



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

Corso di Laurea Magistrale in Management Pubblico e dei Sistemi Socio-Sanitari

**Le opportunità della riforma del Terzo settore:
il caso dell’ente autonomo
“Palio di San Giovanni Battista”**

**The opportunities of the Third Sector reform: the case of the
autonomous organization “Palio di San Giovanni Battista”**

Relatore: Chiar.ma
Prof. Alessia D’Andrea

Tesi di Laurea di:
Chiara Campioni

Anno Accademico 2023 – 2024

INDICE

INTRODUZIONE	3
---------------------------	----------

CAPITOLO 1

IL TERZO SETTORE IN ITALIA: TRA PASSATO E PRESENTE	6
---	----------

1.1. INTRODUZIONE	6
-------------------------	---

1.2. L'EVOLUZIONE STORICA DEL TERZO SETTORE IN ITALIA	8
---	---

1.3. I CARATTERI ECONOMICO-AZIENDALI DELLE ORGANIZZAZIONI DEL TERZO SETTORE	14
--	----

1.4. LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: VERSO UN QUADRO UNICO .	18
--	----

1.4.1. Legge delega del 6 giugno 2016 n. 106	20
--	----

1.4.2. Decreto legislativo del 3 luglio 2017 n. 117	24
---	----

1.4.3. La riforma del Terzo settore: i punti principali	31
---	----

CAPITOLO 2

LE ASSOCIAZIONI: IL QUADRO DI RIFERIMENTO.....	34
---	-----------

2.1. PREMESSA	34
---------------------	----

2.2. LE ASSOCIAZIONI RICONOSCIUTE E NON RICONOSCIUTE	35
--	----

2.3. LE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE	41
--	----

2.3.1. Le APS di II livello	45
-----------------------------------	----

2.3.2. Gli obblighi informativi di rendicontazione economico-finanziaria	48
--	----

2.3.3. Gli obblighi informativi verso i soggetti interni all'ente	64
---	----

2.3.4. Gli obblighi informativi di rendicontazione sociale	66
--	----

2.4. LE ASSOCIAZIONI DI FRONTE AL BIVIO.....	68
--	----

CAPITOLO 3

IL CASO DELL'ENTE AUTONOMO "PALIO DI SAN GIOVANNI BATTISTA"78

3.1. OBIETTIVO78

3.2. METODOLOGIA E APPROCCIO AL CASO STUDIO78

3.3. PRESENTAZIONE DEL CASO DI STUDIO80

3.4. RISULTATI DELL'INTERVISTA88

3.4.1. Le risposte degli specialisti88

3.4.2. Il punto di vista interno all'associazione.....94

3.5. DISCUSSIONE DEI RISULTATI.....96

CONCLUSIONI104

BIBLIOGRAFIA110

SITOGRAFIA113

INTRODUZIONE

Negli ultimi anni, l'imprenditorialità sociale e il ruolo del volontario sono essenziali nel supportare le strutture pubbliche e private, in Italia e oltre confine, per il soddisfacimento dei bisogni dei cittadini. Sempre più numerose sono le associazioni presenti sul territorio italiano e i loro volontari; gli ultimi dati Istat contano quasi sei milioni di volontari nelle organizzazioni del terzo settore¹.

In questo quadro, la riforma del Terzo settore ha previsto nuovi strumenti di accountability, atti a guidare i diversi attori nella ricerca di soluzioni organizzative e gestionali improntate all'efficacia e all'efficienza.

Accogliere tali strumenti e definire nuovi modelli gestionali e organizzativi determinano diverse sfide che i soggetti che fanno parte delle organizzazioni del Terzo settore e gli specialisti del settore sono chiamati ad affrontare.

L'obiettivo del presente lavoro è di approfondire il Codice del Terzo settore e comprendere l'impatto che la sua adozione ha per le realtà che decidono di effettuare il processo di assumere la qualifica di "Ente del Terzo settore". Al fine di rispondere all'obiettivo, si propone uno studio basato sull'*action research*, con utilizzo di metodologie di ricerca qualitativa. Sono svolte, in particolare, X interviste semi-strutturate, a livello individuale, ad alcuni attori dell'ente autonomo "Palio di San Giovanni Battista", associazione culturale che sta valutando la

¹ CANTIERE TERZO SETTORE, *Le ragioni della riforma*, 14 maggio 2019, <https://www.cantiereterzosettore.it/le-10-ragioni-della-riforma/>

possibilità di acquisire la qualifica di ETS, essendo in possesso dei requisiti richiesti dalla Riforma.

L'analisi sarà articolata su tre capitoli.

Il primo capitolo presenta, in prima battuta, l'evoluzione del Terzo settore in Italia, delineandone le caratteristiche economico-aziendali delle organizzazioni che ne fanno parte. Al fine di approfondire la conoscenza dell'attuale quadro normativo, si presentano le principali novità del Codice del Terzo settore (D.lgs. n. 117 del 3 luglio 2017).

Nel secondo capitolo l'attenzione è focalizzata sugli strumenti di accountability previsti dalla Riforma, per la forma giuridica dell'Associazione di Promozione Sociale

Inoltre, verrà sottolineata la possibilità per le associazioni di poter valutare se iscriversi al RUNTS e seguire quanto determinato nel Codice del Terzo settore, o se rimanere un'associazione riconosciuta o non, tutelata dal Codice civile. Analizzando tale possibilità, verranno poi sottolineati i vantaggi e svantaggi del passaggio al Terzo settore, delineandone anche i possibili iter da seguire, qualora si volesse effettuare tale passaggio.

Nel terzo capitolo proietteremo la letteratura, delineata nel primo e secondo capitolo, nel caso studio dell'ente autonomo "Palio di San Giovanni Battista", inquadrando innanzitutto l'associazione, i suoi scopi e la sua organizzazione, per poi analizzare il caso studio tramite interviste semi-strutturate, le quali ci aiuteranno

a valutare e approfondire gli aspetti che influenzeranno la scelta dell'ente:

“acquisire la qualifica di Ente del Terzo settore?”.

CAPITOLO 1

IL TERZO SETTORE IN ITALIA: TRA PASSATO E PRESENTE

1.1. INTRODUZIONE

“Il terzo settore è un patrimonio del Paese: un tesoro di capitale sociale, di fiducia, indispensabile per la coesione sociale”².

Lo sviluppo del Terzo settore è una risposta alla crisi dello stato sociale e una conseguenza del “fallimento dello Stato e del mercato” nel soddisfare l’interesse collettivo; tali soggetti, di fronte ad imprevisti ed ostacoli, hanno sopperito alle inefficienze tramite coloro che agivano per il sociale, perché mossi da motivazioni interiori e personali, colmando così le lacune presenti.

Questo nuovo settore ha introdotto nuove concezioni, ovvero:

- una “nuova economia”, non interessata alla massimizzazione dei profitti, ma al benessere sociale e alle esigenze della popolazione, ovvero l’economia sociale;
- una società civile partecipante e attiva;

² FORUM TERZO SETTORE, *La riforma che vorremmo*, 15 gennaio 2016, <https://www.forumterzosettore.it/2016/01/15/la-riforma-che-vorremmo/>

- un'impreditoria sociale che ha come oggetto della propria impresa il benessere collettivo.

Gli studiosi del gruppo EMES affermano che il Terzo settore è a tutti gli effetti una componente del sistema di welfare, sistema composto dal mercato, dallo Stato e dalla comunità. Il modello del “triangolo del welfare mix” presenta un quadro dove il Terzo settore è un soggetto strettamente collegato con gli altri e le sue caratteristiche variano a seconda delle influenze che subisce nel contesto di riferimento³. Si evoca un nuovo sistema di welfare che pone al centro *“le persone ed i loro fondamentali diritti umani, civili e sociali [...] basato su valori di Prossimità, Universalismo e Inclusività”*⁴.

E, al contempo, cresce la sfida del Terzo settore, ovvero *“permettere di raggiungere maggiore efficienza ed economicità nella gestione salvaguardando gli aspetti valoriali sui quali si fonda l'impreditorialità solidale”*⁵.

A seguito della forte crescita del Terzo settore, definito da Claudia Fiaschi, portavoce del Forum Nazionale, come *“l'unico comparto del nostro Paese che registra segnali di crescita”*⁶. Proprio a seguito di tale crescita si è resa necessaria

³ Cfr. MONTANINI L., D'ANDREA A., *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2020

⁴ FORUM TERZO SETTORE, *Verso un nuovo sistema di welfare: il Manifesto del Forum Terzo Settore*, 17 gennaio 2023, <https://www.forumterzosettore.it/2023/01/17/verso-un-nuovo-sistema-di-welfare-il-manifesto-del-forum-terzo-settore-2/>

⁵ BOMBELLI C, *Analisi organizzativa e culturale delle imprese no profit*, 16 gennaio 1998, <https://www.bombelli.net/post/analisi-organizzativa-e-culturale-delle-imprese-no-profit>

⁶ FORUM TERZO SETTORE, *Dalla parte del Terzo Settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, 6 febbraio 2020, <https://www.forumterzosettore.it/2020/02/06/dalla-parte-del-terzo-settore-la-riforma-letta-dai-suoi-protagonisti/>

una riforma che fornisca gli strumenti per valorizzare e sfruttare le potenzialità del Terzo settore, anche al fine di poter creare una collaborazione nella progettazione e programmazione tra pubblico e privato.

1.2. L'EVOLUZIONE STORICA DEL TERZO SETTORE IN ITALIA

In Italia, già nel Medioevo, le organizzazioni religiose private svolgevano opere di beneficenza nei confronti delle persone che ne avevano bisogno, come orfani e infermi, le cosiddette Opere Pie.

Nel '600, la Chiesa iniziò ad essere sostenuta economicamente dallo Stato ed è qui che si inizia a parlare di Terzo settore.

Ciò non venne visto positivamente da alcuni economisti, come Thomas Malthus, che affermò *“che la tutela pubblica dei poveri si rivelasse controproducente, in quanto la costante assistenza garantita al lavoratore ed alla sua famiglia, inducevano la popolazione all'ozio”*⁷.

Di conseguenza, con lo scopo di gestire tale attività, svolta principalmente dalla Chiesa, nel 1807 vennero istituite le Congregazioni di Carità, estranee al sostegno dello Stato, il quale svolgeva solo un ruolo di controllo del buon andamento.

⁷ DI PAOLO P., *L'evoluzione storica del Terzo Settore: nascita e progressiva affermazione - Prima Parte*, Maggio/Giugno 2016, <https://www.lavoro-confronto.it/archivio/numero-15/evoluzione-storica-del-terzo-settore-nascita-e-progressiva-affermazione-prima-parte>

Nel 1862 venne emanata la “Gran Legge” per unificare le Opere Pie: fu un primo tentativo di rendere il Terzo settore una vera e propria istituzione su tutto il territorio, ma l’esito non fu positivo.

Così, nel 1890 venne approvata la Legge Crispi che stabilì che coloro che volevano assistere i più bisognosi dovessero creare un proprio ente pubblico che seguisse regole e schemi ben precisi: l’obiettivo era di standardizzare le regole che guidavano l’operato delle organizzazioni del Terzo settore.

Con l’avvento dell’industrializzazione e del welfare state iniziarono a cambiare i bisogni degli individui. Per rispondere alla nuova domanda, nacquero le “Società di Mutuo Soccorso”: organizzazioni che assicuravano i soggetti, principalmente lavoratori, in caso di malattia, vecchiaia, incapacità di lavorare o morte di un parente.

Questo sviluppo venne rallentato con l’avvento del fascismo che trasferì la gestione delle società ai loro rappresentanti. Di conseguenza, la gestione delle funzioni assistenziali passò totalmente in capo allo Stato e tutte le organizzazioni furono trasformate in enti nazionali. Oltre allo Stato, anche la Chiesa riacquistò la gestione delle Opere Pie.

Nel secondo dopoguerra, grazie al lavoro svolto dall’Assemblea costituente per la stesura della nuova Costituzione, vennero definiti i principi alla base dell’associazionismo che tutelavano le formazioni sociali (art. 2), la libertà di associazione (art. 18) e il principio di sussidiarietà orizzontale (art. 118). La

definizione di questi principi fu fondamentale per andare a delineare le caratteristiche principali delle figure degli enti che erano stati già definiti con il Codice civile del 1942: associazioni, fondazioni e i comitati.

Il “*welfare state*” entrò in crisi negli anni Settanta, con l’avvio di nuovi modelli economici e famigliari e nuovi bisogni da soddisfare.

Ciò provocò un ridimensionamento della figura dello Stato, che non possedendo tutti gli strumenti adeguati a soddisfare i nuovi bisogni, dovette trasferire questo compito a soggetti terzi, ovvero alle organizzazioni private che nascevano per soddisfare la domanda dei bisogni sociali e non con l’obiettivo di massimizzare il profitto.

Dagli anni Novanta, venne attribuito a dette organizzazioni un “*riconoscimento giuridico e politico [...] nella produzione diretta e autonoma di servizi di welfare*”⁸.

In ordine cronologico, vennero stipulate le seguenti leggi:

- Legge quadro sul volontariato n. 266/1991: si è definita la figura del volontario, con i suoi valori e le sue funzioni, sottolineandone il carattere della gratuità. L’essere volontario va differenziato dall’associazionismo, poiché quest’ultimo persegue obiettivi di crescita dei soci in una prospettiva politica e culturale, mentre il volontariato nasce da azioni autonome dei singoli con il fine di offrire un servizio all’altro;

⁸ MONTANINI L., D’ANDREA A., *La riforma del terzo settore. L’impatto sugli strumenti di accountability*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2020, cit., p. 22

- Legge sulle cooperative sociali e sull'impresa sociale n. 381/1991: si sono definite le figure sopra menzionate come enti con l'obiettivo di offrire servizi sociosanitari ed educativi e creare programmi di reinserimento delle persone svantaggiate nel mondo del lavoro;
- Decreto legislativo n. 460/1997: è stata realizzata una categoria fiscale e tributaria dove comprendere comitati e società cooperative alle quali veniva riconosciuta la qualifica di Onlus perché perseguivano obiettivi solidali;
- Legge quadro n. 328/2000: viene concretizzato il principio della sussidiarietà orizzontale nelle politiche di welfare, mettendo in atto l'articolo 38 della Costituzione. Alle organizzazioni del Terzo settore viene riconosciuto *“un ruolo attivo nella programmazione, progettazione e valutazione degli interventi”*⁹; infatti, in questa fase si inizia a parlare di un *“sistema integrato pubblico privato”*, caratterizzato da una cooperazione volta a soddisfare i bisogni della società;
- Legge n. 383/2000: attribuisce valenza giuridica alle Associazioni di Promozione Sociale.

Nel 2001 nella Costituzione venne introdotto il principio di sussidiarietà con la legge costituzionale n. 3, confermando l'ingresso del Terzo settore nel nuovo modello di welfare. L'anno successivo venne istituita l'Agenzia per il Terzo settore

⁹ MONTANINI L., D'ANDREA A., *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2020, cit., p. 22

per vigilare sul lavoro svolto dalle organizzazioni non profit. Questo istituto venne soppresso nel 2012, trasferendo le sue funzioni al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

Nel 2008 la crisi economica provocò un ridimensionamento dei sistemi di welfare. Lo Stato dovette rivedere le risorse da destinare alle politiche sociali e ciò potenziò la stretta collaborazione tra pubblico, privato e organizzazioni non profit: si aprì la fase del “secondo welfare”.

Le organizzazioni iniziano ad assumere un ruolo sempre più rilevante e di sostegno: analizzano, in sincronia con gli enti pubblici, i bisogni da soddisfare, gli strumenti da utilizzare e le politiche pubbliche da attuare e, di conseguenza, realizzano in sinergia i progetti per rendere concreta la programmazione svolta.

Con il tempo, ciò ha provocato la nascita di una pluralità di forme organizzative differenti tra loro, anche solo per piccole caratteristiche, limitando *“la possibilità di mappare in modo netto il terzo settore e di valutarne le dimensioni”*¹⁰.

Da qui nasce l’esigenza dello Stato di regolamentare e disciplinare il Terzo settore con l’obiettivo di creare una linea guida che vada ad unificare la gestione di tali organizzazioni.

¹⁰ MONTANINI L., D’ANDREA A., *La riforma del terzo settore. L’impatto sugli strumenti di accountability*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2020, cit., p. 11

La spinta è derivata anche dall'Unione europea che *“ha tendenzialmente evitato di intervenire in materia di organizzazioni non lucrative, lasciandone agli Stati Membri la disciplina”*¹¹.

A tal proposito si può richiamare uno studio commissionato dal “Dipartimento per i diritti dei cittadini e gli affari costituzionali” del Parlamento europeo intitolato *“A statute for European cross-border associations and non-profit organizations”*¹².

L'elaborato sottolinea come in tutti i paesi europei il contesto non profit sia presente con una propria legislatura complessa e non comparabile tra i vari stati membri, aspetto da considerare nell'eventualità di voler creare un quadro comune europeo, e come contribuisca positivamente al raggiungimento degli obiettivi sia economici che sociali. Si può affermare che lo sviluppo del Terzo settore ha generato nuovi studi di analisi che potranno contribuire a far cambiare l'approccio nei confronti di questo sistema sempre più presente sia a livello nazionale che internazionale.

¹¹ Infatti, l'evoluzione del Terzo Settore non è avvenuta di pari passo tra territori nazionali dell'Unione Europea; le motivazioni sono di natura prevalentemente storica poiché con il Trattato di Roma l'obiettivo era di creare un mercato unico per gestire l'economia a livello globale ma non c'era alcun interesse di unificarlo tenendo in considerazione la realtà del non profit.

Ad oggi però l'esigenza di avere delle norme comunitarie che disciplinino questa materia è sempre più rilevante per l'Unione europea poiché c'è bisogno del sostegno di tali organizzazioni per rendere concrete alcune nuove politiche sociali ed arrivare in modo più diretto al cittadino, dato che l'economia non è mossa solo da interessi individuali e di mercato, ma anche da bisogni collettivi che vanno oltre al soddisfacimento di logiche di mercato. Si veda, GRASSO E., ROSSI P., *Terzo settore e interesse generale in prospettiva comparatistica europea*, 2020, cit., p. 2427, <https://www.dpceonline.it/index.php/dpceonline/article/view/831>.

¹² EUROPEAN PARLIAMENT, *A statute for European cross-border associations and non-profit organizations*, 2021, cit., p.56

1.3. I CARATTERI ECONOMICO-AZIENDALI DELLE ORGANIZZAZIONI DEL TERZO SETTORE

Nella loro pluralità, le organizzazioni del Terzo settore possiedono tratti comuni.

Sono enti che si costituiscono formalmente per operare con continuità, regolarmente e per sopravvivere per un lungo periodo e hanno una natura giuridica privata con organi propri che hanno libertà decisionale e si assumono la piena responsabilità delle azioni intraprese.

La missione è caratterizzata da *“finalità ideali, culturali, sociali, umanitarie, ecologiche, assistenziali, religiose ecc.”*¹³.

Pur essendo l’obiettivo finale qualcosa di intangibile, tramite l’attività svolta, le organizzazioni possono generare un utile di esercizio il quale, a differenza delle aziende profit, non può essere distribuito ai soggetti appartenenti all’ente, ma viene reinvestito nelle attività inerenti allo scopo finale.

