



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

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

**Gli effetti della Riforma del Terzo Settore:
l’esperienza di un’associazione di volontariato**

**The effects of the Third Sector Reform:
the experience of a voluntary association**

Relatore: Chiar.ma
Prof.ssa D’Andrea Alessia

Tesi di Laurea di:
Pelligra Debora

Anno Accademico 2019 – 2020

INDICE

| | |
|---------------------|---|
| <i>Introduzione</i> | 1 |
|---------------------|---|

Capitolo 1

IL TERZO SETTORE: origini e peculiarità

| | |
|--|----|
| <i>1.1. Il Terzo Settore: un mondo dalla complessa definizione</i> | 5 |
| <i>1.2. L'evoluzione del Terzo Settore in Italia: una risposta alla crisi di welfare state</i> | 15 |

Capitolo 2

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: finalità, attori e nuove sfide

| | |
|--|----|
| <i>2.1. La Riforma del Terzo Settore: aspetti introduttivi</i> | 21 |
| <i>2.2. La Riforma del Terzo Settore: gli enti</i> | 25 |
| <i>2.2.1. Associazioni, fondazioni e comitati</i> | 27 |
| <i>2.2.2. Le organizzazioni di volontariato</i> | 31 |
| <i>2.2.3. Le associazioni di promozione sociale</i> | 33 |
| <i>2.2.4. Le cooperative sociali</i> | 35 |
| <i>2.2.5. Le imprese sociali</i> | 37 |
| <i>2.2.6. Gli enti filantropici</i> | 39 |
| <i>2.2.7. Le società di mutuo soccorso</i> | 41 |
| <i>2.2.8. Le reti associative</i> | 43 |
| <i>2.2.9. I Centri di Servizio per il Volontariato</i> | 44 |
| <i>2.3. Le attività della Riforma</i> | 47 |
| <i>2.4. Gli obblighi informativi</i> | 49 |
| <i>2.4.1. La rendicontazione economica del non profit</i> | 51 |
| <i>2.4.2. La rendicontazione sociale del non profit</i> | 54 |
| <i>2.5. Quali nuove sfide per gli Enti del Terzo Settore?</i> | 56 |

Capitolo 3

LE ASSOCIAZIONI DI VOLONTARIATO: profili giuridici ed economico-aziendali

| | |
|--|----|
| <i>3.1. Le associazioni riconosciute e non riconosciute</i> | 63 |
| <i>3.2. I principali caratteri economico-aziendali</i> | 71 |
| <i>3.3. L'esigenza di accountability ed il valore degli stakeholder</i> | 74 |
| <i>3.3.1. Il concetto di stakeholder</i> | 76 |
| <i>3.3.2. I principali strumenti di accountability</i> | 79 |
| <i>3.4. Le richieste informative della Riforma per le associazioni di volontariato</i> | 87 |
| <i>3.4.1. Gli schemi per la rendicontazione economica previsti dal D.M. del 5 marzo 2020</i> | 88 |
| <i>3.4.2. Le Linee guida per la rendicontazione sociale</i> | 96 |

Capitolo 4

IL CASO DI STUDIO: l'associazione "Amici nella natura"

| | |
|---|-----|
| <i>4.1. Obiettivo e metodologia del caso di studio</i> | 103 |
| <i>4.2. L'associazione "Amici nella natura": un inquadramento generale</i> | 104 |
| <i>4.2.1. Le finalità istituzionali</i> | 106 |
| <i>4.2.2. La nascita e l'evoluzione storica</i> | 108 |
| <i>4.2.3. La struttura organizzativa e il sistema di governance</i> | 114 |
| <i>4.3. I cambiamenti dell'assetto istituzionale: gli effetti della Riforma</i> | 116 |
| <i>4.4. Gli adempimenti informativi: affrontare le sfide della Riforma nell'associazione "Amici nella natura"</i> | 119 |
| <i>4.4.1. La redazione del bilancio di esercizio</i> | 120 |
| <i>4.4.2. Il processo di implementazione, redazione e pubblicazione del bilancio sociale: barriere e leve</i> | 124 |
| <i>Considerazioni conclusive</i> | 135 |
| <i>Bibliografia</i> | 139 |

Introduzione

In un momento storico così complesso come quello dell'ultimo decennio, caratterizzato da una crisi economico-finanziaria e valoriale, l'universo di organizzazioni rientranti nel concetto di "Terzo Settore" viene riconosciuto come componente essenziale dell'economia, soprattutto nella gestione dei servizi socio-assistenziali, ricreativi, culturali, sportivi, ecc.

Il Terzo Settore sta trovando uno sviluppo sempre maggiore, incontrando un appoggio da parte dell'opinione pubblica in funzione ai benefici che apporta alla società in termini di welfare, e non solo.

Le organizzazioni del Terzo Settore, nel contesto italiano, hanno contribuito a fornire una risposta alla crisi del welfare state, attraverso un supporto continuo allo Stato, in riscontro ai bisogni culturali ed assistenziali della società.

Tali organizzazioni hanno in comune l'impegno ad unire fabbisogni sociali e fabbisogni economici, contribuendo di frequente a colmare anche fabbisogni provenienti dall'ambiente in cui sono inserite.

L'offerta pubblica di servizi sociali non è più sufficiente a sostenere una domanda sempre maggiore e sempre più specifica, lasciando spazio all'iniziativa privata, in particolare quella non profit, ponendo particolare attenzione alle associazioni di volontariato, con l'auspicio che il mondo del volontariato diventi sempre più forza regolatrice delle relazioni sociali.

Le associazioni di volontariato si identificano come associazioni il cui elemento caratterizzante è l'assenza della finalità di lucro. Rappresentano la categoria più numerosa ed importante del Terzo Settore.

Scopo del presente elaborato è studiare il modo in cui la Riforma del Terzo Settore abbia influenzato l'attività e l'operato delle associazioni di volontariato.

La ricerca bibliografica ha rappresentato un passaggio fondamentale per giungere alla definizione del problema di ricerca. Quest'ultima è stata svolta con un

approccio metodologico finalizzato alla ricognizione delle posizioni concettuali, nozioni, teorie che i diversi studiosi hanno assunto sul tema indagato.

A seguito dell'analisi della letteratura, si presenta un caso aziendale. Si prende a riferimento un'unica unità di analisi, l'associazione di volontariato Amici nella natura.

Il caso di studio è stato condotto attraverso un approccio metodologico di tipo esplorativo, mediante l'osservazione diretta e la raccolta ed analisi di fonti documentali di vario tipo prodotte dall'associazione, per comprendere ed evidenziare come l'associazione sta rispondendo all'entrata in vigore dei disposti normativi della Riforma del Terzo Settore, sottolineandone punti di forza, debolezza, difficoltà.

La tesi si articola in quattro capitoli.

Nel primo capitolo, l'analisi della letteratura di riferimento ha consentito di sviluppare un inquadramento concettuale del tema, distinguendo la prospettiva internazionale da quella nazionale. In quest'ultima si passano in rassegna i termini tipicamente utilizzati per indicare il settore non profit, ovvero "privato sociale", "terzo settore (o terzo sistema)" ed "economia civile", specificando il loro significato intrinseco e quindi la motivazione per cui vengono utilizzati. Si procede, quindi, ad esporre brevemente le fasi di sviluppo del Terzo Settore in Italia, al fine di comprendere meglio l'importanza storico-sociale, ripercorrendo le tappe del processo di evoluzione normativa.

Il secondo capitolo è incentrato sulla normativa esistente, soffermandosi sulle principali forme giuridiche adottate, sulle attività da svolgere e sui sistemi di rendicontazione che gli enti devono adottare alla luce della Riforma del Terzo Settore, con l'ingresso nel nostro ordinamento del Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 117/2017).

Il terzo capitolo si interessa delle associazioni di volontariato, inquadrando dapprima l'ambito di appartenenza, distinguendo le associazioni riconosciute da quelle non riconosciute, focalizzandosi sui caratteri propri dell'istituto azienda posseduti dalle organizzazioni non profit. Si procede poi a trattare il tema della rendicontazione, differente a seconda delle dimensioni economiche, e dell'importanza degli stakeholder nel processo associativo e di rendicontazione. Infine, nell'ultima parte della trattazione si mettono in pratica gli argomenti trattati nel secondo e terzo capitolo attraverso il caso studio di un'associazione di volontariato denominata "Amici nella natura". In particolare, grazie all'esperienza maturata nell'ambito del volontariato e, in particolare, nell'associazione oggetto di studio nel corso degli anni, si evidenziano gli impatti della Riforma del Terzo Settore sull'organizzazione e sulla gestione dell'associazione "Amici nella natura".

CAPITOLO 1

IL TERZO SETTORE: origini e peculiarità

1.1. Il Terzo Settore: un mondo dalla complessa definizione

La ricerca di una denominazione e di una definizione appropriata delle organizzazioni appartenenti al Terzo Settore ha impegnato molti autori e studiosi delle discipline economico-aziendali e non, in luoghi e tempi diversi, che raramente si sono trovati concordi nelle soluzioni trovate.

Un numero sempre più crescente di studi di carattere giuridico, sociologico, economico ed aziendale ha cominciato ad approfondire i caratteri economico-aziendali e le finalità di vari tipi di organizzazioni che possono essere definite come non profit.

Tuttavia, nel loro insieme, tali studi hanno portato a definizioni specifiche, ottenendo per lo più quadri parziali dei fenomeni.

La molteplicità di organizzazioni esistenti e la varietà di ambiti di attività influiscono in maniera predominante sulle definizioni di settore non profit di volta in volta adottate, a seconda della specifica prospettiva in cui è stata condotta l'analisi¹, rendendo così difficile la ricerca di una comune nozione di Terzo Settore².

¹ Per approfondimenti si veda G. P. BARBETTA, *Il settore nonprofit italiano. Occupazione, welfare, finanziamento e regolazione*, Il Mulino, Bologna, 2008;

² Non per tutti gli studiosi si può parlare infatti di un vero e proprio settore, ma piuttosto di una pluralità di pratiche. Trattandosi infatti, di una realtà sociale, economica e culturale in continua evoluzione il fenomeno non si presta ad essere ricondotto a semplici e definitivi schemi definatori. Cfr. I. COLOZZI, A. BASSI, *Una solidarietà efficiente*, in *La*

La prospettiva internazionale

Dall'analisi della letteratura internazionale si riscontra una grande varietà di diciture terminologiche³. Tale analisi si articola distinguendo l'approccio anglosassone da quello europeo.

L'approccio anglosassone evidenzia il vincolo di non distribuzione dei profitti quale caratteristica distintiva di ogni organizzazione non profit ("senza scopo di lucro"), diversa dalle imprese e dallo Stato⁴.

Secondo Hansmann⁵, esponente della scuola anglosassone, un'organizzazione non profit è un'organizzazione caratterizzata dal vincolo di non distribuzione dei guadagni netti agli individui che esercitano il controllo su di essa. Non è infatti preclusa la possibilità di realizzare un profitto, è soltanto vietata la distribuzione dei profitti. Gli eventuali guadagni netti devono essere impiegati per finanziare la produzione di ulteriori quantitativi di beni e servizi.

Hansmann arriva ad una classificazione delle organizzazioni del Terzo Settore americane partendo dalle modalità di finanziamento e di controllo delle organizzazioni. Analizzando le fonti di finanziamento, il Terzo Settore viene suddiviso tra organizzazioni basate sulle donazioni (*donative nonprofits*) ed organizzazioni basate sulle vendite di servizi prodotti (*commercial nonprofits*). Le

Nuova Italia Scientifica, Roma, 1995, pp. 119 ss.; sull'assenza di una definizione omogenea a vari livelli si veda anche G. P. BARBETTA, *Senza scopo di lucro*, Il Mulino, Bologna, 1996, p. 49;

³ Per approfondimenti si veda I. COLOZZI, A. BASSI, *Da terzo settore a imprese sociali. Introduzione all'analisi delle organizzazioni non profit*, Carocci, 2003;

⁴ Cfr. L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, p. 3;

⁵ Cfr. H. HANSMANN, *Two non-profit sectors: fee for services versus Donative Organizations*, in *The Future of Non profit Sector*; H. HANSMANN, *The Ownership of Enterprise*, Harvard University Press, Harvard, 2000.

prime, come ad esempio la Croce Rossa o l'Esercito della Salvezza, ricevono la maggior parte delle entrate sotto forma di contributi e sovvenzioni, mentre la maggior parte delle entrate delle seconde proviene soprattutto dai contributi degli utenti dell'ente beneficiario grazie alla vendita dei servizi prodotti.

Dal punto di vista del controllo, Hansmann distingue quelle controllate dai donatori (*mutual nonprofits*) da quelle imprenditoriali (*entrepreneurial*). Le prime sono subordinate al controllo dei loro finanziatori, ossia dai benefattori che in genere hanno il potere di eleggere il Consiglio di Amministrazione, mentre le seconde sono governate da un Consiglio indipendente dai benefattori, non eletto da questi ultimi e in grado di riprodursi nel tempo (come ad esempio molti ospedali e case di cura).

Salomon e Anheier⁶, anch'essi esponenti della scuola anglosassone, nel loro progetto di ricerca pluriennale denominato ICNPO (International Classification of Non Profit Organizations), elaborato alla Johns Hopkins University di Baltimora propongono la cosiddetta definizione strutturale-operativa (*structural-operational definition*) basata sulla mission⁷ e sugli obiettivi che le organizzazioni di questo

⁶ Cfr. L. M. SALOMON, H. K. ANHEIER, *In Search of the Nonprofit Sector II: The Problem of Classification*, in *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, n. 3, 1992, pp. 125-152;

⁷ Per Mission deve intendersi quella: "Dichiarazione scritta degli obiettivi di breve-medio periodo che l'impresa persegue e dei valori che ispirano le sue strategie. È una dichiarazione, uno statement, che serve per comunicare gli obiettivi dell'organizzazione ai vari stakeholder interni ed esterni all'organizzazione e come punto di riferimento per orientare le scelte strategiche e quelle di gestione corrente. È un'enunciazione sintetica in grado di esprimere la ragione d'essere dell'organizzazione e il suo modo di porsi nel breve e nel medio periodo nei confronti dei principali stakeholder. Questa enunciazione dovrebbe esprimere, in modo più o meno esplicito, le finalità verso le quali l'impresa è orientata, le direttrici fondamentali secondo le quali operare, i valori che ne guidano l'azione, i bisogni a cui risponde, le risorse su cui fa affidamento per perseguire i propri obiettivi", in Glossariomarketing.it, *Mission*, in www.glossariomarketing.it/significato/mission/.

settore svolgono (ad esempio servire soggetti emarginati, impegnarsi in campagne volte a favorire il cambiamento sociale, fornire servizi di pubblica utilità).

Secondo i due autori, per appartenere al Terzo Settore una data organizzazione deve possedere cinque requisiti essenziali e dunque essere:

- ✓ *formale*, ovvero formalmente costituita, cioè dotata di uno statuto o di un qualche atto costitutivo;
- ✓ *privata*, ovvero istituzionalmente separata dal settore pubblico;
- ✓ *auto-governante*, ovvero dotata di autonomia decisionale sullo svolgimento delle proprie attività;
- ✓ *non distributrice di eventuali profitti*, ovvero non deve distribuire sotto nessuna forma ai suoi proprietari, membri o dipendenti i profitti derivanti dalla propria attività. Eventuali surplus devono essere reinvestiti nell'attività stessa;
- ✓ *volontaria*, sia nel senso che l'adesione o la partecipazione non è obbligatoria, sia perché è in grado di attrarre una certa quantità di lavoro gratuito⁸.

Sempre secondo Salamon bisogna poi distinguere tra le organizzazioni cosiddette *member-serving*, le cui attività sono rivolte in via esclusiva o principale ai propri membri (ad esempio le associazioni di categoria, i gruppi di mutuo soccorso) e dall'altro, le organizzazioni cosiddette *public serving* che producono beni e servizi rivolti a terzi.

Studioso della scuola anglosassone, Perry⁹ sceglie come oggetto della ricerca empirica del proprio lavoro le organizzazioni non profit inglesi con l'obiettivo di

⁸ Cfr. ISTAT, *Istituzioni non profit in Italia*, Roma, 2001, p.19 e *System of National Accounts 2008*, Brussels/Luxembourg, New York, Paris, Washington, 2009, par. 23.17;

⁹ Cfr. J. PERRY, M. IMPERIAL, *A decade of service-related research: A map of the field. Nonprofit and Voluntary Sector*, Quarterly, 30 (3), 2001, pp. 462-479.

individuare un criterio che consenta di fornire definizioni utili per una varietà di scopi.

Perry si propone di fornire una definizione utile a diversi scopi. Secondo l'autore non è possibile identificare un'unica definizione per il Terzo Settore ma è utile piuttosto proporre un quadro omnicomprensivo in grado di includere i diversi scopi dei vari attori sociali interessati ed ambiti d'intervento. Egli individua tre sottodimensioni: il settore non profit; il volontarismo in senso lato e l'associazionismo volontario in senso stretto.

Sempre secondo un approccio anglosassone, a complicare ulteriormente la ricerca di una definizione generale di Terzo Settore si aggiunge quella degli economisti inglesi Knapp e Kendall¹⁰. Sulla linea di Salomon e Anheier, anche i due economisti inglesi individuano le caratteristiche ritenute essenziali affinché una data organizzazione possa appartenere al Terzo Settore, pena la sua esclusione.

I criteri proposti sono i seguenti:

- deve essere un'organizzazione *formalmente costituita*, ovvero deve essere dotata di un proprio statuto che regola l'accesso dei membri e le relazioni reciproche;
- deve essere *istituzionalizzata*, godere di una certa stabilità e durata nel tempo, di organi di governo e di gestione, di norme e ruoli, di un certo grado di visibilità sociale;
- deve essere un'organizzazione *in grado di autogovernarsi*, quindi essere in grado di controllare la propria attività, di disporre di proprie procedure di governo e di non essere controllata da entità esterne. Dotata dunque di

¹⁰Per approfondimenti si rimanda a J. KENDALL, M. R. J. KNAPP, *The Voluntary Sector in the United Kingdom*, Manchester University Press, Manchester, 2008.

autonomia decisionale sullo svolgimento della propria attività;

- deve essere *soggetta al divieto di redistribuzione degli eventuali utili di esercizio*, ciò comporta l'impossibilità di dividere gli utili tra i soci, dirigenti, dipendenti¹¹. Il ricavo finanziario deve essere interamente reinvestito al fine di migliorare la propria attività nel perseguire il raggiungimento della mission istituzionale;
- deve *produrre benefici esterni*, le attività delle organizzazioni del terzo settore devono avere ricadute positive dal punto di vista sociale e pubblico, cioè della comunità di riferimento, e non solo o soprattutto per i propri membri.

Sono quindi escluse le organizzazioni informali, perché prive di un atto costitutivo o qualunque altro documento che regoli l'accesso dei membri, i loro comportamenti e le relazioni reciproche. Posizionate fuori del perimetro del settore non profit sono anche le società cooperative, organismi intermedi tra società di capitali ed organizzazioni non profit poiché violano il vincolo di non distribuzione degli utili, differentemente dalle cooperative sociali¹².

Nell'approccio europeo, differentemente da quello anglosassone, il vincolo della non distribuzione dei profitti non è considerato elemento discriminante per la definizione di un'organizzazione non profit, mentre è determinante il fatto che sia una componente dell'economia sociale che persegua l'obiettivo di soddisfare un

¹¹Rimane la caratteristica distintiva come sottolineato dallo SNA 2008 al paragrafo 23.3 “*An NPI may make a profit, it may be exempt from taxes, it may have a charitable purpose but none of these are determining characteristics. The only essential criterion for a unit to be treated as an NPI is that it may not be a source of income, profit or financial gain to its owners.*”;

¹²Cfr. G. P. BARBETTA, F. MAGGIO, *Nonprofit*, Il Mulino, Bologna, 2008, pp. 14-17.

interesse generale, contribuendo al benessere comune o soddisfacendo le esigenze sociali di segmenti particolari della popolazione. Il Terzo Settore risulta dunque formato da un insieme ampio di organizzazioni che operano nell'economia sociale, con il limite della distribuzione dei profitti¹³.

Sulla scia dell'approccio europeo, il System of National Account¹⁴ fornisce la seguente definizione di organizzazione non profit: *“enti giuridici o sociali creati allo scopo di produrre beni e servizi, il cui status non permette loro di essere fonte di reddito, profitto o altro guadagno per le unità che le costituiscono, controllano o finanziano”*¹⁵.

¹³Come affermano gli autori L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020;

¹⁴Il System of National Account (SNA) è la serie standard di raccomandazioni concordata a livello internazionale su come compilare le misure dell'attività economica. Descrive un insieme coerente ed integrato di conti macroeconomici nel contesto di un insieme di concetti, definizioni, classificazioni e regole contabili concordati a livello internazionale. Inoltre, la SNA fornisce una panoramica dei processi economici, registrando come la produzione è distribuita tra consumatori, imprese, governo e nazioni estere. Mostra come il reddito originato dalla produzione, modificato dalle tasse e dai trasferimenti, affluisca a questi gruppi e come questi allocano al consumo, al risparmio e agli investimenti. Di conseguenza, i conti nazionali sono uno degli elementi costitutivi delle statistiche macroeconomiche che costituiscono la base per l'analisi economica e la formulazione delle politiche. È destinato all'uso da parte di tutti i paesi, essendo stato progettato per soddisfare le esigenze dei paesi in diverse fasi di sviluppo economico. Fornisce inoltre un quadro generale per gli standard in altri settori delle statistiche economiche, facilitando l'integrazione di questi sistemi statistici per ottenere la coerenza con i conti nazionali, in <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna.asp>;

¹⁵Commission of the European Communities - Eurostat, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank, *System of National Accounts 1993*, Brussels/Luxembourg, New York, Paris, Washington, 1993, par. 4.54, p. 112.

La prospettiva nazionale

Sul fenomeno sociale del Terzo Settore, molti autori e studiosi nazionali, in luoghi e tempi diversi, si sono a lungo soffermati, utilizzando un approccio economico-aziendale, all'analisi del fenomeno stesso.

Capaldo inquadra l'insieme delle organizzazioni non profit come "privato sociale" in quanto si tratta di soggetti di carattere privato ma con forti connotazioni sociali, le quali, in qualche modo, sospingono questi soggetti verso lo Stato. Insomma, "si tratta di entità che si pongono in mezzo tra lo Stato (tipica espressione del sociale) e le imprese (tipica espressione del privato)"¹⁶.

Altri autori, come Cerulli, nell'inquadrare il Terzo Settore parlano di un "insieme di attività produttive che non rientrano né nella sfera dell'impresa capitalistica tradizionale (poiché non ricercano un profitto), né in quella delle ordinarie amministrazioni pubbliche (poiché si tratta di attività di proprietà privata)"¹⁷.

Il Terzo Settore appare così un fenomeno complesso collocato tra società, politica ed economia. Tale complessità si manifesta anche nella ricerca di un termine unico e preciso che definisca il fenomeno.

In riferimento alle terminologie utilizzate una denominazione è "*Terzo Settore*"¹⁸. Tale termine è volto a descrivere l'ampio mondo delle organizzazioni senza scopo di lucro e con utilità sociale, che identificano il mondo del volontariato,

¹⁶Cfr. P. CAPALDO, *Le aziende non profit tra Stato e Mercato*, Atti del Convegno (Roma, 28-30 settembre 1995), Clueb, Bologna, 1996, p. 15;

¹⁷Per approfondimenti si veda G. CERULLI, *Terzo settore*, in *Enciclopedia Italiana* - VII Appendice, Editore Treccani, Roma, 2007, p. 2003;

¹⁸L'espressione "terzo settore", derivante dal termine anglosassone "third sector" ha trovato accoglimento nella nostra legislazione per la prima volta nell'art. 4 della L. 13 maggio 1999, n. 133 in cui vengono ampliati i compiti dell'Agenzia per le Onlus rispetto a quanto nella precedente Legge n. 662/96.

dell'associazionismo, della cooperazione e della mutualità¹⁹, sia perché esso trova diffuso riconoscimento a livello internazionale, sia perché la parola “terzium” sottolinea l'esistenza di un'identità sociale autonoma e distinta rispetto allo Stato e al Mercato²⁰.

L'espressione più generale è quella di “economia civile”. Con tale termine si intende principalmente una prospettiva culturale di interpretazione dell'intera economia, alla base di una teoria economica di mercato fondata sui principi di reciprocità e fraternità, alternativa a quella capitalistica²¹, che permette l'istaurarsi di relazioni all'interno della società capitalistica.

Un'ulteriore terminologia utilizzata è quella di “settore non profit”. Per la sua dicitura terminologica è stata fornita una definizione strutturale-operativa, utilizzata dall'Istat per la realizzazione del primo censimento sul settore non profit italiano: “*sono istituzioni non profit tutte quelle unità istituzionali produttive di beni e servizi, anche prive di personalità giuridica che non distribuiscono i profitti ai soggetti costituenti*”²².

¹⁹Cfr. M. ACCORINTI, *Terzo settore e Welfare locale*, Carocci Editore, Roma, 2008, p. 19, 21;

²⁰Cfr. A. BOVA, D. ROSATI, *Il terzo settore e l'impresa sociale. Sostegni e sfide per il Welfare State?*, Editrice Apes, Roma, 2009, p. 18;

²¹Cfr. S. RAGO, R. VILLANI, *Glossario dell'Economia Sociale*, AICCON ricerca, Forlì, 2011, p. 26. Tra gli altri, Zamagni, in una intervista, afferma di credere in un “welfare civile, fondato sul principio di sussidiarietà circolare, cioè sulla collaborazione tra tre soggetti: ente pubblico, imprese e società civile (terzo settore). Una risposta efficace ai vincoli di bilancio. Non è una questione di principio, ma una necessità. È un approccio antiideologico, un'idea nuova di economia e di società”, Cfr. M. CALVI, *È tempo di economia civile*, in *Avvenire*, 17 maggio 2013;

²²Accezione utilizzata dall'Istat per realizzare il censimento delle istituzioni nonprofit pubblicato nel 2001, p. 19.

Nell'ambito delle discipline economico-aziendali, Bertini propone diversi caratteri comuni per identificare l'universo delle organizzazioni non profit, tutte contraddistinte dalla presenza di alcuni caratteri ricorrenti anche se con un diverso percorso²³. Tra i caratteri comuni si ricordano:

- la *natura meta-economica delle finalità istituzionali*, nel diffondere benessere, contribuire a risolvere situazioni di bisogno o disagio socio-economico, creare opportunità di lavoro, fornire beni/servizi a persone che non sono in grado di accedere al mercato;
- la *natura dell'attività svolta*, diretta alla produzione di beni e servizi socialmente utili;
- la *non distribuibilità di eventuali risultati economici positivi*, ovvero il divieto di distribuire qualunque forma di remunerazione del capitale investito nell'attività, né direttamente né indirettamente;
- la *natura privatistica*, l'organizzazione non profit sorge su iniziativa di singoli individui che decidono liberamente di associarsi per dar vita ad un'organizzazione con finalità di natura sociale;
- i *destinatari dell'attività* delle organizzazioni non profit, identificabili in membri stessi dell'organizzazione, specifiche categorie di soggetti esterni in particolari situazioni di bisogno o svantaggio;
- la *presenza, talora prevalente, del personale volontario*;
- la *particolare struttura dei componenti positivi di reddito*, costituiti prevalentemente da proventi derivanti da soggetti esterni all'organizzazione quali enti pubblici e/o soggetti privati che apportano

²³Cfr. U. BERTINI, *Presentazione*, in AA.VV., *Le aziende non profit tra Stato*, Atti del Convegno (Roma, 28-30 settembre 1995), Clueb, Bologna, 1996, cit., p. 9.

risorse finanziarie a titolo di donazione e liberalità²⁴.

