioni e disposizioni fiscali*, ItaliaOggi, 2020, p. 191.

Va precisato che nonostante questi titoli di solidarietà funzionino come dei veri e propri titoli di investimento emesso dagli istituti di credito, coloro che parteciperanno attivamente all'acquisizione di questi titoli non avranno la possibilità di decidere a quale progetto o iniziativa saranno destinati i propri investimenti, i quali confluiranno in un più ampio "fondo" gestito dalla banca, che coprirà un vasto portafoglio di crediti al Terzo settore<sup>50</sup>.

Il comma 2 dell'articolo sopra richiamato fornisce una definizione di tali titoli, descrivendoli come "*obbligazioni ed altri titoli di debito, non subordinati, non convertibili e non scambiabili, che non conferiscono il diritto di sottoscrivere o acquisire altri tipi di strumenti finanziari e non sono collegati ad uno strumento derivato, nonché certificati di deposito consistenti in titoli individuali non negoziati nel mercato monetario*".

Il comma successivo disciplina gli obblighi e i divieti di tali titoli, i quali li possiamo sintetizzare in:

- divieto di applicare le commissioni di collocamento;
- le obbligazioni e gli altri titoli di debito devono avere scadenza non inferiore a 36 mesi;
- i certificati di deposito devono avere la scadenza in inferiore a 12 mesi.

---

<sup>50</sup> B. PAGAMICI, *Le risorse finanziarie e titoli di solidarietà*, in *La riforma del no profit, il terzo settore dopo il RUNTS*, ItaliaOggi, 2 ottobre 2020, p. 160.

Abilitati all'emissione di tali titoli sono gli istituti di credito autorizzati ad operare in Italia, in osservanza delle previsioni del Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia (d.lgs. n.385 del 1993), sui quali non saranno applicate le commissioni di collocamento.

I titoli consistono in:

- *obbligazioni ed altri tipi di debito*, nominativi o al portatore, con una scadenza non inferiore a 36 mesi, non subordinati, non convertibili e non scambiabili, che non conferiscono il diritto di sottoscrivere o acquisire altri tipi di strumenti finanziari e non sono collegati ad uno strumento derivato;
- *certificati di deposito*, consistenti in titoli individuali non negoziati nel mercato monetario, di durata non inferiore a 12 mesi.

Il livello di remunerazione che devono garantire le obbligazioni e gli altri titoli di debito deve essere pari al maggiore tra: il tasso di rendimento lordo annuo di obbligazioni dell'emittente collocate nel trimestre solare precedente la data di emissione dei titoli di solidarietà, e il tasso di rendimento lordo annuo dei titoli di stato con vita residua simile a quella dei titoli di solidarietà.

Per quanto riguarda i certificati di deposito, invece, il livello di remunerazione che devono garantire è pari al maggiore tra: il tasso di rendimento lordo annuo di certificati di deposito dell'emittente emessi nel trimestre solare precedente la data di emissione dei titoli di solidarietà, e il tasso di rendimento lordo annuo dei titoli di stato con vita residua simile a quella dei titoli di solidarietà.

Al fine di favorire lo sviluppo del Terzo settore, i commi 5 e 6 dell'articolo 77, prevedono che *“gli emittenti potranno erogare a favore dei soli Ets non commerciali ritenuti meritevoli dagli emittenti sulla base di un progetto predisposto dagli stessi enti destinatari, una somma pari almeno allo 0,60% della raccolta a titolo di liberalità. La Banca erogatrice avrà diritto a un credito d'imposta pari al 50% delle erogazioni liberali effettuate a favore di Ets non commerciali. Tale credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione e non è cumulabile con le altre agevolazioni tributarie previste per le erogazioni liberali”*.

Inoltre, gli emittenti di tali strumenti finanziari devono *“destinare una somma pari all'intera raccolta effettuata attraverso l'erogazione di titoli, al netto dell'eventuale erogazione liberale di cui al periodo precedente effettuata a favore degli Ets, per il finanziamento di iniziative relative alle attività di interesse generale degli Ets”*.

Le somme che sono state raccolte con l'emissione che non siano state utilizzate entro 12 mesi dal loro collocamento saranno utilizzate per la sottoscrizione o per l'acquisto di titoli di stato nazionali con la stessa durata.

I sottoscrittori riceveranno importanti benefici, in particolare i titoli di solidarietà non concorrono alla formazione dell'attivo ereditario soggetto ad imposta di successione e non rileveranno ai fini della determinazione dell'imposta di bollo dovuta per le comunicazioni relative ai depositi titoli.