La forza lavoro è formata prevalentemente da soggetti volontari che aderiscono all’iniziativa per una scelta personale e lavoratori che instaurano *“con l’ente una qualsiasi forma di rapporto di lavoro sia esso subordinato che autonomo ad ogni altro rapporto di lavoro retribuito”*¹⁴.

¹³ PROPERSI A., *Le aziende non profit. I caratteri, la gestione, il controllo*, Etas, Milano, 2001, cit., p. 50

¹⁴ VOL.TO, *I rapporti di lavoro in un ETS, parte 1*, 13 febbraio 2023, <https://www.volontariatotorino.it/ets/i-rapporti-di-lavoro-in-un-ets-parte-1/>

Il lavoro volontario porta con sé molti vantaggi ma al tempo stesso può causare problematiche organizzative poiché non è semplice comprendere quale sia il costo effettivo di tale risorsa per l'ente e se comprenderlo o meno nei calcoli dei costi sostenuti. Infine, trattandosi di un'attività svolta gratuitamente e non obbligatoria, spesso il turn over di tali soggetti è abituale quindi è importante fidelizzare il volontario all'organizzazione, far rimanere vivo nel soggetto la motivazione che lo ha spinto a aderire e creare un senso di appartenenza. Il volontariato è un fenomeno da sempre presente all'interno delle comunità perché *“prima di trasformarsi gradualmente in società individualistiche, gran parte delle società umane sono state a lungo società meccanicamente solidali”*¹⁵.

Inoltre, la qualifica di volontario è incompatibile con quella di lavoratore poiché il primo agisce liberamente, gratuitamente e può decidere in qualsiasi momento di non aderire più a tali attività mentre il lavoratore è legato da un vincolo contrattuale, di conseguenza lo scopo del legislatore è di tutelare tali figure.¹⁶

L'attività svolta dai volontari è diretta a soddisfare i bisogni della collettività o di una specifica categoria o dei membri dell'organizzazione.

Per poter mettere in atto i progetti realizzati, l'azienda non profit ha bisogno di risorse che può ottenere da soggetti finanziatori che credono nella missione

¹⁵ RANCI C., *Il volontariato*, Il mulino, 2006, cit., p. 17

¹⁶ Cfr. CANTIERE TERZO SETTORE, *Volontariato e lavoro negli enti del Terzo settore, si esprime il Ministero*, 21 marzo 2022, <https://www.cantiereterzosettore.it/volontariato-e-lavoro-negli-enti-del-terzo-settore-si-esprime-il-ministero/>

dell'azienda e i quali non richiedono controprestazioni, o dall'organizzazione di attività secondarie all'oggetto sociale che gli permettono di ottenere degli utili da investire nell'attività principale.

Anche se differenti dalle aziende profit, *“gli enti non profit presentano i caratteri dell'istituto aziendale, quali quelli dell'unità, autonomia, durabilità e dinamismo”*¹⁷:

- l'unità deriva dai valori condivisi da tutti i partecipanti;
- l'autonomia dipende dalla capacità dei responsabili di gestire le risorse ottenute;
- la durabilità è la conseguenza della capacità di essere autonomi;
- il dinamismo è dato dalla velocità con cui il mercato sociale muta nel tempo, di conseguenza l'organizzazione deve essere in grado di sostenerlo.

Considerando i caratteri economico-aziendali, il Prof. Capaldo¹⁸ distingue tre tipologie di enti non profit:

- aziende auto produttrici, le quali ricevono le risorse dai soggetti che hanno dato vita all'organizzazione e che rappresentano anche i destinatari dei servizi e beni prodotti;

¹⁷ PROPERSI A., *Il sistema di rendicontazione negli enti non profit: dal bilancio di esercizio al bilancio di missione, Vita e pensiero*, Milano, 2004, cit., p. 27

¹⁸ Cfr. PROPERSI A., *Le aziende non profit. I caratteri, la gestione, il controllo*, Etas, milano, 2001

- aziende erogatrici, le quali soddisfano la domanda della collettività, senza ricevere nulla in cambio, se non donazioni libere. Quest'ultime non fronteggiano i costi sostenuti, i quali vengono coperti dai soggetti aderenti all'ente poiché condividono l'oggetto sociale;
- imprese sociali, le quali destinano la produzione di beni e servizi al mercato, ma sempre con l'obiettivo di sopperire a mancanze dello Stato e delle logiche di mercato e non al profitto.

Con il decreto legislativo n. 112 del 2017, la legge ha voluto regolare l'impresa sociale come modello organizzativo imprenditoriale del Terzo settore; infatti, si tratta di *“una qualifica che enti privati costituiti in una qualsiasi forma giuridica possono acquisire e mantenere se di essa presentano e conservano nel tempo i requisiti essenziali”*¹⁹. I requisiti richiesti all'ente sono di svolgere stabilmente un'attività d'impresa di interesse generale, seguire finalità solidaristiche senza scopo di lucro con una limitata redistribuzione degli utili, avere una gestione trasparente e coinvolgere i vari soggetti interessati. Inoltre, in questo contesto *“l'esercizio dell'impresa sociale qualifica pienamente il soggetto come «imprenditore»”*²⁰.

¹⁹ FICI A., *La nuova disciplina dell'impresa sociale: una prima lettura sistematica*, 2017, <https://www.rivistaimpresasociale.it/rivista/articolo/la-nuova-disciplina-dell-impresa-sociale-una-prima-lettura>

²⁰ LENZI F., *La nuova impresa sociale*, 22 marzo 2019, <https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/ets-ente-del-terzo-settore/imprese-sociali/>

1.4. LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: VERSO UN QUADRO UNICO

Come già sottolineato precedentemente, il quadro delle organizzazioni del Terzo settore si configurava – fino a quasi un decennio fa - frammentato e ricco di informazioni, creando così un insieme di tipologie organizzative pluralistiche ed eterogenee. Si sono susseguite diverse riforme, accomunate dallo scopo di riordinare la disciplina degli enti non profit.

Dagli anni Novanta ad oggi l'intervento dei fenomeni associativi è divenuto sempre più marcato, per le motivazioni delineate precedentemente, ed è qui che entra in gioco il ruolo della riforma del Terzo settore che ha l'obiettivo di riorganizzare il sistema economico e sociale del non profit, dalla definizione di ente del terzo settore, portando poi il legislatore ad intervenire *“con normative di carattere fiscale e tese (perlomeno sulla carta) ad agevolarne l'attività e lo sviluppo”*²¹.

Tra i vari obiettivi, c'è la regolamentazione normativa della pluralità di forme organizzative con lo scopo di agevolarne l'operatività e ottenere un quadro più omogeneo e meno confusionario; la scelta di prevedere una *“normativa speciale per alcuni tipi di ente”*²² deriva dal ruolo che alcuni enti non profit hanno acquisito

²¹ CAVANNA I., *Associazioni riconosciute e non riconosciute*, 2016, [https://www.treccani.it/enciclopedia/associazioni-riconosciute-e-non-riconosciute_\(Diritto-online\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/associazioni-riconosciute-e-non-riconosciute_(Diritto-online)/)

²² ITALIA NON PROFIT, *Le forme giuridiche degli Enti non profit*, <https://italianonprofit.it/risorse/definizioni/forme-giuridiche-enti-non-profit/>

nella società civile e nella gestione di servizi di pubblica utilità che ha portato alla necessità di disciplinarle come enti a sé.

Il primo tentativo di riordino avviene nel 2014 con le “*Linee guida per una riforma del terzo settore*”; è un documento redatto per rendere espliciti i principi da seguire e gli obiettivi da raggiungere prima di procedere con la stesura dei decreti legislativi.

Con questo documento, lo Stato si pone l’obiettivo *in primis* di ricostruire i confini giuridici delle organizzazioni esistenti, andando a delineare le modalità di costituzione, i requisiti da possedere, la struttura organizzativa, snellire le procedure per il riconoscimento della personalità giuridica, definire le forme di controllo sull’attività svolta e il sistema di contabilità separata tra attività istituzionale e imprenditoriale.

Dal punto di vista giuridico, lo scenario prevede la definizione di un organo di controllo del Terzo settore e di un Testo Unico nel quale inglobare le diverse norme. Ciò anche al fine di valorizzare il principio di sussidiarietà verticale e orizzontale per far sì che l’utente possa sentirsi soggetto attivo nell’attuazione delle politiche sociali e che esista una collaborazione tra gli enti non profit e il pubblico sia per la realizzazione delle politiche che per la loro programmazione.

In aggiunta, l'incipit del 2014 si focalizza anche su una riforma della qualifica dell'impresa sociale²³.

Infine, l'ultima linea guida stabilita è di offrire una stabilità economica alle organizzazioni non profit, offrendo un sostegno pubblico e privato più consono tramite una riforma fiscale a vantaggio di tali enti, il potenziamento del cinque per mille, nuove modalità di assegnazione di immobili pubblici inutilizzati o confiscati alla criminalità organizzata, permettendo così *“lo sviluppo di iniziative di imprenditorialità sociale”*²⁴.

Quanto descritto fino ad ora, è stato reso noto nella legge delega n.106 del 2016.

1.4.1. Legge delega del 6 giugno 2016 n. 106

La legge delega n.106 del 2016 ha reso note le linee guida delineate dallo Stato in merito alla volontà di riformare la gestione delle organizzazioni non profit.

Per la prima volta viene data una definizione di Terzo settore ovvero *“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*

²³ Cfr. CAMERA DEI DEPUTATI, *Linee guida per una Riforma del Terzo settore*, maggio 2014, https://temi.camera.it/leg17/temi/riforma_del_terzo_settore-1

²⁴ CAMERA DEI DEPUTATI, *Linee guida per una Riforma del Terzo settore*, maggio 2014, https://temi.camera.it/leg17/temi/riforma_del_terzo_settore-1, cit., pag. 7

realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi”²⁵.

Si definiscono sette nuove tipologie chiamate Enti del Terzo settore (ETS):

- organizzazioni di volontariato (ODV);
- associazioni di promozione sociale (APS);
- imprese sociali;
- enti filantropici;
- reti associative;
- società di mutuo soccorso²⁶.

Sono escluse da questa nuova classificazione le amministrazioni pubbliche, le fondazioni di origine bancaria, i partiti, i sindacati, le associazioni professionali, di categoria e di datori di lavoro.

Inoltre, vengono definite a quali tipologie organizzative non può essere riconosciuta la qualifica di ETS: le formazioni e associazioni politiche, i sindacati, le

²⁵ Legge delega del 6 giugno 2016 n. 106, *“Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale”*, cit., p. 1

²⁶ La classificazione degli enti del Terzo settore dettata dalla riforma trova le sue basi nella classificazione delle organizzazioni senza scopo di lucro definita nel Codice civile. Anche per quest’ultimo era in agenda un decreto legislativo che revisionasse il titolo II del libro primo del Codice civile “Delle persone giuridiche” dall’articolo 11 al 42 bis (questo articolo è l’unica modifica apportata con la riforma), ma non è mai stato attuato. Lo scopo della revisione era di regolamentare il carattere residuale del libro primo, visto che “le norme del Codice civile si applicano soltanto per quanto non previsto dal codice del terzo settore”. Si veda MOSCO G.D., *L’organizzazione degli enti del Terzo settore tra Codice civile, leggi speciali e autonomia privata*, 2021, <https://iris.luiss.it/handle/11385/224563>, cit., p. 73

associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche e le fondazioni bancarie.

All'interno di tale legge vengono definite le migliorie che si vogliono raggiungere riguardo *“l'attività di volontariato, di promozione sociale e di mutuo soccorso”*, dell'*“impresa sociale”*, delle attività di *“vigilanza, monitoraggio e controllo”*, del *“servizio civile universale”*, delle *“misure fiscali e di sostegno economico”* e dell'istituzione della nuova *“Fondazione Italia sociale”*.

In particolare, l'articolo 3 si occupa di revisionare il titolo II del libro I del Codice civile con l'obiettivo di:

- semplificare il procedimento per ottenere la personalità giuridica;
- definire i dati obbligatori da inserire negli statuti e atti costitutivi;
- instaurare forme di pubblicità dei bilanci;
- creare una disciplina per la conservazione del patrimonio;
- creare delle norme che regolino le responsabilità degli enti e quelle degli amministratori, anche nei confronti dei soggetti terzi;
- assicurare i diritti degli associati;
- definire il procedimento per la trasformazione delle associazioni e fondazioni.

L'articolo 4 delinea le attività che i decreti legislativi dovranno attuare per il riordino e la revisione della disciplina del Terzo settore e del loro codice. Tali decreti dovranno garantire la libertà di espressione di coloro che vorranno associarsi

per raggiungere finalità sociali, permettendogli di poter creare autonomamente i propri statuti, consoni al raggiungimento dei loro interessi, semplificando le procedure burocratiche e giuridiche. I decreti, nello specifico, hanno la funzione di:

- elencare le caratteristiche comuni ai vari enti;
- definire quali attività di interesse generale rientrano tra le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale: questo elenco può essere aggiornato tramite decreto del Presidente del Consiglio dei ministri;
- istituire degli organi di controllo degli ETS, ispirati ai principi di democrazia, efficienza, efficacia e trasparenza;
- creare sistemi di contabilità che distinguano le poste di bilancio dell'attività caratteristica dell'oggetto sociale da quella secondaria;
- istituire all'interno degli enti degli organi di controllo interno che vigilino sulla corretta realizzazione delle attività;
- creare un Registro unico nazionale del Terzo settore, nel quale iscrivere la propria organizzazione;
- dare valore al lavoro svolto dalle organizzazioni in fase di programmazione, attribuendogli compiti che vadano a valorizzare il patrimonio culturale e ambientale del nostro territorio, affidandogli la creazione di servizi di interesse generale.

La legge delega n. 106 del 2016 è stata attuata con l’emanazione dei seguenti decreti:

- D.lgs. 6 marzo 2017 n. 40, “Istituzione e disciplina del servizio civile universale”;
- D.lgs. 3 luglio 2017 n. 111, “Disciplina dell’istituto del cinque per mille dell’imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell’articolo 9, comma 1, lettera c) e d), della legge 6 giugno 2016, n. 106”;
- D.lgs. 3 luglio 2017 n. 112, “Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell’articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106”;
- D.lgs. 3 luglio 2017 n. 117, “Codice del Terzo Settore, a norma dell’articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106”.

Ad oggi l’intervento legislativo non può ritenersi completato, poiché non sono stati affrontati tutti i punti della legge delega n. 106 del 2016.

1.4.2. Decreto legislativo del 3 luglio 2017 n. 117

Per poter comprendere le novità apportate al Terzo settore, si analizza il decreto legislativo n. 117 del 2017 “Codice del Terzo settore” (CdTS).

L’obiettivo di tale decreto è di riordinare la normativa e la gestione del Terzo settore, facendo comprendere ai privati e al pubblico quanto l’operato di questa

realità possa portare vantaggi all'intera collettività e, come cita l'articolo 1 del Titolo I, *“al fine di sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono [...] a perseguire il bene comune”*²⁷.

Il CdTS riconosce come ETS le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni riconosciute e non, e le fondazioni. Queste organizzazioni seguono le leggi del presente codice e, per quanto non disciplinato, applicano le norme del Codice civile²⁸.

Innanzitutto, le organizzazioni devono possedere una configurazione tra quelle riconosciute come ETS. Dopodiché devono decidere tra una o più attività di interesse generale, elencate nell'articolo 5, sulle quali basare il proprio operato. Inoltre, è riconosciuta loro la possibilità di svolgere attività diverse da quelle elencate, solo se secondarie all'attività principale e definite nello statuto e atto costitutivo.

²⁷ Decreto legislativo del 3 luglio 2017 n. 117, *“Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b) della legge 6 giugno 2016, n. 106”*, cit., Titolo I, Articolo 1

²⁸ Una particolarità della gestione del Terzo settore è che gli enti sopra menzionati possono decidere se acquisire la qualifica di Ente del Terzo settore; infatti, si distinguono le organizzazioni nelle seguenti tipologie:

1. organizzazioni che non possono acquisire per legge la qualifica di ETS (vedi art. 4 comma 2 del Titolo II del d.lgs. n. 117 del 2017);
 2. organizzazioni che possiedono i requisiti ma non vogliono acquisire la qualifica;
 3. organizzazioni che decidono di acquisire la qualifica perché in possesso di tutti i requisiti.
- Gli enti del primo e secondo gruppo verranno disciplinati dalle norme del Codice civile e dalle leggi speciali.

Per quanto riguarda le organizzazioni del terzo gruppo, è importante dettagliare quali sono i requisiti essenziali, informazioni che vengono definite nel Titolo II del “Codice del Terzo settore”.

Gli obiettivi principali di tali organizzazioni devono essere finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e il patrimonio dell'ente non può essere distribuito in caso di utili ed avanzi di gestione. Tant'è che in caso di scioglimento dell'ente, il patrimonio non viene distribuito agli associati e amministratori ma ad altri ETS o alla Fondazione Italia Sociale. L'utile di esercizio dell'ETS va reinvestito nelle attività dell'ente, infatti rappresenta la prima forma di risorse delle quali l'ente dispone. È anche possibile organizzare eventi di raccolta fondi per finanziare le proprie attività: quando si manifestano queste iniziative, l'ente è obbligato ad evidenziare nelle poste di bilancio le spese e i ricavi della raccolta fondi.

Ultimo requisito richiesto è l'iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore, istituito presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

È un registro pubblico e accessibile a tutti, articolato in sette sezioni corrispondenti alle tipologie di configurazioni organizzative.

Il rappresentante legale dell'ente dovrà presentare la domanda di iscrizione all'ufficio del Registro, il quale ha sessanta giorni di tempo per iscrivere l'ente, rifiutare l'iscrizione o inoltrare una richiesta di rettifica o completamento della domanda.

Le informazioni che risulteranno nel Registro per ogni ente iscritto sono la denominazione, la quale dovrà contenere l'acronimo di ETS, la forma giuridica, la sede legale, la data di costituzione, le attività che formano l'oggetto sociale, il codice fiscale o partita IVA, il possesso della personalità giuridica, i soggetti che

possiedono la rappresentanza legale e quelli che ricoprono cariche sociali, indicandone i poteri. Ogni modifica dell'atto costitutivo e dello statuto dovranno essere iscritte nel Registro, come tutti quegli atti che riguardano operazioni di trasformazione, fusione, scioglimento, liquidazione o cancellazione.

Inoltre, gli enti dovranno depositare nel Registro, entro il 30 giugno di ogni anno, i rendiconti e i bilanci.

Il funzionamento dettagliato di questo nuovo istituto del RUNTS è stato disciplinato con il decreto legislativo n. 106 del 2020.

L'instaurarsi di questo nuovo istituto ha rappresentato il primo strumento di controllo del Terzo settore, permettendo così di rendere trasparenti tutte le informazioni degli enti.

La trasparenza è uno dei pilastri della riforma del Terzo settore che pone le basi all'accountability degli ETS, poiché con il RUNTS si sarà sempre a conoscenza delle informazioni minime di un'organizzazione (denominazione sociale, sede legale, ecc.) e verrà utilizzato come *“repository di due importanti documenti di rendicontazione economico e sociale: il bilancio di esercizio e il bilancio sociale”*²⁹.