1.2. L'evoluzione del Terzo Settore in Italia: una risposta alla crisi di welfare state

Il Terzo Settore, soprattutto nell'ultimo ventennio, ha raggiunto un'evoluzione quantitativa e qualitativa tale da assumere un ruolo economico e strategico di primario rilievo. Riuscire però a schematizzare l'evoluzione di questo sempre più importante fenomeno sociale, non appare cosa semplice.

Secondo un'interpretazione a lungo dominante, l'affermazione del Terzo Settore si è evoluta in risposta ai cambiamenti dello Stato ed alla “crisi del *welfare state*”²⁵, ossia alla crisi dello Stato sociale quale garante di diritti sociali e prestazioni positive tutelati dalla Costituzione ed utili per il benessere della collettività²⁶.

Emerge come forma sociale autonoma all'interno di un welfare plurale civile e societario²⁷.

²⁴Cfr. L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, p. 18;

²⁵Per Welfare State si intende quel: “*Complesso di politiche pubbliche messe in atto da uno Stato che interviene, in un'economia di mercato, per garantire ai cittadini il soddisfacimento di necessità primarie quali l'occupazione, l'assistenza sanitaria, la casa, l'istruzione di base, la previdenza, ritenuti tutti obiettivi primari dello stato*”, in Treccani.it, Welfare State, in www.treccani.it/enciclopedia/welfare-state/;

²⁶Cfr. G. TIBERI, *La dimensione costituzionale del terzo settore*, Op. Cit., p. 31. In tal senso, si veda anche M. FERRERA, *Le trappole del welfare*, Il Mulino, Bologna, 1998;

²⁷Cfr. G. ROSSI, L. BOCCACCIN, *Il terzo settore in Italia: le indicazioni emergenti della riflessione sociologica*, in *Non Profit*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna (RN), 2003, p. 314.

Il settore non profit italiano conosce una profonda trasformazione a partire dagli anni Settanta. A seguito della crisi della spesa pubblica e del progressivo indebolimento dell'egemonia della Chiesa e dei partiti politici, si assiste ad un incremento delle organizzazioni sociali e ad un loro nuovo assetto. Tali nuove organizzazioni sociali, chiamate ad affrontare la crisi del welfare state nella produzione dei servizi, agevolate da una legislazione favorevole alla privatizzazione degli enti operanti nei settori dell'assistenza sociale, della previdenza e della cultura, cominciarono ad assumere nuovi ruoli in rapporto allo Stato ed iniziarono quel lungo processo di formalizzazione della struttura organizzativa che solo più tardi, negli anni Novanta, si concluderà²⁸.

Ed è proprio negli anni Novanta che si assiste alla crisi economica dello Stato, che indusse la Pubblica Amministrazione ad affidare alle organizzazioni alcuni servizi sociali e sanitari, ad ampliare le attività di competenza di tali enti, a prevedere differenti modalità di intervento.

Questi interventi hanno lentamente determinato il passaggio dal welfare state al *welfare society*, un modello quest'ultimo caratterizzato dall'interazione tra istituzioni pubbliche, mercato, famiglia e Terzo Settore²⁹.

²⁸Cfr. A. BOVA, D. ROSATI, *Il terzo settore e l'impresa sociale. Sostegni e sfide per il Welfare state?*, op. cit., pp. 20-22;

²⁹Cfr. M. ACCORINTI, *Terzo settore e welfare locale*, op. cit. 31-33. Dello stesso pensiero U. ASCOLI, C. RANCI (a cura di), *Il welfare mix in Europa*, Carocci, Roma, 2003. Merita un maggiore approfondimento il concetto di Welfare society, prevede che sia l'intera società, e non solo lo Stato, a farsi carico delle situazioni di bisogno. La società, secondo questo modello, deve comporsi di tre sfere: enti pubblici; business community, ovvero dalle imprese e società civile organizzata ossia Terzo Settore. Le tre sfere sono chiamate a interagire tra loro in modo organico e sistematico, i servizi, così, non saranno più impersonali come nel welfare state, perché la società civile organizzata conosce e si fa interprete dei bisogni delle persone. Si veda S. ZAMAGNI, *Il nuovo welfare? Né pubblico né privato: circolare, in gente veneta*, Venezia, 2012, p. 3.

Gli stessi anni Novanta si caratterizzano dall'adozione di una serie di provvedimenti legislativi, susseguitesesi nel tempo. Tra i vari provvedimenti più importanti si ricordano:

- la Legge Quadro sul Volontariato, n. 266/1991;
- la Legge sulle Cooperative Sociali, n. 381/1991;
- la Legge sulle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS), n. 460/1997;
- la Legge Quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali, n. 328/2000;
- la Legge sulle Associazioni di Promozione Sociale, n. 383/2000.

Con la Legge Quadro del 11 agosto 1991, n. 266 sul Volontariato si è dato rilievo all'attività prestata in modo personale, spontaneo, gratuito.

Questa Legge è stato il primo intervento legislativo capace di chiarire aspetti fondamentali come quello di fornire una chiara definizione di attività di volontariato, definire le forme giuridiche che l'ente può assumere e chiarirne gli aspetti costitutivi e di base democratica della governance dell'ente, introducendo nel nostro ordinamento giuridico la figura delle organizzazioni di volontariato che tipizza il c.d. "volontariato organizzato"³⁰.

Si tratta di organizzazioni che possono essere costituite in associazioni, fondazioni, o altra forma giuridica ritenuta appropriata al perseguimento delle finalità istituzionali e compatibile con lo scopo solidaristico che le contraddistingue³¹.

³⁰Per maggiori approfondimenti si rimanda a G. ROSSI, L. BOCCACIN, *Il volontariato: un soggetto fondamentale del terzo settore italiano*, in G. VITTADINI (a cura di), *Il non profit dimezzato*, Etas Libri, Milano, 1997;

³¹Cfr. L. MONTANINI, *L'accountability nelle aziende non profit. Teoria e prassi a confronto*, Giappichelli Editore, Torino, 2007, pp. 27-28.

Agli inizi del '90 era emerso anche il fenomeno della cooperazione di solidarietà sociale, nato dal volontariato, che aveva come scopo l'integrazione sociale e lavorativa di persone svantaggiate. Infatti nel 1991 è stata approvata la normativa sulle cooperative sociali.

La Legge 8 novembre 1991, n. 381 ha disciplinato l'Impresa sociale ed ha definito le Cooperative sociali come organizzazioni non profit che hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini "attraverso una gestione efficiente e razionale delle risorse a disposizione"³² e lo svolgimento di due diverse tipologie di attività: la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi e l'esercizio di attività diverse, quali agricole, industriali, commerciali e di servizi, finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate, le quali devono costituire almeno il 30% della base sociale complessiva.

Successivamente è stato introdotto un ulteriore strumento di grande importanza nella storia del Terzo Settore in quanto ha offerto una prima serie di sostegni ed agevolazioni di natura fiscale nella gestione dei servizi pubblici.

Il D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, nel tentativo di definire una disciplina organica per il settore non profit, ha introdotto la figura delle *Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale* (ONLUS). L'obiettivo è quello di favorire lo sviluppo di settori produttivi avanzati nel campo della cultura, dello sport e della solidarietà sociale e di creare nuove opportunità di lavoro. "Le ONLUS costituiscono un'autonoma e distinta categoria di enti non commerciali, rilevante ai soli fini fiscali, destinataria solo di uno specifico regime tributario di favore in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette nonché di ulteriori

³²Cfr. L. MONTANINI, *L'accountability nelle aziende non profit. Teoria e prassi a confronto*, Giappichelli Editore, Torino, 2007, p. 30.

specifici tributi”³³.

Agli inizi del 2000 i tradizionali sistemi di welfare non sono riusciti a far fronte ai nuovi bisogni sociali.

La causa principale del fenomeno della privatizzazione dei servizi, iniziato negli anni '90, è legata all'insostenibilità economica dello Stato sociale. Questa privatizzazione in alcuni casi ha portato una maggiore efficienza ed efficacia nella qualità delle prestazioni offerte tramite finanziamenti pubblici, ma, a causa dello scarso controllo da parte dello Stato sull'utilizzo delle risorse affidate ai soggetti privati, ha portato un alto grado di autonomia di quest'ultimi rispetto allo Stato.

La complementarietà dei ruoli dei soggetti, pubblici e privati, è stata valorizzata dalla Legge Quadro nazionale per la realizzazione del sistema integrato di interventi sociali del 8 novembre del 2000, n. 328, che ha creato una categoria di enti privilegiati a stipulare convenzioni con la Pubblica Amministrazione, settore culminato poi con la riforma del Titolo V della Costituzione con la Legge 18 ottobre 2001, n. 3 che ha sancito il principio della c.d. *sussidiarietà orizzontale*³⁴.

Nello stesso periodo è stata approvata la Legge 7 dicembre 2000, n. 383, normativa che riconosce formalmente le Associazioni di Promozione Sociale, individuandone le caratteristiche e la relativa disciplina.

Di particolare rilievo è l'art. 2 di tale normativa laddove richiede a tali associazioni il possesso obbligatorio di alcuni requisiti quali lo svolgimento

³³Cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti non profit. Associazioni, Fondazioni, Comitanti, ONLUS, Imprese sociali, IPAB, Organizzazioni di volontariato, Cooperative sociali, Circoli aziendali, Società di mutuo soccorso, Organizzazioni non governative, Associazioni sportive dilettantistiche, Associazioni di promozione sociali, Trust, Scritture contabili e bilanci, Raccolta fondi, Aspetti tributari*, Milano, 2010, p. 115;

³⁴Cfr. A. BOVA, D. ROSATI, *Il terzo settore e l'impresa sociale. Sostegni e sfide per il Welfare state?*, op. cit., p. 21.

dell'attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza fini di lucro e nel rispetto della libertà e dignità degli associati. Nonostante tali interventi, il Terzo Settore sembra ancora mancare di chiarezza normativa. Le diverse forme organizzative esistenti, infatti, come la dottrina sostiene, “*non sono normate in modo unitario ma vanno rintracciate entro una moltitudine di leggi speciali...la legislazione italiana sul settore non profit è, infatti, il risultato di una produzione normativa abbondante stratificatasi nel corso degli anni*”³⁵.

Dunque, il passaggio storico verso la formalizzazione degli enti del Terzo Settore, iniziato negli anni Novanta a seguito dei vari provvedimenti normativi, non sembra terminato, si è invece evidenziata la necessità di una revisione profonda dell'apparato legislativo esistente al fine di adattare l'operato delle organizzazioni non profit alle aspettative ed alle funzioni attribuitegli³⁶.

Dopo un lungo e complesso iter iniziato nel maggio del 2014, quando il Governo italiano ha formulato i criteri per l'avvio della Riforma del Terzo Settore attraverso il documento intitolato “Linee guida per una Riforma del Terzo Settore”, con la Legge delega 6 giugno 2016, n. 106 ed i relativi Decreti attuativi del 2017, è giunto al termine il processo di cambiamento dell'universo del “privato sociale”.

La citata Legge delega n. 106/2016 ed i suoi successivi Decreti attuativi realizzano la cosiddetta *Riforma del Terzo Settore* che ha l'obiettivo di definire un settore della vita economica e sociale italiana, che negli ultimi anni aveva raggiunto dimensioni tali da rendere necessario l'intervento del legislatore, allo scopo di avere una disciplina organica della materia.

³⁵Cfr. G. P. BARBETTA, F. MAGGIO, *Nonprofit*, Il Mulino, Bologna, 2008, p. 55;

³⁶Per approfondimenti si rimanda a G. P. BARBETTA, F. MAGGIO, *Nonprofit*, Il Mulino, Bologna, 2008.

CAPITOLO 2

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: finalità, attori e nuove sfide

2.1. La Riforma del Terzo Settore: aspetti introduttivi

Il quadro normativo in vigore fino ai Decreti dell'ultimo triennio attuativi della Riforma del Terzo Settore, si presentava estremamente frammentario: la promulgazione delle numerose Leggi speciali degli anni '90 e 2000 avevano, infatti, aggravato il pluralismo già esistente delle realtà operanti nel mondo “*non profit*”¹.

La Riforma del Terzo Settore nasce proprio con l'obiettivo di riordinare il quadro normativo delle organizzazioni operanti nel Terzo Settore del nostro paese. Come sostenuto dallo studioso Bobba, la Riforma, infatti, “rimpiazza una legislazione lacunosa, sparsa e frammentata; individua e ridisegna il perimetro del Terzo Settore, mediante una definizione chiara ed inequivoca degli enti che lo compongono e del volontariato; promuove il Terzo Settore quale strumento di sussidiarietà orizzontale, solidarietà sociale ed eguaglianza sostanziale, e perciò il progresso umano e socio-economico”².

¹Si vedano le note introduttive di Zamagni sulle problematiche del Terzo Settore nell'epoca post-moderna, S. ZAMAGNI (a cura di), *Slegare il terzo settore*, cit., Il Mulino;

²Per approfondimenti si rimanda a L. BOBBA, *Prefazione*, in A. FICI (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, Editoriale Scientifica, 2018.

La Riforma, voluta fortemente dal Governo, nel corso dell'ultima legislatura, si fonda sui principi ispiratori e sui parametri ben definiti nella Legge delega n. 106/2016.

La Legge delega n. 106/2016, in vigore dal 3 luglio 2016,³ ed i Decreti attuativi promulgati nell'ultimo triennio (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 5 per mille dell’imposta sul reddito delle persone fisiche, a norma dell’art. 9, comma 1, lettere 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’art. 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’art. 1, comma 2, lettera b) della Legge 6 giugno 2016, n. 106”*)⁴ hanno risposto all’esigenza di fornire una normativa unitaria, all’interno della quale gli enti che appartengono al Terzo Settore possono muoversi alla ricerca di regole di comportamento comuni. All’interno della Legge delega n. 106/2016, per la prima volta, si rintracciano gli aspetti normativi definitivi di Terzo Settore. All’art. 1, comma 1, questo aggregato è riconosciuto come 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 ed in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di*

³“Delega al Governo per la Riforma del Terzo Settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale”;

⁴Come affermano gli autori L. MONTANINI, A. D’ANDREA, *La riforma del terzo settore. L’impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, p. 65.

produzione e scambio di beni e servizi”⁵.

Il Codice del Terzo Settore, a sua volta, spazia dal disciplinare gli enti del Terzo Settore in generale, anche denominati ETS (Titolo II), il volontariato e la relativa attività (Titolo III), associazioni e fondazioni del Terzo Settore (Titolo IV), fino alle particolari categorie di enti quali associazioni di promozione sociale, enti filantropici, ecc.

Per essere riconosciuti come ETS, tali enti dovranno perseguire, senza scopo di lucro, finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale, mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale, in forma non solo gratuita, volontaria o erogativa, ma anche mutualistica e imprenditoriale⁶.

Dovranno, inoltre, obbligatoriamente iscriversi nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), disciplinato, in particolare, dal Titolo VI, agli artt. 45 ss., del D.Lgs. 117/2017.

Tuttavia, gli enti non profit che, pur potendo, optano per non iscriversi nel Registro, saranno soggetti all’applicazione delle disposizioni del Libro I del Codice civile, del TUIR sotto il profilo tributario e di eventuali norme di settore.

L’istituzione di un unico Registro per tutti gli Enti del Terzo Settore consente una riduzione e semplificazione degli adempimenti (e dei relativi controlli).

Con la pubblicazione in Gazzetta del D.M. 15 settembre 2020, n. 106 (Decreto RUNTS) scatta un conto alla rovescia di sei mesi per organizzare la piattaforma telematica e dare la possibilità agli enti di depositare le richieste di iscrizione.

⁵Cfr. L. MONTANINI, A. D’ANDREA, *La riforma del terzo settore. L’impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, p. 63;

⁶Art. 4 del Codice del Terzo Settore.

Quindi il RUNTS dovrebbe essere in funzione da metà aprile 2021.

Per gli Enti del Terzo Settore è previsto un meccanismo automatico di trasmigrazione dai registri attualmente esistenti al Registro Unico Nazionale⁷.

Nel Registro devono risultare per ciascun ente almeno le seguenti informazioni:

- ✓ la denominazione;
- ✓ la forma giuridica;
- ✓ la sede legale, con l'indicazione di eventuali sedi secondarie;
- ✓ la data di costituzione;
- ✓ l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'art. 5, il codice fiscale o la partita IVA;
- ✓ il possesso della personalità giuridica e il patrimonio minimo;
- ✓ le generalità dei soggetti che hanno la rappresentanza legale dell'ente;
- ✓ le generalità dei soggetti che ricoprono cariche sociali con indicazione di poteri e limitazioni⁸.

Tra l'altro, nel Registro vanno poi iscritte le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, le deliberazioni relative alle operazioni straordinarie (trasformazione, fusione, scissione, scioglimento, estinzione, liquidazione e cancellazione), i provvedimenti che ordinino lo scioglimento, dispongono la cancellazione o accertano l'estinzione, le generalità dei liquidatori e tutti gli altri atti e fatti la cui iscrizione è espressamente prevista da norme di legge o di regolamento nonché i rendiconti ed i bilanci dell'ente, tra i quali i rendiconti sulle attività di raccolta fondi.

⁷Per approfondimenti si consulti il documento dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma del 28 maggio 2018, *Gli enti del Terzo settore, elementi qualificanti, soggetti ammessi, soggetti esclusi*, in *La riforma del Terzo settore*, pp. 28-35;

⁸Art. 21, comma 1, Codice del Terzo Settore.

Il RUNTS è una delle più importanti novità previste dal Codice del Terzo Settore, è lo strumento che rende in gran parte operativa la Riforma.

Dall'iscrizione nel Registro, d'altra parte, deriva l'obbligo di adeguarsi agli obblighi in materia di trasparenza ed agli altri adempimenti previsti dal Codice.

La Riforma norma inoltre gli obblighi informativi, di cui si approfondirà nel prosieguo.

2.2. La Riforma del Terzo Settore: gli enti

Nel periodo antecedente la Riforma, le principali tipologie di organizzazioni rientranti nel Terzo Settore facevano parte di un insieme incerto e lacunoso.

Non esisteva una normativa unitaria ma una moltitudine di leggi speciali, stratificatesi nel corso del tempo, che disciplinavano settori e tipologie organizzative particolari.

Soltanto alcune tipologie particolari di enti erano destinate ad una disciplina ad hoc, tra le quali, ad esempio, le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale e le imprese sociali, incluse le cooperative sociali.

Da qui l'impossibilità di giungere ad una nozione generale di Ente del Terzo Settore.

Oggi, con il Codice del Terzo Settore (CdTS), viene introdotta una nuova categoria: gli *ETS*. Si tratta di una categoria più ampia e generale nella quale ricondurre tutte organizzazioni non profit che divengono ETS.

L'assunzione della qualifica di ETS è un'opzione. Ciascuna realtà, anche se dotata dei requisiti previsti dai Decreti della Riforma, ha la facoltà di non acquisire la qualifica di ETS.

I Decreti legislativi attuativi della Legge delega n. 106/2016, dunque, sembrano "aver creato un «sistema duale» sotto i profili sia civilistico sia tributario con i

soggetti esclusi dalla qualifica di ETS ed altri che dovranno valutare se non acquisire tale qualifica (ETS) per specifica scelta strategica, al fine di evitare di dover sostenere gli oneri amministrativi e di governance ovvero per non perdere i vantaggi fiscali di settore”⁹. Ne consegue che “i soggetti esterni al sistema degli ETS, ossia quelli che hanno deciso di non registrarsi al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, continuano ad applicare il Libro I del Codice civile, il TUIR sotto il profilo tributario ed a fare riferimento ad eventuali norme speciali di settore. Al contrario, gli ETS trovano invece quasi tutta la propria regolamentazione nel Codice del Terzo Settore, sia sotto il profilo civilistico, sia sotto quello tributario”¹⁰.

Ferma restando la volontà di adesione dei soggetti, la possibilità di acquisire la qualifica di ETS è subordinata al possesso di determinati requisiti previsti dal Codice del Terzo Settore¹¹, già enunciati nel paragrafo precedente.

Una volta acquisita la qualifica di ETS, il CdTS indica che la denominazione sociale dell’ente deve contenere l’indicazione di “*Ente del Terzo Settore*” o l’acronimo “*ETS*”. Una di queste due forme di indicazione deve essere riportata ed utilizzata negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico.

Il Codice del Terzo Settore ha ampliato la classe dei soggetti riconosciuti come ETS, introducendo nuove tipologie di organizzazioni ovvero:

⁹Circolare del novembre 2017 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Riforma del Terzo Settore: elementi professionali*, pp. 5, 20;

¹⁰Circolare del novembre 2017 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Riforma del Terzo Settore: elementi professionali*, pp. 5, 20;

¹¹Per uno sguardo generale sui requisiti e caratteristiche degli enti che intendono avvalersi della qualificazione di Ente del Terzo Settore, G. MARASÀ, *Appunti sui requisiti di qualificazione degli enti del terzo settore: attività, finalità, forme organizzative e pubblicità*, in NCC, 3/2018, pp. 671 ss.

- ✓ le organizzazioni di volontariato;
- ✓ le associazioni di promozione sociale;
- ✓ le imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- ✓ gli enti filantropici;
- ✓ le società di mutuo soccorso;
- ✓ le rispettive reti associative;
- ✓ le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società, costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale¹².

Tali enti sono di seguito esposti singolarmente così come da schema sopra citato, previsto dall'art. 4, comma 1, del CdTS.

Non rientrano le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati e le associazioni professionali di categorie economiche.

2.2.1. Associazioni, fondazioni e comitati: Codice civile e Codice del Terzo Settore

La Riforma del Terzo Settore ha istituito gli Enti del Terzo Settore (ETS), i quali però non esauriscono il panorama degli enti senza scopo di lucro.

Non essendo infatti stata abrogata la parte del Codice civile dedicata alle associazioni, fondazioni e comitati (artt. 14-42 bis), è oggi possibile, e lo sarà anche in futuro, costituire un ente non profit che non acquisisca la qualifica di ETS.

¹²Art. 4, comma 1, Codice del Terzo Settore.

Tuttavia, in caso di contrasto tra le norme del CdTS e quelle del Codice civile, saranno queste prime a prevalere.

Le associazioni

Le associazioni sono annoverate nell'elenco degli ETS.

Essendo oggetto d'indagine del seguente lavoro, il tema delle associazioni verrà approfondito nel prosieguo, al capitolo 3 del presente elaborato.

Le fondazioni

Le fondazioni sono enti costituiti da un patrimonio mirato al perseguimento di uno scopo specifico, di natura non lucrativa, quindi sociale, culturale e solidaristico, specificato dall'atto pubblico che dà vita alla fondazione stessa¹³.

Trovano la loro fonte di disciplina nel Codice civile, che se ne occupa, unitamente alle associazioni, negli artt. 14-42 bis. Nel caso in cui vogliano iscriversi al RUNTS per avere il riconoscimento di ETS, devono adeguarsi anche a quanto stabilito dal Codice del Terzo Settore.

Il Codice del Terzo Settore nel Titolo IV, artt. 20-31, individua i requisiti ulteriori (concernenti la struttura, costituzione, assemblea, amministrazione, controllo e revisione dell'ente), rispetto alla disciplina del Codice Civile, che le fondazioni devono possedere per potersi iscrivere nel RUNTS e, di conseguenza, acquisire la qualifica di Ente del Terzo Settore.

¹³Si rinvia, tra gli altri, a C. M. BIANCA, *Diritto civile*, Giuffrè, Milano, 1978; P. TRIMARCHI, *Istituzioni di diritto privato*, Giuffrè, Milano, 1983; A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Cedam, Padova, 1986.

A seguito dell'acquisizione della qualifica di ETS e conseguente iscrizione al RUNTS, il Codice del Terzo Settore prevede la possibilità di conseguire la personalità giuridica (art. 22, comma 1).

La fondazione deve disporre, come requisito essenziale per il conseguimento della personalità giuridica, di un patrimonio minimo, inteso come somma liquida e disponibile, di un importo non inferiore a 30.000 euro. Se tale patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro.

Ogni fondazione si compone di un Presidente, di un Consiglio di Amministrazione e, eventualmente, di altri organi, come ad esempio un'Assemblea. Vi deve essere, inoltre, un organo di controllo contabile che effettui le necessarie verifiche sulla tenuta della contabilità e del bilancio.

In base alla loro natura, alle modalità di intervento, all'operatività ed alle caratteristiche che le contraddistinguono in concreto, le fondazioni possono essere ricondotte a diverse tipologie.

Ad esempio, si parla di fondazione operativa quando i progetti o i servizi sono gestiti direttamente (si pensi, ad esempio, alla gestione di biblioteche, teatri, musei o parchi), ovvero gestisce il patrimonio con lo scopo di distribuire le rendite a soggetti terzi nella forma di erogazioni.

Quando la fondazione eroga delle competenze o delle risorse finanziarie a terzi, si parla di fondazione erogativa, ovvero svolge direttamente attività funzionali al perseguimento degli scopi statutari. Queste ultime sono la maggioranza¹⁴.

¹⁴Cfr. G. P. BARBETTA, *Le fondazioni. Il motore finanziario del terzo settore*, Il Mulino, 2013.

I comitati

Gli elementi identificativi di tale figura si ricavano essenzialmente nella normativa dettata dal Libro I del Codice civile (artt. 39-42) e dalla legislazione speciale, elementi che si riferiscono, in particolare, alla compagine a base volontaria, numericamente ristretta, alla struttura chiusa ed alla durata tendenzialmente transitoria.

A differenza delle associazioni e fondazioni, che oltre ad essere disciplinate dal Codice civile, sono parimenti disciplinate dal CdTS, fra le figure indicate quali Enti del Terzo Settore non compare la fattispecie dei comitati.

In linea meramente teorica questi potrebbero rientrare tra “*gli altri enti del Terzo Settore*”, con cui è indicata una sezione speciale del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.

Sotto il profilo normativo, non esiste una definizione di comitato: l’art. 39 del Codice civile si limita a prevederne, sia pure a titolo di esempio alcune delle principali ipotesi, quali i comitati di soccorso e di beneficenza, quelli promotori di opere pubbliche, monumenti, esposizioni, mostre, festeggiamenti.

La dottrina definisce, invece, il comitato un’organizzazione volontaria di persone che perseguono uno scopo altruistico, generalmente di pubblica utilità, mediante una raccolta pubblica di fondi necessari a realizzarlo.

Gli elementi di distinzione sono: la denominazione, la durata, la pubblica sottoscrizione, lo scopo e la struttura chiusa del rapporto.

Elemento essenziale del comitato è l’assenza dello scopo di lucro.

Di regola i comitati nascono per il varo di un’iniziativa e si estinguono una volta realizzata la medesima, o preso atto dell’impossibilità di realizzarla.

I soggetti che danno origine al comitato vengono denominati promotori, in quanto promuovono le sottoscrizioni e la raccolta di fondi per il perseguimento dello

scopo prefissato; possono essere persone fisiche ma anche persone giuridiche o enti di fatto.