I vantaggi fiscali riservati ai titoli di solidarietà sotto il profilo dell'imposizione diretta sono diversi a seconda che si tratti di imprese o di persone fisiche non imprenditori. Nel primo caso il beneficio lo si trova nella disapplicazione della disciplina antielusiva che comporta la sterilizzazione dalla base di computo dell'Ace, inoltre, i titoli non concorrono alla formazione dell'attivo ereditario, ciò comporta un'esclusione oggettiva applicabile ai titoli di solidarietà, i quali non rilevano anche ai fini della determinazione dell'imposta di bollo sulle comunicazioni relative al deposito titoli. I sottoscrittori di tali titoli non sono quindi gravati dal prelievo del 2 per mille annuo, che di norma sono applicati dagli intermediari finanziari.

Nel secondo caso, per i redditi di capitale ed i redditi diversi di natura finanziaria si applica il regime fiscale riservato ai titoli di Stato, con tassazione dei relativi proventi con aliquota del 12,50% in luogo del 26% che di norma si applica sui proventi derivanti da obbligazioni bancarie e strumenti assimilati.

#### 4.5.2 Il social lending

Il social lending (spesso abbreviato in P2P lending e in italiano come prestito tra privati) è una forma di prestito finanziario tra privati, disciplinato dal provvedimento della Banca d'Italia, emanato l'8 novembre 2016, recante disposizioni per la raccolta del risparmio dei soggetti diversi dalle banche. Si

tratta di un prestito personale erogato da potenziali investitori a potenziali soggetti che lo richiedono attraverso piattaforme online.

Uno dei vantaggi riconducibili all'utilizzo del social lending lo si trova nel fatto che prestatori e richiedenti di denaro percepiscono o pagano teoricamente a parità di condizioni, una quota di interessi più favorevole rispetto a quella proposta dalle istituzioni finanziarie tradizionali, questo è possibile in quanto i costi di intermediazione sono molto competitivi essendo i due soggetti messi in relazione diretta e le aziende intermediarie, operando in rete e con servizi automatizzati, hanno costi di gestione ridotti.

Il primo comma dell'articolo 78 della riforma riporta *“i gestori dei portali online che svolgono attività di social lending, finalizzato al finanziamento e sostegno delle attività di cui all'articolo , operano, sugli importi percepiti a titolo di remunerazione dai soggetti che prestano fondi attraverso tali portali, una ritenuta alla fonte a titolo di imposta, secondo le previsioni dell'articolo 26, comma 4 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, con l'aliquota prevista per le obbligazioni per le obbligazioni e gli altri titoli di cui all'articolo 31 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601”*. In altre parole, si tratta di una imposta sostitutiva del 12,5% per gli interessi cedolari percepiti fuori dall'esercizio di un'attività di impresa. Le somme erogate da tali piattaforme devono essere destinate al finanziamento e al sostegno delle attività di interesse generale.

Gli importi percepiti dal richiedente saranno restituiti mediante una rata mensile addebitata sul conto corrente bancario. L'intermediario di social lending avrà successivamente il compito di redistribuire la rata ai prestatori secondo la quota capitale e la quota interessi spettante. In caso di morosità di uno o più richiedenti, la società intermediaria attiverà i programmi di recupero credito a nome di tutti i prestatori coinvolti.

Il regime fiscale del social lending è disciplinato dal codice del Terzo settore per favorire la raccolta di capitale da parte degli Ets assoggettando la remunerazione del capitale al medesimo trattamento fiscale previsto per i titoli di Stato.

Secondo la legge di bilancio del 2018 sono qualificati come redditi di capitale i proventi derivanti da finanziamenti erogati per il tramite di piattaforme online di prestiti per soggetti finanziatori non professionali gestite da società iscritte all'albo degli intermediari finanziari dai gestori. Nonostante questi ultimi siano tenuti ad applicare, secondo l'art. 26, comma 1, d.p.r. 600/1973, una ritenuta alla fonte a titolo di imposta sui redditi di capitale corrisposti a persone fisiche con l'aliquota del 26%, con l'introduzione dell'articolo 78 del CTS tale ritenuta si riduce al 12,50% con la condizione che i prestiti erogati siano finalizzati a finanziare e sostenere attività di interesse generale degli Ets.