²⁹ BERARDI L., BELLANTE G., REA M., *Un confronto internazionale sulla regolamentazione della trasparenza, accountability e valutazione dell'impatto sociale per gli Enti del Terzo Settore*, 2020, <https://www.rivistaimpresasociale.it/rivista/articolo/trasparenza-accountability-e-valutazione-di-impatto-per-gli-enti-di-terzo-settore>

Per quanto riguarda il bilancio di esercizio, i modelli disciplinati nel D.M. 5 marzo 2020 rappresentano una novità con un elevato impatto normativo dato che “*per la prima volta [...] il terzo settore è chiamato a utilizzare un unico modello per il bilancio di esercizio*”³⁰, differente a seconda della natura dell’attività, commerciale e non, e della dimensione, permettendo così di poter confrontare i risultati nel tempo e tra le varie organizzazioni.

Prima di passare a definire cosa sia la novità del bilancio sociale, occorre una premessa che ha portato il legislatore ad istituire questo nuovo strumento.

Il bilancio sociale

La redazione del bilancio di esercizio è uno strumento che permette alle organizzazioni non profit, al pari delle aziende profit, di tenere sotto controllo il raggiungimento dell’equilibrio aziendale dato da:

- equilibrio economico, ovvero le risorse a disposizione dell’ente. Nel non profit nella maggior parte dei casi le risorse ottenute non richiedono una controprestazione poiché coloro che le apportano condividono il fine sociale. Inoltre, non sempre è semplice riuscire a valorizzare tutte le risorse messe a disposizione, ad esempio il lavoro volontario, e per questo

³⁰ CANTIERE TERZO SETTORE, *Schemi di bilancio terzo settore, si esprimono i commercialisti*, 2 dicembre 2020, <https://www.cantiereterzosettore.it/schemi-di-bilancio-terzo-settore-si-esprimono-i-commercialisti/>

si valuta se includerle nel calcolo dell'equilibrio economico e se incluse, come valorizzarle;

- equilibrio patrimoniale, ovvero la capacità dell'organizzazione di ottenere e mantenere un patrimonio che sia in grado di coprire gli investimenti necessari per raggiungere il fine sociale. Nel non profit ciò è influenzato dalla capacità dell'ente di creare un gruppo in grado di credere nei valori e nell'obiettivo finale e capace quindi di "fidelizzare" i soggetti portatori di interesse. In questo modo sarà garantita una continuità delle risorse da reinvestire nell'attività;
- equilibrio finanziario-monetario, ovvero una adeguata correlazione tra impieghi e fonti di finanziamento. Nel non profit è importante riuscire a fronteggiare i pagamenti con le risorse di cui si dispone poiché è sinonimo di credibilità nei confronti dei committenti.

L'esistenza di questi tre equilibri permette all'ente *"di continuare ad operare in modo autonomo, cioè senza il ricorso sistematico ad interventi di sostegno esterno"*³¹ e ciò è possibile se si rispetta la condizione dell'economicità.

Al tempo stesso, l'economicità nelle organizzazioni non profit, insieme agli indicatori di efficacia (rapporto tra output e finalità) ed efficienza (rapporto tra output e input), non sono sufficienti ad indirizzare le scelte aziendali poiché queste

³¹ MONTANINI L., D'ANDREA A., *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2020, cit., p. 37

realtà non operano nel mercato con scambi di beni e servizi come le aziende private, e spesso le condizioni di economicità potrebbero non verificarsi poiché l'aspetto sociale prevale quello economico.

Inoltre, non sempre è semplice definire negli ETS i risultati raggiunti tramite indicatori poiché non è immediata la definizione del valore creato dall'attività svolta e il valore aggiunto dato dal personale volontario e dai finanziatori che operano per condivisione dei valori, dato che tutte queste risorse non hanno un proprio valore estrinseco. Di conseguenza, si ha l'esigenza di creare delle strutture patrimoniali che permettano all'ente di tenere sotto controllo la situazione economica per sopravvivere nel tempo, di operare in organizzazioni manageriali e con libertà di azione per mettere in atto la propria creatività³².

Questo connubio tra esigenze organizzative ed esigenze sociali ha introdotto nelle realtà non profit il concetto di "economicità super aziendale" poiché gli ETS sono realtà non limitate al "*conseguimento di un equilibrio tra costi e ricavi, ma comprende anche i benefici sociali*"³³: gli enti non profit hanno ragione di esistere solo se la loro attività ha avuto un impatto sociale per la collettività.

Per tale motivo la riforma del Terzo settore ha introdotto la redazione del bilancio sociale.

³² Cfr. PROPERSI A., *Le aziende non profit. I caratteri, la gestione, il controllo*, Etas, milano, 2001

³³ MONTANINI L., D'ANDREA A., *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2020, cit., p. 35

Lo scopo della riforma era di creare un documento pubblico di informazione, rivolto a tutti i soggetti coinvolti, che potesse sintetizzare le attività svolte e i risultati sociali conseguiti nell'esercizio e potesse *“fornire informazioni diverse e complementari a quelle economiche e finanziarie”*³⁴. Inoltre, è uno dei primi strumenti di controllo e di valutazione dell'operato dell'ente e di accountability (responsabilità e trasparenza).

Il significato e le modalità di redazione del bilancio sociale vengono delineate dal Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali del 4 luglio 2019 *“Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore”*.

1.4.3. La riforma del Terzo settore: i punti principali

È opportuno elencare le migliorie apportate dalla riforma all'intero sistema del Terzo settore.

Dal punto di vista culturale, la nuova legislazione ha invertito la prospettiva secondo la quale il Terzo settore interviene nel sistema economico per colmare le incapacità del settore pubblico e privato di soddisfare efficacemente i bisogni della

³⁴ LUMIA L., *Il bilancio sociale per gli enti del terzo settore e le imprese sociali*, 26 gennaio 2021, <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/13475-il-bilancio-sociale-per-gli-enti-del-terzo-settore-e-le-imprese-sociali.html#paragrafo1>

società³⁵; si va così a normalizzare il settore, il quale acquisisce una parità di trattamento con gli altri enti pubblici, lucrativi e mutualistici.

Per la prima volta le finalità solidaristiche e di utilità sociale assumono una veste giuridica e il modello al quale far riferimento non è quello dell'”*Homo Oeconomicus*”, orientato a massimizzare il proprio benessere, ma dell'”*uomo altruista*” che ha come obiettivo il benessere sociale.

Altro aspetto è di aver separato adeguatamente il concetto di “assenza di scopo di lucro” e “commercialità”, legittimando con opportune norme la possibilità per le organizzazioni di svolgere anche attività commerciali per soddisfare lo scopo solidaristico, tutelato poi dall'impossibilità di distribuire gli utili³⁶.

Inoltre, con la riforma hanno preso avvio “*percorsi di coprogrammazione e coprogettazione con le pubbliche amministrazioni*”³⁷, iniziando così a lavorare nella stessa direzione.

Ulteriore miglioramento deriva dall'implementazione del Registro Unico Nazionale del Terzo settore che ha permesso a chiunque di poter conoscere le caratteristiche di un determinato ente.

³⁵ TERZJUS, *Struttura e impatto del “nuovo” diritto del Terzo Settore*, 22 giugno 2020, <https://terzjus.it/wp-content/uploads/2020/06/Struttura-e-impatto-del-nuovo-diritto-del-Terzo-Settore-Associazione-Terzjus.pdf>

³⁶ ITALIA NON PROFIT, *7 buone ragioni per cui essere ETS*, e alcuni contro, <https://italianonprofit.it/risorse/approfondimenti/vantaggi-svantaggi-ets/>

³⁷ ARCOPU, *Riforma del terzo settore, i cori si iscrivono al Registro Regionale delle Associazioni di Promozione Sociale*, 14 aprile 2020, <https://www.arcopu.com/it/news/riforma-del-terzo-settore-iscrizioni-al-registro-aps>

CAPITOLO 2

LE ASSOCIAZIONI: IL QUADRO DI RIFERIMENTO

2.1. PREMESSA

Con l'articolo 18 la carta costituzionale riconosce ai cittadini *“il diritto di associarsi liberamente, senza autorizzazione, per fini che non sono vietati ai singoli dalla legge penale”*³⁸.

La Costituzione sancisce un diritto già regolamentato dal Codice civile del 1942 nel libro I con la disciplina delle associazioni, fondazioni e comitati.

I tre enti sopra citati rappresentano le forme giuridiche non orientate all'attività economica in senso stretto ma al raggiungimento di uno scopo unitario e sociale che richiede *“una effettiva partecipazione dei cittadini all'organizzazione politica e sociale del paese”*³⁹, rendendo così concreto il principio costituzionale dell'associazionismo.

Si focalizza dapprima l'attenzione sulle associazioni e, successivamente, sulle associazioni di promozione sociale. Comprendere in profondità il funzionamento di queste due tipologie di organizzazioni e gli adempimenti previsti dalla riforma

³⁸ Costituzione Italiana, Titolo I – Rapporti civili, articolo 18

³⁹ ALPA G., CONTE G., *Enti senza scopo di lucro nel diritto civile e profili di responsabilità civile*, 26 novembre 2013, https://www.altalex.com/documents/news/2013/11/25/enti-senza-scopo-di-lucro-nel-diritto-civile-e-profilo-di-responsabilita-civile#_Toc373142635

del Terzo settore, consente di guidare le riflessioni che saranno oggetto del successivo capitolo. Il caso di studio – oggetto di ricerca – è rappresentato da una associazione non riconosciuta che si trova di fronte alla scelta di “migrare” verso la forma ETS di Associazione di Promozione Sociale

2.2. LE ASSOCIAZIONI RICONOSCIUTE E NON RICONOSCIUTE

L’associazione nasce per volontà di un gruppo di persone che condividono il medesimo scopo ideale e senza fine di lucro. Inoltre, sono caratterizzate da una struttura aperta, ovvero che *“nuove parti possono intervenire nell’associazione già costituita senza che questo comporti un cambiamento nell’atto costitutivo”*⁴⁰.

Formalmente le associazioni si distinguono in due tipi:

1. le associazioni riconosciute
2. le associazioni non riconosciute

La distinzione è data principalmente dalla decisione dell’associazione di acquisire o meno la personalità giuridica con conseguente ottenimento dell’autonomia patrimoniale perfetta, secondo la quale *“dei debiti contratti risponde solo l’associazione riconosciuta con il suo patrimonio, non essendo prevista la*

⁴⁰ PROPERSI A., ROSSI G., *Gli enti non profit*, Il sole 24 ore, 2004, Milano

responsabilità sussidiaria di coloro che hanno agito per conto dell'associazione, come accade invece nell'associazione non riconosciuta"⁴¹.

Per ottenere la personalità giuridica è necessario che l'associazione persegua uno scopo possibile e lecito e possieda un patrimonio adeguato, da dimostrare con idonea documentazione. Con riguardo a questo ultimo requisito, le associazioni devono possedere un patrimonio minimo almeno di € 15.000,00, costituito da denaro o beni mobili o immobili.

L'associazione nasce da un contratto di associazione plurilaterale con comunione di scopo composto da due documenti: l'atto costitutivo e lo statuto.

Qualora si voglia acquisire il riconoscimento, l'atto costitutivo deve possedere la forma dell'atto pubblico con l'intervento del notaio, altrimenti per costituirsi è sufficiente l'iscrizione dell'atto costitutivo e dello statuto presso un qualsiasi ufficio dell'Agenzia dell'Entrate.

Gli elementi essenziali di tali documenti sono:

- a) la denominazione dell'ente;
- b) l'indicazione dello scopo;
- c) l'indicazione del patrimonio;
- d) la sede;

⁴¹ CAVANNA I., *Associazioni riconosciute e non riconosciute*, 2016, [https://www.treccani.it/enciclopedia/associazioni-riconosciute-e-non-riconosciute_\(Diritto-online\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/associazioni-riconosciute-e-non-riconosciute_(Diritto-online)/)

- e) le norme sull'ordinamento e sull'amministrazione;
- f) la disciplina dei diritti e degli obblighi degli associati;
- g) la disciplina delle condizioni per la loro ammissione.

Se si tratta di un'associazione non riconosciuta le informazioni obbligatorie sono quelle al punto b), e) ed g).

La distinzione tra i due documenti è che generalmente nell'atto costitutivo vengono fissati gli elementi fondamentali che caratterizzano l'associazione e nello statuto le norme di funzionamento, ma *“la legge non distingue nettamente tra atto costitutivo e statuto”*⁴².

La struttura organizzativa delle associazioni è composta dall'assemblea e dall'organo amministrativo.

L'assemblea è un organo composto da tutti gli associati al quale la legge attribuisce competenze inderogabili quali: l'approvazione del bilancio, la nomina degli amministratori, le azioni di responsabilità contro di essi, le modifiche dell'atto costitutivo, l'esclusione degli associati e lo scioglimento dell'associazione. In sintesi, l'assemblea *“si occupa delle decisioni fondamentali per l'indirizzo ed il funzionamento dell'associazione”*⁴³.

⁴² CAVANNA I., *Associazioni riconosciute e non riconosciute*, 2016, [https://www.treccani.it/enciclopedia/associazioni-riconosciute-e-non-riconosciute_\(Diritto-online\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/associazioni-riconosciute-e-non-riconosciute_(Diritto-online)/)

⁴³ VOL.TO, *Gli organi delle Associazioni, fra codice civile e del Terzo settore*, 27 aprile 2021, <https://www.volontariatotorino.it/gli-organi-delle-associazioni-fra-codice-civile-e-codice-del-terzo-settore/>

La sua convocazione può avvenire tramite gli amministratori, i quali devono convocarla almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio, o da un decimo degli associati con richiesta motivata agli amministratori.

Le decisioni sono prese in prima convocazione con la maggioranza dei voti e con la presenza di almeno la metà degli associati, mentre in seconda convocazione sono valide qualunque sia il numero di intervenuti. Inoltre, sono regolamentate le votazioni con maggioranza dei due terzi per le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto e per lo scioglimento dell'associazione con conseguente devoluzione del patrimonio.

Gli amministratori hanno diritto di voto, tranne per l'approvazione del bilancio e l'esercizio dell'azione di responsabilità.

Infine, gli organi dell'ente, il pubblico ministero e gli associati possono richiedere l'annullamento delle delibere assembleari se le ritengono contrarie alla legge, all'atto costitutivo e allo statuto.

Quanto discusso e votato in assemblea va verbalizzato da un notaio o un segretario nominato, anche se la mancata verbalizzazione non provoca la non validità dell'assemblea.

L'organo amministrativo, in base a quanto definito nei documenti associativi, può essere monocratico o collegiale e il consiglio sarà presieduto da un presidente.

Gli amministratori vengono nominati dall'assemblea e devono accettare l'incarico che può essere solo temporaneo.

La legge assegna a tale organo i seguenti compiti: la convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio o per richiesta degli associati, riceve le dichiarazioni di recesso degli associati e predispone il bilancio. Inoltre, gli amministratori svolgeranno ulteriori attività per raggiungere lo scopo comune e gli interessi dell'ente, definiti da Propersi come i "principi ispiratori" del comportamento degli amministratori⁴⁴; infatti, l'organo amministrativo è l'organo esecutivo dell'organizzazione.

La figura del presidente è di raccordo tra assemblea e consiglio di amministrazione nel realizzare e dirigere le attività previste per il raggiungimento dello scopo finale e ne è il legale rappresentante.

Gli organi sopra definiti sono obbligatori per legge ma lo statuto può prevedere e regolamentare la presenza di altri organi⁴⁵, quali:

- il collegio dei revisori dei conti che compie un controllo amministrativo, contabile e legale;
- il collegio dei garanti, detto anche dei "probiviri", il quale controlla la regolarità delle operazioni quotidiane dell'ente e interviene nelle controversie tra soci;

⁴⁴ Cfr. PROPERSI A, ROSSI G., *Gli enti non profit*, Il sole 24 ore, 2004, Milano

⁴⁵ PIETRANI SGALLA G., *Essere un'associazione: gli organi sociali*, 14 luglio 2015, <https://www.tornacontoc.it/2015/07/14/essere-unassociazione-gli-organi-sociali/>

- le commissioni, specializzate in determinati ambiti che riguardano l'attività principale dell'ente.

Nell'associazione le figure centrali sono i soci ai quali spettano uguali diritti. È possibile però poter categorizzare i soci come di seguito⁴⁶:

- i soci fondatori che hanno costituito l'associazione e quindi membri di diritto del primo consiglio direttivo;
- i soci onorari i quali hanno contribuito economicamente al raggiungimento dello scopo finale;
- i soci ordinari che fanno domanda di ammissione all'associazione la quale verrà accettata o meno dal consiglio di amministrazione;
- i soci sostenitori che partecipano occasionalmente alla vita associativa e versano una quota annuale minima. Essi non hanno diritto di voto e di partecipazione alle assemblee.

I soci possono decidere in qualsiasi momento di recedere dall'associazione, comunicandolo in forma scritta agli amministratori, e l'assemblea può decidere di escludere un socio solo per gravi motivi.

⁴⁶ Cfr. DALERBA G.D., *Differenza tra Soci Fondatori, Ordinari, Simpatizzanti, Sostenitori, Onorari e Tesserati*, aggiornato gennaio 2024, <https://www.teamartist.com/blog/2013/03/28/soci-ordinari-simpatizzanti-sostenitori-onorari-tesserati/>

Ultimo aspetto da delineare della vita di un'associazione sono le modalità di liquidazione, cessazione ed estinzione, aspetti non essenziali da definire nell'atto costitutivo e nello statuto.

Un'associazione può estinguersi nei casi elencati nell'atto costitutivo, se definiti, quando lo scopo è stato raggiunto o è diventato impossibile, quando non ci sono più gli associati o per un voto favorevole dei tre quarti degli associati.

La dichiarazione di estinzione provoca l'apertura della fase di liquidazione che va a gestire i rapporti pendenti e la devoluzione dei beni dell'associazione. Solo alla fine di tale fase, l'associazione smette di esistere e viene cancellata dal registro delle persone giuridiche.

2.3. LE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE

Le Associazioni di Promozione Sociale sono *“forme di diretta espressione e realizzazione spontanea dei principi di democrazia, pluralismo e tutela sociale”*⁴⁷, disciplinate per la prima volta dalla legge 383/2000 *“Disciplina delle associazioni di promozione sociale”*.

Tale legge ha delineato nel dettaglio ogni caratteristica delle APS, dalla costituzione alle disposizioni finanziarie.

⁴⁷ AURISICCHIO F., *Le APS prima e dopo*, maggio 2018, https://www.csvlombardia.it/wp-content/uploads/2018/06/4_VERSIONE_STAMPABILE_APS_definitivo_pag_singola.pdf

Le APS si costituiscono con atto scritto, formato dall'atto costitutivo e dello statuto, i quali andranno depositati nel registro nazionale qualora l'associazione svolga la propria attività in almeno cinque regioni ed in almeno venti province del territorio nazionale, o nel registro regionale, per poter così accedere ai benefici previsti dalla legge e per poter stipulare le convenzioni.

La legge 383/2000 è suddivisa in quattro capi, ovvero⁴⁸:

1. “*disposizioni generali*”, nel quale vengono definite le caratteristiche da possedere per poter essere qualificati come APS;
2. “*registri e osservatori dell'associazionismo*”, nel quale si delineano le modalità di deposito degli atti nei vari registri, le prime modalità di controllo dell'operatività e il sostegno economico e finanziario;
3. “*prestazioni degli associati, disciplina fiscale e agevolazioni*”, nel quale si rappresenta il ruolo dell'associato e del lavoro volontario nell'organizzazione e la disciplina fiscale;
4. “*disposizioni finanziarie*”, dove si indicano i tempi di entrata in vigore della legge e degli effetti che compirà.