I comitati hanno spesso carattere di temporaneità e si formano a seguito di emergenze o iniziative occasionali e non ricorrenti legati ad eventi culturali, scientifici, ecc.¹⁵.

Tutte queste realtà sopracitate si sono ampliate molto durante gli ultimi anni fino a far nascere l'esigenza di doverle catalogare per diversi ambiti. È proprio questo quello che ha fatto la Legge del Terzo Settore che ha dato vita a sette nuove tipologie denominate ETS (Enti del Terzo Settore). In questa parte si analizzeranno uno ad uno capendo le loro peculiarità ed obiettivi¹⁶.

2.2.2. Le organizzazioni di volontariato

La Riforma abroga la Legge n. 266/1991 (cd. Legge Quadro sul Volontariato), con la quale è stata introdotta nel nostro ordinamento giuridico la figura delle *organizzazioni di volontariato*¹⁷.

Allo stesso tempo il CdTS disciplina specificamente questa figura del Terzo Settore al Titolo III (artt. 32-34).

Tali organizzazioni fondano la propria azione sociale essenzialmente sulla gratuità

¹⁵Cfr. F. GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati. Art.36-42*, Zanichelli Editore, 1967;

¹⁶Per approfondimenti si veda V. D'ANDÒ, *Enti non commerciali. Associazioni, fondazioni, enti ecclesiastici, comitati, ONLUS*, Edizioni Simone Giuridiche, 2011;

¹⁷Cfr. G. ROSSI, L. BOCCACIN, *Il volontariato: un soggetto fondamentale del terzo settore italiano*, in G. VITTADINI (a cura di), *Il non profit dimezzato*, Etas Libri, Milano, 1997.

e spontaneità delle prestazioni erogate volte a conseguire scopi solidaristici e di utilità sociale, senza scopo di lucro neppure indiretto. Si avvalgono in modo determinante e prevalente delle prestazioni dei propri membri volontari. L'azione del volontario si realizza tramite un'organizzazione caratterizzata da un mancato ritorno economico, inteso come assenza di compensi ma non di rimborsi.

La disciplina specifica delle organizzazioni di volontariato ripete largamente i contenuti della legislazione precedente (Legge n. 266/1991), introducendo tuttavia alcune rilevanti novità.

È possibile costituire le organizzazioni di volontariato mediante associazione¹⁸ di un numero non inferiore a sette persone fisiche o, in caso di organizzazioni complesse, almeno tre organizzazioni di volontariato.

L'attività si deve svolgere prevalentemente in favore di terzi con riferimento ad una o più attività di interesse generale, ad eccezione del commercio equo solidale e dell'agricoltura sociale, ed avvalendosi in modo prevalente delle prestazioni dei volontari associati.

Analogamente a quanto è stato stabilito all'art. 12 "*Denominazione sociale*", il Codice del Terzo Settore prevede che la denominazione sociale delle organizzazioni di volontariato deve contenere l'indicazione di "*Organizzazione di Volontariato*" o l'acronimo di "*ODV*", in aggiunta all'acronimo ETS.

Come già previsto con la Legge Quadro sul Volontariato n. 266/1991, il Codice ribadisce che le ODV possono avvalersi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati.

La presenza di volontari comporta la redazione di un registro dei volontari che

¹⁸Come affermano gli autori A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti non profit*, cit., M. BASILE, *Associazioni, fondazioni, comitati*, in *Rivista Diritto Civile*, II, 1984, p. 183.

svolgono la loro attività in modo non occasionale.

Il numero dei lavoratori impiegati nell'attività associativa non può essere superiore al 50% del numero dei volontari.

Il Codice del Terzo Settore prevede inoltre, all'art. 33, comma 2, che le organizzazioni di volontariato possono trarre le risorse economiche necessarie al loro funzionamento ed allo svolgimento della propria attività da varie fonti, quali quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari ed attività di raccolta fondi.

2.2.3. Le associazioni di promozione sociale

La Riforma del Terzo Settore ha integralmente rivisto la disciplina delle *associazioni di promozione sociale*.

Rispetto alla Legge n. 383/2000, abrogata a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 117/2017, ove le associazioni di promozione sociale (APS) potevano assumere diverse forme giuridiche ed erano caratterizzate dallo svolgimento di attività di utilità sociale a favore di associati e di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati, il Codice del Terzo Settore delinea in maniera netta sia la tipologia di enti (art. 35 CdTS) sia le attività esercitabili (art. 5 CdTS) delle nuove APS.

Il legislatore definisce, all'articolo 35 del Codice del Terzo Settore, le associazioni di promozione sociale come Enti del Terzo Settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o da tre associazioni di promozione sociale per lo svolgimento, in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi, di una o più attività di interesse generale, ad eccezione del commercio equo solidale e dell'agricoltura

sociale, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati.

Sono enti dove è caratterizzante il principio di mutualità¹⁹.

Sono esclusi dalle associazioni di promozione sociale i circoli privati e le associazioni che dispongono limitazioni all'accesso con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.

Tuttavia, possono far parte della compagine sociale delle nuove APS anche altri ETS o enti senza scopo di lucro, purché in misura non superiore al 50% rispetto alle altre APS associate.

Tra le regole che devono rispettare le nuove APS si ricorda il divieto di trasferire la quota sociale, a qualsiasi titolo.

Sotto il profilo della trasparenza verso l'esterno, dalla data di entrata in vigore della nuova norma, come previsto dall'art. 35, dovranno includere nella propria denominazione la dicitura di "*Associazione di Promozione Sociale*" o in alternativa l'acronimo "*APS*".

Conclude lo stesso art. 35 CdTS, come già previsto dalla Legge n. 383/2000, la necessità per l'ente di avvalersi in modo prevalente dell'attività volontaria e non remunerata dei propri aderenti.

Tuttavia, il ricorso a forme di lavoro autonomo o subordinato, anche con l'impiego dei propri associati, viene espressamente ammesso dall'art. 36, qualora

¹⁹Cfr. S. CARUSO, *Le associazioni di promozione sociale*, Key Editore, Frosinone, 2014.

sia considerato fondamentale per il perseguimento delle proprie finalità e tale forza lavoro non ecceda, nel numero, la metà dei volontari o il 5% degli associati dell'ente.

2.2.4. Le cooperative sociali

Le *cooperative sociali* sono enti non profit costituite sotto forma di società e disciplinate dalla Legge 8 novembre 1991, n. 381.

Devono essere costituite in forma di atto pubblico e nella denominazione devono obbligatoriamente contenere l'indicazione "*Cooperativa sociale*". A seguito della costituzione devono procedere all'iscrizione nel registro delle imprese presso la Camera di Commercio e, per poter usufruire delle agevolazioni fiscali, all'iscrizione nel registro della Prefettura della provincia in cui la cooperativa ha sede.

Le cooperative sociali nascono principalmente per rispondere ad un bisogno sociale e di solidarietà e perseguono uno scopo mutualistico, ossia gestiscono servizi in favore dei soci.

In altre parole, lo scopo mutualistico consiste nel fornire beni, servizi ed occasioni di lavoro direttamente ai membri dell'ente stesso, a condizioni più favorevoli di quelle che otterrebbero sul mercato.

Oltre ad una mutualità interna, hanno una mutualità solidale, ovvero lo svolgimento di attività e servizi è rivolta anche a soggetti disagiati e svantaggiati esterni alla compagine sociale.

A tal proposito, la Legge n. 381/1991 prevede che le cooperative sociali possano svolgere servizi alla persona, ad esempio sociali, sanitari ed educativi (c.d. cooperative sociali di "tipo A") ovvero attività produttive finalizzate al

reinserimento nel mercato del lavoro di categorie svantaggiate (c.d. cooperative sociali di “tipo B”), in via alternativa tra loro²⁰.

Le persone svantaggiate nei cui confronti le cooperative sociali prestano la loro attività sono gli adulti in difficoltà, i soggetti affetti da varie forme di handicap, gli invalidi fisici e psichici, i tossicodipendenti, i detenuti sottoposti a misure alternative alla detenzione²¹, e devono costituire almeno il 30% dei lavoratori della cooperativa ed esserne possibilmente soci.

La Riforma del Terzo Settore ha apportato, anche per tale categoria, delle novità. Una di queste riguarda l’ampliamento dei settori in cui le cooperative sociali possono operare per perseguire l’interesse generale della comunità alla promozione umana ed all’integrazione sociale dei cittadini²², in raccordo con l’elenco di attività che può svolgere l’impresa sociale.

²⁰La circolare del Ministero del Lavoro, Direzione Generale della Cooperazione, Divisione II n. 153/96 ha ritenuto legittimo anche l’oggetto sociale plurimo, purché ricorrano le seguenti condizioni: a) le tipologie di svantaggio e/o le aree di intervento esplicitamente indicate nell’oggetto sociale siano tali da postulare attività coordinate per l’efficace raggiungimento delle finalità attribuite alle cooperative sociali (art. 1, Legge n. 381/1991); b) il collegamento funzionale fra le attività di tipo A e B risulti chiaramente indicato nello statuto sociale; c) l’organizzazione amministrativa delle cooperative consenta la netta separazione delle gestioni relative alle attività esercitate ai fini della corretta applicazione delle agevolazioni concesse dalla vigente normativa;

²¹Per approfondimenti si rinvia a C. TRAVAGLINI, *Le imprese sociali tra impresa e solidarietà: caratteri economico-aziendali ed informativa economico-sociale*, Clueb, Bologna, 1997;

²²In dottrina è stato osservato che la Legge n. 381/1991 ha “dato rilievo di pubblica utilità al perseguimento di determinati scopi mutualistici” da parte “di una struttura soggettiva ad hoc che rimane nel campo privatistico societario [...]”. P. DE CARLI, *I modelli organizzativi non profit*, in G. BERTI (a cura di), *Pubblica amministrazione e modelli privatistici*, Il Mulino, Bologna, 1993, p. 159.

Oltre a quelli già previsti si aggiungono in particolare il turismo, la gestione di attività artistiche, culturali e ricreative, l'housing sociale, il microcredito, il commercio equo e solidale, la cooperazione allo sviluppo, l'agricoltura sociale. Le cooperative sociali e i loro consorzi sono considerate imprese sociali di diritto e possono usufruire del trattamento fiscale agevolato previsto dal Decreto²³.

2.2.5. Le imprese sociali

La Riforma modifica sostanzialmente la disciplina sull'*Impresa sociale*, abrogando il D.Lgs. 155/2006 e dedicando uno specifico Decreto a questa tipologia di Ente del Terzo Settore: il D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112 “Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell’art. 2, comma 2, lettera c) della Legge 6 giugno 2016, n. 106”.

Il D.Lgs. 112/2017, all’art. 1, sancisce che “possono acquisire la qualifica di impresa sociale le organizzazioni private che esercitano in via stabile e principale un’attività d’impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti²⁴ e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e, più in generale, dei soggetti a vario titolo coinvolti (c.d. *stakeholder*)”.

²³Art. 1, comma 4, del D.Lgs. 112/2017;

²⁴Sui principi di responsabilità e trasparenza si fondano le esigenze di accountability e di rendicontazione economica e sociale che caratterizzano le imprese sociali: esigenze che danno origine alle previsioni in merito agli obiettivi informativi previsti dalla Riforma e che hanno visto la diffusione di strumenti di social accounting nel mondo non profit.

L'attività non deve avere prioritariamente finalità mutualistica, in altre parole non può essere rivolta esclusivamente a soci.

Non possono acquisire la qualifica d'impresa sociale le società unipersonali possedute da persone fisiche, le fondazioni bancarie e le società dirette o controllate da imprese for profit o pubbliche amministrazioni.

Per quanto concerne l'individuazione delle attività d'impresa di interesse generale, l'art. 2 del D.Lgs. 112/2017 ha allargato la categoria di tali attività aggiungendo alle attività tradizionali, già contemplate dal D.Lgs. 155/2006 (assistenza sociale; assistenza sanitaria; educazione, istruzione e formazione; tutela ambientale; valorizzazione del patrimonio culturale; turismo sociale; formazione universitaria e post universitaria; ricerca ed erogazione di servizi culturali; formazione extra-scolastica; servizi strumentali alle imprese sociali); nuovi settori quali: ricerca scientifica, attività culturali turistiche o ricreative, housing sociale, commercio equo solidale, inserimento o reinserimento nel mondo del lavoro di persone svantaggiate, microcredito, agricoltura sociale, organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche ed altre.

I proventi conseguiti dallo svolgimento delle attività di impresa di interesse generale devono incidere in misura superiore al 70% dei ricavi complessivamente ritratti da parte dell'organismo.

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

Ai fini dell'ottenimento della qualifica di impresa sociale, la disciplina dispone che la costituzione dell'organizzazione avvenga per atto pubblico.

Entro trenta giorni dalla costituzione, l'impresa sociale deve iscriversi in apposita sezione del registro delle imprese territorialmente competente. L'iscrizione inquadra l'ente come ETS, facendo in automatico perdere, tuttavia, all'ente le

altre specifiche qualifiche; per cui, per esempio, una ODV che opta per ottenere la qualifica di impresa sociale non potrà mantenere la qualifica antecedente.

La denominazione o ragione sociale dell'organismo dovrà menzionare l'indicazione di "*Impresa sociale*".

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

2.2.6. Gli enti filantropici

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

L'ente filantropico è, in base a quanto previsto dall'art. 37 del Codice del Terzo Settore, un'associazione riconosciuta o una fondazione costituita al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale²⁵.

L'ente filantropico deve contenere nella propria denominazione sociale l'indicazione di "*Ente Filantropico*". Tale previsione è, quindi, una richiesta obbligatoria di riconoscimento e non facoltativa fatta agli enti interessati.

²⁵Per informazioni sugli enti filantropici in seguito alla Riforma del Terzo Settore si consulti il sito internet cantiereterzosettore.it.

Al contempo, chi non è riconosciuto come ente filantropico non può fare uso di tale locuzione o di altra denominazione che possa trarre in inganno soggetti terzi.

Gli enti filantropici traggono le risorse economiche necessarie allo svolgimento della propria attività principalmente da contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi.

I loro atti costitutivi devono contenere i principi per la gestione del patrimonio, la raccolta di fondi e risorse, la destinazione delle risorse, la modalità di erogazione di denaro, beni o servizi e le attività di investimento a sostegno degli Enti di Terzo Settore.

In virtù dell'elenco fornito sembra che gli enti filantropici possano anche effettuare attività di investimento a sostegno dei beneficiari, come, per esempio, l'acquisizione di beni immobili direttamente a favore degli enti beneficiari e, soprattutto, che gli enti beneficiari possano essere solo ETS. Se ne deduce che gli enti filantropici, qualora ciò sia confermato, non potrebbero erogare, per esempio, ad enti associativi, fondazioni, associazioni sportive dilettantistiche non iscritte al Registro²⁶.

Gli enti filantropici seguono, quindi, le disposizioni previste per il loro tipo giuridico sia per quanto riguarda gli aspetti civilistici sia per quelli fiscali.

Unica eccezione è prevista, in termini di rendicontazione, dall'art. 39, il quale richiede di includere nel bilancio sociale, qualora questo sia predisposto, l'elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio, con l'indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche²⁷.

²⁶Circolare del novembre 2017 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Riforma del Terzo Settore: elementi professionali*, p. 54;

²⁷Circolare del novembre 2017 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Riforma del Terzo Settore: elementi professionali*, p. 54.

2.2.7. Le società di mutuo soccorso

Il Codice del Terzo Settore introduce tra l'elenco degli Enti del Terzo Settore anche le società di mutuo soccorso, richiamando la Legge 15 aprile 1886, n. 3818 e ss.mm.ii.²⁸.

Sono costituite come società senza finalità di lucro, ma perseguono finalità di interesse generale attraverso l'esclusivo svolgimento in favore dei soci e dei loro familiari conviventi di alcune attività, tassativamente elencate dalla legge.

La normativa richiama espressamente il principio costituzionale di sussidiarietà, che impone allo Stato ed agli altri soggetti pubblici di favorire l'iniziativa autonoma dei cittadini nell'interesse generale, e quindi individua le organizzazioni civiche come referente primario e privilegiato nello svolgimento di attività di interesse generale.

Le attività prestate dalle società di mutuo soccorso sono esclusivamente:

- erogazione, anche attraverso l'istituzione o la gestione di fondi integrativi del servizio sanitario nazionale, di trattamenti e prestazioni socio-sanitari nei casi di infortunio, malattia, inabilità temporanea o permanente e invalidità al lavoro;
- erogazione, anche attraverso l'istituzione o la gestione di fondi integrativi del servizio sanitario nazionale, di sussidi per spese sanitarie relative alle malattie e agli infortuni;
- erogazione di servizi di assistenza familiare o di contributi economici ai familiari dei soci deceduti;
- erogazione di contributi economici e di servizi di assistenza ai soci che si

²⁸Per approfondimenti si rinvia a G. P. BARBETTA, R. LODIGIANI, *In or out? Le società di mutuo soccorso tra terzo settore e welfare plurale*, in *Social Policies*, 2016, 3, 1, pp. 83-100.

trovino in condizione di gravissimo disagio economico a seguito dell'improvvisa perdita di fonti reddituali personali e familiari e in assenza di provvidenze pubbliche.

Inoltre, le società di mutuo soccorso possono promuovere attività di carattere educativo e culturale dirette a realizzare finalità di prevenzione sanitaria e di diffusione dei valori mutualistici.

La Riforma del Terzo Settore precisa che tali enti non possono operare in ambiti diversi da quelli ora delineati e non possano esercitare attività di impresa, nel senso che ad esse non è precluso tanto operare con i noti criteri di professionalità, economicità ed organizzazione al fine della produzione e dello scambio di beni e servizi, quanto piuttosto instaurare rapporti e scambi con il mercato, ossia con i non soci²⁹.

Il Codice del Terzo Settore prevede che le società di mutuo soccorso esistenti al momento dell'entrata in vigore della Riforma possono, nei successivi tre anni, trasformarsi in APS o associazioni del Terzo Settore conservando il proprio

²⁹Con riguardo a tale aspetto cfr. G. BONFANTE, *La riforma delle società di mutuo soccorso e la vigilanza delle società cooperative*, in *Società*, 2013, 7, il quale evidenzia che il divieto per le società di mutuo soccorso di esercizio dell'attività di impresa costituisce l'aspetto più infelice e contraddittorio della Riforma. Infatti, da un lato, con la previsione dell'obbligo in capo a tali enti mutualistici di iscrizione nel registro delle imprese si allarga giustamente l'attività imponendo di fatto, almeno in certi casi, l'esistenza di una organizzazione imprenditoriale, dall'altro, tuttavia, si specifica che le società di mutuo soccorso non possono svolgere attività di impresa. Secondo l'autore è evidente che, con riguardo alla definizione di imprenditore di cui all'art. 2082 del Codice civile, si intendeva far riferimento all'assenza di rapporti e di scambi con il mercato ossia con i non soci, ma questa precisazione in futuro potrebbe non bastare se anche nel nostro ordinamento, sulla scia degli orientamenti comunitari, prendesse piede la concezione di impresa come sinonimo di attività economica.

patrimonio³⁰.

2.2.8. Le reti associative

Sono state introdotte nella nuova normativa le reti associative, cioè gli ETS costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, che:

- associano, anche indirettamente attraverso gli enti ad esse aderenti, un numero non inferiore a 100 ETS o, in alternativa, almeno 20 fondazioni del Terzo Settore, le cui sedi legali o operative, siano presenti in almeno 5 regioni o province autonome³¹;
- svolgono attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS loro associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuovere ed accrescere la rappresentatività presso i soggetti istituzionali.

Nella nuova categoria delle reti associative figurano le reti associative nazionali, cioè le reti che associano, anche indirettamente, attraverso gli enti ad esse aderenti, un numero non inferiore a 500 ETS o, in alternativa, almeno 100 fondazioni, le cui sedi legali o operative, siano presenti in almeno 10 regioni o province autonome³².

³⁰Contrariamente a questa previsione, la Legge n. 3818/1886, art. 8, sanciva che “in caso di liquidazione o di perdita della natura di società di mutuo soccorso, il patrimonio è devoluto ad altre società di mutuo soccorso, ovvero ad uno dei Fondi mutualistici o al corrispondente capitolo del bilancio dello Stato ai sensi degli artt. 11-20 della Legge del 31 gennaio 1992, n. 59”;

³¹Art. 41, comma 1 a), Codice del Terzo Settore;

³²Art. 41, comma 1 a), Codice del Terzo Settore.

Le reti associative, ai sensi dell'art. 41, comma 3 del CdTS, possono, inoltre, esercitare attività di:

- ✓ monitoraggio dell'attività degli enti ad esse associati, eventualmente anche con riguardo al suo impatto sociale, e predisposizione di una relazione annuale al Consiglio Nazionale del Terzo Settore;
- ✓ promozione e sviluppo delle attività di controllo, anche sotto forma di autocontrollo e di assistenza tecnica nei confronti degli enti associati³³.

Possono, infine, promuovere partenariati e protocolli di intesa con le pubbliche amministrazioni e con soggetti privati.

La finalità di una rete associativa è quella di sostenere, anche con l'utilizzo di strumenti telematici e digitali, le attività di interesse generale degli ETS associati attraverso il coordinamento, la tutela, la rappresentanza, la promozione, il supporto e la rappresentatività presso i soggetti istituzionali, poiché:

- possono prevedere codici di comportamento con cui anche indicare specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza, per ricoprire la carica di amministratore;
- possono redigere, nell'ambito della loro attività, modelli standard tipizzati di atto costitutivo e/o statuto.

2.2.9. I Centri di Servizio per il Volontariato (CSV)

Tra i protagonisti della Riforma ci sono i *Centri di Servizio per il Volontariato (CSV)*.

³³Cfr. L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, p. 74.

La Legge n. 266/1991 (Legge Quadro sul Volontariato) introduce i Centri di Servizio per il Volontariato (CSV) “a disposizione delle organizzazioni di volontariato, e da queste gestiti, con la funzione di sostenerne e qualificarne l’attività” (art. 15)³⁴. Il Codice del Terzo Settore (artt. 61-66) attua una profonda revisione di tale tipologia di organizzazione non profit.

Il Titolo VIII del Codice del Terzo Settore è rubricato “*Della promozione e del sostegno degli Enti del Terzo Settore*”. Il Capo II è dedicato ai Centri Servizi per il Volontariato (CSV).

Tante le novità per mettere a sistema una rete capillare sui territori che con la nuova normativa diventa punto di riferimento per tutti i volontari impiegati negli Enti del Terzo Settore (ETS), secondo una visione unitaria. Cambia in primis la forma giuridica e la qualifica dei CSV che si aprono, tra le altre cose, alla possibilità di associare enti diversi dalle organizzazioni di volontariato³⁵.

I CSV non assumono una qualifica particolare all’interno degli Enti del Terzo Settore, ma sono essi stessi Enti del Terzo Settore, iscritti al RUNTS, accreditati per lo svolgimento di una “attività di supporto tecnico, formativo ed informativo al fine di promuovere e rafforzare la presenza ed il ruolo dei volontari negli Enti del Terzo Settore”³⁶, senza distinzione tra enti associati ed enti non associati.

³⁴Per approfondimenti in merito alla loro operatività pre-Riforma si rinvia a E. COSTA, T. RAMUS, M. ANDREAUS, *Accountability as a managerial tool in non-profit organizations: Evidence from Italian CSVs*, in *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 2011, 22 (3), pp. 470-493;

³⁵Si veda per approfondimenti *CSV-Centri di Servizio per il Volontariato*, in cantiereterzosettore.it/riforma/csv;

³⁶Cfr. R. MOZZANICA, *Il volontario e le attività di volontariato*, Instant Book 8, CSVnet, p. 19.

In secondo luogo, è previsto che i CSV siano costituiti da organizzazioni di volontariato e da altri Enti del Terzo Settore, ad esclusione di quelli costituiti in forma societaria (art. 61)³⁷.

Il Codice del Terzo Settore attribuisce ai CSV la possibilità di svolgere servizi di formazione, informazione, comunicazione, consulenza, supporto tecnico-logistico. Inoltre detta i principi fondamentali cui ispirarsi nelle proprie attività: qualità; economicità; territorialità e prossimità; universalità, non discriminazione e pari opportunità di accesso; integrazione (i CSV sono tenuti a cooperare tra loro); pubblicità e trasparenza.

L'operato di ciascun CSV deve essere caratterizzato da servizi fruibili da tutti, senza limitazione di accesso, in cooperazione con gli altri CSV regionali. Infine, i servizi erogabili devono essere resi conoscibili da tutti i possibili destinatari anche attraverso strumenti di comunicazione a larga diffusione³⁸.

Inoltre, i CSV sono individuati come vera e propria infrastruttura dell'intero Terzo Settore, indirizzando la propria attività a tutti gli enti che in esso operano. Le disposizioni danno avvio ad un percorso di riforma dell'intero sistema dei CSV non solo per l'adeguamento degli statuti degli enti attualmente gestori ma, più in generale, perché innescano trasformazioni profonde nelle modalità organizzative e funzionali.

³⁷Cfr. L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, p. 81;

³⁸In materia, il Codice del Terzo Settore prevede espressamente che i CSV si dotino di strumenti informatici che assicurino diffusione delle informazioni circa i servizi erogabili e che i CSV adottino la carta dei servizi mediante la quale rendono trasparenti le caratteristiche e le modalità di erogazione di ciascun servizio, nonché i criteri di accesso ed eventualmente di selezione dei beneficiari (art. 63 CdTS).

2.3. Le attività della Riforma

Il Terzo Settore fa riferimento ad un numero molto ampio di realtà e di tematiche di interesse.

Ogni realtà associativa individua un pubblico al quale ricondurre la propria attività e che può presentare al suo interno un'elevata differenziazione o, al contrario, una sostanziale omogeneità.

È necessario che gli Enti del Terzo Settore svolgano *in via esclusiva o principale* una o più *attività di interesse generale* per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi³⁹.

I settori delle attività di interesse generale sono razionalizzati attraverso la compilazione di un elenco unico, con il tentativo di unificare la normativa precedente prevista ai fini fiscali e civilistici.

L'elencazione di 26 tipologie di attività è tassativa, nel senso che solo le attività elencate costituiscono attività d'interesse generale ai fini del Codice. La lista comprende tutte le attività che già storicamente gli ETS svolgono ed include attività che si possono definire nuove in cui gli ETS possono avere un ruolo fondamentale per la promozione dell'interesse generale come, ad esempio, l'alloggio sociale, la riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Viene inoltre prevista la possibilità di aggiornare l'elenco delle attività di interesse generale con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, da adottarsi su proposta del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, di concerto con il

³⁹Si rinvia ai dettagli normativi per l'elenco esaustivo delle attività (attualmente le 26 categorie di attività tra loro differenti sono riportate nella lista dell'art. 5 del D.Lgs. 117/2017, modificato con D.Lgs. 105/2018).

Ministro dell'Economia e delle Finanze, acquisito il parere delle Commissioni parlamentari competenti.

Tale elencazione, se pur disomogenea in termini di classificazioni, è caratterizzata da categorie generali, da categorie più specifiche e da attività con specifici riferimenti normativi, con la conseguenza che potrebbe rendere difficoltoso circoscrivere il reale ambito di azione degli enti.