## CONCLUSIONE

Il presente studio si è posto l'obiettivo di introdurre e analizzare i cambiamenti e le novità che sono stati apportati, sotto vari aspetti, per tutti gli enti appartenenti al terzo settore attraverso la riforma avviata nel 2016 con la legge delega n. 106.

L'elaborato si apre con un'introduzione sulle principali realtà che appartengono a questo settore, sottolineando l'evoluzione che alcune di esse hanno avuto, e i motivi per i quali altre non esistono più o sono state chiamate a cambiare denominazione o attività di appartenenza. Prosegue con l'esposizione delle caratteristiche che i soggetti devono possedere per poter appartenere al settore in esame.

Successivamente sono state esposte le principali e fondamentali novità introdotte dalla riforma del Terzo settore, tra cui il "Registro Unico Nazionale del Terzo Settore" (RUNTS), vera e propria rivoluzione apportata dal CTS, consistente nell'istituzione di un registro apposito per riorganizzare la registrazione degli enti che, volontariamente, desiderino iscriversi in esso per poter fruire di molteplici ed importanti agevolazioni.

Nel terzo capitolo sono state riportate le novità in ambito contabile, analizzando nello specifico i nuovi modelli di bilancio resi obbligatori per gli enti del terzo settore, facendo la distinzione tra "Ets di maggiori dimensioni" ed "Ets di minori dimensioni"; a questi ultimi, infatti, è data la possibilità di differenziare il sistema

informativo contabile realizzando un “sistema di rendicontazione semplificato”, favorendoli nella predisposizione del bilancio esonerandoli da molti obblighi informativi.

La ricerca si conclude esponendo gli aspetti fiscali della riforma, distinguendo “Ets commerciali” ed “Ets non commerciali” e analizzando l’applicazione del regime forfetario e dei social bonus istituiti dal legislatore.

Con tale studio si è arrivati alla conclusione che data la crescita esponenziale del Terzo settore in Italia, importante per l’aspetto sociale, economico ed occupazionale che riveste, fosse oltremodo necessaria una riforma che disciplinasse in maniera chiara ed organica l’attività dei soggetti che la compongono. Tuttavia la riforma, ad oggi, presenta ancora delle lacune, non raggiungendo la piena integrazione, in un unico *corpus* legislativo, delle discipline di tutte le tipologie di organizzazioni non profit. La situazione alla quale si è giunti, tramite la promulgazione di questa legge, lascia ben sperare per il futuro, in quanto la volontà di andare a ridisegnare la normativa per il terzo settore è sinonimo di una presa di coscienza da parte delle istituzioni delle potenzialità e di quest’ampia fascia della società civile, troppo spesso trascurata negli anni passati.

## BIBLIOGRAFIA

- B. PAGAMICI, *Imposte indirette, agevolazioni e disposizioni fiscali*, ItaliaOggi, 2020, p. 191.
- B. PAGAMICI, *Le risorse finanziarie e titoli di solidarietà*, in *La riforma del no profit, il terzo settore dopo il RUNTS*, ItaliaOggi, 2 ottobre 2020, p. 160.
- C. TRAVAGLINI, *Il trattamento del patrimonio in alcune aziende no-profit: peculiarità e problemi aperti*, Non profit, 2005, vol. 1, 41-51.
- E. BOZZA, *Stato Patrimoniale, Rendiconto Gestionale, Relazione di Missione*, ItaliaOggi, 2020, p. 145.
- F. GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, Zanichelli, Bologna, 1976.
- F.G. POGGIANI, *I regimi forfetari degli enti del terzo settore*, ItaliaOggi, 2020, p.179
- G. BARBETTA, *Il settore non profit italiano. Occupazione, welfare, finanziamento e regolazione*, Il Mulino, Bologna, 2000.
- G. SAVIOLI, *Il bilancio d'esercizio secondo i principi contabili nazionali: aggiornato con il d.lgs. n.139/2015 ed i nuovi Oic dicembre 2016*, Giuffrè, 2017, Milano, p.48.
- L. DE ANGELIS, *Il registro del Terzo Settore: struttura e funzionamento in La riforma del no profit, il terzo settore dopo il RUNTS* a cura di M. Longoni, Italia Oggi, 2020, pp.15,16.
- L. DEGANI, *Chi sono gli Enti di terzo settore, inquadramento degli enti e dei loro confini per individuare chi può e chi non può farne parte*, 2018.
- L. GABBANINI, *Principio contabile n.1 ed applicazione al bilancio 2012*, Pistoia, 2013.
- L. LUMIA, *Il bilancio sociale per gli enti del terzo settore e le imprese sociali*, Fisco e tasse, 2021.