Con la legge delega n. 106 del 6 giugno 2016 il legislatore ha lo scopo di riordinare e revisionare tutti quegli enti, comprese le APS sopra definite, che rispondono ai principi di democrazia, pluralismo e tutela sociale.

⁴⁸ CILLO D., *Le associazioni di promozione sociale*, 16 aprile 2024, <https://www.edscuola.it/archivio/norme/varie/assoproso.html>

Di conseguenza, la legge 383 del 2000 viene abrogata e alle APS viene dedicato il Capo II del Titolo V del D.Lgs. 117/2017 che, oltre ad includere le APS negli Enti del Terzo settore, disciplinerà più dettagliatamente alcuni aspetti che nella legge abrogata non erano ben definiti.

Le APS si costituiscono con la forma dell'associazione, riconosciuta o non, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale.

In base a quanto elencato dall'articolo 5 del Codice del Terzo settore (D.Lgs. 117/2017), le attività di interesse generale svolte dalle APS sono in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi, avvalendosi dell'attività di volontariato: questo aspetto è disciplinato dall'articolo 17 del CdTS.

Inoltre, l'articolo 6 del CdTS riconosce agli ETS la possibilità di svolgere attività diverse da quelle elencate all'articolo 5, a condizione che esse siano secondarie e strumentali all'attività di interesse generale e definite nell'atto costitutivo e nello statuto.

Se dopo la costituzione dell'associazione il numero degli associati si riduce, allora l'APS dovrà provvedere entro un anno ad inserire nuovi associati, pena la cancellazione dal RUNTS. È prevista la possibilità di ammettere come associati altri ETS o associazioni senza scopo di lucro ma il loro numero non può essere superiore alla metà del numero di associazioni di promozione sociale.

Come già accennato, le APS hanno come risorsa principale i volontari ma l'articolo 36 riconosce loro la possibilità di assumere lavoratori dipendenti, i quali non possono superare il cinquanta per cento del numero dei volontari o il cinque per cento degli associati.

Infine, il comma 5 dell'articolo 35 afferma che la denominazione sociale dell'organizzazione deve riportare l'indicazione di associazione di promozione sociale o l'acronimo di APS.

Quest'ultima è riportata nell'atto costitutivo e nello statuto dell'organizzazione, disciplinati dal Capo II del Titolo IV del CdTS insieme all'acquisto della personalità giuridica; regolamentazione che riprende le caratteristiche riportate nel Codice civile per le associazioni.

In aggiunta, nell'atto costitutivo si delineano le norme sulla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento o estinzione e la durata, se prevista. Inoltre, lo statuto definisce il funzionamento dell'ente e in caso di aspetti contrastanti tra atto costitutivo e statuto prevale quanto definito nel secondo. Per quanto riguarda l'acquisto della personalità giuridica, il notaio verifica la sussistenza delle condizioni tramite l'atto costitutivo, ed entro venti giorni dovrà depositarlo presso l'ufficio competente del registro unico nazionale del Terzo settore, facendo richiesta di iscrizione dell'ente. In caso contrario, se non sussistono le condizioni, il notaio dovrà comunicarlo entro trenta giorni con relativa

motivazione. Infine, ogni modifica all'atto costitutivo e allo statuto devono risultare per atto pubblico ed essere iscritte nel RUNTS.

L'ordinamento interno delle APS segue quanto disciplinato dal Capo III, in particolare dall'articolo 24 al 26 che delineano gli organi principali, ovvero l'assemblea e l'organo di amministrazione; le caratteristiche generali sono le medesime delle associazioni disciplinate dal Codice civile.

Nelle assemblee hanno diritto di voto tutti coloro che sono iscritti da almeno tre mesi nel libro degli associati, se non previsto diversamente dall'atto o statuto. Ogni associato ha un solo voto ma se l'associato è un ETS allora l'atto costitutivo o lo statuto possono attribuirgli più voti, fino ad un massimo di cinque, in proporzione al numero degli associati.

Per quanto riguarda l'organo di amministrazione, gli amministratori hanno trenta giorni di tempo dalla loro nomina per chiedere l'iscrizione al RUNTS, indicando i loro dati anagrafici⁴⁹.

2.3.1. Le APS di II livello

Riprendendo la definizione di associazione di promozione sociale, il legislatore enuncia che la base sociale dell'ETS può essere formata *“da un numero non*

⁴⁹ Decreto legislativo del 3 luglio 2017 n. 117 “Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106.

inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale”⁵⁰.

Qualora essa sia composta da APS ci troviamo di fronte al fenomeno della costituzione di APS di secondo livello che *“in linea di principio non è prevista dalla legge, anche se essa potrebbe ovviamente configurarsi per scelta statutaria”⁵¹.*

Nel codice del Terzo settore, anche se non è una qualifica prevista per legge, troviamo dei riferimenti che fanno comprendere la possibilità per un ETS di adottare tale forma organizzativa:

- articolo 24, comma 2: lo statuto può prevedere per gli associati che sono ETS più voti in assemblea, fino ad un massimo di cinque, proporzionati al numero degli associati o aderenti;
- articolo 26, comma 2: gli ETS associati possono indicare la maggioranza degli amministratori rispetto a quelli individuati diversamente;
- articolo 26, comma 5: la nomina della maggioranza degli amministratori spetta all’assemblea, ma lo statuto può prevedere la possibilità di attribuire la nomina di uno o più amministratori agli ETS associati;

⁵⁰ D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, Codice del Terzo settore, a norma dell’articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106, articolo 35, comma 1

⁵¹ TERZJUS, *Associazioni a base sociale diffusa, associazioni di secondo livello e reti associative: fattispecie, disciplina e questioni di governance*, 13 febbraio 2022, <https://terzjus.it/articoli/saggi/associazioni-a-base-sociale-diffusa-associazioni-di-secondo-livello-e-reti-associative-fattispecie-disciplina-e-questioni-di-governance/#>

- ulteriori riferimenti li ritroviamo nel Titolo V, capo I “*Delle organizzazioni di volontariato*” e nel capo II “*Delle associazioni di promozione sociale*”.

Le APS di secondo livello sono comprese tra le tipologie di associazioni che possono fare richiesta di accreditamento come Centri Servizi per il Volontariato (CSV). La richiesta può essere fatta se l’Organismo Nazionale di Controllo indice una procedura di selezione, alla quale l’APS potrà presentare la propria candidatura. Successivamente verrà pubblicata una graduatoria con le associazioni che hanno ottenuto l’accreditamento, acquisendo così la qualifica di CSV per svolgere una “*funzione che il codice del Terzo settore assegna [...] a determinati soggetti (enti gestori) al fine di erogare servizi di supporto tecnico, formativo ed informativo per promuovere e rafforzare la presenza ed il ruolo dei volontari negli enti del Terzo settore*”⁵². Di conseguenza, l’APS di II livello dovrà conformarsi alle norme speciali previste dal CdTS, integrate con le disposizioni dell’APS, e potrà utilizzare le risorse del Fondo unico nazionale (Fun); il fondo deriva da contributi annuali delle fondazioni di origine bancaria e i CSV avranno il potere/dovere di utilizzare le risorse destinandole esclusivamente al finanziamento delle attività per le quali il Centro Servizi per il Volontariato è stato creato. Nonostante ciò, l’APS di secondo livello potrà svolgere attività di interesse generale e attività diverse, compatibili con

⁵² CANTIERE TERZO SETTORE, *La funzione dei CSV*, 22 maggio 2019, <https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/csv-centri-di-servizio-per-il-volontariato/definizione-csv/>

quelle del CSV, tenendo una contabilità separata per le risorse che non derivano da Fun.

2.3.2. Gli obblighi informativi di rendicontazione economico-finanziaria

Una volta costituita l'associazione e definita la sua organizzazione interna, l'APS, sia essa di I o di II livello, dovrà definire l'adempimento contabile da utilizzare tra il regime agevolativo forfettario, regolato dall'articolo 86 del CdTS, o quanto definito dall'articolo 13 del CdTS.

Il regime forfettario può essere applicato dalle associazioni che nel *“periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi [...] non superiori a € 130.000,00”*⁵³.

In questo caso l'associazione dovrà obbligatoriamente conservare i documenti ricevuti ed emessi e presentare la dichiarazione dei redditi, ma saranno esonerati da particolari regole per la tenuta della contabilità, tranne che per la rendicontazione definita all'articolo 13 del CdTS.

L'APS che non possiede il requisito richiesto per applicare il regime forfettario o che decide per propria volontà di non applicarlo, dovrà adempiere a quanto previsto dall'articolo 13 del CdTS. Quest'ultimo sottolinea la distinzione delle modalità di tenuta della contabilità in base alla dimensione dell'organizzazione, al tipo di

⁵³ CHERUBINI C., *APS: i libri contabili obbligatori per le Associazioni di Promozione Sociale*, 10 maggio 2021, <https://www.informazionefiscale.it/aps-libri-contabili-obbligatori-associazioni-promozione-sociale>

attività principale svolta, se commerciale o no, e sulle modalità di documentazione delle attività secondarie e strumentali; tale regolamentazione non è propria delle associazioni di promozione sociale ma viene seguita da ogni ETS, disciplinato dal codice del Terzo settore, sulla base della propria soglia dimensionale.

Di seguito andremo a delineare nel dettaglio le regole da seguire per gli ETS non commerciali di maggiori e minori dimensioni.

◆ ENTI DEL TERZO SETTORE DI MINORI DIMENSIONI

Gli ETS di minori dimensioni sono enti che realizzano risultati inferiori a € 220.000,00, i quali possono redigere un bilancio sotto forma di rendiconto per cassa seguendo il principio di cassa. Quest'ultimo permette alle organizzazioni di contabilizzare i costi o i ricavi sulla base dell'effettivo pagamento o incasso, ovvero sulla base dell'effettivo flusso di cassa.

Tabella 1 – Schema di rendiconto per cassa secondo il decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 5 marzo 2020 (Mod. D)

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

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

Totale uscite della gestione				Totale entrate della gestione			
				Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte			
				Imposte			
				Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali, e finanziamenti			
Uscite 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
Cassa e banca							
Cassa							
Depositi bancari e postali							
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			

Nel rendiconto per cassa vengono contrapposte entrate ed uscite, confrontando i dati dell'anno corrente e di quello precedente.

Si vanno a dettagliare quattro voci corrispondenti alle attività di interesse generale, alle attività diverse, alle attività finanziarie e patrimoniali e quelle di supporto generale.

Ogni macro voce è composta da micro voci che dettagliano le diverse tipologie di entrate ed uscite e in ognuna deve essere evidenziato il totale.

Le prime due tipologie di attività riguardano la “gestione corrente” che avviene nel corso dell'esercizio, mentre le altre due riguardano la “gestione in conto capitale” in merito ad azioni di investimento, disinvestimento o prestiti⁵⁴.

Dall'evidenzia dei totali delle macro voci si va a determinare l'avanzo/disavanzo complessivo di ogni specifica attività, dato dalla differenza tra il totale delle entrate e delle uscite. Successivamente, sommando i valori ottenuti dalle varie attività, otteniamo “l'avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte”, poi si detrae l'importo delle imposte per ottenere l'evidenza dell'”avanzo/disavanzo prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziari”.

In seguito, si andranno a delineare i flussi monetari riguardanti investimenti in immobilizzazioni o movimenti di capitale di terzi. In questo caso, dalla differenza dei totali delle entrate e delle uscite, detratte le imposte, otterremo

⁵⁴ MONTANINI L., D'ANDREA A., *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2020

“l’avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti”.

Dopodiché il terzo prospetto riepiloga gli avanzi/disavanzi ottenuti dai primi due prospetti ed evidenzia “l’avanzo/disavanzo complessivo”.

Infine vengono rappresentati i saldi della liquidità della cassa e dei conti correnti.

Lo schema proposto dal D.M. 5 marzo 2020 è uno schema fisso che però può essere modificato con raggruppamenti, suddivisioni, eliminazione o aggiunta delle voci; qualsiasi modifica apportata dovrà essere resa nota.

Qualora l’organizzazione svolgesse delle attività secondarie a quella principale, dovrà renderlo noto al piè di pagina.

◆ ETS NON COMMERCIALI DI MAGGIORI DIMENSIONI

Gli ETS di maggiori dimensioni sono enti con ricavi superiori a € 220.000,00 .

Il D.M. 5 marzo 2020 illustra nel dettaglio i prospetti che vanno a formare il bilancio di esercizio per questa tipologia di enti:

- stato patrimoniale (vedi Mod. A);
- rendiconto gestionale (vedi Mod. B);
- relazione di missione (vedi Mod. C).

A differenza degli enti di minori dimensioni, queste organizzazioni seguono il principio di competenza economica ovvero, per il calcolo del risultato economico

di esercizio si considerano solo i costi e i ricavi che si riferiscono a quel determinato periodo, a prescindere dalla manifestazione finanziaria.

Anche in questo caso i tre prospetti sopra elencati derivano da schemi fissi, i quali possono essere modificati (raggruppare, aggiungere, eliminare le diverse voci) a condizione che ciò porti ad una migliore chiarezza e comprensione del bilancio; quanto modificato dovrà essere poi riportato nella relazione di missione.

Ora andiamo ad analizzare nel dettaglio i tre documenti.

Lo stato patrimoniale ha le stesse caratteristiche di quello utilizzato dalle aziende private, tranne alcune modifiche che sono state apportate in relazione alla tipicità di queste organizzazioni.

È formato da due sezioni contrapposte dell'attivo e del passivo, composte da un primo livello indicato con le lettere maiuscole, un secondo livello dai numeri romani e un terzo dai numeri arabi.

L'attivo è composto dalle seguenti voci:

- “quote associative o apporti ancora dovuti”, ovvero importi che l'ente esige dagli associati;
- “immobilizzazioni”, distinte in finanziarie, materiali e immateriali;
- “attivo circolante”, costituito dalle rimanenze, dai crediti, dalle attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni e dalle disponibilità liquide. Ciò rappresenta quei crediti derivanti dallo svolgimento dell'attività non finanziaria;

- “ratei e risconti attivi”, ovvero ricavi per i quali la riscossione avverrà nell’anno successivo, e costi per i quali il pagamento è avvenuto nell’anno corrente ma saranno di competenza di quello successivo.

Il passivo è composto da:

- “patrimonio netto”, dato dalle riserve, dal patrimonio vincolato e libero, dai fondi e dall’avanzo/disavanzo d’esercizio;
- “fondi per rischi e oneri”;
- “trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato”;
- “debiti”, possono essere nei confronti dei fornitori, dei finanziatori o altri soggetti;
- “ratei e risconti”, ovvero costi di competenza dell’anno corrente ma pagati in quello successivo, e ricavi con manifestazione finanziaria nell’anno corrente ma di competenza del successivo.

Tabella 2 – Schema dello stato patrimoniale secondo il decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 5 marzo 2020 (Mod. A)

Attivo:
A) Quote associative o apporti ancora dovuti
B) Immobilizzazioni:
I - Immobilizzazioni immateriali:
1) costi di impianto e di ampliamento
2) costi di sviluppo
3) diritto di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili
5) avviamento
6) immobilizzazioni in corso e acconti
7) altre
Totale

<p>II - Immobilizzazioni materiali:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) terreni e fabbricati 2) impianti e macchinari 3) attrezzature 4) altri beni 5) immobilizzazioni in corso e acconti
Totale
<p>III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) partecipazioni in: <ol style="list-style-type: none"> a) imprese controllate b) imprese collegate c) altre imprese 2) crediti: <ol style="list-style-type: none"> a) verso imprese controllate b) verso imprese collegate c) verso altri enti del Terzo settore d) verso altri 3) altri titoli
Totale
Totale immobilizzazioni
C) Attivo circolante:
<p>I - Rimanenze:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) materie prime, sussidiarie e di consumo 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati 3) lavori in corso su ordinazione 4) prodotti finiti e merci 5) acconti
Totale
<p>II - Crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) verso utenti e clienti 2) verso associati e fondatori 3) verso enti pubblici 4) verso i soggetti privati per contributi 5) verso enti della stessa rete associativa 6) verso altri enti del Terzo settore 7) verso imprese controllate 8) verso imprese collegate 9) crediti tributari 10) da 5 per mille 11) imposte anticipate 12) verso altri
Totale
<p>III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) partecipazioni in imprese controllate

2) partecipazioni in imprese collegate
3) altri titoli
Totale
IV - Disponibilità liquide:
1) depositi bancari e postali
2) assegni
3) danaro e valori in cassa
Totale
Totale attivo circolante
D) Ratei e risconti attivi
Passivo:
A) Patrimonio netto:
I - Fondo di dotazione dell'ente
II - Patrimonio vincolato
1) riserve statutarie
2) riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali
3) riserve vincolate destinate da terzi
III - Patrimonio libero:
1) riserve di utili o avanzi di gestione
2) altre riserve
IV - Avanzo/disavanzo d'esercizio
Totale
B) Fondi per rischi e oneri:
1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili
2) per imposte, anche differite
3) altri
Totale
C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato
D) Debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:
1) debiti verso banche
2) debiti verso altri finanziatori
3) debiti verso associati e fondatori per finanziamenti
4) debiti verso enti della stessa rete associativa
5) debiti per erogazioni liberali condizionate
6) acconti
7) debiti verso fornitori
8) debiti verso imprese controllate e collegate
9) debiti tributari
10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale
11) debiti verso dipendenti collaboratori
12) altri debiti
Totale
E) Ratei e risconti passivi

Il rendiconto gestionale non segue lo schema delle aziende private: innanzitutto, in queste ultime, esso prende il nome di conto economico e ha lo scopo di rendere noto il risultato di periodo positivo o negativo attraverso il confronto tra costi e ricavi; mentre per gli ETS tale confronto non ha il medesimo fine anzi, *“per questi enti serve invece indagare, nell’indicata direzione dell’utilità creata, sull’efficienza e sull’efficacia, proprio per misurare l’utilità consumata rispetto a quella creata”*⁵⁵. Inoltre, il rendiconto gestionale ha lo scopo di informare i soggetti terzi sulle attività che l’azienda ha attuato per raggiungere l’obiettivo finale. Proprio per questo, il prospetto si articola per “aree gestionali” rappresentative delle attività svolte dall’ETS contrapponendo proventi ed oneri.

Le aree gestionali sono:

- attività tipica o di istituto, ovvero tutte le operazioni che dipendono dalla missione dell’organizzazione;
- attività promozionale e di raccolta fondi, ovvero attività svolte con l’obiettivo di ottenere contributi da utilizzare per l’attività tipica, il cui risultato finale dovrebbe risultare positivo;
- attività accessorie che possono essere svolte solo se previste dallo statuto o atto costitutivo e se generano risorse per raggiungere lo scopo sociale;
- attività di gestione finanziaria e patrimoniale;

⁵⁵ PROPERSI A., *Il sistema di rendicontazione negli enti non profit: dal bilancio di esercizio al bilancio di missione, Vita e pensiero*, Milano, 2004, cit., p. 88

- attività di natura straordinaria, ovvero attività non programmate e svolte occasionalmente;
- attività di supporto generale, ovvero attività di amministrazione grazie alle quali l'ente ha ragione di esistere.

Tali attività rappresentano il primo livello indicato con le lettere maiuscole, composto da voci dettagliate rappresentate dai numeri arabi.