In relazione alla normativa degli anni '90, mentre allora si era costruito l'impianto normativo del Terzo Settore sul concetto di "attività di utilità sociale", ovvero di un'attività rivolta al singolo soggetto svantaggiato, oggi il legislatore attesta un pensiero differente, imperniato sul concetto di "attività di interesse generale", ponendo così l'attenzione ai bisogni dell'intera società civile⁴⁰.

Il legislatore prevede, inoltre, la possibilità di esercitare altre attività, diverse da quelle elencate dall'art. 5, se l'atto costitutivo e lo statuto lo consentano, purché secondarie e strumentali alle attività d'interesse generale.

Affinché le attività diverse siano ritenute secondarie rispetto alle attività di interesse generale deve ricorrere almeno una delle due condizioni, entrambe relative ai ricavi dell'attività determinati in ciascun esercizio:

1. i relativi ricavi non devono superare il 30% delle entrate complessive dell'ETS;
2. i relativi ricavi non devono superare il 66% dei costi complessivi dell'ETS.

È da sottolineare che per ricavi si intendono le entrate da corrispettivo per beni o servizi ceduti o scambiati dall'ETS. Si considerano entrate complessive, inoltre,

⁴⁰Cfr. L. DEGANI, *Chi sono gli enti del terzo settore. Inquadramento degli enti e dei loro confini per individuare chi può e chi non può farne parte*, Instant Book 1, CSVnet, pp. 9-10.

quelle derivanti da quote e contributi associativi, da erogazioni liberali e gratuite, da lasciti testamentari, i contributi pubblici senza vincolo di corrispettivo, le attività di raccolta fondi e le somme ricevute tramite il 5 per mille.

La secondarietà e la strumentalità dell'attività devono essere valutate tenendo conto delle risorse impiegate, anche gratuite e volontarie, in tali attività rispetto a quelle impiegate nelle attività di interesse generale.

2.4. Gli obblighi informativi

Il Codice del Terzo Settore prevede, agli artt. 13-15, degli obblighi contabili e di reportistica sociale, più o meno onerosi in termini di complessità dei regimi contabili e dei documenti da produrre a seconda di alcuni parametri dimensionali dell'ente.

È importante l'impiego di appropriati strumenti che, attraverso informazioni quantitative e qualitative, evidenziano i risultati sociali raggiunti dalla gestione nel periodo di riferimento⁴¹.

La Riforma del Terzo Settore è intervenuta introducendo una serie di obblighi di rendicontazione in capo agli Enti del Terzo Settore, al fine di assicurare la massima trasparenza ed informazione circa la destinazione delle risorse pubbliche:

- gli ETS che realizzano un volume di ricavi, rendite, proventi o entrate superiore ad 1 milione di euro annui devono depositare presso il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) e pubblicare sul proprio sito internet il bilancio sociale redatto secondo Linee guida del Ministro del

⁴¹.Cfr. L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, p. 112.

Lavoro e delle Politiche Sociali⁴²;

- gli ETS che realizzano un volume di ricavi, rendite, proventi o entrate superiore a 100.000,00 euro devono in ogni caso pubblicare annualmente ed aggiornare nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati;
- gli ETS che intrattengono rapporti economici con le pubbliche amministrazioni o con i soggetti da esse controllate sono obbligati a pubblicare nel proprio sito o portale digitale, o anche sui social network, le informazioni su sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere, superiori a 10.000,00 euro, ricevuti da pubbliche amministrazioni⁴³.

Vige per le organizzazioni non profit la necessaria coerenza che deve sussistere tra le finalità istituzionali, le strategie perseguite, la struttura organizzativa adottata ed il sistema informativo⁴⁴ utilizzato.

⁴²Art. 14 del D.Lgs. 117/2017;

⁴³Per approfondimenti si veda Circolare Ministeriale n. 2 del 11 gennaio 2019 sull'adempimento degli obblighi di trasparenza e di pubblicità;

⁴⁴Per sistema informativo si intende l'insieme delle persone, dei mezzi e delle procedure con cui si attuano la raccolta, l'elaborazione, lo scambio e l'archiviazione dei dati, allo scopo di ottenere un flusso organizzato di informazioni che gli organi aziendali possano utilizzare per assumere le decisioni. «Il fondamento del sistema informativo è collegato alla sua idoneità a soddisfare le esigenze conoscitive interne ed esterne, con la massima efficacia (il rapporto tra gli obiettivi e l'output informativo) ed efficienza (il rapporto tra l'output informativo e input di fattori)». In tal senso: L. MARCHI, *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano, 2003, p. 5.

Le potenzialità del sistema informativo di offrire conoscenze relative all'utilità consumata ed all'utilità creata per i destinatari dei servizi erogati, consentono a quest'ultimi ed a coloro che governano l'azienda di valutare e monitorare la capacità dell'unità aziendale, di perseguire con efficienza ed efficacia la propria mission. La costruzione di un sistema informativo non può prescindere dal considerare quali siano gli interlocutori dell'organizzazione, cosa si attendono da essa e con quali strumenti potranno influenzare la gestione⁴⁵.

2.4.1. La rendicontazione economica del non profit

Il sistema informativo di bilancio, formato da un insieme interrelato di documenti di derivazione contabile e non, fornisce una rappresentazione della posizione finanziario-patrimoniale e del risultato economico e rappresenta il principale strumento con il quale l'azienda non profit può soddisfare le esigenze conoscitive dei propri stakeholder.

Il CdTS esamina gli obblighi e gli adempimenti concernenti la redazione del bilancio nell'art. 13 "*Scritture contabili e bilancio*". L'articolo in oggetto dovrebbe disciplinare anche gli elementi amministrativi degli ETS. In realtà, l'articolo è principalmente dedicato agli elementi rendicontativi. Il solo comma 4 si limita a richiedere agli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale a tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 del Codice civile⁴⁶.

⁴⁵Cfr. L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, pp. 112-113, 115;

⁴⁶Per approfondimenti si veda Circolare del CNDCEC del aprile 2019, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative*.

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

L'ETS deve “*rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente*”.

Il bilancio degli ETS è relazionato sulla base delle “dimensioni economiche”, come indicato dalla Legge delega n. 106/2016, art. 4, comma 1, lettera g), così da includere, con un approccio modulare, disposizioni semplificate per gli enti di minori dimensioni. Sono, a questo fine, distinti, per così dire, gli ETS “di minori dimensioni” da quelli “di maggiori dimensioni”⁴⁷.

Il superamento (o il non superamento) dei limiti sopra indicati deve essere, perciò, misurato in base alla tecnica di rilevazione contabile adottata (competenza economica per gli enti di maggiori dimensioni, cassa o competenza economica per gli enti di minori dimensioni).

L'art. 13, comma 2, del CdTS prevede che gli *enti di maggiori dimensioni* sono quelle organizzazioni che realizzano componenti positivi di reddito, quali ricavi, rendite, proventi, non inferiori alla soglia di 220.000,00 euro. Per tali enti sorge l'obbligo di redigere il *bilancio di esercizio* composto dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale e dalla relazione di missione.

Al contrario, gli *enti di minori dimensioni* sono quelle organizzazioni con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori alla soglia di 220.000,00 euro. Per tali enti il legislatore prevede la possibilità di redigere un

⁴⁷Per approfondimenti si veda Circolare del CNDCEC del aprile 2019, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative*.

bilancio in forma di *rendiconto per cassa* e consente di istituire un sistema di rilevazione delle operazioni di gestione che individui le entrate e le uscite, suddivise per tipologia, secondo la logica di tipo finanziario, cioè adottando il cosiddetto criterio di cassa⁴⁸.

Sulla base delle previsioni del CdTS, gli ETS adottano strutture di bilancio differenti.

Il bilancio degli ETS “di maggiori dimensioni” deve, dunque, essere composto da:

- *stato patrimoniale*, espone tradizionalmente la situazione patrimoniale e finanziaria dell’entità rappresentata alla data di chiusura dell’esercizio;
- *rendiconto finanziario* (“rendiconto gestionale” nello schema di Decreto), rappresenta un nuovo documento con cui gli enti comunicano come acquisiscono le risorse e come le impiegano per lo svolgimento delle attività di interesse generale;
- *relazione di missione*, costituisce, invece, un insieme di informazioni da fornire obbligatoriamente parte a chiarimento di voci di bilancio e parte a spiegazione delle attività, comprese le valutazioni sull’equilibrio e prospettive della gestione. Completano la relazione di missione le informazioni sulle raccolte fondi e sulle “parti correlate” ossia su coloro che possono influenzare la gestione dell’ente.

Il bilancio degli ETS “di minori dimensioni” può essere rappresentato dal solo *rendiconto per cassa*. Il bilancio di tali enti sembra privo, perciò, anche dell’informativa qualitativa (relazione di missione). Ad ogni modo, si ritiene che,

⁴⁸Cfr. A. R. DE MAURO, Atti del Convegno: *L’impresa sociale, normativa fiscale e riforma del terzo settore: programmazione, bilancio e fiscalità. Agevolazioni fiscali, detassazione degli utili e degli avanzi, erogazioni liberali in deduzione e detrazione e adempimenti fiscali*, in *Viaggio nel mondo del no profit*, Bottega del Terzo Settore, Ascoli Piceno, giugno 2019.

come sopra riportato, anche i piccoli siano tenuti a documentare il carattere secondario e strumentale delle attività diverse in calce al rendiconto per cassa⁴⁹.

Inoltre, l'art. 79, comma 6, del CdTS, prevede che gli ETS non commerciali, indipendentemente dalle dimensioni, includano nel proprio bilancio anche il *rendiconto* specifico *della raccolta fondi*, in cui riportare in modo chiaro e trasparente le entrate e le uscite relative a ciascuna iniziativa.

2.4.2. La rendicontazione sociale del non profit

L'introduzione del bilancio sociale, già prevista con il D.Lgs. 155/2006, è uno degli aspetti importanti della Riforma del Terzo Settore. Quest'ultima introduce maggiori direttive in materia di trasparenza.

È un documento di rendicontazione sulla gestione delle aziende che operano nel Terzo Settore, che redatto annualmente, offre un supporto alla valutazione del raggiungimento degli obiettivi sociali che l'azienda persegue.

Si tratta di un documento che non sostituisce quindi il bilancio d'esercizio, ma si affianca ad esso per fornire ai portatori di interesse le informazioni sugli effetti sociali ed ambientali che derivano dalle scelte aziendali⁵⁰, per esprimere una visione completa e complessiva dell'agire.

È “un documento destinato ai terzi che serve per informare. In quanto tale, esso è, al tempo stesso, un mezzo di relazioni pubbliche, che tende a rendere esplicita la funzione sociale dell'impresa, al fine di migliorarne l'immagine e creare consenso

⁴⁹Art. 13, comma 6, Codice del Terzo Settore;

⁵⁰Cfr. C. MELE, *Il bilancio sociale delle aziende no profit*, in www.informazionefiscale.it/bilancio-sociale-aziende-no-profit.

attorno ad essa”⁵¹.

Questo tipo di bilancio, però, non è sempre obbligatorio. Con la Riforma del Terzo Settore è stato stabilito che solo gli ETS che hanno conseguito nell’esercizio ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro⁵² sono sottoposti all’obbligo di redazione e devono riferirsi alle Linee guida adottate con Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali.

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

Il comma 2 dell’art. 14 dispone che gli ETS “con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a 100.000,00 euro annui” debbano “in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui all’art. 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati”.

Gli altri Enti del Terzo Settore, non sottoposti all’obbligo, che quindi decidono liberamente di redigere il bilancio sociale, possono seguire le indicazioni:

- delle Linee guida;
- di altri modelli: in questo caso non potranno riportare che “il documento è stato predisposto ai sensi dell’art. 14 del D.Lgs. 117/2017”.

La finalità delle presenti Linee guida, in adesione al disposto normativo, è quindi

⁵¹Cfr. F. VERMIGLIO, *Il bilancio sociale nel quadro evolutivo del sistema d’impresa*, Grafo Editori, Messina, 1984, p. 179;

⁵²Art. 14, comma 1, Codice del Terzo Settore.

quella di definire i contenuti e le modalità di redazione del bilancio sociale, per consentire agli enti interessati di adempiere all'obbligo normativo, ma anche per mettere a disposizione degli associati, dei lavoratori e dei terzi (ivi incluse le pubbliche amministrazioni) elementi informativi sull'operato degli enti e dei loro amministratori, nonché sui risultati conseguiti nel tempo.

In ogni caso, nella redazione del bilancio sociale si deve esporre la metodologia di rendicontazione e gli standard adottati.

In tale documento viene descritta nel dettaglio la missione dell'organizzazione nel cui concetto, oltre ai meri fini istituzionali, vengono fatti rientrare anche i principi ed i valori fondanti. In esso sono esposte le strategie, il modo in cui le risorse vengono acquisite ed utilizzate e ne sono evidenziati i risultati.

Tuttavia la redazione di tale bilancio presuppone competenze specifiche che non tutti gli enti posseggono e dovranno dunque avvalersi di consulenti, che a loro volta comporteranno dei costi per l'ente.

2.5. Quali nuove sfide per gli Enti del Terzo Settore?

Le sfide da fronteggiare sono molteplici ma il settore non profit ha tutte le potenzialità per giocare un ruolo da protagonista come agente di cambiamento e catalizzatore di risorse, energie e persone.

Per fronteggiare queste nuove sfide, assumendo un ruolo da protagonista attivo, gli ETS devono prima di tutto evolvere, cambiando punto di vista e acquisendo la consapevolezza del proprio impatto e delle proprie potenzialità.

“La Riforma del Terzo Settore deve essere un'opportunità da cogliere, non solo una serie di provvedimenti da seguire. È un'occasione per ripensare a qual è il modo migliore per raggiungere i propri obiettivi e riconsiderare le attività rispetto a quelle di interesse generale, alla forma organizzativa, alle modalità di

funzionamento”⁵³. L’obiettivo è di offrire una chiave di lettura comune sull’insieme degli atti legislativi che riorganizzano il funzionamento e la struttura delle principali espressioni dell’impegno sociale senza scopo di lucro.

Affinché gli ETS siano riconosciuti tali, e per usufruire delle agevolazioni fiscali, sono tenuti ad iscriversi al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), depositato presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, che accorpa in un unico “contenitore” gli oltre 300 albi, registri ed anagrafi degli enti non profit finora esistenti, quale nuovo obbligo amministrativo per gli Enti.

La natura di questo provvedimento risponde anche al principio di trasparenza. Gli enti iscritti nel Registro, inoltre, potranno essere sottoposti ai controlli in merito ai requisiti necessari all’adozione della qualifica di ETS (svolti dagli uffici del Registro) ed a quelli sulla corretta applicazione delle relative misure fiscali (svolti dall’amministrazione finanziaria).

La mancata iscrizione di un ETS nel Registro Unico impedirebbe in assoluto di accedere a tutte le agevolazioni previste dal CdTS (fiscali, extra-fiscali e devoluzione del 5 per mille).

Dal punto di vista operativo, il RUNTS sarà suddiviso in sette sezioni di cui sei dedicate a particolari categorie di enti (ODV, APS, enti filantropici, imprese sociali, reti associative, società di mutuo soccorso) ed una per gli “altri ETS” che non rientrando in una delle precedenti tipologie potranno accedere in questa sezione residuale. La gestione del Registro, invece, sarà attribuita all’Ufficio statale incaricato presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali nonché agli Uffici regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano. In questo

⁵³Cfr. *Il terzo settore è chiamato a nuove sfide*, in www.vita.it/it/article/2019/02/20/il-terzo-settore-e-chiamato-a-nuove-sfide/150731/.

modo viene garantito il criterio della territorialità secondo cui l'Ufficio RUNTS competente sarà quello della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha sede, ad eccezione delle reti associative la cui competenza è attribuita all'Ufficio statale⁵⁴.

Tra le sfide da affrontare, il CdTS prevede l'obbligo, per le organizzazioni del Terzo Settore, iscritte nei rispettivi registri, di adeguare, entro lo scorso 31 ottobre 2020, i propri atti costitutivi e statuti, con il ricorso all'assemblea straordinaria, inserendovi l'indicazione di "*Ente del Terzo Settore*" o l'acronimo "*ETS*".

Si ricorda che, in principio il termine era stato fissato al 3 febbraio 2019, in seguito il D.Lgs. 105/2018 (c.d. Decreto correttivo del Codice) lo ha spostato al 3 agosto 2019, poi rinviato al 30 giugno 2020 dall'art. 43, comma 4-bis, del Decreto Crescita (Decreto Legge 34/2019). In ultimo, l'art. 35 del Decreto Legge 18/2020 (c.d. Cura Italia), convertito nella Legge 24 aprile 2020, n. 27, a seguito delle misure di contenimento in vigore nel periodo emergenziale COVID-19, lo ha rinviato al 31 ottobre 2020⁵⁵.

Nel frattempo restano in vigore le norme che regolano gli attuali registri del volontariato.

"I requisiti statutari sono ora definiti in via generale per tutti gli Enti del Terzo Settore. Questa circostanza ha determinato però l'introduzione di clausole meno stringenti rispetto al passato e la previsione, in presenza di determinate condizioni,

⁵⁴Cfr. L. M. ALVARO, *Registro unico, con la pubblicazione in G.U. per il Terzo Settore inizia una nuova fase*, in www.vita.it/it/article/2020/10/23/registro-unico-con-la-pubblicazione-in-gu-per-il-terzo-settore-inizia-1571111/;

⁵⁵Cfr. C. DE STEFANIS, *Le diverse realtà del terzo settore: attenzione alle novità*, in www.commercialistatelematico.com/articoli/2020/09/le-diverse-realta-del-terzo-settore-adequamento-statuti.html.

di nuovi organismi”⁵⁶.

L’Atto costitutivo di tutti gli Enti del Terzo Settore, costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, o di fondazione, ai sensi dell’art. 21, comma 1, deve contenere, fra le altre, le seguenti nuove informazioni:

- la denominazione dell’ente, integrata con l’indicazione di “*Ente del Terzo Settore*” o l’acronimo “*ETS*” (di tale indicazione dovrà farsi uso negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico);
- l’assenza dello scopo di lucro. Non è necessario specificare, come in passato, che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette, così come non è più necessario specificare l’obbligo di reinvestire l’eventuale avanzo di gestione a favore di attività istituzionali statutariamente previste ma restano validi tali vincoli;
- le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite;
- le attività di interesse generale e le eventuali attività diverse rispetto a quelle elencate nell’art. 5, che costituiscono l’oggetto sociale;
- la sede legale;
- il patrimonio iniziale, ai fini dell’eventuale riconoscimento della personalità giuridica;
- le norme sull’ordinamento, l’amministrazione e la rappresentanza dell’ente;
- i requisiti per l’ammissione di nuovi associati e la relativa procedura, secondo criteri non discriminatori, coerenti con le finalità perseguite e l’attività di interesse generale svolta;
- i diritti e gli obblighi degli associati;

⁵⁶Cfr. *Riforma del Terzo Settore: i requisiti statuari per qualificarsi come associazione di promozione sociale*, www.assieme-er.it.

- la nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e, quando previsto, del soggetto incaricato della revisione legale dei conti;
- le norme sulla devoluzione del patrimonio residuo, in caso di scioglimento o di estinzione⁵⁷;
- la durata dell'ente, se prevista.

Lo statuto contenente le norme relative al funzionamento dell'ente, anche se forma oggetto di atto separato, costituisce parte integrante dell'atto costitutivo. In caso di contrasto tra atto costitutivo e statuto prevalgono le previsioni contenute nello statuto⁵⁸.

Benché non direttamente correlato alle modifiche necessarie per adeguare lo statuto alla normativa di cui al CdTS, occorre far presente che l'art. 22 del D.Lgs. 117/2017 ha introdotto un procedimento speciale di riconoscimento della personalità giuridica a vantaggio degli ETS, che può costituire un'opportunità da valutare in sede di modifica degli statuti stessi.

Gli effetti derivanti dal riconoscimento della personalità giuridica si esplicano, di fatto, nell'acquisizione della c.d. "autonomia patrimoniale perfetta", ovvero nella separazione tra il patrimonio della persona giuridica e quello dei singoli che ne fanno parte. In tale ipotesi, il patrimonio del singolo partecipante è insensibile ai debiti dell'ente ed il patrimonio dell'ente è parimenti insensibile ai debiti

⁵⁷Anche la cancellazione dal Registro Unico Nazionale senza scioglimento comporta devoluzione del patrimonio previo parere dell'organismo preposto, seppur con modalità devolutive specifiche previste nelle disposizioni di legge. Per l'approfondimento di tale argomento si rimanda a P. PESTICCIO, *L'assenza di scopo di lucro e la devoluzione del patrimonio*, Instant Book 11, CSVnet;

⁵⁸Art. 21, comma 2, Codice del Terzo Settore.

personali del singolo partecipante⁵⁹.

Gli enti sono chiamati a soddisfare in modo adeguato le esigenze informative degli stakeholder interni od esterni che investendo risorse ed energie sono interessati ai risultati ottenuti e programmati dall'ente.

Risulta, perciò, necessario redigere un documento capace di rappresentare in modo veritiero e corretto l'attività dell'organizzazione ed i risultati conseguiti nel rispetto della sua identità e delle esigenze informative dei propri stakeholder.

Nasce l'esigenza di ricorrere al bilancio sociale ad integrazione e complementarità del bilancio d'esercizio⁶⁰.

Le nuove sfide dovranno essere accolte da tutte le organizzazioni non profit, tra le quali si riscontrano anche le associazioni di volontariato, una delle categorie più numerose del Terzo Settore.

⁵⁹Cfr. P. PESTICCIO, *Gli statuti degli ETS*, Instant Book 7, CSVnet, p. 19;

⁶⁰A proposito di ciò, in un suo scritto, Cassandro afferma "Se l'impresa - come non è certo dubbio - svolge un'importante funzione sociale, se l'imprenditore ha responsabilità verso i suoi collaboratori e verso l'intera collettività [...] è necessario che si dimostri in termini di valore, se e in che modo quella funzione sociale e quelle responsabilità siano state assolte. Ciò significa che, accanto al bilancio che l'impresa compone annualmente che è rivolto al soggetto aziendale [...] è necessario comporre un bilancio che dimostri qual è stato il risultato economico per l'intera collettività". P. E. CASSANDRO, *Il bilancio oggettivo dell'impresa*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, n. 2, Milano, 1972, p. 463. "È, pertanto, necessario un altro documento che adempia questo specifico compito informativo, documento ovviamente collegato al bilancio di esercizio, ma che non può coincidere con questo, avendo una sua funzione specifica, la quale deve essere chiaramente posta in evidenza, sia attraverso la specie delle quantità fisiche e monetarie che quella funzione concretano, sia attraverso la corretta determinazione di quelle quantità". D'altro canto evidenza che il bilancio sociale (definito anche come obiettivo) "non è costituito da dati diversi da quelli contenuti nel bilancio normale, ma rielabora quei dati, presentandoli in modo che essi possano direttamente informare il lettore su quello che l'azienda ha realizzato nei riguardi della collettività". P. E. CASSANDRO, *Sul cosiddetto bilancio sociale dell'impresa*, in *Rivista italiana di Ragioneria e di Economia aziendale*, nn. 7-8, luglio-agosto, 1989, pp. 291-294.

CAPITOLO 3

LE ASSOCIAZIONI DI VOLONTARIATO: profili giuridici ed economico-aziendali

3.1. Le associazioni riconosciute e non riconosciute

Nell'ambito delle organizzazioni operanti nel Terzo Settore, le associazioni rappresentano la figura giuridica più diffusa.

Secondo lo studioso Cavanna, “per associazione si intende generalmente l'organizzazione stabile di più soggetti per la gestione di un interesse comune”¹.

Si tratta di una definizione a largo spettro, in quanto comune alle associazioni, alle società, ai consorzi ed in generale a tutte le figure di aggregazioni collettive con scopo comune.

Le associazioni sono disciplinate dal Codice civile agli artt. 14-42 bis. Tuttavia il Codice civile non contiene una definizione specifica delle associazioni, ma ne delinea alcuni elementi che contraddistinguono questa tipologia di organizzazione non profit.

In linea generale, si possono identificare i seguenti elementi distintivi delle associazioni:

- *contratto plurilaterale*, la costituzione di un'associazione si formalizza con la stipula di un contratto, atto pubblico, obbligatorio anche per la modifica o l'integrazione dell'atto costitutivo o dello statuto che ne regola la vita e

¹Cfr. I. CAVANNA, *Associazioni riconosciute e non riconosciute*, pubblicato su “Diritto on line Treccani”, 2016.

l'attività. È definito plurilaterale in quanto le parti possono essere due o più di due, ma comunque dirette a realizzare un interesse comune;

- *scopo comune tra gli associati con assenza di finalità di lucro*, il contratto è considerato una “comunione di scopo”, ove le parti mirano a realizzare un interesse comune a tutti gli associati. L'assenza della finalità di lucro, si ricorda, è elemento caratterizzante di tali realtà operanti come organizzazioni non profit;
- *rapporto associativo a struttura aperta*, si caratterizza per il fatto che, una volta costituita, le nuove parti possono intervenire nell'associazione già costituita senza che questo comporti un cambiamento dell'atto costitutivo. Collegato a questa tipologia di struttura, è il principio della “porta aperta”, secondo il quale possono entrare a far parte dell'associazione tutti coloro che hanno interessi analoghi a quelli che hanno portato alla costituzione del rapporto associativo;
- *struttura organizzativa tipica*, si compone obbligatoriamente di due organi sociali, quali l'assemblea e gli amministratori².

Avendo delineato gli aspetti principali delle associazioni e del loro contratto caratteristico, risulta opportuno suddividerle in due grandi categorie, a seconda

²L'assemblea è formata dall'insieme di tutti gli iscritti all'associazione e deve essere convocata dal Consiglio di Amministrazione o Consiglio Direttivo tramite avviso spedito o notificato presso il domicilio di ciascun associato. È l'organo diretto a formare la volontà del gruppo. Ciascun associato, per mezzo del suo voto, contribuisce alle deliberazioni che vengono prese a maggioranza e che determinano l'attività dell'associazione. Nello statuto sono specificate le modalità di deliberazione (in caso di silenzio sono prese a maggioranza) e in caso di organo amministrativo pluripersonale va indicato a quali membri è affidata la rappresentanza. Gli amministratori sono coloro a cui compete l'amministrazione e la data esecuzione delle delibere assembleari. La cessazione della carica di amministratore può avvenire per dimissioni, revoca o decadenza.

che si parli di associazione riconosciuta o associazione non riconosciuta.

Lo stesso Codice civile ha fin da subito previsto questa distinzione, trattando separatamente, prima le associazioni riconosciute³ e successivamente quelle non riconosciute⁴.

La differenza principale tra questi due tipi di associazioni riguarda la loro autonomia patrimoniale, tale da permettere o meno l'acquisizione della personalità giuridica.

Le *associazioni riconosciute* sono quelle associazioni che hanno chiesto ed ottenuto il riconoscimento dello Stato. Spetta, dunque, allo Stato l'emissione di un provvedimento, il riconoscimento appunto, che concede specifiche prerogative alle associazioni che lo hanno chiesto e che si trovano in determinate condizioni.