- L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore, l'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli, Ancona, 2020, p.56.
- L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore: L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli, Ancona, 2020, p. 76.
- L. MONTANINI, *La riforma del terzo settore, l'impatto sugli strumenti di accountability*, Ancona, 2020, pp. 149-150.
- M. BARBIZZI, *Enti del terzo settore alla prova del bilancio, diritto e pratica del lavoro*, 2020.
- M. POZZOLI, *Il bilancio degli enti del terzo settore. Una prima analisi del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020*, Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti, Roma, 2020, p. 64.
- M. POZZOLI, *Il bilancio degli enti del terzo settore. Una prima analisi del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020*, Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti, Roma, 2020, p. 64.
- S. MAGGI, C. DI PIETRO, *Le prospettive del mutuo soccorso nel sistema sanitario italiano*, Il Mulino, Bologna, 2015.

## SITOGRAFIA

- ASI TERZO SETTORE, *Il nuovo volto del terzo settore: le principali novità introdotte dalla riforma del 2017*, <https://www.asiterzosettore.it/la-riforma/>
- CANTIERE TERZO SETTORE, *Cos'è il terzo settore*, <https://www.cantiereterzosettore.it/cose-il-terzo-settore/>
- CANTIERE TERZO SETTORE, *Imposte indirette e tributi locali*, <https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/fiscalita/imposte-e-tributi/>
- CANTIERE TERZO SETTORE, *Regime forfetario degli Ets*, <https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/fiscalita/reddito-imponibile-degli-ets/>
- CANTIERE TERZO SETTORE, *Registro unico nazionale del terzo settore*, <https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/ets-ente-del-terzo-settore/runts-registro-unico-nazionale-del-terzo-settore/>
- CANTIERE TERZO SETTORE, *Social Bonus*, <https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/donazioni-e-raccolta-fondi/social-bonus/>
- F. BIANCHINI, *Onlus: cosa sono, come funzionano, definizione e requisiti*, 2021. <https://www.money.it/Onlus-cosa-sono-come-funzionano#agev>
- FONDAZIONE ONC, <https://www.fondazioneonc.org>
- G. ARENA, *Il terzo settore trova il suo ancoraggio nella sussidiarietà e nell'interesse generale*, 19 maggio 2015, <https://www.labsus.org/2015/05/il-terzo-settore-trova-il-suo-ancoraggio-nella-sussidiarieta-e-interesse-generale/>
- INFORMAZIONE FISCALE, *Cosa sono le ONLUS?*, <https://www.informazionefiscale.it/Cosa-sono-le-ONLUS-definizione-requisiti>
- ISTAT, *Censimento Permanente delle istituzioni non profit*, [www.istat.it](http://www.istat.it)
- ITALIA NON PROFIT, *Organizzazioni di volontariato*, <https://italianonprofit.it/risorse/definizioni/organizzazioni-di-volontariato/>

- ITALIA NON PROFIT, *Relazione di missione*,  
<https://italianonprofit.it/risorse/definizioni/relazione-di-missione/>
- JOB4GOOD, *Cooperativa sociale: che cos'è e quali figure professionali ci lavorano*,  
<https://www.job4good.it/cooperativa-sociale-che-cose-e-quali-figure-professionali-ci-lavorano/>
- L. ESPOSITO, *OIC X: principio contabile Enti del Terzo Settore*,  
<https://www.informazionefiscale.it/oic-x-principio-contabile-enti-del-terzo-settore>
- L. ESPOSITO, *Organismo Nazionale di Controllo – ONC*, Cantiere Terzo Settore, 22 marzo 2019, <https://www.cantiereterzosettore.it/organismo-nazionale-di-controllo-onc/>
- M. D'AMBROSIO, *Tutto sulla ONLUS: cosa è, a che serve, come si costituisce*.  
<https://mioblog.notaiopecaradambrosio.it/onlus>
- MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI, Codice del terzo settore, <https://www.lavoro.gov.it/temi-e-priorita/Terzo-settore-e-responsabilita-sociale-imprese/focus-on/Riforma-terzo-settore/Pagine/Codice-del-Terzo-Settore.aspx>
- P. STEFANO, *Società sportiva Dilettantistica: cosa significa e differenze con le ASD*,  
<https://retificioitalia.it/societa-sportiva-dilettantistica-cosa-significa-e-differenze-con-le-asd/>