Per le due sezioni vengono indicati i valori dell'anno corrente e di quello precedente, così da poter fare una comparazione.

Inoltre, come per lo stato patrimoniale, è possibile modificare lo schema fisso aggiungendo, eliminando o raggruppando le varie voci.

Oltre ad evidenziare il totale di ogni attività, il prospetto ci indica il risultato prima delle imposte, detto "avanzo/disavanzo di esercizio prima delle imposte", che deriva dalla differenza tra il totale dei ricavi e degli oneri poi, detraendo le imposte otteniamo l'"avanzo/disavanzo di esercizio". Quest'ultimo rappresenta la variazione del Patrimonio netto che corrisponderà al valore indicato nel Passivo dello Stato patrimoniale nella classe A) al punto IV.

Il D.M. 5 marzo 2020 riporta nel Mod. B, in calce al rendiconto gestionale, la rappresentazione dei "costi e proventi figurativi" ovvero quei costi e ricavi che derivano dall'utilizzo di risorse che non generano effettivamente un costo per l'organizzazione ma che contribuiscono alla realizzazione della missione. Un esempio di costo figurativo è il lavoro volontario che non genera un costo effettivo

per l'azienda né un reale esborso di denaro tranne per i rimborsi spese riconosciuti, ma al tempo stesso la sua forza lavoro è fondamentale per svolgere le attività di interesse generale o diverse, le quali creano valore monetario come la raccolta fondi o valore morale.

Tabella 3 – Schema dello stato patrimoniale secondo il decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 5 marzo 2020 (Mod. B)

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

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

L'ultimo documento del bilancio di esercizio è la relazione di missione.

Esso è un documento descrittivo, il quale va ad approfondire i dati quantitativi dello stato patrimoniale e del rendiconto gestionale dando una valutazione circa l'andamento dell'organizzazione. Inoltre, dalla relazione di missione *“derivano le informazioni utili alle diverse categorie di stakeholder per l'interpretazione dei dati economico-finanziari e la formulazione di una valutazione complessiva [...] di supporto al processo delle decisioni e delle scelte”*⁵⁶.

Il contenuto è indicato dal D.M. 5 marzo 2020 in 24 punti:

- nel punto 1 e 2 si riportano le informazioni generali sull'ente e la sede, la missione e le attività di interesse generali, l'indicazione della sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore e il regime fiscale applicato, i dati dei soci e dei fondatori e delle attività che svolgono per l'organizzazione;
- dal punto 3 al 10 si vanno ad analizzare nel dettaglio la composizione delle voci dello stato patrimoniale, quali ad esempio i “costi di sviluppo”, i “crediti”, le “immobilizzazioni” o i “ratei e risconti”;
- dal punto 11 al 17, escluso il 15, e il punto 23 si vanno ad analizzare nel dettaglio le voci del rendiconto gestionale per comprendere come si è definito l'avanzo/disavanzo di gestione e quali attività hanno avuto maggiore peso;

⁵⁶ MONTANINI L., D'ANDREA A., *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2020, cit., p. 151

- dal punto 18 al 21 si descrive l'andamento della gestione dell'ente tramite indicatori finanziari e non, descrivendo anche i possibili rischi o incertezze. Inoltre, si riportano le modalità di perseguimento delle finalità istituzionali, delineando un previsionale per mantenere o migliorare la situazione presente. In sintesi, l'obiettivo è di dare informazioni che diano continuità e legame agli schemi di bilancio così da *“collegare passato, presente e futuro”*⁵⁷;
- al punto 22 si spiegano le informazioni riportate nel prospetto dei costi e proventi figurativi del rendiconto gestionale, evidenziando i criteri adottati per valorizzare il lavoro volontario, le erogazioni gratuite di denaro o cessioni gratuite di beni o servizi;
- al punto 24 si descrivono nel dettaglio le voci che compongono l'attività di raccolta fondi riportate nella voce C del rendiconto gestionale poiché tali informazioni devono essere chiare e trasparenti.

Oltre ai punti indicati fino ad ora, l'organizzazione può decidere di approfondire ulteriori aspetti qualora questi possano fornire una rappresentazione più veritiera e corretta della situazione dell'ETS.

Per poter redigere il bilancio di esercizio, gli ETS di maggiori dimensioni devono tenere un sistema di contabilità economico-patrimoniale basato sulle regole della

⁵⁷ MONTANINI L., D'ANDREA A., *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2020, cit., p. 154

partita doppia con scritture cronologiche dal quale ottenere i valori per la redazione del bilancio di esercizio.

Infine, nella redazione dei documenti contabili, tutti gli ETS devono conformarsi al principio di chiarezza dei contenuti, di veridicità dei valori riportati, di correttezza nella compilazione dei documenti e alla responsabilità di rendere note alla collettività tutte le informazioni dell'ente sia economiche che no.

2.3.3. Gli obblighi informativi verso i soggetti interni all'ente

Con la riforma del Terzo settore è stato anche codificato per la prima volta l'obbligo per gli ETS, comprese le associazioni di promozione sociale, della tenuta dei libri sociali (vedi articolo 15 del CdTS), composti da:

- il libro degli associati o aderenti: rappresenta una banca dati delle informazioni dei soci e per tale motivo deve essere sottoposto alle norme del diritto alla privacy con annessa informativa al momento dell'iscrizione, e viene curato dall'organo di amministrazione;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, il quale viene tenuto dall'organo di amministrazione. Essi riportano anche i verbali dove va indicato l'ordine del giorno, le delibere approvate, i dissensi, una descrizione di quanto discusso, i soci presenti e le relative deleghe;

- il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, di controllo e, se presenti, degli altri organi sociali. Questo viene adottato dall'organo di riferimento e nei verbali vanno anche indicati i nominativi di chi è favorevole o meno ad ogni delibera adottata poiché da queste decisioni derivano le responsabilità nei confronti dei terzi.

Gli associati hanno il diritto di prendere liberamente visione dei vari libri nelle modalità indicate nello statuto.

Inoltre gli ETS hanno l'obbligo di tenere un registro dei volontari nel quale iscrivere i soggetti che svolgono attività di volontariato per l'associazione, distinguendo due sezioni: una per i volontari non occasionali e l'altra per quelli che invece svolgono tale attività occasionalmente. Tali soggetti dovranno essere assicurati contro infortuni, malattie e responsabilità civile (vedi articolo 18)⁵⁸.

⁵⁸ Consulente per associazioni ed enti del terzo settore, *Libri Sociali obbligatori per ETS*, <https://www.consulenzebernardello.it/riformaterzosettore/libri-sociali/>

2.3.4. Gli obblighi informativi di rendicontazione sociale

Ultimo aspetto che andremo ad analizzare è la redazione del bilancio sociale nelle APS, novità valida in generale per ogni tipologia di Ente del Terzo settore.

Il bilancio sociale viene redatto seguendo i principi di redazione elencati nella quinta sezione del Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali del 4 luglio 2019 “*Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore*”: rilevanza, completezza, trasparenza, neutralità, competenza di periodo, comparabilità, chiarezza, veridicità e verificabilità, attendibilità e autonomia delle terze parti.

Le linee guida definiscono inoltre la struttura e il contenuto del bilancio sociale, così da far in modo che nel tempo i bilanci della medesima organizzazione e delle altre siano comparabili perché legati da una struttura comune. Quest’ultima è composta da sette sezioni:

1. metodologia adottata per la redazione del bilancio e i metodi di misurazione dei risultati sociali;
2. informazioni generali sull’ente: dal nome dell’ente alle attività svolte;
3. struttura della base associativa, degli organi e dei principali stakeholder;
4. struttura del personale volontario e no;
5. obiettivi dell’ente ed informazioni sulle tipologie di attività da svolgere;
6. situazione economico-finanziaria;

7. altre informazioni utili a comprendere e che influenzano l'andamento dell'organizzazione.

Gli ETS hanno la facoltà di omettere una o più sezioni dandone relativa comunicazione e spiegazione.

Il bilancio sociale deve essere redatto per legge dagli ETS con ricavi superiori ad 1 milione di euro, dai CSV e dalle imprese sociali. Nulla toglie alle altre organizzazioni non esplicitamente obbligate a poterlo redigere come *“strumento attraverso il quale l'ente stesso ha modo di rendere visibili i risultati raggiunti nel corso del tempo, aumentando il numero di terzi potenzialmente interessati ad associarsi o sostenerlo finanziariamente”*⁵⁹.

Riprendendo la trattazione del D.lgs. n 117 del 2017, in particolare dell'articolo 14, definiamo le modalità di trasparenza della pubblicazione del bilancio sociale nei diversi casi: nel caso di ETS con ricavi superiori a 1.000.000,00 euro annui dovranno depositare presso il RUNTS il bilancio sociale; mentre quelli con ricavi superiori a 100.000,00 euro dovranno pubblicare ogni anno sul proprio sito internet o delle reti associative tutto ciò che è stato attribuito ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti e associati.

⁵⁹ D.M. del 4 luglio 2019 *“Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore”*, cit., p. 5

2.4. LE ASSOCIAZIONI DI FRONTE AL BIVIO

Lo scopo della riforma era di creare una disciplina unitaria per il mondo non profit ma ciò non si è concretizzato; tant'è che si parla della nascita di un percorso parallelo che ha dato vita ad *“un regime speciale per i soggetti che scelgono, autonomamente, di parteciparvi attraverso l'iscrizione all'istituendo Registro Unico del Terzo settore”*⁶⁰.

Ciò significa che con la riforma del terzo settore le associazioni riconosciute e non riconosciute, così come le APS si trovano di fronte ad un bivio: se in possesso dei requisiti richiesti per legge, possono scegliere di diventare enti del Terzo settore di diritto o automaticamente iscrivendosi al RUNTS o è loro libera scelta di non aderire. Ma potrebbero essere costrette a non acquisire la qualifica di ETS perché non soddisfano quanto richiesto.

Qualora si presentassero gli ultimi due casi, le associazioni saranno disciplinate dalle norme del libro primo del Codice civile e dalla disciplina degli enti non commerciali per la parte fiscale; di conseguenza, potrebbero coesistere associazioni accomunate dalle attività svolte ma con un profilo giuridico e amministrativo differente.

⁶⁰ MARTINELLI G., *Per chi non è ente del terzo settore: cosa succede?*, maggio 2018, CSVnet

Il Codice civile non prevede espressamente la tipologia di associazione di promozione sociale, ma solo la forma giuridica di associazione riconosciuta e no (richiamata nel primo paragrafo).

Di contro, anche la decisione per gli enti già esistenti di iscriversi a tale registro si deve considerare che comporta un aumento dei costi per l'adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto ai dettati normativi, e in caso di nuova costituzione l'atto costitutivo e lo statuto dovranno essere redatti con la forma di scrittura privata registrata per le associazioni, o dell'atto pubblico per le fondazioni. Al tempo stesso però l'iscrizione permetterà all'ente di possedere agevolazioni fiscali (approfondite nei paragrafi precedenti) che non possiedono gli enti non iscritti; è molto importante tenere sotto controllo i requisiti che permettono ciò, poiché alcuni atti di legge come il D.L. 119/2018 ha disposto che un'attività non è commerciale se i ricavi non superano il 5% dei costi per ogni periodo d'imposta e per non oltre due periodi consecutivi, quindi *“la mancanza di tale requisito comporta la perdita della qualifica di ente non commerciale”*⁶¹ e la conseguente perdita dei vantaggi fiscali. Oltre a ciò, il requisito di essere un ETS è e sarà una condizione da possedere inevitabilmente per accedere ai bandi pubblici e, grazie alla riforma, si riconosce la facoltà agli enti di valutare se acquisire la qualifica della personalità giuridica per

⁶¹ FISCO E TASSE, *Vantaggi e svantaggi dell'iscrizione al Registro unico del Terzo Settore*, 5 novembre 2019, <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/13508-vantaggi-e-svantaggi-delliscrizione-al-registro-unico-del-terzo-settore.html>

mezzo di una procedura omogenea, lineare e agevolata, potendo così lavorare in maggior sicurezza⁶².

Quanto delineato ha portato a dover aggiornare tramite webinar e corsi specializzati le competenze dei commercialisti, vista la novità e la complessità dell'argomento e della natura di tali enti, così da non farli trovare impreparati di fronte alle elevate richieste dei volontari⁶³. Ovviamente, questo ultimo aspetto è un ulteriore costo che l'organizzazione deve sostenere poiché, a differenza del passato, la gestione contabile è più articolata e all'interno degli enti non è semplice e "scontato" trovare volontari che possiedano le competenze e il tempo adeguato da investire in questa attività; quindi il supporto per l'ingresso al Terzo settore e per le attività successive sarà fondamentale. Collegato a ciò, ci sono i costi da sostenere per la redazione e il deposito del bilancio annuale sulla base dei modelli obbligatori pubblicati dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e la redazione e pubblicazione del bilancio sociale.

⁶² CANTIERE TERZO SETTORE, *Enti del Terzo settore e personalità giuridica, cosa cambia con la riforma*, 6 aprile 2021, <https://www.cantiereterzosettore.it/enti-del-terzo-settore-e-personalita-giuridica-cosa-cambia-con-la-riforma/>

⁶³ CANTIERE TERZO SETTORE, *Gli enti del Terzo settore: stato dell'arte e completamento della riforma*, 28 marzo 2024, <https://www.cantiereterzosettore.it/gli-enti-del-terzo-settore-stato-dellarte-e-completamento-della-riforma/>

Tabella 4 – Vantaggi e svantaggi della riforma del Terzo settore

Vantaggi	Svantaggi
<ul style="list-style-type: none">• Cambiamento culturale• Regolamentazione del settore• Distinzione dettagliata tra attività commerciale e non• Coprogrammazione e Coprogettazione con imprese pubbliche e private• Maggior controllo degli enti• Maggiore trasparenza - RUNTS *	<ul style="list-style-type: none">• Burocrazia• Processi poco snelli

Tabella 5 – Costi e benefici del RUNTS *

Benefici	Costi
<ul style="list-style-type: none"> • Tutela del volontario - art. 17-18 del CTS • Agevolazioni fiscali - art. 80 del CTS • Accesso ai bandi pubblici • Personalità giuridica con autonomia patrimoniale perfetta - art. 22 del CTS • Maggiore sicurezza • Esenzione o riduzione delle imposte indirette e locali - art. 82 del CTS • Erogazioni liberali con detrazioni o deduzioni fiscali - art. 83 del CTS 	<ul style="list-style-type: none"> • Processo di migrazione - art. 54 del CTS • Adeguamento dello statuto e dell'atto costitutivo - art. 21 del CTS • Deposito dei documenti sopra citati • Deposito di ogni modifica apportata nei documenti sopra citati • Aggiornamento delle competenze dei commercialisti • Maggiore richiesta di consulenza • Redazione e deposito del bilancio di esercizio - art. 13 del CTS • Tenuta dei libri sociali obbligatori • Redazione e pubblicità del bilancio sociale - art. 14 del CTS

Per poter comprendere nel dettaglio quanto fino a qui esposto, le APS possono trovare supporto esaminando i seguenti articoli del Codice del Terzo settore:

- artt. 17-19: la figura del volontariato;
- artt. 20-31: gli aspetti statutari ed organizzativi;
- artt. 35-36: la qualifica di associazione di promozione sociale;
- artt. 55-57: i rapporti con gli Enti pubblici;
- artt. 61-66: il centro servizi per il volontariato;
- artt. 67-73, 75, 77-78: le misure di sostegno;
- artt. 79-83, 85-87: la fiscalità.

Ruolo fondamentale poi in questo periodo di passaggio e cambiamento è stato riconosciuto ai CSV (Centro servizi per il volontariato) ai quali le organizzazioni potranno rivolgersi per essere supportati durante tutto l'iter procedurale, cercando di sostenere le organizzazioni, soprattutto quelle di piccole dimensioni, a rimanere attive e continuare a dare il loro contributo sociale nonostante le difficoltà sopra riassunte. Questo compito rientra tra le tante sfide affidate ai CSV, quali quelle di creare una collaborazione tra le varie realtà associative di volontariato, tra quest'ultime e il settore pubblico/privato, promuovere l'esperienza associativa, studiare insieme le possibili modalità organizzative, collaborare con le unità locali per valorizzare i diritti e il ruolo dei volontari e trasmettere alle nuove generazioni

la passione per il Terzo settore, potendo compiere così “azioni concrete di solidarietà nei loro territori”⁶⁴.

Infine, rappresentiamo i possibili percorsi che un’associazione di nuova costituzione, un APS già esistente o un’associazione già esistente in un’altra forma, possono intraprendere qualora valutassero l’opzione di entrare nel mondo del Terzo settore come APS.

I CASO: Associazione di promozione sociale di nuova costituzione⁶⁵

1. riunire almeno sette soci o minimo tre APS;
2. definire l’oggetto sociale: attività di interesse generale e secondarie;
3. redigere lo statuto e atto costitutivo;
4. valutare se acquisire la personalità giuridica:
 - a) in caso negativo, registrare i documenti presso l’agenzia delle entrate;
 - b) in caso positivo, redigere tramite notaio l’atto costitutivo nella forma dell’atto pubblico con conseguente registrazione all’agenzia delle entrate;
5. richiedere il codice fiscale;
6. iscrizione nel Registro delle APS;
7. controllo dei requisiti richiesti dal CdTS;

⁶⁴ SILVESTRE M, *Le nuove sfide per i CSV alla luce della riforma del terzo settore*, 11 luglio 2023, <https://www.cesvop.org/le-nuove-sfide-per-i-csv-alla-luce-della-riforma-del-terzo-settore/>

⁶⁵ ASI TERZO SETTORE, *Come creare o diventare associazione di promozione sociale*, febbraio 2021, https://www.asinazionale.it/wp-content/uploads/2021/12/V8-GUIDA-OPERATIVA-DEFINITIVO_01-compresso.pdf

8. iscrizione al RUNTS e acquisizione della qualifica di diritto di ETS.

Il CASO: Associazione di promozione sociale già esistente (legge 383/2000)⁶⁶

1. modificare lo statuto per inserire i requisiti richiesti dal CdTS;
2. convocare il consiglio direttivo per approvare le modifiche;
3. convocare l'assemblea straordinaria per deliberare la proposta di modifica;
4. valutare se acquisire la personalità giuridica:
 - a) in caso negativo, registrare i documenti presso l'agenzia delle entrate;
 - b) in caso positivo, redigere tramite notaio l'atto costitutivo nella forma dell'atto pubblico con conseguente registrazione all'agenzia delle entrate;
5. iscrizione nel Registro delle APS;
6. controllo dei requisiti richiesti dal CdTS;
7. procedimento di trasmigrazione automatica previsto dal Codice;
8. iscrizione al RUNTS e acquisizione della qualifica di diritto di ETS.

III CASO: Associazione già esistente in un'alta forma

Stesso ITER del caso II, ad eccezione del procedimento di trasmigrazione.

⁶⁶ CANTIERE TERZO SETTORE, *Adeguamento statuti terzo settore, tre vademecum per non sbagliare*, 27 ottobre 2020, <https://www.cantiereterzosettore.it/adeguamento-statuti-terzo-settore-tre-vademecum-per-non-sbagliare/>

Prendendo in considerazione tutti questi aspetti, possiamo concludere dicendo che ogni cambiamento provoca perplessità e difficoltà ma al tempo stesso la riforma, l'istituzione del RUNTS e tutto ciò che ne consegue, permetterà al Terzo settore di poter crescere e cogliere molte opportunità che gli permetteranno di soddisfare ogni finalità civica, solidaristica e di utilità sociale.