Il fatto di essere riconosciuta permette all'associazione di acquisire personalità giuridica e godere di un'autonomia patrimoniale perfetta. Uno dei più grandi privilegi quindi di cui possono beneficiare gli associati e gli amministratori in termini di responsabilità è la completa scissione del patrimonio dell'ente da quello dei singoli associati, che impone ai terzi di rivalersi unicamente sul patrimonio dell'organizzazione al fine di poter far valere i loro eventuali diritti a fronte di un'azione di responsabilità⁵.

L'ente a garanzia della solvibilità futura nei confronti dei terzi con i quali intrattiene rapporti dovrà, infatti, in sede di costituzione e richiesta di riconoscimento della personalità giuridica, destinare una parte del suo patrimonio

³Artt. 14-35 del Codice civile, Capo II, Titolo II, Libro I;

⁴Artt. 36-42 del Codice civile, Capo II, Titolo II, Libro I;

⁵Cfr. F. FORNO, E. M. POLIZZI, *Tra società e mercato: forme organizzative, repertori e strategie d'azione delle associazioni*, in R. BIORCIO, T. VITALE, *Italia Civile. Associazionismo, partecipazione e politica*, Donzelli Editore, Roma, 2016, pp. 81-103.

alla soddisfazione di tale entità, donando così all'associazione piena autonomia.

Il primo passo da compiere è sicuramente quello dell'effettiva costituzione dell'associazione. Tale tipologia di ente richiede non solo la forma scritta dell'atto costitutivo e dello statuto, ma la loro redazione in forma di atto pubblico⁶, alla presenza del notaio.

Lo statuto dovrà poi essere registrato presso l'Ufficio competente l'Agenzia delle Entrate e successivamente sarà possibile procedere con la richiesta, l'ottenimento della personalità giuridica e l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche private, istituito presso le Prefetture, o presso le Regioni, nel caso in cui l'associazione operi nel contesto regionale⁷.

La domanda per il riconoscimento della personalità giuridica dovrà essere sottoscritta dal legale rappresentante dell'ente, unico soggetto legittimato a presentare tale richiesta.

Ai fini del riconoscimento sarà necessario che siano state soddisfatte le condizioni previste dalle norme di legge o regolamento per la costituzione dell'associazione,

⁶Art. 14 del Codice civile;

⁷L'art. 1 del D.P.R. 361/2000 stabilisce che "salvo quanto previsto dagli articoli 7 e 9, le associazioni, le fondazioni e le altre istituzioni di carattere privato acquistano la personalità giuridica mediante riconoscimento determinato dall'iscrizione nel registro delle persone giuridiche, istituito presso le prefetture" (comma 1). Nel registro, la cui struttura è disciplinata dall'art. 3 del D.P.R., devono essere indicati la data dell'atto costitutivo, la denominazione, lo scopo, il patrimonio, la durata, qualora sia stata determinata, la sede della persona giuridica e il cognome, il nome e il codice fiscale degli amministratori, con menzione di quelli ai quali è attribuita la rappresentanza (art. 4, comma 1). Inoltre, il registro deve riportare le modificazioni dell'atto costitutivo e dello statuto, il trasferimento della sede e l'istituzione di sedi secondarie, la sostituzione degli amministratori, con indicazione di quelli ai quali è attribuita la rappresentanza, le deliberazioni di scioglimento, i provvedimenti che ordinano lo scioglimento o accettano l'estinzione, il cognome e nome dei liquidatori e tutti gli altri atti e fatti la cui iscrizione è espressamente prevista da norma di legge o di regolamento (art. 4, comma 2).

che lo scopo sia possibile e lecito e che il patrimonio risulti adeguato alla realizzazione dello scopo dello stesso.

La possibilità di acquisto di beni immobili da parte delle associazioni riconosciute è ulteriore e diretta conseguenza delle modalità di costituzione e dell'acquisizione della personalità giuridica.

La grandissima maggioranza delle associazioni ad oggi esistenti è costituita nella forma di *associazione non riconosciuta*, prevista e disciplinata negli artt. 36 ss. del Codice civile. Tali associazioni vengono definite "non riconosciute" in quanto sono prive di personalità giuridica, non hanno dunque un riconoscimento istituzionale, il quale richiede tempo ed oneri economici non trascurabili.

La mancanza di personalità giuridica comporta per l'associazione non riconosciuta un'autonomia patrimoniale imperfetta e quindi una non completa divisione del patrimonio dell'ente da quello dei singoli associati, legata ad una maggior percentuale di rischio che decide in questo caso di assumersi il socio al momento del suo ingresso nell'associazione. Ciò significa che per i debiti dell'ente risponde in primo luogo il fondo comune⁸ dell'associazione e quindi, solo in seconda battuta, qualora il fondo si esaurisca, coloro che hanno convenuto ed effettuato l'operazione in nome e per conto dell'ente. Tale fondo si configura come forma di garanzia per terzi⁹.

Dunque, il terzo con il quale un associato abbia intrapreso un'attività di

⁸A norma dell'art. 37 del Codice civile, il fondo comune è composto dall'insieme dei contributi degli associati e dei beni acquistati con tali contributi. Finché l'associazione rimane in vita, i singoli associati non possono chiedere la divisione del fondo comune, né pretendere la quota in caso di recesso;

⁹Si rinvia, per approfondimenti, a A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti non profit*. Si precisa che le associazioni non riconosciute e le loro peculiarità sono rintracciabili negli artt. 36-38 del Codice civile.

negoziante potrà rivalersi infatti per le obbligazioni nate sia sul patrimonio dell'associazione che su quello di coloro che hanno materialmente compiuto l'azione stessa.

La costituzione di un'associazione non riconosciuta non impone particolari obblighi formali, è difatti possibile ancora oggi elaborare l'atto costitutivo e lo statuto¹⁰ in mera forma verbale, in quanto "l'ordinamento interno e l'amministrazione delle associazioni non riconosciute come persone giuridiche sono regolati dagli accordi degli associati"¹¹.

Per maggiore sicurezza sugli accordi presi è comunque opportuno, anche se non obbligatorio, che l'atto costitutivo e lo statuto siano in forma scritta, in scrittura privata autenticata, al fine di evitare in futuro possibili contestazioni in riguardo al contenuto dell'accordo. La forma scritta sarà, invece, indispensabile qualora vengano apportati all'associazione beni immobili in proprietà ed in godimento ultranovennale o anche a tempo indeterminato.

Per dare un'ufficialità alla costituzione dell'associazione sarà necessario procedere alla registrazione degli atti, presso l'Ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate, al fine di poter ottenere il codice fiscale dell'associazione, necessario per operare ed avere relazioni con altri enti, associazioni o individui.

Chi intende costituire un'associazione non riconosciuta deve comunque trovare un accordo su:

- denominazione;

¹⁰L'atto costitutivo è formato da una parte che dà vita all'associazione identificandone e fissandone gli elementi di riferimento e dallo statuto, che ha lo scopo di regolare il funzionamento a regime dell'associazione;

¹¹Art. 36 del Codice civile.

- scopo dell'associazione;
- sede;
- patrimonio;
- condizioni di ammissione degli associati;
- regole, ordinamento interno e amministrazione.

Anche queste associazioni non possono essere costituite per finalità di lucro. La loro attività deve essere conforme allo scopo fissato dall'atto costitutivo e dallo statuto.

Le associazioni, riconosciute e non riconosciute, oltre ad essere disciplinate dal Codice civile, sono parimenti disciplinate dal Codice del Terzo Settore. Nonostante l'entrata in vigore del D.Lgs. 117/2017, per alcuni aspetti in tema di associazioni rimane in vigore la vecchia normativa (alla quale si ispira quanto riportato sopra).

Il CdTS, nel Titolo IV, artt. 20-31, individua i requisiti ulteriori, rispetto alla disciplina del Codice civile, che le associazioni devono possedere per potersi iscrivere nel RUNTS e, di conseguenza, acquisire la qualifica di Ente del Terzo Settore (art. 20 CdTS).

Il CdTS, inoltre, dispone che, per il conseguimento della personalità giuridica, l'ente deve dimostrare di disporre di una somma liquida di importo non inferiore a 15.000,00 euro per le associazioni. L'ammontare del patrimonio può essere anche costituito da beni diversi dal denaro, il cui valore dell'apporto deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro dei revisori legali¹².

¹²Cfr. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, p. 72.

All'interno della macro-categoria delle associazioni, ricoprono un ruolo rilevante le *associazioni di volontariato*, risultanti come la categoria più numerosa ed importante del Terzo Settore. A tal proposito, una prima novità si trova nella scelta operata dal legislatore di dare un quadro giuridico omogeneo ed autonomo del volontariato e della figura del volontario, in considerazione del fatto che l'attività spontanea e gratuita di lavoro può essere esplicitata a favore di qualsiasi ETS, non soltanto a favore delle organizzazioni di volontariato.

Il Titolo III è intitolato "*Del volontariato e dell'attività di volontario*" (artt. 17-19 CdTS). Si richiede una maggiore trasparenza del lavoro volontario ed infatti si stabilisce l'obbligo, per l'ente che ne beneficia, di tenere un apposito registro¹³ nel quale iscrivere tutti i volontari che svolgano in modo non occasionale la loro attività a suo favore.

Il legislatore dimostra più volte la propria convinzione che la cultura ed i valori del volontariato, fondati sulla solidarietà e la condivisione, concorrano al perseguimento del bene comune e possano realizzare dei positivi cambiamenti nel contesto sociale di riferimento; come si evince, in particolare, dall'art. 19 che introduce la promozione della cultura del volontariato da parte delle amministrazioni pubbliche alle quali si chiede di sensibilizzare i giovani all'attività di volontariato nelle scuole e nell'Università¹⁴.

A considerazione dell'importanza del volontariato, il capitolo 4 verrà dedicato al caso studio di un'organizzazione di volontariato.

¹³Art. 17, comma 1, Codice del Terzo Settore;

¹⁴Si veda per approfondimenti Federnotizie, *Riforma del Terzo Settore - Organizzazioni di Volontariato e Associazioni di promozione sociale*, in www.federnotizie.it/organizzazioni-di-volontariato-e-associazioni-di-promozione-sociale/.

3.2. I principali caratteri economico-aziendali

Nel presente paragrafo si approfondiscono i caratteri economico-aziendali delle associazioni di volontariato. Si precisa che nella dottrina economico-aziendale le associazioni di volontariato sono considerate “aziende non profit”. Si richiamano pertanto, nel prosieguo, i caratteri principali di tale macro-categoria di aziende.

Il filone di studiosi economico-aziendali ha riconosciuto il concetto di “*azienda non profit*”¹⁵ in determinate forme organizzative dotate di alcuni caratteri di seguito individuati:

- *durabilità* nel tempo;
- *autonomia*, intesa come capacità di perseguire i propri fini, intesa altresì come autonomia decisionale del soggetto che nell’azienda determina gli orientamenti strategici;

¹⁵In merito agli elementi distintivi delle aziende non profit, Bertini scrive: “il primo elemento è che le aziende non profit hanno fini istituzionali non economici; il secondo è che non sono condizionate dalla proprietà nelle loro scelte gestionali; il terzo è che non hanno problemi di assegnazione dell’utile”, U. BERTINI, *Presentazione*, in AA.VV., *Le aziende non profit tra Stato e mercato*, Atti del convegno (Roma, 28-30 settembre 1995), Clueb, Bologna, 1996. Secondo Tessitore “Le A.N.P. esprimono, quindi, la dimensione economica delle ONP, che si estrinseca nella ricerca continua delle condizioni necessarie alla funzionalità duratura dell’istituto in situazione di autonomia patrimoniale e decisionale”, A. TESSITORE, *La produzione e la distribuzione del valore*, in AA.VV. *Le aziende non profit tra Stato e Mercato*, Atti del Convegno (Roma, 28-30 settembre 1995), Clueb, Bologna, 1996, p. 160. Per approfondimenti sulla specificità delle espressioni “organizzazioni non profit”, “enti non profit” e “aziende non profit” si rimanda tra gli altri a M. ANDREAUS, *Un modello di osservazione economico-aziendale per le aziende non profit*, in C. BORZAGA, G. FIORENTINI, A. MATAACENA (a cura di), *Non profit e sistemi di welfare. Il contributo all’analisi economica*, Carocci, Roma, 1998. Si vuole precisare che nel presente elaborato sarà utilizzato il termine “azienda non profit” per fare genericamente riferimento alle organizzazioni che operano nel Terzo Settore di cui si investigano i profili aziendalistici.

- *equilibrio economico* (o autosufficienza economica), recepito come la capacità dell'azienda di continuare ad operare in modo autonomo;
- *economicità*, intesa come capacità di realizzare l'equilibrio economico tra input ed output a valere nel tempo, cioè considerando un arco temporale di medio/lungo termine;
- *carattere dinamico*, in quanto le sue condizioni di equilibrio variano continuamente nel corso del tempo¹⁶.

Secondo Bronzetti, un'azienda non profit si prefigge lo scopo di operare nell'ambito di una *efficienza sociale*¹⁷ e non di un'efficienza economica, che viene limitata solamente ad un concetto necessario per garantire la sostenibilità dell'organizzazione.

Dunque, l'*economicità* costituisce condizione da rispettare per realizzare l'equilibrio associativo che esprime la capacità dell'azienda di continuare ad operare in modo autonomo, cioè senza il ricorso sistematico ad interventi di sostegno esterno¹⁸.

Quindi, come aziende non profit, le associazioni di volontariato devono pertanto operare secondo il principio di economicità. Il rispetto del vincolo di economicità è presupposto per la *durabilità* della stessa nel tempo¹⁹.

¹⁶Per approfondimenti si rimanda a L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, pp. 25-49;

¹⁷Cfr. G. BRONZETTI, *Le aziende non profit*, Franco Angeli, Milano, 2007, p. 3;

¹⁸Cfr. L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020;

¹⁹Al riguardo Borgonovi afferma "le aziende non profit devono essere in grado di durare nel tempo essendo autonome sul piano economico (condizione di economicità)", E. BORGONOV, *Le aziende non profit e la trasformazione di "valori" individuali in*

Ne deriva che questo istituto deve svolgere la propria attività secondo condizioni di vita e di funzionamento tali da consentire di durare nel tempo in un ambito mutevole. La sua continuità e lo sviluppo hanno un valore per i suoi membri attuali e futuri e per la collettività in generale.

Collegato al carattere durevole vi è quello della sua *autonomia*, intesa come capacità di esistenza autonoma dai soggetti che in essa operano. Si tratta di un requisito irrinunciabile per l'esistenza della vita aziendale²⁰.

Un ulteriore aspetto da considerare è che assai spesso la *sopravvivenza* della maggior parte delle associazioni di volontariato è condizionata dalla capacità di ottenere contributi dai donatori o istituzioni e da altro ente pubblico.

Quello che si cerca di conseguire in quest'ultimo caso non è dunque un equilibrio costi-ricavi, bensì un equilibrio costi-benefici, dove tali benefici sono da considerare più di ordine sociale che non piuttosto economici²¹.

È essenziale che l'associazione e, in generale ciascuna azienda non profit, si garantisca adeguati margini di autonomia decisionale ed operativa, senza divenire una "cellula" dipendente da un ente o amministrazione pubblica.

Oltre all'autonomia e la durabilità, si riscontra il *carattere unitario* che deriva dal sentire comune dei partecipanti, non legato, come nelle aziende, a finalità

"valore" economico e sociale: elementi di teoria aziendale, in A. ZANGRANDI (a cura di), *Le aziende non profit. Le condizioni di sviluppo*, Egea, Milano, 2000;

²⁰Al riguardo Ferrero scrive: "L'autonomia economica è l'attributo che condiziona l'esistenza dell'azienda come «sistema compiuto». Mancando l'autonomia economica, qualunque sistematico processo di produzione per il mercato o di consumo per l'erogazione è privo del carattere che ne determina le condizioni di esistenza come azienda. L'azienda esiste solo in quanto tale processo abbia "capacità propria di esistenza", G. FERRERO, *Istituzioni di economia d'azienda*, cit., Giuffrè, Milano, 1968, p. 209;

²¹Cfr. F. BANDINI (a cura di), *Economia e management delle aziende nonprofit e delle imprese sociali*, Cedam, 2013, p. 5.

reddituale. L'unità si riferisce ai fini, ai mezzi e distingue l'associazione dagli individui, dalle singole operazioni, dagli atti isolati e dall'ambiente in cui l'unità associativa vive ed opera²². Altro *carattere* distintivo è quello *dinamico* che interessa la capacità dell'azienda non profit di perseguire le finalità istituzionali reagendo alle sollecitazioni che provengono dall'ambiente, originate dai repentini mutamenti di ordine economico, politico e sociale.

3.3. L'esigenza di accountability ed il valore degli stakeholder

La realtà del Terzo Settore in Italia ha vissuto una rapida e continua crescita ed è aumentata costantemente la necessità che le associazioni di volontariato utilizzino strumenti adeguati, a partire dalla loro stessa struttura organizzativa, affinché le principali risorse di cui dispongono vengano utilizzate nel perseguimento dello scopo sociale con il massimo grado di efficienza, efficacia ed economicità possibile, e nel rispetto dei diritti, purché legittimi, dei portatori di interessi (o "stakeholder"). L'*accountability*²³ rientra tra quegli strumenti.

²²Borgonovi nell'individuare i principi ed i criteri che riassumono l'azienda sottolinea che "ogni azienda non è un semplice insieme di persone spinte da motivazioni diverse e conoscenze, competenze, attitudini e comportamenti diversi, ma deve assumere una caratteristica di unitarietà nel senso che le regole del suo funzionamento [...] devono essere in grado di "governare le diversità verso un obiettivo comune e unitario", E. BORGONIVI, *Le aziende non profit e la trasformazione di "valori" individuali in "valore" economico e sociale: elementi di teoria aziendale*, in A. ZANGRANDI (a cura di), *Le aziende non profit. Le condizioni di sviluppo*, Egea, Milano, 2000, p. 7;

²³Il termine inglese "accountability", traducibile con l'espressione "rendere conto di", può essere inteso "come un dovere e la responsabilità di spiegare, giustificare, a chi ne ha diritto che cosa si sta facendo per rispettare gli impegni presi con gli interlocutori, sia sul piano economico-reddituale (per esempio verso gli investitori attuali o potenziali), sia da

L'accountability è elemento fondante della fiducia dei cui gode l'associazione di volontariato (parimenti a ciò che accade per le altre tipologie di aziende non profit): dall'esterno, come un mezzo attraverso cui individui ed associazioni rendono conto delle proprie azioni e, all'interno, come un mezzo attraverso cui si assumono la responsabilità di definire e salvaguardare in modo continuativo la mission, gli obiettivi strategici e la performance. In questo quadro, l'accountability, che è sinonimo del concetto di trasparenza, rendicontabilità, chiarezza, consapevolezza del management, moralità del soggetto economico, diventa una risorsa strategica per le associazioni di volontariato²⁴.

I destinatari dell'accountability sono, pertanto, le diverse categorie di stakeholder (si vedano approfondimenti nel prossimo paragrafo) con le quali l'associazione pone in essere relazioni di reciproca influenza ognuna delle quali va alimentata con flussi informativi²⁵.

Gli studiosi Edward e Hulme identificano l'esistenza di due concetti di accountability: l'"*upward accountability*" (quindi, accountability verso l'alto) come accountability verso i donatori, le istituzioni governative e la "*downward accountability*" (cioè accountability verso il basso) come accountability verso i beneficiari, i volontari e gli associati (nel caso di organizzazioni di natura associativa)²⁶.

altri punti di vista", G. RUSCONI, *Impresa, accountability e bilancio sociale*, in L. HINNA (a cura di), *Il bilancio sociale*, cit., p. 229;

²⁴Per approfondimenti si veda V. MELANDRI, *L'accountability nelle aziende nonprofit. Strumenti informativi e sistemi per il terzo settore*, Guerini e associati, 2005;

²⁵Cfr. L. MONTANINI, *L'accountability nelle aziende non profit. Teoria e prassi a confronto*, Giappichelli Editore, Torino, 2007, p. 69;

²⁶Cfr. M. EDWARDS, D. HULME, *NGO performance and accountability in the post-cold war world*, in *Journal of International Development*, 1995, 7 (6), pp. 853-854.

Matacena e Marano affermano che “l’accountability esprime la responsabilità informativa dell’azienda (...) e sostanzia quel sistema di comunicazioni, interne ed esterne, che nella trasparenza e nel controllo dell’esito trovano la loro piena conformazione”²⁷. Da questa impostazione derivano due prospettive di accountability:

- l’*accountability obbligatoria*, che si riscontra quando ci sono precise disposizioni legislative che impongono determinate forme di comunicazione;
- l’*accountability volontaria*, che contrariamente, nasce dalla volontà dell’organizzazione, la quale in via autonoma e volontaria predispone determinati supporti informativi da comunicare ai propri stakeholder²⁸.

3.3.1. Il concetto di stakeholder

Le associazioni di volontariato sviluppano una serie di interazioni con un’ampia varietà di attori (denominati “*stakeholder*”) ciascuno dei quali proietta specifiche attese ed esercita specifiche pressioni e condizionamenti. Queste interazioni si presentano con caratteristiche differenti relative all’intensità, alla durata ed allo scopo per cui vengono pensate, ma tutte esercitano una minore o maggiore influenza sulla gestione e sull’operato dell’associazione.

Letteralmente il termine inglese *stakeholder* indica il portatore di un “interesse” o di una “posta in gioco” (stake) e si riferisce, in prima battuta, ai soggetti (persone,

²⁷Cfr. A. MATACENA, M. MARANO, *Accountability e social reporting nelle cooperative mutualistiche*, in *Rivista della Cooperazione*, 2006, 2, p. 69;

²⁸Per approfondimenti si veda L. MONTANINI, A. D’ANDREA, *La riforma del terzo settore. L’impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, pp. 108-110.

enti, gruppi) che hanno un titolo per entrare in relazione con una data azienda non profit, le cui opinioni o decisioni, i cui atteggiamenti o comportamenti possono favorire od ostacolare il raggiungimento di uno specifico obiettivo dell'associazione o, viceversa, che subiscono volontariamente o involontariamente un'azione da parte dell'azienda stessa. Il termine stakeholder era già stato utilizzato nel corso degli anni '60, ma è soltanto nella prima metà degli anni '80, con la pubblicazione, nel 1984, del saggio di Edward Freeman, "Strategic Management: A stakeholder Approach", che nasce l'idea di un approccio rivolto agli stakeholder. Freeman definisce con il termine stakeholder "ogni gruppo o individuo che può influire, o essere influenzato, dal raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione"²⁹.

La definizione comunemente più utilizzata è quella proposta del professore Edward Freeman (1984), secondo il quale "gli *stakeholder primari*, ovvero gli stakeholder in senso stretto, sono tutti quegli individui e gruppi ben identificabili da cui l'azienda non profit in generale dipende per la sua sopravvivenza: volontari, aderenti, donatori ed istituzioni. In senso più ampio, tuttavia, stakeholder è ogni individuo ben identificabile che può influenzare o essere influenzato dall'attività dell'azienda in termini di prodotti, politiche e processi lavorativi (*stakeholder secondari*)". Tale definizione è stata ampliata anche dal professore Clarkson (1995), il quale sostiene che gli stakeholder siano persone o gruppi che hanno, o si aspettano, proprietà, diritti o interessi nei confronti di una azienda non profit e delle sue attività, presenti e future.

²⁹Cfr. R. E. FREEMAN, G. RUSCONI, M. DORIGATTI, (a cura di), *Teoria degli stakeholder*, Franco Angeli, Milano, 2007, p. 112.

È inoltre importante rilevare con precisione quali sono gli stakeholder che possono condizionare in modo significativo l'attività associativa nel breve e nel lungo periodo.

Nelle associazioni di volontariato, sostanzialmente si suddividono due macro gruppi di portatori di interessi:

- *stakeholder interni*;
- *stakeholder esterni*.

Nel primo macro gruppo (*stakeholders interni*) rientrano tipicamente i volontari, gli aderenti. In questi casi si parla di soggetti che influenzano e sono influenzati in maniera significativa dall'associazione.

Nel secondo gruppo, quello degli *stakeholder esterni*, rientrano invece i donatori, la società (in particolare la comunità locale), le istituzioni governative, aziende for profit, altre aziende non profit e tutte le entità che permettono la regolare attività del gruppo.

Gli stakeholder possono essere rappresentati da diverse categorie, legate alle associazioni attraverso contratti formali o informali, i quali possono essere direttamente o indirettamente influenzati dalle azioni aziendali. Ognuno di essi ha differenti punti di vista e nasce, la necessità di contemperare le diverse esigenze e comprendere i bisogni e le aspettative di ognuno al fine di indirizzare la gestione ed ottenere legittimità per l'operato dell'associazione³⁰.

Nelle associazioni di volontariato occorre fondamentalmente tenere presente che:

- ✓ la finalità istituzionale non è l'equilibrio economico-finanziario, ma il raggiungimento di uno scopo di missione che punta al soddisfacimento di un gruppo particolare di stakeholder (gli stakeholder di missione, per l'appunto). L'equilibrio economico-finanziario è solo un, sia pure fondamentale, prerequisito per la sopravvivenza e/o autonomia dell'ente;

- ✓ la finalità legittimante resta la medesima dell'azienda for profit ed è collegata al rispetto dei diritti, aspettative legittime ed equilibrio di interessi fra ogni e tutti gli stakeholder (di missione e non)³¹.

3.3.2. I principali strumenti di accountability

Gli strumenti di accountability delle associazioni di volontariato consentono di rendere conto agli stakeholder in genere del proprio operato, rendendo trasparenti e comprensibili all'esterno i programmi, le attività ed i risultati raggiunti.

Lo strumento di accountability per le associazioni di volontariato, ma anche per le altre tipologie di aziende non profit, è l'elemento di comunicazione di fiducia:

- verso l'esterno, come un mezzo attraverso il quale rendere conto delle proprie azioni (mezzo di comunicazione, di condivisione);
- verso l'interno, come un mezzo attraverso il quale l'associazione o l'ente si assume la responsabilità di definire e salvaguardare in modo continuativo la mission, gli obiettivi strategici e la performance.

L'obbligo o la volontà di informare i portatori d'interesse si concretizza nella redazione di documenti contenenti informazioni non meramente di natura economico-finanziaria.

³⁰Cfr. L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020;

³¹Cfr. S. SIGNORI, G. STIZ, G. MARANGONI, *Linee guida per la redazione del bilancio di missione e del bilancio sociale delle Organizzazioni di volontariato*, CSVnet, giugno 2009, p. 17.

Lo stakeholder engagement

Anche per le associazioni di volontariato - come accade per le altre aziende sia profit che non profit - la letteratura evidenzia la necessità di adottare strumenti di *stakeholder engagement*, vale a dire dei processi basati su un'interazione non unidirezionale tra l'azienda e gli stakeholder³².

La parola “engagement” deriva dal verbo “to engage” il quale descrive un flusso di informazione di scambio tra soggetti, per esprimere i propri punti di vista e giungere in accordo a determinate attività, incrementare potere e ridurre le disuguaglianze³³.

In letteratura esistono diversi modi di interpretare la scelta da parte delle stesse di implementare un sistema di stakeholder engagement. Al riguardo, l'engagement può essere visto:

- come meccanismo per creare consenso;
- come meccanismo di controllo;
- come meccanismo di accountability;
- come forma di coinvolgimento e partecipazione dei dipendenti;
- come modo per rafforzare la fiducia;
- come strumento di dialogo per rafforzare l'imparzialità;
- come meccanismo di corporate governance.