CAPITOLO 3

IL CASO DELL'ENTE AUTONOMO "PALIO DI SAN GIOVANNI BATTISTA"

3.1. OBIETTIVO

In questo ultimo capitolo si presentano le principali sfide e opportunità che sta affrontando l'ente autonomo "Palio di San Giovanni Battista", che si trova a fronteggiare un periodo di transizione nel quale sta valutando il possibile passaggio al Terzo settore; considerazione nata dopo essere venuto a conoscenza dei nuovi strumenti e soluzioni organizzative che la legge avrebbe introdotto per rendere più efficace ed efficiente tale settore.

L'obiettivo del caso studio sarà quello di comprendere, dopo l'analisi svolta nei capitoli precedenti, come la riforma del Terzo settore potrà influenzare la loro struttura attuale, le migliorie e le difficoltà che potrà incontrare nel percorso di migrazione e quali potrebbero essere le azioni che tale organizzazione dovrà compiere.

3.2. METODOLOGIA E APPROCCIO AL CASO STUDIO

Il caso studio, come afferma lo scienziato sociale Yin, è un'indagine empirica che analizza un fenomeno in un determinato contesto, raccogliendo fonti che guidino la

raccolta e l'analisi dei dati⁶⁷; nel caso specifico qui presentato, si tratta di un caso studio di tipo interventista nel quale c'è una *“partecipazione diretta e attiva del ricercatore nel fenomeno studiato”*⁶⁸.

La metodologia utilizzata è di tipo qualitativo, tramite lo svolgimento di interviste semi-strutturate, caratterizzate da un elenco di domande da porre e utilizzare come guida, ma lasciandosi la possibilità di poter approfondire nuovi argomenti che emergono dalla discussione poiché *“As the aim of an analytical interview is to explore the uncharted complexities of practice (as described above), listening and recording will not suffice”*⁶⁹.

Infine, tramite l'analisi si vuole soddisfare gli obiettivi *dell'action research*, secondo la quale *“il ricercatore possiede [...] alcune competenze che consentono di colmare le lacune conoscitive e attitudinali presenti nelle organizzazioni”*⁷⁰, mettendo in atto le quattro fasi delineate dal docente di Psicologia Sociale David Kolb nella sua teoria sull'apprendimento esperienziale: l'esperienza concreta, l'osservazione riflessiva, la concettualizzazione astratta e la sperimentazione attiva. Nella prima fase è centrale il coinvolgimento diretto del ricercatore nel caso studio, il quale viene influenzato dalle proprie percezioni e reazioni scaturite

⁶⁷ BEDRETTIN YAZAN, *Three Approaches to Case Study Methods in Education: Yin, Merriam, and Stake*, The Qualitative Report, Volume 20, Number 2, 23 febbraio 2015

⁶⁸ CHIUCCHI M.S., *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, cit., p. 57

⁶⁹ KREINER K., MOURITSEN J., *The analytical interview*, The art of science, 2005, cit., p. 157

⁷⁰ CHIUCCHI M.S., *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, cit., p. 70

dall'esperienza, successivamente egli inizia a comprendere quanto analizzato precedentemente tramite il confronto con altri punti di vista, ascoltando e osservando. Attraverso quest'ultima fase, egli delinea delle regole che spieghino le relazioni di causa ed effetto tra i concetti chiave dell'analisi ed infine, dopo aver preso consapevolezza di ogni variabile, studia un metodo che possa dar vita al processo di cambiamento, generando a sua volta nuove esperienze da analizzare. Tutto ciò in un'ottica di influenza reciproca tra l'associazione e il ricercatore che guardano nella stessa direzione con l'obiettivo di poter apprendere e migliorare.

3.3. PRESENTAZIONE DEL CASO DI STUDIO

L'ente autonomo "Palio di San Giovanni Battista" si è costituito ufficialmente il 28 gennaio 1995 grazie all'unione delle volontà di più associazioni del territorio, facenti parte dell'assemblea costituente, "*Tutela e valorizzazione del centro storico*", "*Centro culturale osservatorio*", "*Amici del teatro*", "*Atletica Fabriano*", "*Centro culturale Agorà*", le quali svolgevano attività diverse, ma che unite avrebbero raggiunto il fine istituzionale per il quale l'ente è nato; come citato nei primissimi appunti di Paolo Panfili, primo presidente del palio, "*per favorire il recupero e la diffusione della cultura fabrianese, per creare un clima di gioioso e fraterno campanilismo tra le porte, per recuperare le tradizioni legate alla festa del patrono*".

Tale obiettivo è la base che è andata a delineare gli scopi che si ritrovano nell'articolo 2 dello statuto, ovvero:

- trasmettere le caratteristiche dei quartieri fabrianesi, valorizzando le capacità delle quattro porte della città;
- recuperare, conservare e diffondere la cultura fabrianese con riguardo al XIV secolo, valorizzandone ogni singolo aspetto come costumi, lingua, arte, economia, religiosità, e sollecitandone continui studi e ricerche della storia e delle tradizioni;
- creare situazioni di attiva partecipazione sociale e incontro tra le vecchie e le nuove generazioni;
- organizzare eventi che contribuiscano alla promozione della città, quali rievocazioni storiche, mostre, convegni;
- fruire del centro storico e del territorio, rievocandone lo splendore passato e risaltandone le possibilità attuali;
- recuperare e conservare la celebrazione religiosa della festività di San Giovanni Battista, patrono di Fabriano.

L'attività principale svolta dall'ente, la quale soddisfa tali scopi, è l'organizzazione di manifestazioni ludico-ricreativo-artistico-culturali nel periodo del palio che precede la ricorrenza del patrono della città (24 giugno). In ciò l'ente viene affiancato da altre realtà associative e dal Comune.

Ad oggi, l'ente autonomo "Palio di San Giovanni Battista" soddisfa tali finalità come associazione culturale a tempo indeterminato, apartitica, senza scopo di lucro e senza personalità giuridica, seguendo quanto definito dal Codice civile.

L'articolazione di base dell'associazione sono le quattro porte, insieme territoriale ed umano di quartiere, ville e castelli: Porta del Borgo, Porta Cervara, Porta del Piano e Porta Pisana. L'organizzazione, i poteri e le funzioni di quest'ultime sono definite nello statuto dell'ente e, per quanto non previsto, dai vari regolamenti.

Per poter essere socio dell'ente occorre essere iscritto ad una della quattro porte, le quali possiedono un proprio registro con l'elenco progressivo degli iscritti alla stessa.

L'ente è composto dai seguenti organi, i quali durano in carica tre anni:

- assemblea dei sessanta, è composta dai consiglieri delle quattro porte e dai quattro priori. Viene convocata ogni tre anni dal priore più anziano per età per eleggere il presidente e il vicepresidente dell'ente, i quattro membri del consiglio maggiore e quattro supplenti degli stessi.

Inoltre, viene convocata almeno due volte l'anno dal presidente per approvare gli indirizzi generali e per esporre la relazione sull'attività svolte nell'esercizio sociale.

Infine essa viene convocata ogni volta che il presidente o il consiglio maggiore vogliono un parere su questioni di notevole importanza;

- consiglio maggiore, è costituito dal presidente, dai priori delle quattro porte e da quattro membri eletti dall'assemblea dei sessanta; ne fanno parte di diritto il sindaco del Comune di Fabriano, il vescovo della diocesi di Fabriano-Matelica, il presidente della comunità Montana dell'Esino-Frasassi, il presidente della Provincia di Ancona, il presidente della Regione Marche e un rappresentante dello sponsor ufficiale o loro delegati.

È un organo di indirizzo e delibera sulle materie ad esso affidate dallo statuto, quali l'approvazione degli indirizzi generali, programmatici ed amministrativi dell'ente, del bilancio preventivo e del conto consuntivo dell'ente, l'approvazione e modifica dei regolamenti delle porte, la nomina delle giurie, dei membri del collegio dei revisori dei conti, dei garanti elettorali e dei probi viri e infine lo scioglimento del consiglio della porta che entro la scadenza non provvede alla propria organizzazione interna;

- consiglio minore, è formato dal presidente, dal vicepresidente, gli altri membri eletti dall'assemblea dei sessanta e fino a cinque membri nominati dal presidente.

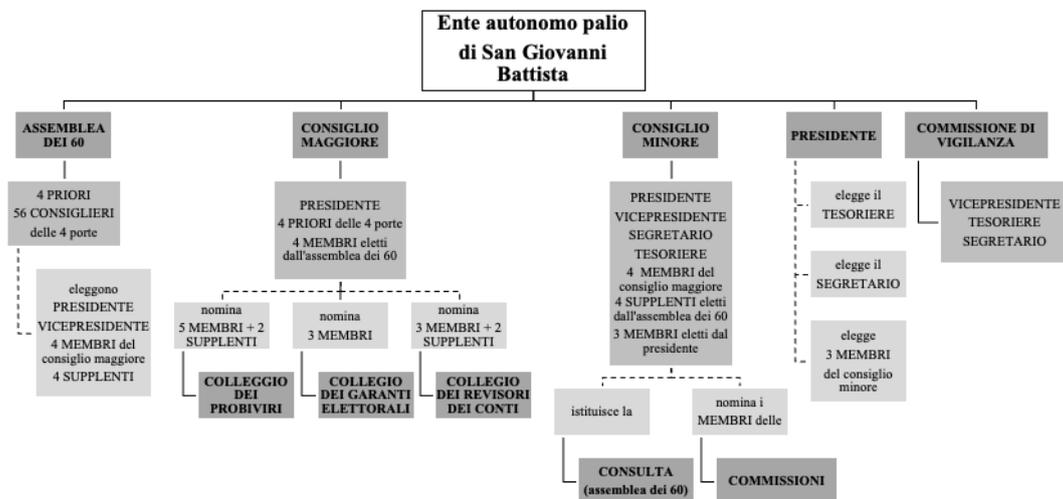
È un organo esecutivo e svolge i seguenti compiti: esegue quanto deliberato dall'assemblea dei sessanta e dal consiglio maggiore, elabora gli indirizzi generali, programmatici ed amministrativi dell'ente, redige annualmente il bilancio preventivo e il conto consuntivo e liquida le spese relative all'ordinaria amministrazione dell'ente;

- presidente del palio, è il rappresentante legale dell'ente e si occupa di coordinare le attività e gli organi. Egli presiede il consiglio maggiore e minore, dirige le funzioni amministrative, espone all'assemblea gli indirizzi generali e relaziona le attività svolte nell'anno sociale, nomina il tesoriere e il segretario tra i cinque membri nominati nel consiglio minore, può partecipare a tutte le riunioni e consegna il palio al vincitore;
- segretario, il quale collabora con il presidente e il vicepresidente, redige i verbali e conserva la documentazione;
- tesoriere, predispone i documenti contabili, i bilanci preventivi e consuntivi ed è responsabile della tenuta dei libri contabili e degli altri registri fiscali, insieme al presidente;
- collegio dei probi viri, è composto da cinque membri e due supplenti e si occupa di amministrare la giustizia interna sulla base dello statuto e dei regolamenti;
- collegio dei revisori dei conti, è formato da tre membri e due supplenti e controlla la corretta gestione economica e finanziaria dell'ente;
- collegio dei garanti elettorali, è costituito da tre membri e controlla che le elezioni dei nuovi consigli delle porte vengano svolti correttamente;
- commissioni artistiche e culturali, i cui membri e i suoi coordinatori vengono nominati dal consiglio minore con lo scopo di organizzare l'attività dei vari settori, promuovendo i programmi dell'ente;

- commissione di vigilanza, è formata dal vicepresidente, dal tesoriere e dal segretario, i quali controllano l'attività finanziaria delle quattro porte;
- consulta, viene istituita dal consiglio minore e possono farne parte singoli cittadini o componenti di altre associazioni fabrianesi con l'obiettivo di esprimere e condividere le diverse esperienze della comunità.

*Figura 1: Organigramma dell'ente autonomo "Palio di San Giovanni Battista"*⁷¹

⁷¹ Le informazioni relative all'organigramma sono state estrapolate dallo Statuto dell'Ente autonomo palio di San Giovanni Battista: in grigio scuro gli organi dell'associazione con relativa composizione, mentre le linee tratteggiate indicano le azioni che ogni organo compie per la formazione degli altri.



Altro aspetto dell'associazione da delineare è la composizione del suo patrimonio. Esso è costituito dai beni immobili e mobili acquistati dall'ente, il quale si finanzia poi principalmente grazie ai contributi dei privati, degli enti pubblici e tramite la partecipazione ai bandi.

Nell'ultima assemblea tenutasi il 15 gennaio 2024, il tesoriere dell'ente ha presentato il consuntivo della manifestazione del palio 2023 dal quale si evince quanto di seguito:

- il 70% circa delle entrate derivano dagli sponsor, mentre il restante da contributi pubblici;

- le spese sostenute vengono distinte tra quelle per il progetto storico artistico, per le misure di contenimento del covid-19 e quelle generali. I costi che hanno avuto un maggiore impatto sono relativi al progetto storico artistico: in primis quelli per le dotazioni, il noleggio e l'allestimento delle attrezzature per svolgere le attività della manifestazione, poi quelli riguardanti la pubblicità e la promozione dell'evento ed infine i compensi per il personale artistico.

Ad oggi l'ente autonomo "Palio di San Giovanni Battista" sta valutando la possibilità di effettuare il processo di migrazione da associazione non riconosciuta a ente del Terzo settore, in particolare nella forma giuridica di Associazione di Promozione Sociale di II° livello; proprio per questo motivo è stata istituita una commissione "statuto", composta dal presidente, dal vicepresidente e dal tesoriere dell'ente, dai priori delle quattro porte e dai relativi tesorieri.

Successivamente la commissione ha richiesto un primo confronto ad uno specialista del settore, al quale è stato consegnato lo statuto in vigore, spiegata l'organizzazione generale, lo scopo dell'ente e il suo legame con le quattro associazioni delle quattro porte di Fabriano (anch'esse ad oggi associazioni non riconosciute).

Dalle informazioni ricevute e da una prima analisi svolta, lo specialista ha ritenuto adeguata all'ente autonomo "Palio di San Giovanni Battista" la forma giuridica di

APS di II° livello, composta da quattro soci, ovvero le quattro porte, le quali a loro volta dovranno effettuare il passaggio ad Associazioni di Promozione Sociale.

3.4. RISULTATI DELL'INTERVISTA

Per raggiungere l'obiettivo del caso di studio sono state svolte due tipologie di interviste: una da sottoporre a specialisti del settore e l'altra al tesoriere dell'associazione.

L'interesse è di analizzare due punti di vista: quello di soggetti esterni e preparati sull'argomento per comprendere la fattibilità del passaggio ad ETS per l'ente autonomo "Palio di San Giovanni Battista" e il loro pensiero sulla riforma del Terzo settore, e quello dei volontari che si trovano a vivere una situazione di passaggio e cambiamento.

3.4.1. Le risposte degli specialisti

Si è sottoposta l'intervista a due commercialisti del territorio, una commercialista di uno studio di Fabriano e l'altro di uno studio con sede a Gubbio, entrambi specialisti nel Terzo settore dai quali sono stati riscontrati punti di vista molto simili tra loro.

Le prime domande vertono su aspetti specifici della riforma da proiettare sull'associazione.

Modifiche da apportare allo statuto

Il commercialista afferma che le principali modifiche da apportare riguardano la prima parte dello statuto nella quale andrebbero specificate dettagliatamente le attività di interesse generale svolte dall'ente; in particolare sono state considerate attinenti agli scopi dell'ente le attività riportate alle lettere F, I, K, N, T e U dell'articolo 5 del D.lgs. n. 117 del 3 luglio 2017.

Oltre a questo aspetto, la commercialista sottolinea che andrebbero inserite anche le possibili attività diverse che l'ente potrebbe trovarsi a svolgere (vedi l'articolo 6 del D.lgs. n. 117), dicendo che *“bisogna avere uno statuto più ampio possibile”*. Riguardo ciò ha consigliato di approfondire l'argomento delle attività diverse tramite il Decreto Ministeriale n. 107 del 19 maggio 2021.

Infine sostiene che vada riaggiornata la parte riguardante il patrimonio e il rapporto con gli altri soggetti che collaborano con l'associazione, quali il comune, la Chiesa, ecc.

Da questo primo confronto, la commercialista ci informa che è possibile redigere il nuovo statuto con le caratteristiche richieste dalla riforma, seguendo i modelli standard predisposti dalle reti associative iscritte al RUNTS e approvati con decreto direttoriale, i quali possono essere scaricati dall'apposita sezione del sito del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

Il rapporto tra le quattro porte e l'ente

Qualora la strada che verrà intrapresa fosse quella di costituire un APS di II livello, entrambi affermano di dover regolamentare dettagliatamente nello statuto il loro rapporto e la loro figura di soci, oltre a specificare la rappresentanza di ogni associazione all'interno dell'ente.

Riguardo ciò, il commercialista consiglia di *“non fare la rappresentanza sulla base della percentuale dei soci dell'APS di primo livello”*; ciò perché si rischierebbe di avere una rappresentanza differente delle quattro APS socie dell'ente, visto che i loro rappresentanti verrebbero definiti sulla base degli iscritti alla porta. Di conseguenza, essendoci un unico obiettivo e finalità sociale, ogni socio ha diritto di avere la medesima importanza e lo stesso riconoscimento nelle votazioni delle decisioni, e ciò può avvenire solo stabilendo un numero fisso di rappresentanti per ogni socio dell'ente.

Gli organi dell'ente

Per quanto riguarda la struttura e gli organi presenti ad oggi, i due intervistati affermano essere adeguati anche per la possibile nuova forma giuridica di APS.

La redazione del bilancio annuale

A livello contabile, i commercialisti affermano che l'ente non subirebbe alcuna modifica poiché ad oggi redige un rendiconto per cassa e, avendo ricavi inferiori a

€ 220.000,00, dovrà continuare a redigere lo stesso rendiconto seguendo il modello D che troviamo nel D.M. 5 marzo 2020.

Inoltre, entrambi hanno sottolineato la proposta di legge che vorrà modificare nel D.lgs. n. 117 il limite da € 220.000,00 a € 300.000,00 nell'articolo 13 comma 2.

La possibilità di introdurre attività commerciali, strumentali all'attività principale

Qualora l'ente valutasse l'introduzione di attività commerciali, strumentali alle attività di interesse generale, la commercialista afferma che è un tema delicato che ad oggi non è ancora del tutto chiaro, poiché riguarda il titolo decimo del D.lgs. n. 117 che è in attesa di una regolamentazione dettagliata della commissione europea. Nonostante ciò, egli afferma che se l'associazione prenderà tale decisione, dovrà prima redigere un bilancio preventivo per accertarsi che riesca a "*mantenere la non commercialità*", altrimenti avverrà la cancellazione dal registro unico nazionale del Terzo settore.

A ciò il commercialista aggiunge che un'associazione svolge un'attività commerciale solo quando c'è una prevalenza, la quale "*può essere tenuta sotto controllo da due termini di paragoni: i ricavi delle attività diverse non dovranno superare il 30% delle entrate complessive e il 66% dei costi complessivi dell'ETS*"; in tal caso l'ETS mantiene la non commercialità.

Successivamente, viene richiesto loro un punto di vista più ampio sulla riforma del Terzo settore.

I vantaggi e svantaggi del passaggio ad ETS nella forma di APS

Entrambi affermano che il passaggio ad ETS porta con sé più vantaggi che non.

In primis, per la prima volta le associazioni avranno dei modelli da seguire e di conseguenza il commercialista afferma che *“avendo delle regole stabilite, se le rispetto, chi verifica, dovrà solo dimostrare che non ho seguito quanto delineato nel decreto”*, rispetto al passato dove si svolgeva tutto per prassi.

Altro aspetto positivo delineato è l'introduzione della figura del sindaco e del revisore (vedi articolo 30 e 31 del D.lgs. n. 117) come figure responsabilizzate al controllo delle attività svolte.

Inoltre, la commercialista sottolinea i benefici che un'associazione con la qualifica di ETS può ottenere nei rapporti con gli enti pubblici (vedi articolo 55 e 56 del D.lgs. n. 117) e nella stipula delle convenzioni che possono essere fatte solo con le Organizzazione di Volontariato e Associazioni di Promozione Sociale iscritte da almeno sei mesi nel RUNTS. Considerando ciò, è importante evidenziare che oggi l'ente pubblico si trova di fronte a due tipologie di realtà, associazioni non iscritte al RUNTS ed ETS, e riguardo ciò la commercialista ci sottolinea che *“se sei un ETS è implicito che stai svolgendo un'attività dell'articolo cinque e quindi sei meritevole di attenzioni da parte dell'ente pubblico”*, con la possibilità di co-

programmare e co-progettare; in caso contrario l'associazione non iscritta al Terzo settore rischia di essere messa in secondo piano.

Gli svantaggi delineati da entrambi gli intervistati sono la maggiore burocrazia a fronte di una richiesta di maggiore organizzazione (tenuta dei registri, contabilità più dettagliata, iscrizione al RUNTS e relativi controlli) che limita la libertà di associazione definita nella Costituzione.

Infine, secondo la commercialista, in queste fasi di passaggio lo scoglio più grande sono i volontari che si trovano ad affrontare argomenti che non rientrano nel loro obiettivo di raggiungere uno scopo sociale e quindi vissuti con respingimento; qui è fondamentale il lavoro dei consulenti nella spiegazione di questa nuova organizzazione.

Il passaggio al Terzo settore e le spese da sostenere

Entrambi gli intervistati affermano che le spese da sostenere per il passaggio non hanno un impatto consistente per l'associazione (iscrizione al RUNTS, la firma digitale, la PEC).

Unico aspetto che potrebbe incidere è la consulenza iniziale di uno specialista nel settore che accompagni l'associazione nel passaggio a ETS, ma per l'ordinaria amministrazione la gestione e le spese non cambiano.

Il loro parere sulla riforma del Terzo settore e come hanno affrontato questo cambiamento

La commercialista afferma di essere stata travolta da questa novità, poiché molte associazioni hanno richiesto subito un supporto. A fronte di ciò, hanno iniziato a studiare nel dettaglio la normativa, affermando che *“non basta più l’impegno delle sole persone fisiche, ma c’è bisogno di un supporto maggiore”*.

Rispetto a quanto riportato sopra, il commercialista però sostiene che il Terzo settore è un settore povero di figure specializzate poiché molto complesso, al quale nella maggior parte dei casi ci si avvicina perché sostenitori degli scopi sociali che si intraprendono; fortunatamente sono nate delle strutture alle quali potersi rivolgere, i cosiddetti Centri Servizi Volontario (ad esempio il CSV Marche). Inoltre, egli sostiene che *“il tentativo del Parlamento è stato quello di regolamentare in modo univoco un mondo che di univoco non deve avere nulla perché ogni associazione è identificata nel luogo, dal tipo di attività e dalle persone che la compongono”*. A fronte di ciò, egli afferma che con il D.lgs. n. 117 non è avvenuto un cambio radicale, ma si sono trasformate le prassi consolidate in regole scritte e dettagliate.

3.4.2. Il punto di vista interno all’associazione

In questa fase le domande dell’intervista sono state sottoposte al tesoriere dell’ente, appartenente alla commissione dello “statuto”; domande riguardanti ciò che ha

spinto l'associazione a valutare il passaggio ad ETS, le prime azioni intraprese a riguardo e le difficoltà riscontrate.

Il tesoriere afferma che il loro interesse al passaggio al Terzo settore nasce dalla convenienza fiscale che potrebbero ottenere; convenienza derivante dalla possibilità per l'associazione di poter applicare il regime forfettario, come approfondito nel sottoparagrafo 2.3.2., qualora nel periodo di imposta precedente abbia percepito ricavi inferiori a € 130.000,00. A fronte di ciò, il reddito imponibile verrà determinato applicando un coefficiente di redditività, nel caso dell'APS è del 3%, all'ammontare dei ricavi. Inoltre, saranno esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili e dall'operare le ritenute sui compensi pagati, ma avranno l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi. Infine, non sarà consentita loro la rivalsa dell'IVA e saranno esonerati dal suo versamento.

Di fronte a questa possibilità, per prima cosa, hanno richiesto una consulenza ad uno specialista per poter capire se il passaggio al Terzo settore fosse possibile, vista la peculiare struttura organizzativa dell'ente.

L'aspetto che più preoccupa il tesoriere è la richiesta di maggiore trasparenza, a partire dall'accountability: egli afferma che *“questo è l'aspetto più problematico in quanto è ovvio che la gestione vada affidata ad un professionista formato sul campo specifico”*, a fronte di possibili costi maggiori da sostenere, domandandosi: *“se il costo periodico del professionista fosse maggiore del risparmio fiscale?”*.

Nell'ottica del passaggio al Terzo settore il tesoriere afferma poi che la maggiore trasparenza richiesta sia in realtà un aspetto positivo per regolamentare questo settore, ma al tempo stesso egli vede nell'operatività solo svantaggi, poiché la gestione diventerebbe più macchinosa.

Infine afferma che l'associazione sta riscontrando delle difficoltà nel passaggio al Terzo settore, poiché in questa fase di cambiamento essa è legata alle quattro Porte, le quali dovrebbero anch'esse trasformarsi in APS; quindi, si trova a non poter prendere scelte in autonomia ma passando per gli organi decisionali delle quattro associazioni con *“dilazione dei tempi e necessità di dover accordare un numero maggiore di soggetti”*.

3.5. DISCUSSIONE DEI RISULTATI

Riprendendo l'approccio di studio utilizzato dell'*action research*, l'analisi ha inizio dalla partecipazione diretta ad alcune riunioni della commissione “statuto”, avendo così la possibilità di entrare in contatto diretto con l'organizzazione dell'ente, per comprendere quale fosse la loro situazione attuale, l'interesse verso tale argomento e iniziando a studiare nel dettaglio il loro statuto.

Dopo di che, tramite le interviste svolte agli specialisti del settore e al tesoriere dell'ente, le conoscenze teoriche si sono arricchite con punti di vista differenti e più pratici rispetto alla prima analisi di studio, ricevendo anche altri spunti di riflessione

su argomenti che non erano stati analizzati nel dettaglio fino a quel momento, ma utili per i passaggi successivi della ricerca, quali:

- D.lgs. 231/01 *“la Responsabilità Amministrativa degli Enti”*: la responsabilità del legale rappresentante e dei consiglieri di verificare che nell’associazione venga rispettata la normativa della privacy e dell’antiriciclaggio;
- i modelli standard degli statuti per gli ETS aderenti alle reti associative;
- il titolo X *“Regime fiscale degli enti del terzo settore”*;
- il titolo VII *“Dei rapporti con gli enti pubblici”*;
- la regolamentazione e gestione delle attività commerciali negli ETS.

Dalle interviste effettuate sono state raccolte informazioni utili per poter discutere e comprendere le argomentazioni dell’obiettivo di questo elaborato.

Come si evince dalle risposte dei commercialisti, nella fase di migrazione da associazione non riconosciuta ad Associazione di Promozione Sociale del Terzo settore, l’organizzazione non dovrà svolgere attività che vadano a stravolgere la loro attuale struttura. Unico aspetto che dovrà essere approfondito più nel dettaglio ed ex novo riguarda la relazione tra l’ente e le associazioni delle quattro porte che dovrebbero diventare socie dell’APS di II livello.

Tale attività di migrazione è stata facilitata dalla realizzazione di alcuni obiettivi della legge delega n. 106 nel definire nel dettaglio ogni singolo aspetto

dell'organizzazione così da “standardizzare” le caratteristiche che un'associazione deve possedere per iscriversi al RUNTS e acquisire la qualifica di ETS.

Le caratteristiche che un ETS deve possedere sono state confermate dalle risposte dei commercialisti a partire dalla definizione delle attività di interesse generale, delle attività diverse e degli organi che devono essere presenti.

Altro aspetto che conferma quanto delineato nella letteratura è la maggiore trasparenza che si vuole ottenere dalla gestione di tale settore grazie alla definizione di sistemi di contabilità ben definiti che permettano di comparare nel tempo i risultati della stessa organizzazione e quelli delle stesse tipologie, e grazie alla nascita del Registro unico nazionale del Terzo settore, il quale permette di consultare in un unico sistema le associazioni esistenti.

Ciò avviene nel concreto, ad esempio, con l'obbligo di adeguare la propria contabilità ai modelli standard di bilancio progettati per le diverse tipologie di associazioni, che hanno permesso di trasferire informazioni più chiare e precise ai soggetti esterni ed interni grazie alla definizione di voci di costo e ricavo dettagliate da poter utilizzare come linea guida, come si è potuto evincere dalle tabelle sopra riportate dei modelli contabili del D.M. 5 marzo 2020. Oltre ciò, anche la redazione del bilancio sociale è regolamentata da una struttura ben precisa che permette di seguire lo stesso filo logico qualora si analizzassero bilanci di associazioni differenti. Infine, altri esempi di trasparenza derivano dall'obbligo per ogni

associazione di utilizzare l'acronimo di "ente del Terzo settore" nella propria denominazione e nel rendere pubblici ai soci i libri sociali.

Inoltre, dalle interviste svolte si deduce l'importanza del principio di democrazia che non può mancare all'interno di tali associazioni, infatti gli organi istituiti per controllare le attività degli ETS, altro obiettivo della legge delega, non hanno il solo scopo di controllare la regolare tenuta della contabilità e l'assenza di scopo di lucro nello svolgimento delle proprie attività, ma soprattutto quello di accertarsi che ogni azione intrapresa venga svolta democraticamente permettendo ad ogni associato di farne parte e di esserne a conoscenza.

Un aspetto che può destare preoccupazione per l'associazione è la maggiore burocrazia che richiede l'iscrizione al RUNTS, conseguenza dell'attività del D.lgs. n. 117 di regolamentare tale settore; chiaro che regolamentazione è sinonimo di standard da seguire e rispettare. Da una parte ciò permette di avere un quadro omogeneo e definito che però va adattato ad ogni associazione, unica nel suo genere per gli scopi che possiede; come definito dalla commercialista di Fabriano, il Codice del Terzo settore è un "vestito" che va cucito alla perfezione sulla base delle specificità di ogni realtà organizzativa.

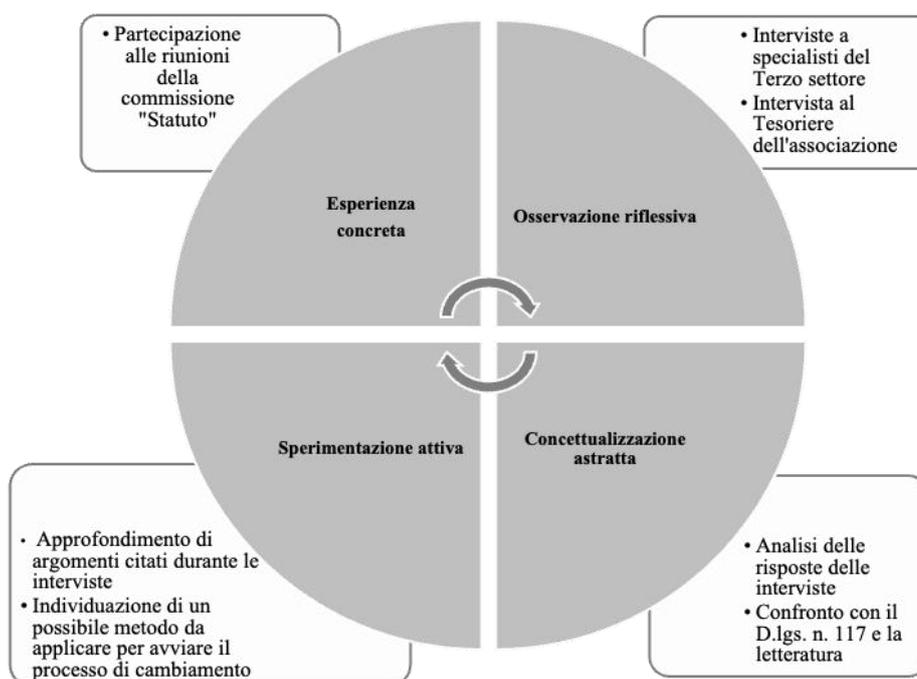
Bisogna far comprendere agli associati che si deve superare l'ostacolo della burocrazia, concentrandosi nei vantaggi che tale riforma può portare, come la valorizzazione del principio della sussidiarietà orizzontale e verticale. Lo scopo di tale principio è di soddisfare i bisogni dei cittadini tramite l'azione degli enti

pubblici, in collaborazione con l'azione svolta dai cittadini volontari in forma di associazione; entrando nel Terzo settore, le associazioni avranno la possibilità di co-programmare e co-progettare e sostenere le politiche sociali, in questo caso particolare, politiche culturali che valorizzino la cultura storica della propria città. Una volta presa consapevolezza delle diverse variabili che compongono il caso studio dell'ente autonomo "Palio di San Giovanni Battista" si è individuato un metodo che possa dar inizio al processo di cambiamento e migrazione:

1. approfondire gli argomenti citati durante le interviste con i commercialisti;
2. stilare un elenco dettagliato dei punti chiave (l'elenco delle attività di interesse generale, delle attività diverse, la relazione tra l'ente e le quattro porte socie, la struttura organizzativa, il patrimonio) che vanno sviluppati nel nuovo statuto dell'ente con l'aiuto dei modelli standard;
3. preparare una presentazione, in collaborazione con gli specialisti del settore, della struttura del nuovo statuto sulla base di quanto redatto al punto due, e una spiegazione semplice e chiara degli articoli della riforma che interessano la nostra tipologia di forma giuridica scelta (APS di II livello);
4. condividere quanto sviluppato con la commissione "statuto" con l'obiettivo di trasferire nozioni chiare e precise;
5. redigere il corpo del nuovo statuto sulla base delle volontà di ogni partecipante della commissione;
6. procedere con l'iscrizione al RUNTS.

Un metodo che ha come obiettivo quello di poter essere promotore, in questa fase di migrazione, verso un sistema che possa portare un surplus all'intera organizzazione dell'ente. Oltre a ciò, di poter estendere tale studio e metodo al possibile passaggio delle associazioni culturali delle quattro porte ad Associazioni di Promozione Sociale.

Figura 2: Le quattro fasi della teoria sull'apprendimento esperienziale di David Kolb nel caso studio



Qualora l'ente decidesse di procedere con il passaggio al Terzo settore, rendendo concreto il possibile metodo proposto, si troverà a dover seguire il percorso "I

CASO: Associazione di promozione sociale di nuova costituzione” delineato nel capitolo due.

Come prima cosa, l’ente dovrà attendere il passaggio delle associazioni culturali delle quattro porte ad Associazioni di Promozione Sociale, così da poterle iscrivere come socie e creare la base sociale dell’APS di secondo livello.

Successivamente andrà a definire l’oggetto sociale, delineando le attività di interesse generale e secondarie che andrà a svolgere.

Una volta definito ciò, dovrà modellare la propria idea organizzativa e renderla esplicita con la stesura dello statuto e dell’atto costitutivo.

In seguito l’ente dovrà richiedere il codice fiscale e valutare l’acquisizione della personalità giuridica, scelta che potrà fare anche successivamente alla sua costituzione.

Dopodiché avverrà l’iscrizione dell’associazione nel registro delle APS e il controllo del possesso dei requisiti richiesti dal Codice del Terzo settore.

Infine, l’ente autonomo “palio di San Giovanni Battista” potrà iscriversi come APS di secondo livello al RUNTS con l’acquisizione della qualifica di diritto di ente del Terzo settore.

CONCLUSIONI

Ogni punto approfondito nel corso della stesura della tesi ha permesso di avere una visuale più ampia del mondo del Terzo settore e del cambiamento che si sta consolidando nel tempo. Inoltre, l'analisi dettagliata degli articoli del Decreto Legislativo n. 117, insieme alla partecipazione diretta al caso studio analizzato e il confronto con specialisti del settore, hanno permesso di poter elaborare un'opinione, per cui l'ente autonomo "Palio di San Giovanni Battista" e le associazioni che possiedono i requisiti dovrebbero acquisire la qualifica di ente del Terzo settore.

Ovvio che tale passaggio non sarà semplice e diretto, ma richiederà tempo e dedizione, generando però una rinascita e una nuova veste nell'associazione che deciderà di lanciarsi in questa nuova sfida.

Alimentando il sistema del Terzo settore di nuove realtà associative se ne creerà uno nuovo, regolarizzato ed ampio, che potrà affiancare quello economico e politico, composto da soggetti che hanno l'esigenza di voler far qualcosa per la collettività e per chi ne ha bisogno, con impegno costante, investimento del proprio tempo e condivisione delle proprie competenze, aggiungendo così un valore diverso alle logiche del mercato attuale.

Nonostante la riforma vada a limitare in un certo modo, rendendola meno naturale, la libertà di associazione riconosciuta dalla Costituzione, l'elaborato fa comprendere come ciò debba essere superato puntando alle migliori che le realtà

associative potranno ottenere dal Codice del Terzo settore: maggiore tutela del legale rappresentante, dei soci e dei volontari, maggiori agevolazioni fiscali, possibilità di coordinamento con gli enti pubblici, maggiore controllo e più riconoscimento del lavoro svolto.

Unico aspetto che potrebbe suscitare perplessità è la gestione delle associazioni di piccole dimensioni che potrebbero valutare di non acquisire la qualifica di ETS poiché il lavoro che andrebbe svolto per gestirle sarebbe maggiore rispetto alla loro attività; da qui sorge spontaneo chiedersi se il loro operato verrà accantonato, e come verranno considerate dagli enti pubblici e dal sistema rispetto ad associazioni che possiedono la qualifica di ETS.

Tale tesi non sarà la conclusione dell'analisi della riforma del Terzo settore, poiché essa ha suscitato curiosità ed interessi in materia da approfondire, quali la responsabilità amministrativa degli enti, il regime fiscale degli ETS, i rapporti con gli enti pubblici e la normativa riguardo la possibile gestione delle attività commerciali.

Alla presente di quanto argomentato fino ad ora, indipendentemente dagli ostacoli che potrebbero presentarsi, le associazioni sapranno cogliere l'aspetto più solidaristico della riforma poiché *“Il volontariato comincia dove finiscono le*

solidarietà «obbligatorie» e comincia la libera espressione dei valori e delle finalità altruistiche individuali»⁷².