Lo stakeholder engagement viene inteso come strumento di ascolto, dialogo e coinvolgimento con il quale l'associazione si confronta con i propri interlocutori

³²Cfr. J. BEBBINGTON, J. BROWN, B. FRAME, I. THOMSON, *Theorizing engagement: the potential of a critical dialogic approach*, in *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20 (3), 2007, pp. 356-381;

³³Cfr. L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, p. 104.

in una logica di rispettiva collaborazione e responsabilità.

È il processo utilizzato dalle aziende per coinvolgere gli stakeholder, in maniera positiva nei processi decisionali della stessa, con uno scopo ben definito e per raggiungere un risultato comune, attraverso una sequenza di attività che vengono messe in atto dall'associazione.

Tenendo presente le diverse tipologie di stakeholder con le quali l'associazione si interfaccia, possiamo dire che le attività di stakeholder engagement possono riguardare molte delle aree di attività di un'associazione.

Un'associazione di volontariato alla ricerca di una guida al processo di stakeholder engagement può attingere a una vasta gamma di standard e codici per migliorare la sua sostenibilità. Questa gamma include, tra gli altri, lo standard *AA1000 Stakeholder Engagement Standard* (sulla rendicontazione sistematica, compreso il coinvolgimento). Lo standard AA1000SES offre una guida esauriente su come fare in modo che lo stakeholder engagement sia in linea con le tematiche rilevanti per l'associazione di volontariato e per i suoi stakeholder e sulle attività da mettere in atto affinché il coinvolgimento degli stakeholder risulti allineato alla strategia dell'associazione³⁴.

Nella sua ultima versione, dopo alcune note introduttive, struttura il processo di engagement in 4 fasi³⁵:

³⁴Cfr. T. KRICK, M. FORSTATER, P. MONAGHAN, M. SILLANPAA, *Il manuale dello stakeholder engagement. Volume 2: Il manuale per il professionista dello stakeholder engagement*. Accountability, United Nations Environment Programme, Stakeholder Research Associates, 2005, op. cit., p.14;

³⁵Cfr. *ACCOUNTABILITY, AA1000SES 2015*, cit. Lo standard presenta anche validi esempi di pratiche di dialogo: meccanismi online, focus group, public meetings or multistakeholder forum.

1. Pianificazione, che comprende il profilo e la mappatura degli stakeholder, determinazione dei livelli e dei metodi di coinvolgimento, individuazione di eventuali vincoli al processo comunicativo, predisposizione del piano di “engagement”, definizione delle aree oggetto del dialogo e degli indicatori a supporto;

2. Preparazione, cioè “messa in campo” delle risorse economico-tecniche ma anche umane per l’implementazione della pratica, dotate delle idonee capacità a gestire il dialogo;

3. Attuazione del piano, mediante l’invito alle parti interessate ad essere coinvolte, svolgimento del dialogo attraverso opportuni strumenti, comunicazione dei risultati ottenuti dall’iniziativa condotta;

4. Revisione e miglioramento, da realizzare dopo un attento monitoraggio dei risultati ottenuti, al fine di accrescere l’efficacia di successive iniziative di stakeholder engagement³⁶.

Il social audit

In letteratura, il *social audit* viene definito, dagli studiosi Zadek e Raynard come un processo che ha il potenziale di migliorare i risultati di un’organizzazione, anche nei confronti dei propri stakeholder, in quanto consente la valutazione di “social efficiency and ethical behaviour” in relazione ai propri obiettivi³⁷.

³⁶Cfr. L. MONTANINI, A. D’ANDREA, *La riforma del terzo settore. L’impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, pp. 182-183;

³⁷Cfr. S. ZADEK, P. RAYNARD, *Accounting works: a comparative review of contemporary approaches to social and ethical accounting*, in *Accounting Forum*, 1995, 19 (2/3), pp. 164-175.

Nello specifico ambito oggetto di trattazione, un audit sociale è un esame interno di come una particolare associazione di volontariato sta influenzando la società. Serve come mezzo per un'associazione per vedere se le azioni intraprese vengono ricevute positivamente o negativamente e collega tali informazioni all'immagine pubblica complessiva della stessa.

Alcune delle Linee guida e degli argomenti che costituiscono un audit sociale includono quanto segue:

- impatto ambientale derivante dalle attività dell'associazione;
- trasparenza nella segnalazione di eventuali problemi relativi agli effetti sul pubblico o sull'ambiente;
- contabilità e trasparenza finanziaria;
- attività di volontariato dei soci.

Non esiste uno standard per gli elementi inclusi in un audit sociale. Gli audit sociali sono facoltativi, il che significa che le associazioni di volontariato possono scegliere se rilasciare i risultati pubblicamente o utilizzarli solo internamente.

Attraverso il social auditing, l'associazione tenta di accrescere la fiducia nei propri interlocutori circa le proprie azioni. Power, infatti, lo riconosce come il principale strumento di accountability a disposizione delle associazioni quando “trust in relationships disappears”³⁸.

Secondo gli studiosi Gao e Zhang, il social auditing viene definito come un processo che consente ad un'associazione di volontariato di valutare le proprie

³⁸Cfr. M. POWER, *The audit society*, in A. G. HOPWOOD, P. MILLER (Eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, 1994, pp. 299-316.

prestazioni, in relazione alle richieste ed alle aspettative della società³⁹.

Alcuni studiosi, con specifica attenzione al mondo del non profit, in particolare alle associazioni di volontariato, hanno evidenziato la scarsa diffusione dello strumento⁴⁰.

Il bilancio sociale

Il *bilancio sociale* (o rendiconto sociale) è uno strumento di accountability, consiste nella rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte da un'azienda non profit. Serve a dare un'informativa strutturata e puntuale a tutti i soggetti interessati, non ottenibile a mezzo della sola informazione economica contenuta nel rendiconto annuale.

Il bilancio sociale rappresenta lo strumento innovativo con cui raccontare ed identificare il valore aggiunto generato dall'attività attraverso una visione non meramente economica, e permette di capire come questo valore viene distribuito nella comunità di riferimento.

Questo strumento risulta particolarmente rilevante per le associazioni di volontariato, spesso chiamate a dar conto degli obiettivi prefissati, delle azioni svolte e dei risultati ottenuti ad un'ampia gamma di stakeholder; tra questi ultimi

³⁹Per approfondimenti si rinvia a quanto argomentato da S. GAO, J. J. ZHANG, *Stakeholder engagement, social auditing and corporate sustainability*, in *Business, Process Management Journal*, 2006, 12 (6), pp. 722-740;

⁴⁰Ebrahim, nel suo studio avente ad oggetto le organizzazioni non governative (ONG), ha riscontrato che non esiste un ampio uso delle pratiche di social auditing. Cfr. A. EBRAHIM, *Accountability in practice: mechanisms for NGOs*, cit.

acquistano particolare importanza i beneficiari dei servizi erogati ed i conferitori di risorse economiche.

Oggetto della rendicontazione sono, oltre alla mission, alle strategie ed ai programmi, anche l'impiego delle risorse, i risultati prodotti dall'attività associativa e gli impatti generati. Può inoltre essere utilizzato come strumento per identificare gli obiettivi di miglioramento da raggiungere, valutare le performance socio-economiche dell'ente ed elaborare strategie per l'amministrazione delle risorse al fine di rendere la gestione dell'associazione di volontariato più sostenibile ed efficace.

Vermiglio intravede nel bilancio sociale “un documento destinato ai terzi che serve per informare. In quanto tale, esso è, al tempo stesso, un mezzo di relazioni pubbliche, che tende a rendere esplicita la funzione sociale dell'associazione, al fine di migliorarne l'immagine e creare consenso attorno ad essa”⁴¹.

⁴¹F. VERMIGLIO, *Il bilancio sociale nel quadro evolutivo del sistema d'impresa*, Grafo Editori, Messina, 1984, p. 179. A sua volta, Cavalieri considera il bilancio sociale come “un complesso organico di informazioni elaborate relative al confronto costi sociali – benefici sociali e agli altri aspetti aziendali che producono effetti nella sfera sociale (investimenti, occupazione, sicurezza sul lavoro, ecc.), ottenibili anche come prodotti di un'autonoma contabilità” in E. CAVALIERI, *Aspetti sociali dell'informazione economica d'impresa*, in *Opere in memoria di Egidio Giannessi*, Cursi, Pisa, 1987, p. 380; Cassandro afferma che il “bilancio sociale è un bilancio che vuol dimostrare – in termini monetari, come ogni bilancio – qual è stato il risultato dell'attività aziendale nei riguardi dell'intera collettività, nell'ambito della quale l'azienda svolge il suo specifico processo di produzione di beni o servizi”. P. E. CASSANDRO, *Sul cosiddetto bilancio sociale*, cit., p. 291; Rusconi, in prima approssimazione, definisce lo stesso come “quell'insieme di valutazioni, indici ed osservazioni verbali che riguardano in qualche modo gli effetti dell'azione dell'impresa sui diversi componenti della società civile”. G. RUSCONI, *Il ruolo del bilancio sociale nel contesto dell'economia aziendale*, in *Rivista italiana di Ragioneria e di Economia aziendale*, marzo-aprile, 1987, p. 12; Terzani, invece, evidenzia la rilevanza del bilancio sociale quale «strumento che, confrontando quanto realizzato nel rispetto di esigenze sociali, fornisce informazioni circa gli obiettivi che le aziende hanno inteso raggiungere tramite i risultati di gestione». S. TERZANI, *Introduzione al bilancio*, cit., p. 259. Taluni autori sono concordi

Le informazioni in esso contenute provengono da fonti certe e verificabili e rispondono a procedure ben definite per evitare che le stesse possano apparire come mere dichiarazioni d'intento e come tali sfuggano a qualsiasi processo di verifica.

Il bilancio sociale risulta un documento consuntivo e periodico nel quale sono indicate le linee programmatiche per il futuro: è opportuno perciò precisare se gli obiettivi formulati sono stati raggiunti ed indicare altresì le proposte per i programmi futuri⁴².

La rendicontazione sociale è un elemento determinante nella creazione di fiducia per ogni associazione di volontariato. Proprio per questo motivo, il bilancio sociale diventa uno strumento attraverso il quale rendere partecipi gli interlocutori sociali della vita associativa e monitorare i comportamenti degli stessi⁴³, al fine di conservare il consenso e la reputazione necessari al successo di lungo periodo.

nel considerare il bilancio sociale come “qualcosa di più di un semplice strumento di informazione in grado di rappresentare un momento di passaggio ad un più complesso “piano sociale” fondato su una serie di obiettivi, sui quali si è raggiunto [...] il consenso tra le parti”. G. DESANTIS, A. M. VENTRELLA, *Il bilancio sociale nell'impresa*, Franco Angeli, Milano, 1980, p. 16. Del medesimo avviso F. SUPERTI FURGA, *Note introduttive al bilancio sociale*, in *Sviluppo e Organizzazione*, novembre-dicembre, 1977, pp. 29 ss.;

⁴²Cfr. Fondazione Nazionale Commercialisti, *Il Bilancio Sociale e il Codice Etico*, pp. 3-4;

⁴³Il bilancio sociale può essere correttamente inteso come uno strumento di monitoraggio periodico attraverso il quale le aziende provvedono a formalizzare il proprio aspetto relazionale nei confronti degli stakeholder, andando conseguentemente a configurare i caratteri della propria responsabilità sociale”. B. CAMPEDELLI, S. CANTELE, *Bilancio sociale*, cit., pp. 514-515. In tal senso, può essere considerato quale strumento di realizzazione delle strategie di accountability di un'azienda. Per gli opportuni approfondimenti sull'argomento in questione si rinvia a B. CAMPEDELLI, *Comunicazione d'impresa: in crescita il ruolo della disclosure sociale*, in *IR TOP*, Anno II, n. 4, Milano, ottobre-dicembre 2003, pp. 23-33.

3.4. Le richieste informative della Riforma per le associazioni di volontariato

Il Codice del Terzo Settore ha previsto grandi novità nella stesura dei bilanci e degli obblighi contabili in genere. Riferimento a ciò viene fatto nell'art. 13 che tratta appunto degli obblighi in merito alle scritture contabili specificando che le associazioni di volontariato debbano redigere un bilancio che sia composto da stato patrimoniale, rendiconto finanziario e nel quale trovino allocazione oneri e proventi dell'attività⁴⁴.

A pena di decadenza dei benefici fiscali, esse devono redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale. Invece, nel caso in cui effettuino raccolte pubbliche di fondi, esse dovranno aggiungere all'interno del bilancio, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un rendiconto specifico nel quale, anche tramite la relazione illustrativa, appariranno le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Tutte le associazioni di volontariato sono tenute ad approvare un bilancio. A tal proposito, le associazioni hanno il compito di approvare il bilancio all'Assemblea degli associati⁴⁵.

In generale, un'associazione di volontariato non è obbligata a redigere un vero e proprio bilancio di esercizio ma si può limitare a redigere un semplice rendiconto di cassa, con l'indicazione delle entrate e delle uscite che l'associazione ha avuto nel corso dell'esercizio.

⁴⁴D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, Legge 6 giugno 2016, n. 106;

⁴⁵Art. 20, comma 1, Codice civile.

3.4.1. Gli schemi di bilancio per la rendicontazione economica previsti dal D.M. del 5 marzo 2020

Come richiamato nel paragrafo 2.4., la Riforma del Terzo Settore ha previsto per gli ETS, sulla base del principio di trasparenza, specifici obblighi in tema di rendicontazione, tenendo conto delle dimensioni di ciascun ETS. Le previsioni generali in materia della Riforma sono applicate anche alle associazioni di volontariato. Pertanto, nei sotto-paragrafi successivi si espongono dette previsioni normative comuni a tutte le tipologie di ETS. La Riforma ha previsto per gli Enti del Terzo Settore il limite di 220.000,00 euro di entrate, al di sotto del quale un ETS può limitarsi a redigere il rendiconto di cassa mentre se le entrate sono pari o superiori a quel valore diventa obbligatorio redigere un bilancio di esercizio vero e proprio, composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione. Al riguardo si procede ad una distinzione tra “ETS di maggiori dimensioni” ed “ETS di minori dimensioni”.

Il bilancio deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con D.M. del 05 marzo 2020.

Il bilancio degli ETS “di maggiori dimensioni”

Gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque conseguiti superiori a 220.000,00 euro, sono tenuti a redigere un bilancio di esercizio formato da:

- Stato patrimoniale (Mod. A);
- Rendiconto gestionale (Mod. B);
- Relazione di missione (Mod. C).

Gli schemi di derivazione contabile (stato patrimoniale e rendiconto gestionale) che formano il bilancio degli ETS sono obbligatori, con una struttura “fissa” ma

modificabile, qualora si renda necessario per favorire la chiarezza dell'informativa di bilancio.

La rigidità degli schemi può risultare una conseguenza al postulato della comparabilità dei bilanci⁴⁶.

Lo Stato patrimoniale

Lo schema di stato patrimoniale (Mod. A) è molto simile a quello civilistico, distingue nel Patrimonio Netto il fondo di dotazione dell'ente, il patrimonio libero e vincolato.

I crediti ed i debiti pure sono articolati per tenere conto della eterogeneità delle attività svolte dagli ETS e della moltitudine di soggetti con cui detti enti potrebbero avere posizioni creditorie e debitorie.

| ATTIVO | Es. T. | Es. T. - 1 | PASSIVO | Es. T. | Es. T. - 1 |
|---|-------------------|-----------------------|--|-------------------|-----------------------|
| A) Crediti verso associati per versamento quote | | | A) Patrimonio netto | | |
| | | | I - Fondo di dotazione dell'ente | | |
| | | | Totale | | |
| B) Immobilizzazioni: | | | II Patrimonio vincolato | | |
| I - Immobilizzazioni immateriali: | | | 1) riserve statutarie | | |
| <i>1) costi di ricerca, sviluppo e di pubblicità</i> | | | 2) fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali | | |
| <i>2) diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno</i> | | | | | |
| <i>3) spese manutenzione da ammortizzare</i> | | | | | |

Segue

⁴⁶L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, p. 140.

| | | | | | |
|---|--|--|---|--|--|
| 4) oneri pluriennali | | | 3) fondi vincolati destinati da terzi | | |
| 5) Altre | | | Totale | | |
| Totale | | | | | |
| II - Immobilizzazioni materiali: | | | III - Patrimonio libero | | |
| 1) terreni e fabbricati | | | 1) risultato gestionale esercizio in corso | | |
| 2) impianti e attrezzature | | | 2) riserve accantonate negli esercizi precedenti | | |
| 3) altri beni | | | Totale | | |
| 4) Immobilizzazioni in corso e acconti | | | Totale Patrimonio netto (A) | | |
| 5) | | | B) Fondi per rischi ed oneri | | |
| Totale | | | Totale | | |
| III - Immobilizzazioni finanziarie: | | | | | |
| 1) partecipazioni | | | | | |
| 2) crediti - di cui esigibili entro l'esercizio successivo | | | | | |
| 3) altri titoli | | | | | |
| Totale | | | | | |
| Totale Immobilizzazioni (B) | | | C) Trattamento di fine rapporto lavoro subordinato | | |
| C) Attivo circolante: | | | Totale | | |
| I - Rimanenze: | | | | | |
| 1) materie prime, sussidiarie, e di consumo | | | | | |
| 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati | | | | | |
| 3) lavori in corso su ordinazione | | | | | |
| 4) prodotti finiti e merci | | | | | |
| 5) acconti | | | | | |
| Totale | | | | | |
| II - Crediti: | | | D) Debiti | | |
| 1) verso clienti - di cui esigibili oltre l'esercizio successivo | | | | | |

Segue

| | | | | | |
|--|--|--|---|--|--|
| 2) verso altri - di cui esigibili oltre l'esercizio successivo | | | 1) debiti verso banche - esigibili oltre l'esercizio successivo | | |
| Totale | | | 2) debiti verso altri finanziatori - esigibili oltre l'esercizio successivo | | |
| III – Attività finanziarie non immobilizzate | | | 3) acconti - di cui esigibili oltre l'esercizio successivo | | |
| 1) partecipazioni | | | 4) debiti verso fornitori - di cui esigibili oltre l'esercizio successivo | | |
| 2) altri titoli | | | 5) debiti tributari - di cui esigibili oltre l'esercizio successivo | | |
| Totale | | | 6) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale | | |
| IV - Disponibilità liquide: | | | - di cui esigibili oltre l'esercizio successivo | | |
| 1) depositi bancari e postali | | | 7) altri debiti - esigibili oltre l'esercizio successivo | | |
| 2) assegni | | | Totale | | |
| 3) denaro e valori in cassa | | | Totale Attivo circolante (C) | | |
| Totale | | | D) Ratei e risconti | | |
| Totale Attivo circolante (C) | | | E) Ratei e risconti | | |
| D) Ratei e risconti | | | Totale Passivo | | |
| TOTALE ATTIVO | | | | | |
| | | | | | |

Il Rendiconto gestionale

Il rendiconto gestionale (Mod. B) classifica “Oneri/costi” e “Proventi/ricavi”, dapprima in base alla destinazione (attività di interesse generale, attività diverse, di raccolta fondi, finanziarie e patrimoniali, di supporto generale), e poi in base alla loro natura, dando così la possibilità di compiere analisi riferibili sia all’organizzazione nel suo complesso, sia alle sue principali aree gestionali,

calcolando avanzi/disavanzi riferibili alle varie aree di attività, calcolando l'avanzo/disavanzo d'esercizio.

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

Segue

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

La Relazione di missione

A completamento dell'informativa di bilancio, la relazione di missione rappresenta un documento a contenuto prevalentemente descrittivo avente lo scopo di illustrare ed integrare le informazioni quantitative contenute nei due prospetti di derivazione contabile, illustrati in precedenza.

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, in termine evolutivi, sull'ente e le sue attività, che siano di supporto al processo delle decisioni e delle scelte⁴⁷.

⁴⁷L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, p. 151.

La relazione di missione illustra, da un lato, le poste di bilancio e, dall'altro lato, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, cumulando informazioni che il Codice Civile colloca, per le società di capitali, distintamente nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione. Il contenuto obbligatorio di tale relazione è indicato nel "Mod. C" del D.M. del 05 marzo 2020.

Il bilancio degli ETS "di minori dimensioni"

L'art. 13, comma 2, D.Lgs. 117/2017 prevede che gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque conseguiti inferiori a 220.000,00 euro possano predisporre un bilancio in forma di rendiconto di cassa⁴⁸.

Il rendiconto di cassa (Mod. D) riflette essenzialmente, nella sua articolazione di massima, il modello di rendiconto di gestione sopra descritto.

Valgono pertanto le stesse considerazioni generali sopra accennate, salvo il fatto che sarà chiaramente redatto appunto al principio di cassa.

| USCITE | Es.t | Es.t-1 | ENTRATE | Es.t | Es.t-1 |
|--|------|--------|--|------|--------|
| A) Uscite da attività di interesse generale | | | A) Entrate da attività di interesse generale | | |
| | | | 1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori | | |
| 1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci | | | 2) Entrate dagli associati per attività mutuali | | |
| 2) Servizi | | | 3) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori | | |
| | | | 4) Erogazioni liberali | | |
| 3) Godimento beni di terzi | | | 5) Entrate del 5 per mille | | |
| 4) Personale | | | 6) Contributi da soggetti privati | | |
| | | | 7) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi | | |

Segue

⁴⁸L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, p. 155.

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

Completa lo schema del rendiconto di cassa l'indicazione di entrate ed uscite di natura patrimoniale (investimenti/disinvestimenti patrimoniali) e di natura finanziaria (erogazione/rimborso di finanziamenti) ed infine l'indicazione dei saldi finanziari di cassa e banca.

Per redigere in modo veritiero e corretto il rendiconto è opportuno che l'ETS registri le diverse movimentazioni in entrata ed in uscita che si sono verificate durante l'esercizio.

3.4.2. Le Linee guida per la rendicontazione sociale

Le Linee guida del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali

L'art. 14 dello stesso Codice, introduce per gli ETS di maggiori dimensioni l'obbligo di redigere il bilancio sociale. A tal proposito, il più recente Decreto ministeriale del 4 luglio 2019 detta una serie di indicazioni riguardo al contenuto di questo documento di comunicazione non finanziaria.

Si precisa che, l'obbligo di redazione del bilancio sociale, di deposito dello stesso presso il RUNTS e di pubblicazione sul sito internet riguarda, appunto, gli ETS di maggiori dimensioni, "con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro" (art 14, comma 1, D.Lgs. 117/2017). Sempre l'art. 14 prevede infine l'obbligo per tutti gli ETS con entrate o ricavi superiori a 100.000,00 euro annui di pubblicare annualmente ed aggiornare nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati. Lo stesso Decreto del 2019, inoltre, raccomanda la redazione del

bilancio sociale anche agli ETS che non rientrano nella classe “ETS di maggiori dimensioni”.

La preparazione e la divulgazione del bilancio sociale da parte degli ETS sono state oggetto di apposito intervento legislativo: il D.M. del 4 luglio 2019 “*Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli Enti del Terzo Settore*” (pubblicato nella G.U. del 9 agosto 2019, n. 186)⁴⁹.

In particolare, le Linee guida definiscono una struttura ed un contenuto minimo e, in caso di omissione di una o più sezioni, l’ente sarà tenuto a illustrare le ragioni che hanno condotto alla mancata esposizione delle informazioni.

Gli ETS che volontariamente scelgono di redigere il bilancio sociale pur non essendovi tenuti devono comunque fare riferimento al predetto schema qualora intendano qualificarlo nella comunicazione pubblica come bilancio sociale ai sensi del Codice del Terzo Settore.

Nel disposto normativo, la struttura del bilancio sociale degli ETS è articolata in sette sezioni, che contengono ciascuna specifica informazione:

- 1) metodologia adottata per la redazione del bilancio sociale;
- 2) informazioni generali sull’ente;
- 3) struttura, governo e amministrazione;
- 4) persone che operano per l’ente;
- 5) obiettivi e attività;

⁴⁹Il Decreto in oggetto ha esplicitato che le disposizioni in esso contenute si applicano “a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data di pubblicazione” (art. 31). L’applicazione, quindi, risulta a partire dalla rendicontazione per l’anno 2020. Al medesimo punto, è esplicitata la cessazione dell’efficacia delle disposizioni di oltre un decennio fa, relative all’adozione del bilancio sociale per le imprese sociali definite nei precedenti disposti normativi istitutivi di tale forma di organizzazione non profit (si veda quanto previsto dall’art. 10, comma 2, D.Lgs. 155/2006).

- 6) situazione economico-finanziaria;
- 7) altre informazioni (es. impatto ambientale).

Al fine di guidare la redazione di documenti di rendicontazione sociale sono stati proposti diversi modelli e standard che conferiscono un'elevata attendibilità e permettono di confrontare i bilanci pubblicati da diverse associazioni.

Il *GBS* ed il *GRI* sono tra i principali standard esistenti.

Il documento del Gruppo di Studio sul Bilancio Sociale

Ai fini della rendicontazione sociale, le associazioni di volontariato possono in aggiunta far riferimento agli standard del *Gruppo di Studio sul Bilancio Sociale*⁵⁰ (*GBS*).

L'associazione Gruppo di Studio sul Bilancio Sociale (*GBS*), nel suo documento, dal quale emerge la volontà, per chi lo adotta, di privilegiare la trasparenza del procedimento di redazione dello stesso e l'affidabilità delle informazioni fornite nei confronti di tutti gli stakeholders⁵¹, oltre ad esporre gli obiettivi e i principi che devono presiedere la costruzione e la redazione del bilancio sociale illustra i contenuti delle sezioni nelle quali dovrebbe essere suddiviso il bilancio⁵¹, così

⁵⁰La comunicazione aziendale, quand'è svolta in modo corretto e sistematico, avvicina gli stakeholder all'azienda, crea consenso, e si rivela utile sia agli uni che all'altra. Agli stakeholder offre elementi di valutazione sul comportamento dell'azienda e consente loro di formarsi giudizi e motivi sulla sua affidabilità; all'azienda dà reputazione e immagine, cioè sviluppa quell'insieme di condizioni immateriali che ne rafforzano la legittimazione, promuovono consenso e favoriscono la cooperazione". F. VERMIGLIO, *Il modello GBS*, in L. HINNA (a cura di), *Il Bilancio sociale*, cit., p. 462;

⁵¹Standard GBS 2013, *Principi di redazione del bilancio sociale*, Giuffrè Editore, Milano.

come di seguito riportato:

1. *identità aziendale*, in cui sono riportate le tappe fondamentali della storia dell'organizzazione e un'illustrazione delle caratteristiche del contesto socio-economico di riferimento. Segue, poi, la descrizione della missione dell'associazione con l'esposizione dei valori e principi di gestione fondanti. A definire l'identità dell'associazione contribuisce l'analisi degli stakeholder, la presentazione del disegno strategico e del sistema di governo illustrando la struttura dell'organigramma e delineando il profilo delle risorse umane rispetto alla consistenza, composizione, ruolo svolto, modalità di gestione, formazione e coinvolgimento nella governance dell'associazioni di volontariato;

2. *riclassificazione dei dati contabili e calcolo del Valore Aggiunto*, questa sezione è, invece, strettamente interconnessa con il bilancio di esercizio ed espone, al fine di chiarirne la comprensione, gli elementi contabili significativi nella gestione e per i portatori di interesse. Il Valore Aggiunto è inteso come “la ricchezza prodotta dall'associazione nell'esercizio, con riferimento agli interlocutori che partecipano alla sua distribuzione”⁵²;

3. *relazione socio-ambientale*, contiene informazioni quantitative e qualitative che consentono ai soggetti interessati di apprezzare i risultati che l'azienda ha ottenuto in relazione agli impegni assunti ed ai programmi realizzati e gli effetti prodotti su singole categorie di stakeholder.

Le Linee guida del Global Reporting Initiative

Altro modello al quale le associazioni di volontariato possono ispirarsi ai fini della redazione del documento di comunicazione non finanziaria è quello che porta alla redazione dei cosiddetti rapporti di sostenibilità.

A tal fine, il riferimento è alle Linee guida prodotte dal *Global Reporting Initiative (GRI)*, organizzazione non profit che da anni promuove la sostenibilità economica attraverso la produzione di standard per la redazione del bilancio di sostenibilità.

A partire dal 1999 la GRI ha periodicamente emanato delle Linee guida che progressivamente si sono arricchite e specializzate, arrivando ad interessare anche settori e realtà specifiche.

Nella versione più recente del framework, *GRI Sustainability Reporting Standards*⁵³ 2016, lo scopo è quello di orientare e sostenere il processo di reporting di sostenibilità delle associazioni.

Il reporting di sostenibilità dovrebbe fornire una rappresentazione ragionevole ed equilibrata dei contributi positivi e negativi di un'associazione verso l'obiettivo di sviluppo sostenibile.

Le informazioni rese disponibili attraverso il reporting di sostenibilità consentono agli stakeholder interni ed esterni di farsi un'opinione e di assumere decisioni consapevoli sul contributo di un'associazione allo sviluppo sostenibile⁵⁴.

Le Linee guida si presentano nella forma di un insieme di standard, ognuno avente ad oggetto indicazioni ed informazioni utili all'implementazione del processo, correlati l'un l'altro e coordinati al fine di poter considerare il report in accordo con i principi fondanti le Linee guida del GRI: al centro si riscontra la garanzia di

⁵²G. RUSCONI, M. DORIGATTI, contributo di O. GABROVEC MEI, *Teoria generale del bilancio sociale e applicazioni pratiche*, Fondazione Acli - Persona, impresa e società, Milano, 2004;

⁵³Cfr. GLOBAL REPORTING INITIATIVE, *GRI Sustainability Reporting Standards 2016*, consultabili al link www.globalreporting.org/standards;

⁵⁴Cfr. *GRI 101: principi di rendicontazione 2016*, cit.

fornire un quadro completo ed equilibrato dei temi rilevanti dell'associazione, degli impatti delle azioni associative sull'economia, sulla società e sull'ambiente, nonché del modo in cui tali impatti sono gestiti⁵⁵.

I GRI Standards creano un linguaggio comune per le associazioni e gli stakeholder attraverso il quale comunicare e comprendere gli impatti economici, ambientali e sociali delle stesse.

Gli Standards sono pensati per migliorare la qualità e la comparabilità globale delle informazioni su tali impatti, consentendo quindi una maggiore trasparenza e responsabilizzazione delle associazioni.

⁵⁵Cfr. L. MONTANINI, A. D'ANDREA, *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, p. 194.

CAPITOLO 4

IL CASO DI STUDIO: l'associazione “Amici nella natura”

4.1. Obiettivo e metodologia del caso di studio

Come sottolineato nell'introduzione al presente lavoro, l'obiettivo della ricerca è di studiare il modo in cui la Riforma del Terzo Settore abbia influenzato l'attività e l'operato delle associazioni di volontariato. Si presenta il caso di studio “*Amici nella natura*”, un ente del Terzo Settore ed in particolare il metodo utilizzato per indagare questo caso è “*La metodologia dello studio dei casi aziendali*” di Robert K. Yin.

Lo studio di caso è un'indagine empirica che si propone di investigare un fenomeno contemporaneo nel suo contesto reale, quando i confini tra fenomeno e contesto non sono chiaramente evidenti, in cui vengono utilizzati fonti multiple di prova¹.

Al riguardo, il caso studio è stato condotto attraverso un approccio metodologico di tipo esplorativo, mediante l'osservazione diretta e la raccolta ed analisi di fonti documentali di vario tipo prodotte dall'associazione, per comprendere ed evidenziare come l'associazione, nella sua organizzazione e gestione, sta rispondendo all'entrata in vigore dei disposti normativi della Riforma del Terzo Settore, sottolineandone punti di forza, debolezza, difficoltà.

¹ISTITUTO NAZIONALE PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA DELL'ISTRUZIONE, *Guida metodologica agli studi di casi*, Marzo 2001, p. 7.

4.2. L'associazione "Amici nella natura": un inquadramento generale

Amici nella natura è un'associazione di volontariato senza fini di lucro, promossa nel 2010 da un gruppo di donne ascolane pensionate.

E' attiva nel territorio dell'Ambito Territoriale Sociale XXII dal 2011 ed è sostenuta da soci, simpatizzanti ed utenti di età e generazione diversa.

E' iscritta al Registro del Volontariato Marche, è socia del Centro Servizi per il Volontariato Marche (CSV Marche) e della Bottega del Terzo Settore di Ascoli Piceno. È partner in progetti sociali di diverse ODV, APS e ASD, nonché cooperative ed imprese sociali, quali Marche a rifiuti zero, Cittadinanzattiva, Anffas, San Vincenzo De' Paoli, Lella 2001, Agrilella.

Si rapporta e collabora inoltre con circoli, enti e strutture diverse, come Circolo Ricreativo Culturale Centobuchi di Monteprandone, Circolo Sociale Brecciarolo, Circolo Sociale Ricreativo Culturale Anziani Colucci, Centro Socio Culturale Ricreativo Anziani Porta Solestà, Circolo Ricreativo di Comunanza, Circolo Versus Fibur, UEPE di Macerata, Assessorato ai servizi sociali di Ascoli Piceno.

Crede che il ruolo del volontariato nella nostra società debba caratterizzarsi nella costruzione di relazioni positive, nella promozione di una società solidale, nell'affermazione dei diritti dei più deboli, nella tutela dell'ambiente e della natura.

Vuole contribuire concretamente a costruire una nuova qualità sociale della vita nel territorio piceno e non solo (soprattutto nei territori terremotati) superando l'emarginazione e la solitudine, favorendo l'inclusione sociale delle persone più fragili, qualificando il loro tempo libero.

Le principali aree di intervento in cui l'associazione si impegna per raggiungere gli scopi sociali sono:

- l'area del *Tempo libero*;

- l'area *Culturale*;
- l'area *Sociale*.

Per il raggiungimento dello scopo sociale, le attività che organizza e propone ai suoi soci, simpatizzanti ed utenti sono tutte finalizzate a:

1. promuovere un proficuo impegno del tempo libero attraverso iniziative di carattere ricreativo-culturale, creando punti di incontro ed attività socializzanti soprattutto per persone sole ed in difficoltà, come corsi di formazione, seminari, eventi di animazione sociale, feste, giochi di carte, giochi da tavolo, attività intergenerazionali;
2. promuovere la progettazione, la realizzazione, l'organizzazione e la gestione di "orti sociali", curati insieme da diverse generazioni, con uno scambio di conoscenze, esperienze e prodotti;
3. mettere in atto, su tutto il territorio ascolano e dintorni, interventi di carattere sociale per promuovere iniziative, eventi e progetti intergenerazionali che favoriscano l'invecchiamento attivo (vecchi mestieri, costumi e tradizioni antiche, nuovi mezzi informatici e multimediali...);
4. promuovere la progettazione e l'organizzazione di iniziative dirette allo sviluppo di luoghi e di attività a misura d'uomo e bambino (laboratori creativi, espressivi, manipolativi...);
5. promuovere la progettazione e l'organizzazione di iniziative dirette alla divulgazione delle tematiche relative al rapporto uomo-ambiente (alimentazione sana e naturale, agricoltura sinergica, biologica e naturale, cura del corpo e della mente, risparmio energetico, riciclaggio dei rifiuti);
6. promuovere la progettazione e l'organizzazione di iniziative dirette all'educazione ed alla comunicazione ambientale e alimentare (attività di informazione, formazione, corsi, seminari, convegni);

7. svolgere ogni altro tipo di attività necessaria al raggiungimento degli scopi statutari².

La sede legale di *Amici nella natura* si trova nel comune di Ascoli Piceno, in via Monticelli 138.

A ridosso della sede, l'associazione utilizza in comodato d'uso gratuito altri spazi all'aperto, nei quali sono realizzati e gestiti gli orti sociali e dove sono messe in atto tutte le attività di animazione, feste ed eventi organizzate durante l'anno.

Alcuni locali, oltre che per l'accoglienza dei soci e degli utenti sono utilizzati per le attività di formazione, per la gestione dei laboratori creativi, per le attività pratico-manuali, di pittura, di riciclo e di riuso.

Un ampio spazio all'aperto, a ridosso degli orti sociali, è utilizzato per le attività motorie, uno ulteriore spazio attrezzato come aula verde per incontri formativi, proiezioni. Uno spazio attrezzato con forno, griglia, tavoli, sedie e bagno viene utilizzato per attività ludiche, feste, grigliate.

4.2.1. Le finalità istituzionali

Viviamo in una fase nella quale è necessaria una forte partecipazione democratica e sociale alle esigenze del paese, della sua gente e dell'ambiente, una fase nella quale aumentano di giorno in giorno i bisogni delle persone, particolarmente in quell'area rappresentata da milioni di persone sole, disagiate, povere³.

²Informazioni estrapolate dall'art. 4 dello statuto di Amici nella natura approvato e registrato ad Ascoli Piceno il 26 maggio 2011, con successiva integrazione del 26 luglio 2011;

³Informazioni estrapolate dal Bilancio Sociale di Amici nella natura relativo all'anno 2019.

Amici nella natura è aperta all'incontro con i giovani e con tutti coloro che condividono l'impegno della solidarietà civile e sociale e delle forme di scambio e di auto-aiuto, che credono nella giustizia sociale e nello spirito di gratuità, nel valore della persona e della sua comunità.

Crede in una società solidale, in una rete di relazioni umane che formano una comunità, nella costruzione di relazioni che rompano il muro dell'isolamento, nella tutela dell'ambiente e nell'affermazione delle persone deboli. Inoltre crede che il volontariato debba avere una funzione integrativa e non sostitutiva della struttura pubblica, avendo al centro lo sviluppo della domiciliarità (per mantenere il più possibile l'anziano nel proprio habitat naturale, ricco di relazioni significative e di senso) ed il decentramento territoriale.

Lavora in concreto per umanizzare il rapporto dell'utenza con i servizi.

Lo scopo dell'associazione è promuovere azioni di sostegno a favore delle persone sole o che si trovano in situazione di disagio, valorizzando il tempo libero e l'impegno di anziani, giovani, adulti perché possa crescere il loro ruolo attivo nella società⁴.

In particolare, crede che gli anziani siano una grande risorsa, un capitale sociale e culturale, un tesoro di esperienze che deve essere riscoperto e messo a disposizione della comunità, in particolare dei giovani.

Ritiene che ciò sia possibile attraverso 4 tipi di impegno:

⁴Amici nella natura si propone di contrastare ogni esclusione sociale, di diffondere la cultura e la pratica della solidarietà affinché ogni età abbia un valore ed ogni persona un suo progetto di vita attraverso cui divenire una risorsa per sé e per gli altri. A tal proposito il presidente di Amici nella natura afferma: *“Abbiamo un sogno, vogliamo contribuire concretamente a costruire una nuova qualità sociale della vita, nelle nostre città e nei nostri paesi, per superare l'emarginazione, la solitudine e favorire l'inclusione sociale”*.

1. vedere i bisogni presenti nel territorio, le persone sole ed in difficoltà, dare loro voce, ossia l'associazione ha il compito di tenere gli occhi aperti sui bisogni e problemi che le persone e le famiglie incontrano, fare indagini, ricerche;

2. prendersi a cuore chi vive in solitudine dando in prima persona un aiuto concreto e diretto;

3. attuare un "lavoro politico" per la rimozione delle cause del bisogno, ossia trovare idee e strumenti idonei importanti per dare voce, far riconoscere ed applicare i diritti "dei più deboli" sul territorio e per partecipare alla definizione e costruzione di risposte collettive. Uno strumento, cioè che non dia solo risposte individuali ai problemi ma vada a cercarne le cause e tenti di rimuoverle nelle sedi più opportune (es. partecipazione ai piani di zona, piani per la salute, ecc.), in stretto collegamento con la politica sociale territoriale;

4. creare "uno spazio" dove permettere alle persone sole e non solo, di mettere a disposizione le proprie risorse, valorizzandole offrendo loro spazi di impegno/partecipazione attiva nel campo della promozione sociale.

4.2.2. La nascita e l'evoluzione storica

Nel mese di ottobre 2010, sotto la spinta di esperienze promosse e sostenute da alcune donne pensionate ascolane nel quartiere di Monticelli di Ascoli Piceno, inizia l'attività di Amici nella natura che prosegue per alcuni mesi senza che l'associazione fosse costituita formalmente. La costituzione formale avviene poi nel maggio 2011. Il 14 settembre dello stesso anno ottiene l'iscrizione al Registro del Volontariato Marche con Decreto n. 111, al n. 1981.

In seguito Amici nella natura diventerà socia del CSV Marche e successivamente della Bottega del Terzo Settore. Nell'arco di breve tempo iniziano le collaborazioni con altre ODV, APS, ASD, Enti, Cooperative ed Imprese sociali,

sempre con l'intento di far nascere una rete sociale capace di offrire una reale occasione di impegno organizzato e di mettere in atto azioni tese a superare l'emarginazione, l'esclusione sociale e qualificare il tempo libero delle persone soprattutto sole.

Nel 2012 inizia il progetto “*Giochiamo a Burraco*” e durante l'anno nella sede sociale vengono realizzati n. 74 tornei con 985 presenze.

In collaborazione con Anteas, Gsi Marche ed il Centro Sociale di Folignano vengono realizzati, durante l'anno, eventi di animazione sociale: feste, gite, concerti, giochi di carte e tombolate.

Quale partner dei progetti “*Mano nella mano esploriamo il mondo che ci circonda*” e “*Generazioni a confronto*”, messi in atto dall'associazione capofila Anteas, Amici nella natura realizza e gestisce diversi laboratori e corsi di formazione, in particolare mette a disposizione gli spazi per realizzare gli Orti sociali, organizza un Corso di cucina con docenti specializzati e pubblica l'opuscolo “*Colto e mangiato, dall'orto alla tavola*”⁵.

L'anno seguente, Amici nella natura, con i suoi volontari, continua la gestione degli orti a ridosso della sede sociale; partecipa con attività specifiche a “*Donne in campo*”, un evento organizzato dall'Amministrazione comunale per l'8 marzo; da il partenariato al progetto del Consav “*La terza casa*” condividendo progettazione, organizzazione e realizzazione dei laboratori specifici nella propria sede.

Organizza, con il finanziamento del CSV Marche, ad Acquasanta Terme, il convegno “*Grotta e piscina termale: sogno per alcuni, risorsa per altri*”, con l'intento di promuovere la riapertura delle Terme.

⁵Informazioni storiche estrapolate dal Bilancio Sociale di Amici nella natura relativo all'anno 2019.

Nello stesso periodo mette in atto, per volontari e cittadini, diversi corsi di formazione sulle tecniche di comunicazione, sulle truffe, sui pesticidi per gli “ortolani in erba” ed infine organizza un corso di “*Pittura ed attività manuali*” in collaborazione con l’associazione di volontariato Antea⁶.

Il 2014 è stato un anno impegnativo e ricco di soddisfazione.

L’associazione porta il proprio contributo alla “Consulta anziani” attivata dall’Amministrazione comunale di Ascoli Piceno. Partecipa con i propri volontari al corso di formazione “Cittadinanza europea” promosso dalla Cisl, inoltre prende parte, con una sua volontaria, al progetto “NetAge” organizzato dal CSV Marche, che ha permesso di intraprendere un’esperienza di scambio in Slovenia e Serbia.

Nel mese di novembre progetta e realizza con il patrocinio del Comune di Ascoli Piceno, presso la Chiesa di San Pietro in Castello, l’evento musicale “*IO SONO*”, un Concerto dedicato alle donne, finalizzato a combattere la violenza ed il femminicidio.

Nel corso dell’anno organizza attività ricreative, feste, incontri di animazione sociale.

Nel 2015, l’associazione, con i suoi volontari, continua ad operare per costruire una società “non di anziani ma per gli anziani”.

Organizza e mette in atto eventi ed attività atte a promuovere l’incontro di anziani e giovani, per progettare, costruire e vivere insieme il futuro, migliorando la qualità della vita di tutti.

⁶Informazioni storiche estrapolate dal Bilancio Sociale di Amici nella natura relativo all’anno 2019.

Nel mese di maggio sottoscrive un gemellaggio con il Circolo sociale di Comunanza ed insieme vengono organizzate feste, escursioni, gite, come quella presso il santuario della Madonna dell'Ambro.

Nel corso dell'anno, presso la sede sociale, vengono attivati diversi laboratori, così come previsto nei progetti "*L'orto-giardino di nonna Silvia*", "*Guadagnare salute*" e "*L'orto-giardino della nonna*" approvati e finanziati rispettivamente dal CSV Marche, dal Consav e dalla Regione Marche⁷.

L'anno 2016 si caratterizza come l'anno degli orti. Vengono portati a termine tutti i progetti iniziati nel corso dell'anno precedente e vengono realizzati, con l'aiuto di 9 volontari, n. 30 orti sociali, affidati a persone diverse per età e sesso.

In particolare, l'incremento del numero degli orti si è avuto dopo il terremoto del 24 agosto, quando l'orto diventa, per molti, un punto di incontro intergenerazionale, interessante per lo sviluppo ed il potenziamento quantitativo e qualitativo delle attività di sostegno alla socialità, al tempo libero, allo studio ed alla tutela della salute.

Durante l'anno 2017 proseguono tutte le attività degli orti sociali⁸.

Nella sede dell'associazione viene accolta una coppia di Arquata del Tronto rimasta senza casa e senza lavoro a causa del terremoto del 24 agosto 2016.

Viene progettato e messo in atto, con il finanziamento del CSV Marche, il corso di formazione "*Volontari per promuovere animazione sociale*", che si realizza con il supporto degli esperti ed operatori della Ludoteca comunale RIU'.

⁷Informazioni storiche estrapolate dal Bilancio Sociale di Amici nella natura relativo all'anno 2019;

⁸Informazioni storiche estrapolate dal Bilancio Sociale di Amici nella natura relativo all'anno 2019.

L'associazione concede il partenariato alla cooperativa Lella 2001 per il progetto “*Chi semina verde raccoglie speranza*” ed alla cooperativa Anffas per il progetto “*Ci vuole un fiore*”, entrambi approvati e finanziati dalla Fondazione Carisap⁹.

Durante l'anno, tutti i lunedì pomeriggio si organizzano “camminate della salute” lungo la pedonale di Monticelli e tutti i martedì pomeriggio si tengono lezioni di Burraco presso il Circolo Sociale di Borgo Solestà.

In tutte le attività, oltre ai volontari, si ha il sostegno di una figura titolare di una Borsa lavoro finanziata dalla Regione Marche.

Nel mese di gennaio 2018 l'associazione stipula un accordo con le Cooperative Lella 2001 e Roots of Life ed inserisce nel progetto Orti Sociali n. 11 rifugiati e richiedenti asilo politico, che partecipano alle attività degli orti il lunedì, il mercoledì ed il venerdì, supportati, oltre che dai volontari, anche da un mediatore culturale.

Ad aprile 2018 l'Anffas, per avviare il progetto di attività gratuite per disabili “*Ci vuole un fiore*”, finanziato dalla Fondazione Carisap, realizza con il supporto di Amici nella natura, a ridosso degli orti sociali, una serra con piani rialzati ed organizza laboratori specifici tre volte a settimana¹⁰.

Con il supporto dei volontari e della borsista, durante l'anno, vengono organizzati anche dei laboratori diversificati: “*Favole e biscotti*”, “*Vecchi mestieri*”, “*Il gioco del Burraco*”.

⁹Informazioni storiche estrapolate dal Bilancio Sociale di Amici nella natura relativo all'anno 2019;

¹⁰Informazioni storiche estrapolate dal Bilancio Sociale di Amici nella natura relativo all'anno 2019.

Nel 2019 prosegue la collaborazione con le associazioni coinvolte nella realizzazione dei progetti intrapresi l'anno precedente. Presso gli spazi a disposizione dell'associazione prosegue l'attività degli orti sociali e continua il progetto "*Il gioco Burraco*" il mercoledì pomeriggio ed il sabato sera¹¹.

A primavera, in occasione della "Settimana della famiglia", evento organizzato dall'Amministrazione comunale di Ascoli Piceno, si organizza, in collaborazione con Marche a rifiuti zero e Cittadinanzattiva, un evento di animazione sociale "*Repair café*". Sempre con la collaborazione di Marche a rifiuti zero e con la disponibilità di una volontaria viene realizzato, durante tutto l'anno, presso la sede associativa, un laboratorio di riciclo creativo per bambini in età scolare.

Nell'anno 2019 inizia anche la collaborazione con l'UEPE di Macerata e vengono accolti presso l'associazione tre affidati, uno dei quali proseguirà il volontariato anche durante l'anno 2020.

In rete con altre associazioni, Amici nella natura, risponde ai bandi del CSV Marche e della Regione Marche, presentando diversi progetti, tra questi il progetto "*La seconda vita delle cose*", approvato e messo in atto nel 2020¹².

A gennaio 2020 Amici nella natura aderisce alla struttura nazionale "APS Mondo Sociale" e viene inserita nella Consulta anziani del Comune di Ascoli Piceno, dove una sua volontaria viene nominata vicepresidente. Tale candidatura nasce con l'intento di apportare un contributo per migliorare le politiche dei servizi sociali destinati agli anziani, in una prospettiva di intergenerazionalità attraverso uno scambio di conoscenze, esperienze.

¹¹Informazioni storiche estrapolate dal Bilancio Sociale di Amici nella natura relativo all'anno 2019;

¹²Informazioni storiche estrapolate dal Bilancio Sociale di Amici nella natura relativo all'anno 2019.

Il 2020 si rivela un anno particolare, caratterizzato dal Covid-19.

La realizzazione del progetto approvato l'anno precedente, a tal proposito, ha riscontrato dei rallentamenti. Tuttavia, vista l'opportunità logistica, legata alla presenza dell'aula verde ed al parco, i soci hanno avuto la possibilità di frequentare gli orti avendo così l'opportunità di migliorare la loro qualità di vita, tornando ad un pieno contatto con la natura e gli iscritti al progetto "*La seconda vita delle cose*" hanno potuto seguire lezioni e laboratori all'aperto, portando, pur con difficoltà, a termine le attività progettuali programmate.

4.2.3. La struttura organizzativa e il sistema di governance

Il funzionamento di Amici nella natura è assicurato dall'azione di amministrazione e controllo esercitata dalla struttura di governo prevista dallo Statuto. Gli organi di governance¹³ sono per ogni struttura:

- Assemblea degli associati;
- Consiglio Direttivo;
- Presidente.

L'organo a cui è affidata la funzione amministrativa all'interno dell'associazione è il Consiglio Direttivo, il quale svolge particolari funzioni e la cui composizione risulta fondamentale per la corretta gestione della stessa.

L'Assemblea, l'organo più importante dell'associazione, in via ordinaria ha il potere di costituire tale organo amministrativo, ha la capacità di eleggere il Consiglio Direttivo e di rinnovarne le cariche, caratterizzate per la natura del ruolo

¹³Per maggiori informazioni in merito agli *organi dell'Associazione* è possibile consultare l'art. 11 dello statuto di Amici nella natura approvato e registrato ad Ascoli Piceno il 26 maggio 2011, con successiva integrazione del 26 luglio 2011.

esercitato da un continuo ricambio nel tempo, al fine di poter favorire la completa e piena partecipazione di tutti i soci, o comunque di coloro che ne manifestassero interesse alla conduzione delle attività dell'ente.

Il Consiglio Direttivo è un organo decisionale, di controllo e coordinamento. Mette in atto gli indirizzi provenienti dall'Assemblea e provvede a gestire l'attività sociale secondo le linee di indirizzo approvate dalla stessa. È investito di ampi poteri per l'ordinaria amministrazione, essendogli demandato tutto ciò che dallo statuto non è riservato in modo esclusivo all'Assemblea. Predisporre il bilancio da sottoporre all'approvazione dell'Assemblea.

È compito del Consiglio Direttivo la corretta tenuta:

- dei verbali dell'assemblea;
- del registro dei soci;
- dei fogli di cassa.

Spetta all'Assemblea definire le direttive e gli indirizzi dell'attività dell'associazione, eleggere il Consiglio Direttivo, eleggere il Presidente, approvare il bilancio predisposto dal Consiglio Direttivo, approvare il regolamento interno, le proposte avanzate dal Consiglio e le modifiche statutarie. Delibera inoltre lo scioglimento, la trasformazione, la fusione o la scissione dell'Assemblea.

Rientrano nella governance interna associativa anche soci e volontari.

Per ottenere la qualifica di socio è necessaria la domanda di ammissione che viene sottoposta all'attenzione dell'organo di amministrazione, il quale potrà provvedere all'accoglimento o al rigetto.

Nel 2020 l'associazione conta oltre 70 soci, di età differenti, e si avvale, nello svolgimento delle attività di interesse generale, di una decina di volontari, i quali mettono a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni degli associati, in modo personale, spontaneo e gratuito.

La governance di *Amici nella natura* si fonda sulla libera partecipazione, sull'effettiva valorizzazione di tutte le componenti e sul coinvolgimento personale dei volontari nei processi progettuali, operativi e decisionali. Ciò comporta la capacità di mettersi in discussione, la fiducia reciproca, la capacità di lavorare per progetti, saper valutare il proprio lavoro e quello altrui, essere capaci di confronto. Purtroppo molte volte tutto ciò non avviene.

4.3. I cambiamenti dell'assetto istituzionale: gli effetti della Riforma

La Riforma del Terzo Settore ha coinvolto agli adeguamenti statutari numerosi enti, i quali entro lo scorso 31 ottobre hanno dovuto misurarsi ed adeguarsi alle nuove norme introdotte. Si tratta di un passo molto importante per coloro che hanno deciso di aderire alle numerose opportunità che offre tale disciplina, la quale, per la prima volta, assegna agli Enti del Terzo Settore una vera e propria identità associativa.

La Riforma incide anche sugli enti preesistenti ad essa e, per tale motivo, il legislatore si è preoccupato di emanare una serie di disposizioni transitorie¹⁴.

I numerosi attori del Terzo Settore hanno avuto, infatti, a disposizione una serie di norme puntuali, chiare e precise per disciplinare le proprie organizzazioni. La fase dell'adeguamento alle nuove norme ha potuto, peraltro, costituire per gli stessi anche un'occasione per "ripensare" anche ad altre disposizioni dello statuto che

¹⁴Il Titolo XII del Codice del Terzo Settore (artt. 98 - 104), denominato, per l'appunto, "*Disposizioni transitorie e finali*" prevede un articolato sistema di norme transitorie (sia di natura fiscale che civile) volte a favorire, con continuità, il passaggio dalla "vecchia" alla "nuova" disciplina degli Enti preesistenti. Sulle questioni di diritto transitorio si veda anche Lettera direttoriale del Direttore Generale del Terzo Settore e della responsabilità sociale delle imprese del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali 29.12.2017 prot. n. 12604.

appaiono poco rispondenti alle proprie esigenze di governance.