⁷² RANCI C., *Il volontariato*, Il mulino, 2006, cit., p. 41

BIBLIOGRAFIA

BEDRETTIN YAZAN, *Three Approaches to Case Study Methods in Education: Yin, Merriam, and Stake, The Qualitative Report*, Volume 20, Number 2, 23 febbraio 2015

CHUCCHI M.S., *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*, Giappichelli, Torino, 2012

COSTITUZIONE ITALIANA, Titolo I – Rapporti civili, articolo 18

D'ANDREA A., MONTANINI L., *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2020

DECRETO LEGISLATIVO del 3 luglio 2017 n. 117, “*Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b) della legge 6 giugno 2016, n. 106*”

D.M. del 5 marzo 2020, “*Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore*”

D.M. del 4 luglio 2019 “*Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore*”

FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative*, circolare aggiornata al 1° agosto 2021

FORUM TERZO SETTORE, *Il futuro è sociale! Diamo forza al welfare*, 3 novembre 2015

FORUM TERZO SETTORE, *Linee guida per una riforma del terzo settore*, 12 giugno 2014

GIRO L., *Affrontare la riforma del terzo settore. Una guida pratica alle novità normative*, Aldenia Edizioni, 2020

GRASSO E., ROSSI P., *Terzo settore e interesse generale in prospettiva comparatistica europea*, DPCE Online, 2019

KREINER K., MOURITSEN J., *The analytical interview, The art of science*, 2005

LEGGE DELEGA del 6 giugno 2016 n. 106, “*Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*”

LUMIA L., *Il bilancio sociale per gli enti del terzo settore e le imprese sociali*, 26 gennaio 2021, <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/13475-il-bilancio-sociale-per-gli-enti-del-terzo-settore-e-le-imprese-sociali.html#paragrafo1>

NARDO M.T., RICCI P., SIBONI B., *Prime riflessioni sulla misurazione degli impatti nelle organizzazioni non profit: tra teorie e pratiche territoriali*, FrancoAngeli, 2020

PROPERSI A., *Le aziende non profit. I caratteri, la gestione, il controllo*, Etas, milano, 2001

PROPERSI A., *Il sistema di rendicontazione negli enti non profit: dal bilancio di esercizio al bilancio di missione*, Vita e pensiero, Milano, 2004

PROPERSI A., ROSSI G., *Gli enti non profit*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2004

RANCI C., *Il volontariato*, Il mulino, 2006

Statuto dell'Ente autonomo palio di San Giovanni Battista

SITOGRAFIA

ALPA G., CONTE G., *Enti senza scopo di lucro nel diritto civile e profili di responsabilità civile*, 26 novembre 2013,

https://www.altalex.com/documents/news/2013/11/25/enti-senza-scopo-di-lucro-nel-diritto-civile-e-profil-di-responsabilita-civile#_Toc373142635

ARCOPU, *Riforma del terzo settore, i cori si iscrivono al Registro Regionale delle Associazioni di Promozione Sociale*”, 14 aprile 2020,

<https://www.arcopu.com/it/news/riforma-del-terzo-settore--iscrizioni-al-registro-aps>

ASI TERZO SETTORE, *Come creare o diventare associazione di promozione sociale*, febbraio 2021, [https://www.asinazionale.it/wp-](https://www.asinazionale.it/wp-content/uploads/2021/12/V8-GUIDA-OPERATIVA-DEFINITIVO_01-compresso.pdf)

[content/uploads/2021/12/V8-GUIDA-OPERATIVA-DEFINITIVO_01-compresso.pdf](https://www.asinazionale.it/wp-content/uploads/2021/12/V8-GUIDA-OPERATIVA-DEFINITIVO_01-compresso.pdf)

AURISICCHIO F., *Le APS prima e dopo*, maggio 2018, [https://www.csvlombardia.it/wp-](https://www.csvlombardia.it/wp-content/uploads/2018/06/4_VERSIONE_STAMPABILE_APS_definitivo_pag_si)

[content/uploads/2018/06/4_VERSIONE_STAMPABILE_APS_definitivo_pag_si](https://www.csvlombardia.it/wp-content/uploads/2018/06/4_VERSIONE_STAMPABILE_APS_definitivo_pag_si)
[ngola.pdf](https://www.csvlombardia.it/wp-content/uploads/2018/06/4_VERSIONE_STAMPABILE_APS_definitivo_pag_si)

BERARDI L., BELLANTE G., REA M., *Un confronto internazionale sulla regolamentazione della trasparenza, accountability e valutazione dell'impatto sociale per gli Enti del Terzo Settore*”, 2020,

<https://www.rivistaimpresasociale.it/rivista/articolo/trasparenza-accountability-e-valutazione-di-impatto-per-gli-enti-di-terzo-settore>

BOMBELLI C., *Analisi organizzativa e culturale delle imprese no profit*, 16 gennaio 1998, <https://www.bombelli.net/post/analisi-organizzativa-e-culturale-delle-imprese-no-profit>

CAMERA DEI DEPUTATI SERVIZIO STUDI, *Riforma del Terzo settore*, 29 settembre 2022, <https://www.camera.it/temiap/documentazione/temi/pdf/1105128.pdf>

CANTIERE TERZO SETTORE DI ESPOSITO L., *Censimento Istat: il non profit conta meno volontari ma costruisce più reti sui territori*, 17 maggio 2023, <https://www.cantiereterzosettore.it/censimento-istat-il-non-profit-counta-meno-volontari-ma-costruisce-piu-reti-sui-territori/>

CANTIERE TERZO SETTORE, *Schemi di bilancio terzo settore, si esprimono i commercialisti*, 2 dicembre 2020, <https://www.cantiereterzosettore.it/schemi-di-bilancio-terzo-settore-si-esprimono-i-commercialisti/>

CANTIERE TERZO SETTORE DI ESPOSITO L., *Il 2023? Ancor un anno di transizione per il Terzo settore*, 28 dicembre 2023, <https://www.cantiereterzosettore.it/il-2023-ancora-un-anno-di-transizione-per-il-terzo-settore/>

CANTIERE TERZO SETTORE, *Adeguamento statuti terzo settore, tre vademecum per non sbagliare*, 27 ottobre 2020,

<https://www.cantiereterzosettore.it/adequamento-statuti-terzo-settore-tre-vademecum-per-non-sbagliare/>

CANTIERE TERZO SETTORE, *La riforma in pillole*,
<https://www.cantiereterzosettore.it/la-riforma/>

CANTIERE TERZO SETTORE, *Il rendiconto per cassa degli enti del terzo settore di piccole dimensioni*, marzo 2023, <https://www.cantiereterzosettore.it/wp-content/uploads/2023/04/IL-REDINCONTO-PER-CASSA-DEGLI-ENTI-DEL-TERZO-SETTORE-in-grafica.pdf>

CANTIERE TERZO SETTORE DI LENZI F., *La nuova impresa sociale*, 22 marzo 2019,
<https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/ets-ente-del-terzo-settore/impres-sociali/>

CANTIERE TERZO SETTORE, *Rete associativa*, 22 marzo 2019,
<https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/ets-ente-del-terzo-settore/reti-associative/>

CANTIERE TERZO SETTORE, *Società di mutuo soccorso*, 22 marzo 2019,
<https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/ets-ente-del-terzo-settore/societa-mutuo-soccorso/>

CANTIERE TERZO SETTORE DI ESPOSITO L., *Riforma del Terzo settore, in discussione nuove semplificazioni per gli enti minori*, 10 ottobre 2023,
<https://www.cantiereterzosettore.it/riforma-del-terzo-settore-in-discussione-nuove-semplificazioni-per-gli-enti-minori/>

CANTIERE TERZO SETTORE DI MANZO G., *Più tempo e meno incertezze: la riforma del Terzo settore secondo il Cnca*, 14 febbraio 2023, <https://www.cantiereterzosettore.it/interviste/piu-tempo-e-meno-incertezze-la-riforma-del-terzo-settore-secondo-il-cnca/>

CANTIERE TERZO SETTORE DI ESPOSITO L., *Enti del Terzo settore e personalità giuridica, cosa cambia con la riforma*, 6 aprile 2021, <https://www.cantiereterzosettore.it/enti-del-terzo-settore-e-personalita-giuridica-cosa-cambia-con-la-riforma/>

CANTIERE TERZO SETTORE, *Riforma del terzo settore, Tabò “ecco quali sono le sfide per i Csv”*, 22 giugno 2021, <https://csvnet.it/component/content/article/144-notizie/4104-riforma-del-terzo-settore-tabo-ecco-quali-lo-sono-le-sfide-per-i-csv?Itemid=893>

CANTIERE TERZO SETTORE, *Gli obblighi di trasparenza per gli enti del terzo settore*, 30 ottobre 2021, <https://www.cantiereterzosettore.it/gli-obblighi-di-trasparenza-per-gli-enti-del-terzo-settore/>

CANTIERE TERZO SETTORE DI ESPOSITO L., *Statuti standard per gli enti aderenti alle reti associative: online l'avviso pubblico*, 3 maggio 2023, <https://www.cantiereterzosettore.it/statuti-standard-per-gli-enti-aderenti-alle-reti-associative-online-lavviso-pubblico/>

CANTIERE TERZO SETTORE, *Le ragioni della riforma*, 14 maggio 2019, <https://www.cantiereterzosettore.it/le-10-ragioni-della-riforma/>

CANTIERE TERZO SETTORE, *Volontariato e lavoro negli enti del Terzo settore*,
si esprime il Ministero, 21 marzo 2022,
<https://www.cantiereterzosettore.it/volontariato-e-lavoro-negli-enti-del-terzo-settore-si-esprime-il-ministero/>

CANTIERE TERZO SETTORE, *La funzione dei CSV*, 22 maggio 2019,
<https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/csv-centri-di-servizio-per-il-volontariato/definizione-csv/>

CANTIERE TERZO SETTORE, *Trasmigrazione e iscrizione al registro unico nazionale del Terzo settore*, 28 gennaio 2022,
<https://www.cantiereterzosettore.it/trasmigrazione-e-iscrizione-al-registro-unico-nazionale-del-terzo-settore/>

CANTIERE TERZO SETTORE, *Gli enti del Terzo settore: stato dell'arte e completamento della riforma*, 28 marzo 2024,
<https://www.cantiereterzosettore.it/gli-enti-del-terzo-settore-stato-dellarte-e-completamento-della-riforma/>

CAVANNA I., *Associazioni riconosciute e non riconosciute*, 2016,
[https://www.treccani.it/enciclopedia/associazioni-riconosciute-e-non-riconosciute_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/associazioni-riconosciute-e-non-riconosciute_(Diritto-on-line)/)

CHERUBINI C., *APS: i libri contabili obbligatori per le Associazioni di Promozione Sociale*, 10 maggio 2021, <https://www.informazionefiscale.it/aps-libri-contabili-obbligatori-associazioni-promozione-sociale>

CILLO D., *Le associazioni di promozione sociale*, 16 aprile 2024,
<https://www.edscuola.it/archivio/norme/varie/assoproso.html>

CONFCOOPERATIVE, Claudia Fiaschi, nuova portavoce del Forum Nazionale
del Terzo Settore, 16 febbraio 2017,
<https://www.confcooperative.it/LInformazione/Le-notizie/claudia-fiaschi-nuova-portavoce-del-forum-nazionale-del-terzo-settore>

Consulente per associazioni ed enti del terzo settore, *Libri Sociali obbligatori per
ETS*, <https://www.consulenzebernardello.it/riformaterzosettore/libri-sociali/>

CSVnet LOMBARDIA DI MARTINELLI G., *Per chi non è ente del terzo settore:
cosa succede?*, maggio 2018,
https://csvnet.it/phocadownload/pubblicazioni/instantbook/IB_2_Per_chi_non_e_ETS.pdf

CSV ASSO.VO.CE. ETS, *Censimento permanente delle istituzioni non profit: i
primi risultati – anno 2021*, 10 maggio 2023, <https://csvassovoce.it/censimento-permanente-delle-istituzioni-non-profit-i-primi-risultati-anno-2021/>

DI PAOLO P., *L'evoluzione storica del Terzo settore: nascita e progressiva
affermazione – Prima Parte*, Maggio/Giugno 2016, <https://www.lavoro-confronto.it/archivio/numero-15/levoluzione-storica-del-terzo-settore-nascita-e-progressiva-affermazione-prima-parte>

DI PAOLO P., *L'evoluzione storica del Terzo Settore: nascita e progressiva
affermazione – Seconda Parte*, Luglio/Agosto 2016, <https://www.lavoro-confronto.it/archivio/numero-16/levoluzione-storica-del-terzo-settore-nascita-e-progressiva-affermazione-seconda-parte>

[confronto.it/archivio/numero-16/evoluzione-storica-del-terzo-settore-nascita-e-progressiva-affermazione-seconda-parte](https://www.lavoro-confronto.it/archivio/numero-16/evoluzione-storica-del-terzo-settore-nascita-e-progressiva-affermazione-seconda-parte)

DI PAOLO P., *L'evoluzione storica del Terzo Settore: nascita e progressiva affermazione – Terza parte*, Settembre/Ottobre 2016, <https://www.lavoro-confronto.it/archivio/numero-17/evoluzione-storica-del-terzo-settore-nascita-e-progressiva-affermazione-terza-parte>

EUROPEAN PARLIAMENT, *A statute for European cross-border associations and non-profit organizations*, Maggio 2021, https://www.un.org/development/desa/dspd/wp-content/uploads/sites/22/2021/06/Fici_Resource2-1.pdf

EVANGELISTA L., *L'apprendimento esperienziale nel ciclo di Kolb*, 3 dicembre 2023, https://www.orientamento.it/una-sintesi-di-experiential-learning-experience-as-the-source-of-learning-and-development-di-david-a-kolb/#Una_sintesi_del_libro

FICI A, *La nuova disciplina dell'impresa sociale. Una prima lettura sistematica*, settembre 2017, <https://www.rivistaimpresasociale.it/rivista/articolo/la-nuova-disciplina-dell-impresa-sociale-una-prima-lettura>

FISCO E TASSE, *Vantaggi e svantaggi dell'iscrizione al Registro unico del Terzo Settore*, 5 novembre 2019, <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/13508-vantaggi-e-svantaggi-delliscrizione-al-registro-unico-del-terzo-settore.html>

FORUM TERZO SETTORE, *“Verso un nuovo sistema di welfare”*: *Manifesto del Forum Terzo Settore*, 17 gennaio 2023,
<https://www.forumterzosettore.it/2023/01/17/verso-un-nuovo-sistema-di-welfare-il-manifesto-del-forum-terzo-settore-2/>

FORUM TERZO SETTORE, *Dalla parte del Terzo Settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, 6 febbraio 2020,
<https://www.forumterzosettore.it/2020/02/06/dalla-parte-del-terzo-settore-la-riforma-letta-dai-suoi-protagonisti/>

FORUM TERZO SETTORE, *Riforma del terzo settore: vademecum per le modifiche statutarie*,
https://www.cantiereterzosettore.it/images/Documenti/20190531-Forum-Vademecum-x-adeguamenti-Statuti_sITO.pdf

FORUM TERZO SETTORE, *La riforma che vorremmo*, 15 gennaio 2016,
<https://www.forumterzosettore.it/2016/01/15/la-riforma-che-vorremmo/>

ITALIA NON PROFIT, *Le forme giuridiche degli Enti non profit*,
<https://italianonprofit.it/risorse/definizioni/forme-giuridiche-enti-non-profit/#:~:text=Il%20Codice%20Civile%20prevede%20diverse,%2C%20titolo%200II%2C%20capo%20II>

ITALIA NON PROFIT, *Associazione di Promozione Sociale*,
<https://italianonprofit.it/risorse/definizioni/associazioni-promozione-sociale/>

ITALIA NON PROFIT, *7 buone ragioni per cui essere ETS*, e alcuni contro,

<https://italianonprofit.it/risorse/approfondimenti/vantaggi-svantaggi-ets/>

CAMERA DEI DEPUTATI, *Linee guida per una Riforma del Terzo settore*,

maggio 2014, https://temi.camera.it/leg17/temi/riforma_del_terzo_settore-1

DALERBA G.D., *Differenza tra Soci Fondatori, Ordinari, Simpatizzanti,*

Sostenitori, Onorari e Tesserati, aggiornato gennaio 2024,

<https://www.teamartist.com/blog/2013/03/28/soci-ordinari-simpatizzanti->

[sostenitori-onorari-tesserati/](https://www.teamartist.com/blog/2013/03/28/soci-ordinari-simpatizzanti-sostenitori-onorari-tesserati/)

Linee guida per una riforma del Terzo Settore,

<https://presidenza.governo.it/GovernoInforma/documenti/LINEE-GUIDA->

[RIFORMA-TERZO-SETTORE_20140513.pdf](https://presidenza.governo.it/GovernoInforma/documenti/LINEE-GUIDA-RIFORMA-TERZO-SETTORE_20140513.pdf)

MARRA F., *Riforma del Terzo settore: vantaggi e svantaggi dell'iscrizione al*

RUNTS, 18 dicembre 2021, <https://www.studiolegalemascetti.it/riforma-del-terzo->

[settore-vantaggi-e-svantaggi-delliscrizione-al-runts/](https://www.studiolegalemascetti.it/riforma-del-terzo-settore-vantaggi-e-svantaggi-delliscrizione-al-runts/)

MOSCO G.D., *L'organizzazione degli enti del Terzo settore tra codice civile, leggi*

speciali e autonomia privata, 2021, <https://iris.luiss.it/handle/11385/224563>

PIETRANI SGALLA G., *Essere un'associazione: gli organi sociali*, 14 luglio

2015, <https://www.tornacontoec.it/2015/07/14/essere-unassociazione-gli-organi->

[sociali/](https://www.tornacontoec.it/2015/07/14/essere-unassociazione-gli-organi-sociali/)

RETE DEL DONO DI VITALI V., *Terzo settore: tutto quello che c'è da sapere*,

10 settembre 2023, <https://www.retedeldono.it/magazine/terzo-settore>

RETE DEL DONO DI SICCARDI A.M., *Riforma del Terzo settore: tutto quello che c'è da sapere*, 27 novembre 2023,

<https://www.retedeldono.it/magazine/riforma-terzo-settore>

SILVESTRE M, *Le nuove sfide per i CSV alla luce della riforma del terzo settore*, 11 luglio 2023, <https://www.cesvop.org/le-nuove-sfide-per-i-csv-alla-luce-della-riforma-del-terzo-settore/>

TERZJUS, *Associazioni a base sociale diffusa, associazioni di secondo livello e reti associative: fattispecie, disciplina e questioni di governance*, 13 febbraio 2022,

<https://terzjus.it/articoli/saggi/associazioni-a-base-sociale-diffusa-associazioni-di-secondo-livello-e-reti-associative-fattispecie-disciplina-e-questioni-di-governance/#>

TERZJUS, *Struttura e impatto del “nuovo” diritto del Terzo Settore*, 22 giugno 2020,

<https://terzjus.it/wp-content/uploads/2020/06/Struttura-e-impatto-del-nuovo-diritto-del-Terzo-Settore-Associazione-Terzjus.pdf>

VOL.TO, *I rapporti di lavoro in un ETS, parte 1*, 13 febbraio 2023,

<https://www.volontariatotorino.it/ets/i-rapporti-di-lavoro-in-un-ets-parte-1/>

VOL.TO, *Gli organi delle Associazioni, fra codice civile e del Terzo settore*, 27 aprile 2021,

<https://www.volontariatotorino.it/gli-organi-delle-associazioni-fra-codice-civile-e-codice-del-terzo-settore/>