A tal proposito, l'associazione *Amici nella natura*, considerando che nel tempo ha incrementato molto il numero dei soci ma non tanto quello dei volontari e che pertanto le attività messe in atto sono in maniera prioritaria rivolte a loro e non agli esterni, ha optato per un cambio di tipologia associativa, passando dalla forma di Organizzazione di Volontariato (ODV) ad Associazione di Promozione Sociale (APS), al fine di permettere all'associazione una veste più congrua allo scopo statutario.

Le differenze tra le due categorie di enti in oggetto sono rimaste piuttosto poche.

La maggiore diversità è rappresentata dai soggetti beneficiari dell'attività esercitata. Le APS devono svolgere la loro attività a favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi mentre le ODV prevalentemente a favore di terzi. Inoltre per le APS è espressamente ammessa l'assunzione dei propri associati, che non siano volontari, previsione non presente per le ODV.

Tuttavia una modifica giuridica rispettosa dei requisiti previsti dal Codice non penalizza l'associazione che mantiene il patrimonio acquisito.

L'associazione, avendo aderito alla struttura nazionale "APS Mondo Sociale", ha seguito le direttive messe in campo dalla stessa tramite un costante supporto tecnico ed informativo.

Amici nella natura, al fine di essere riconosciuta come Ente del Terzo Settore nella configurazione di APS secondo la Riforma, ha dovuto adempiere a degli obblighi statuari. A tal proposito è stata messa a disposizione di tutte le associazioni affiliate una bozza di statuto univoco da rispettare. Lo stesso è stato poi registrato presso l'Agenzia delle Entrate.

A fronte della trasformazione dell'associazione in esame dalla forma di ODV ad APS, si è verificata la sua cancellazione dal registro di origine per essere contestualmente iscritta a quello delle Associazioni di Promozione Sociale. Il

trasferimento da un registro all'altro non è riconducibile ad una trasformazione in senso civilistico, ma ad un mutamento di qualifica che va a modificare il regime giuridico a cui l'associazione è assoggettata, senza intaccare la natura associativa. Non si è verificata la presenza quindi di un nuovo ente, in quanto questo è sempre lo stesso, e di conseguenza si applica il principio di continuità dei rapporti giuridici¹⁵.

Per entrambe le tipologie associative è previsto un meccanismo automatico di trasmigrazione dai registri attualmente esistenti al Registro Unico Nazionale¹⁶.

Nel Registro vengono apportate, a tal proposito, le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, contenenti la denominazione dell'ente, integrata con l'indicazione di "Ente del Terzo Settore" o l'acronimo "ETS" per gli atti, la corrispondenza e le comunicazioni al pubblico, l'oggetto sociale, lo scopo ed in particolar modo le deliberazioni relative all'operazione straordinaria di trasformazione.

Tali modifiche sono state apportate entro la scadenza prefissata per lo scorso 31 ottobre 2020.

Il Codice del Terzo Settore prevede, attraverso l'iscrizione al suddetto Registro, un procedimento speciale di riconoscimento della personalità giuridica¹⁷ a vantaggio degli Enti del Terzo Settore.

Nonostante l'associazione, sia stata registrata e riconosciuta come Ente del Terzo Settore, non può tuttavia acquisire personalità giuridica, in quanto l'ammontare

¹⁵Art. 2498 del Codice civile;

¹⁶Per approfondimenti si consulti il documento dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma del 28 maggio 2018, *Gli enti del Terzo settore, elementi qualificanti, soggetti ammessi, soggetti esclusi*, in *La riforma del Terzo settore*, pp. 28-35;

¹⁷Per una maggiore trattazione sull'acquisizione della personalità giuridica si rinvia al par. 2.5 e, in aggiunta, a quanto contenuto negli artt. 10, 22 e 48 del D.Lgs. 117/2017.

del patrimonio, di cui dispone risulta essere inferiore all'importo minimo obbligatorio richiesto per il conferimento di tale qualifica, corrispondente alla soglia dei 15.000,00 euro.

Riassumendo, la Riforma del Terzo Settore è stata per l'associazione in oggetto un'occasione per riflettere quale fosse la strada più idonea da seguire per realizzare al meglio gli obiettivi prefissati e rivalutare le attività messe in atto e quelle future. Tuttavia, le norme contenute nella Riforma richiedono alle organizzazioni un salto culturale.

A tal proposito, il Codice del Terzo Settore prevede al suo interno una serie di obblighi stringenti ed onerosi soprattutto per le piccole e medie organizzazioni. Ciò comporta una serie di difficoltà risolvibili solo con aiuto esterno, come nel caso dell'associazione Amici nella natura con l'affiliazione ad una struttura associativa nazionale.

4.4. Gli adempimenti informativi: affrontare le sfide della Riforma nell'associazione Amici nella natura

Le organizzazioni del Terzo Settore devono svolgere il loro lavoro seguendo i principi della correttezza e trasparenza.

La Riforma, infatti, prevede determinati strumenti che assicurino la massima visibilità di tali enti, attraverso la previsione di determinati obblighi di trasparenza, rendicontazione e valutazione dell'impatto sociale.

Le risorse raccolte dagli enti non profit devono essere impiegate con particolare prudenza ed in corrispondenza alle finalità istituzionali degli enti stessi. L'associazione, così come gli altri enti rientranti nel Terzo Settore, deve adeguarsi alle norme in materia di adempimenti informativi.

Una particolare attenzione viene posta nei riguardi della rendicontazione.

4.4.1. La redazione del bilancio di esercizio

Amici nella natura, rientrando nella categoria degli enti di minori dimensioni, non è obbligata a redigere un vero e proprio bilancio di esercizio, composto da stato patrimoniale e rendiconto gestionale, seguito dalla relazione di missione, ma può beneficiare delle semplificazioni contabili previste dall'attuale normativa.

La Riforma del Terzo Settore, ed in particolare l'art. 13, comma 2, del D.Lgs. 117/2017, prevede per la prima volta un limite specifico, fissato in 220.000,00 euro di ricavi, proventi o entrate annuali, al di sotto di tale soglia un Ente del Terzo Settore (ETS) può limitarsi a redigere un rendiconto per cassa.

È dunque prevista la possibilità di rappresentare il bilancio di esercizio tramite un rendiconto finanziario tenuto con il criterio di cassa.

Il rendiconto finanziario è pensato per essere visto come una rendicontazione dell'attività operativa svolta nel corso dell'esercizio¹⁸. Non è solo un documento che deve essere preparato in occasione dell'Assemblea annuale ma è uno strumento per approfondire durante l'anno l'economicità dell'attività dell'associazione.

Essendo il rendiconto la sintesi di tutta la contabilità svolta durante l'anno, deve essere rappresentato in modo trasparente, veritiero e corretto. Per questo la contabilità deve rappresentare anche tutte le movimentazioni della cassa e della banca.

Per fare ciò, lo strumento utile è certamente la prima nota. A conferma di quanto detto, l'associazione utilizza, ai fini della rendicontazione, un registro di prima nota, sia in formato cartaceo che informatizzato, quale un foglio excel già

¹⁸Cfr. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali*, novembre 2017.

preimpostato e predisposto dal CSV Marche di Ascoli Piceno, nel quale vengono riportate le diverse movimentazioni in entrata ed in uscita, suddivise per tipologia, evidenziando l'eventuale avanzo/disavanzo di esercizio e quindi la situazione di cassa e di banca all'inizio ed alla fine dell'esercizio, informazione funzionale alla quadratura dei conti ed alla rappresentazione dell'effettiva situazione finanziaria dell'associazione che si sono verificate durante l'esercizio.

| Amici nella natura | | | |
|---|-----------------|--|-----------------|
| RENDICONTO FINANZIARIO | | Anno Sociale | |
| | | 2019 | |
| Saldo finanziario di inizio periodo | 738,44 | | |
| di cui in cassa | 99,76 | | |
| di cui in Banca Intesa | 308,77 | | |
| di cui in Carta Prepagata B.I. | 329,91 | | |
| | | | |
| ENTRATE | Importo | USCITE | Importo |
| I) Entrate da attività di volontariato tipiche | 4.187,36 | I) Uscite da attività di volontariato tipiche | 3.862,92 |
| a) Quote associative | 905,00 | a) Rimborso spese volontari | 1,00 |
| Tesseramento anno corrente | 905,00 | Rimborso spese volontari | 1,00 |
| b) Convenzioni Legge 266/91 | - | b) Assicurazioni volontari | 400,13 |
| Convenzioni con Regione | - | Assicurazione Volontari | 400,13 |
| Convenzioni con Provincia | - | c) Costi del personale | - |
| Convenzioni con Comune | - | Salari e stipendi | - |
| Convenzioni con ASL | - | Contributi e ritenute su lavoro dipendente | - |
| Convenzioni con altri Enti | - | Compensi per Collaborazioni a progetto | - |
| c) Contributi Enti pubblici | - | Prestazioni occasionali | - |
| Contributi da Regione | - | d) Acquisto beni di consumo | 2.168,02 |
| Contributi da Provincia | - | Cancelleria e stampati | 191,45 |
| Contributi da Comune | - | Generi alimentari | 976,01 |
| Contributi da ASL | - | Giornali, libri e riviste | - |
| Contributi da altri Enti | - | Indumentari | - |
| d) 5 per mille | 276,40 | Materiale di consumo per iniziative varie | 906,76 |
| 5 x mille 2016 | - | Materiale di pulizia | 93,80 |
| 5 x mille 2017 | 276,40 | | |
| e) donazioni e lasciti Testamentari | 2.658,00 | e) Acquisto di servizi | 873,77 |
| Erogazioni liberali da associati (spese orti) | 2.658,00 | Corsi di formazione per volontari | - |
| Erogazioni liberali da persone fisiche | - | Assicurazioni auto | - |

Segue

| | | | |
|---|---------------|---|---------------|
| Erogazioni liberali da persone giuridiche | - | Bollo auto | - |
| Lasciti testamentari | - | Carburanti e lubrificanti | 78,00 |
| f) contributi privati da altri enti erogatori | 347,96 | Manutenzioni e riparazioni auto | 8,00 |
| Giroconto | 280,00 | Pedaggi autostradali | - |
| Contributi da Fondazioni di erogazione | - | Consulenze amministrative, paghe e legali | - |
| Contributi da altri soggetti privati di erogazione | 67,96 | Energia Elettrica, gas e acqua | 787,77 |
| | | Consulenze varie | - |
| | | Spese postali e telegrafiche | - |
| | | Internet | - |
| | | Cellulare e telefono fisso | - |
| | | f) Godimento beni di terzi | - |
| | | Affitto attrezzature varie | - |
| | | Affitto sale, aule | - |
| | | Contributi per utilizzo locali di terzi | - |
| | | g) Altri pagamenti attività tipiche | 420,00 |
| | | Spese affissioni | - |
| | | Siae | - |
| | | Quota Associativa BOTTEGA T.S. | 100,00 |
| | | Quota Associativa CSV | 40,00 |
| | | Giroconto | 280,00 |
| | | Erogazione contributo ad altre associazioni | - |
| II) Entrate per raccolta fondi | - | II) Uscite per raccolta fondi | - |
| Pesca | - | Pesca | - |
| Lotteria | - | Lotteria | - |
| Festa | - | Festa | - |
| Entrate alimenti e bevande attività produttive e marginali | - | Uscite alimenti e bevande attività produttive e marginali | - |
| | | | |
| III) Entrate per attività commerciali e produttive marginali | - | III) Uscite per attività commerciali e produttive marginali | - |
| Cessione di beni prodotti dai volontari | - | Acquisto materiali per oggetti realizzati dai volontari | - |
| Vendita beni acquisiti a titolo gratuito | - | Materiali di consumo per confezionamento oggetti realizzati dai volontari | - |
| IV) Entrate per proventi finanziari e patrimoniali | - | IV) Uscite per oneri finanziari e patrimoniali | 143,00 |
| a) Entrate finanziarie | - | a) Uscite finanziarie | 143,00 |
| Interessi Attivi Banca, Posta e libretti di deposito | - | Interessi e oneri bancari e postali | 143,00 |
| Interessi Attivi su Titoli finanziari | - | Interessi su prestiti ricevuti | - |
| b) Entrate patrimoniali | - | | |
| Canone attivo di locazione immobili | - | | |
| Altre entrate patrimoniali | - | | |

Segue

| | | | |
|--|-----------------|---|-----------------|
| VI) Entrate in c/capitale | - | VI) Pagamenti in c/capitale | - |
| a) Entrate derivanti da disinvestimenti | - | a) Investimenti in beni durevoli | - |
| Vendita e dismissione beni mobili durevoli | - | Automezzi | - |
| Vendita beni immobili di proprietà | - | Computer | - |
| Vendita titoli e partecipazioni | - | Mobili e arredi | - |
| b) Entrate da prestiti ricevuti | - | b) Investimenti in titoli | - |
| Finanziamenti, prestiti e mutui bancari accesi | - | Acquisto Titoli e Partecipazioni | - |
| Altri finanziamenti ricevuti | - | c) rimborso debiti | - |
| | | Rimborso rate finanziamenti, prestiti e mutui bancari | - |
| | | Rimborso altri finanziamenti | - |
| TOTALE ENTRATE | 4.187,36 | TOTALE USCITE | 4.005,92 |
| | | | |
| DISAVANZO FINANZIARIO DI ESERCIZIO | - | AVANZO FINANZIARIO DI ESERCIZIO | 181,44 |
| | | | |
| TOTALE A PAREGGIO | 4.187,36 | TOTALE A PAREGGIO | 4.187,36 |
| | | | |
| | | | |
| Saldo Finale finanziario del periodo | | | |
| di cui in cassa | 919,91 | | |
| di cui in Banca Intesa | 241,83 | | |
| di cui in Carta Prepagata B.I. | 646,17 | | |
| | 31,91 | | |

Il precedente rendiconto è quello presentato nell'immagine sopra.

Come si evince dalla figura, la redazione del bilancio di esercizio, nella forma di rendiconto finanziario per cassa, a seguito dell'entrata in vigore della Riforma del Terzo Settore, non comporta particolari modifiche e difficoltà all'associazione, avendo già redatto nel corso degli anni precedenti un modello simile a quello previsto dall'attuale normativa vigente.

Tra le novità introdotte dal legislatore in materia di rendicontazione, è inoltre prevista la redazione del rendiconto della raccolta fondi. Tale obbligo riguarda appunto le raccolte fondi effettuate nell'anno precedente. Nel rendiconto devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle manifestazioni, ricorrenze e campagne di sensibilizzazione che hanno originato le entrate e le spese medesime.

Tale rendiconto deve essere redatto, indipendentemente dal regime contabile adottato dagli enti non commerciali.

4.4.2. Il processo di implementazione, redazione e pubblicazione del bilancio sociale: barriere e leve

Nel 2019 gli è sembrato importante presentare, oltre al semplice rendiconto per cassa, un bilancio sociale delle attività svolte e di alcuni risultati ottenuti, per una questione di trasparenza ma, ancor più per migliorare il proprio operato, ovvero capire i punti di forza e rafforzare i punti di debolezza e coglierli come occasione di crescita.

Nella rendicontazione sociale di Amici nella natura è stato fatto prevalente riferimento a:

- principi di redazione del bilancio sociale del Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS, Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, *Principi di redazione del bilancio sociale*, 2001 e documento di ricerca n. 10, *La rendicontazione sociale per le aziende non profit*, 2009);
- Linee guida Global Reporting Initiative (GRI, *Linee guida per il reporting di sostenibilità*, 2000-2006, version 3.0, pag. 2);
- standard Account Ability AA 1000 (ACCOUNTABILITY, *AA1000 Series*, 2005, 2008);
- Linee guida del Coordinamento Nazionale dei Centri di Servizio per il volontariato (CSVNET, *Linee guida per la redazione del bilancio di missione e del bilancio sociale delle organizzazioni di volontariato*, 2008);
- Linee guida dell'Agencia per le Onlus (AGENZIA PER LE ONLUS, *Linee guida per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit*, 2010) (5).

Uno strumento di contabilità non obbligatorio per gli Enti del Terzo Settore di minori dimensioni ma che indubbiamente garantisce maggiore trasparenza e dal quale si è in grado di recepire maggiori informazioni.

Tale bilancio non deve essere considerato solamente come un rendiconto aggiuntivo o un documento di relazione di carattere amministrativo-burocratico, questo è da ritenersi come un importante documento di gestione in quanto permette di facilitare sia l'insieme delle relazioni interne ed esterne, sia il governo dell'organizzazione, permettendo di valutare, programmare e pianificare annualmente le proprie strategie in funzione degli obiettivi posti in essere e dei valori sociali nei quali l'organizzazione si impegna¹⁹.

La scelta di redazione del bilancio sociale viene presa anche in merito ai vantaggi legati ad esso, quali:

- ✓ *immagine e reputazione*, il bilancio sociale compie un'importante operazione di immagine, ma soprattutto di prevenzione del cosiddetto “rischio di reputazione”;
- ✓ *gestione dei processi*, con il bilancio sociale si ottiene innanzitutto un maggior coinvolgimento emotivo da parte di tutti i membri dell'organizzazione, che diventano portavoce ed attori della cultura di riferimento, a ciò segue una maggiore consapevolezza degli obiettivi strategici e quindi degli obiettivi di processo, con indubbi vantaggi anche sul piano operativo;

¹⁹Cfr. *Terzo settore: il bilancio sociale per conquistare la fiducia degli stakeholder*, IPSOA, novembre 2017.

- ✓ *comunicazione ed informazione*, con tutti gli stakeholder avvia un processo virtuoso di miglioramento, che riduce la distanza tra le attività dell'ente e le loro legittime attese. In particolare:
 - per gli stakeholder interni costituisce un significativo momento di formazione sul campo, a partire dalla conoscenza dei processi nel loro complesso anche oltre le specifiche funzioni ricoperte;
 - per gli stakeholder esterni rappresenta spesso l'unico modo per conoscere, e poter quindi giudicare, anche nel merito, l'operato dell'ente, venendo nello stesso tempo coinvolti nei processi di miglioramento.

Il report redatto da *Amici nella natura* si articola nelle parti indicate di seguito:

1. *identità associativa*, vengono evidenziati il contesto di riferimento e la vision, la collegata missione, le linee strategiche ed il quadro degli obiettivi 2019, gli interlocutori dell'associazione;
2. *risorse e organizzazione*: qui vengono presentate le persone coinvolte nel lavoro, le risorse strutturali ed economico-finanziarie, l'organizzazione delle attività, l'articolazione dei ruoli e delle responsabilità;
3. *relazione sulle attività svolte nel 2019 e programmazione per il 2020*: qui sono analizzati i risultati ottenuti durante il 2019 e sono indicate le linee di sviluppo per il futuro. Amici nella natura dall'inizio della sua attività si è adoperata in tutto il territorio ascolano, diversificando attività e servizi in tre settori specifici: *area del tempo libero; area culturale; area sociale*.

In particolare, l'associazione si è adoperata, attraverso progetti ed azioni in rete con altre associazioni, per:

- superare il disagio socio-relazionale attraverso la condivisione di attività ricreative (infatti è possibile contrastare l'incremento degli stati di solitudine, migliorando e potenziando le capacità relazionali, soprattutto intergenerazionali);

- superare il disagio socio/economico rinforzando ed ampliando gli orti urbani solidali (infatti attraverso un'attività ortofrutticola a dimensione familiare è possibile procurarsi alimenti risparmiando oltre che riscoprire ritmi più naturali e nuove relazioni);
- superare il disagio culturale attraverso laboratori culturali diversificati (formazione continua per tutti, riscoperta di tradizioni e vecchi mestieri per i giovani);
- superare il disagio motorio attraverso schemi di esercizi specifici (infatti con attività all'aria aperta e ginnastica dolce al chiuso è possibile migliorare le proprie condizioni fisiche e motorie).

Per il 2019 Amici nella natura si era data come prospettiva “leggere il presente per progettare il futuro” e si era prefissata come finalità prioritaria “migliorare la qualità della vita delle famiglie in difficoltà combattendo la solitudine, le nuove povertà, qualificando il tempo libero e tutelando l'ambiente”.

Pertanto, durante l'anno 2019, con progetti ed azioni in rete con altre associazioni, si è adoperata per qualificare il tempo libero delle persone in solitudine, cercando di superare il disagio culturale, il disagio socio-relazionale, il disagio motorio, promuovendo il miglioramento del benessere e della qualità della vita delle persone con cui entrava in contatto.

Le azioni specifiche che sono state messe in campo per raggiungere gli obiettivi sono:

| |
|--|
| 1. Supporto e sostegno per la realizzazione e gestione degli “Orti sociali” |
|--|

| |
|---|
| Durante tutto l'anno è proseguita la coltivazione degli orti, nel periodo complessivamente sono stati realizzati n. 36. |
|---|

| |
|---|
| Gli utenti dell'Anffas hanno coltivato sia in serra che all'aperto. |
|---|

I volontari dell'associazione hanno avviato ed aiutato i nuovi ortolani, hanno gestito e tenuto in ordine gli spazi comuni: il prato, il parcheggio, il laghetto, le prese d'acqua, gli attrezzi.



2. Realizzazione e gestione del “*Laboratorio di riciclo creativo*”

Durante tutto l'anno, il mercoledì pomeriggio ed il sabato mattina, con la collaborazione di una volontaria, dell'affidato, di volontari dell'associazione Marche a rifiuti zero, nonché altri volontari di Amici nella natura, è stato organizzato un laboratorio di riciclo creativo. In un mondo sempre più veloce, frenetico, spersonalizzato è fondamentale riappropriarsi dell'uso della manualità e della creatività.

Con il laboratorio si è voluto e si vuole contribuire ad aiutare le persone, in particolare i bambini, ad imparare a vedere con occhi diversi ciò che si è abituati ad eliminare, a buttare nella spazzatura e che con semplici modifiche possono diventare oggetti di diversa utilità od opera d'arte.

Adulti, bambini, persone con difficoltà hanno acquisito tecniche di utilizzo e lavorazione di materiale da riciclo, hanno capito l'importanza delle attività laboratoriali come momenti di unione, condivisione, crescita ed integrazione.



3. Realizzazione e gestione di “Attività socio-ricreative per la qualificazione del tempo libero”

Durante tutto l’anno sono stati organizzati laboratori per combattere la solitudine e migliorare il benessere fisico.

Nello specifico il Laboratorio “Riattivamente”, il mercoledì pomeriggio ed il sabato dopo cena, ha proposto ai partecipanti giochi di memoria, esercizi di stimolazione cognitiva, attività manuali, espressive, creative, enigmistica, indovinelli, giochi da tavolo, giochi di carte, tornei di Burraco, il tutto finalizzato al mantenimento delle abilità cognitive ed al miglioramento del benessere fisico e della qualità della vita dei partecipanti.

Il laboratorio “Convivium”, poiché un pranzo in compagnia fa passare la malinconia e contrasta la solitudine e la malattia, ha proposto ai partecipanti attività di cucina e di convivialità.

Tutti i sabati sera ciascuno ha collaborato alla realizzazione del pranzo, con modalità familiari e informali ed in base alle proprie capacità e potenzialità; sperimentando menù salutari e ricette della tradizione contadina.

Adulti, bambini, persone con difficoltà hanno acquisito tecniche di utilizzo e lavorazione di materiale da riciclo, hanno capito l’importanza delle attività laboratoriali come momenti di unione, condivisione, crescita ed integrazione.



4. Realizzazione, gestione e partecipazione ad eventi di “*Animazione Sociale*”

L'animazione sociale volta a far crescere la partecipazione delle persone ed a sviluppare il loro protagonismo, migliora le possibilità di scelta e di azione e tira fuori dal senso di impotenza, solitudine, isolamento.

Nel 2019 Amici nella natura ha realizzato ed ha partecipato a molte attività di animazione sociale.

Per la “Settimana della famiglia”, organizzata dal Comune di Ascoli Piceno, ha contribuito all'organizzazione del Repair Cafè.

Presso la sede associativa ha organizzato feste a tema ed attività sociali e ricreative intergenerazionali per la riscoperta di tradizioni, vecchi mestieri ed antica cucina.



4. *il coinvolgimento degli interlocutori*



Il dialogo con individui o gruppi che influenzano o possono essere influenzati dal raggiungimento degli obiettivi dell'associazione rappresenta uno dei punti cardine del bilancio sociale.

Attraverso lo stesso, infatti, l'associazione, rappresentando la gestione globale svolta nel periodo di riferimento, mette tutti gli interlocutori nella condizione di poter esprimere un giudizio consapevole e fondato su di essa ed avviare uno scambio utile per lo sviluppo della comprensione reciproca ed il miglioramento della gestione. È importante "effettuare una rendicontazione che prenda in esame

le questioni rilevanti per tutti gli stakeholder”, al fine di assumere una piena responsabilità sociale²⁰.

Il bilancio sociale 2019 è stato redatto ricercando la massima partecipazione della struttura interna. Secondo valutazione associativa, i risultati raggiunti presentano gli elementi perfezionabili ed i punti di forza di seguito sintetizzati.

Gli elementi di miglioramento del bilancio sociale:

- potenziamento della conoscenza dell’associazione su tutto il territorio provinciale, anche a livello di cittadinanza;
- miglioramento del sistema di valutazione delle azioni messe in campo;
- predisposizione più dettagliata degli elementi contabili del bilancio.

Al riguardo, l’associazione si impegna attraverso azione di miglioramento a pubblicizzare gli obiettivi e le attività proposte dalla stessa in maniera più capillare e precisa, ad individuare gli indicatori che consentano in maniera sistematica di rilevare l’impatto delle attività dell’associazione ed infine a migliorare le strategie di sostenibilità economica, con azioni di fund raising.

I punti di forza del bilancio sociale di *Amici nella natura* sono:

- ✓ la predisposizione a migliorare l’azione associativa per facilitare il rapporto con gli utenti in termini di umanizzazione;
- ✓ la messa in atto di interventi flessibili che tengano conto dei bisogni reali dei beneficiari;
- ✓ la valorizzazione dell’aspetto sociale legato al contrasto alla solitudine, al miglioramento del benessere fisico, alla socializzazione, alla qualificazione del tempo libero ed alla tutela dell’ambiente.

²⁰P. FERRI, G. M. COLOMBO, E. GIOVINE, C. ILARI, L. LEONE, P. POSTACCHINI, R. RANDAZZO, T. ROSSI, G. STIZ, G. TAFFARI, *Riforma del Terzo Settore, Profili innovativi e applicativi della Legge Delega*, IPSOA, Milano, 2016, p. 120.

Si impegna inoltre a mantenere e potenziare la carica motivazionale dei volontari, formare per rafforzare ed incentivare il senso di appartenenza e progettare ed organizzare l'attività per obiettivi specifici.

Poiché il bilancio sociale non può essere redatto da un'unica persona all'interno dell'associazione, ma la sua redazione deve rappresentare un processo pervasivo in grado di coinvolgere e motivare tutti i soggetti interni in un percorso di controllo e rendicontazione, per la redazione del bilancio sociale 2019 è stato impegnato un gruppo di lavoro composto dal Presidente, dai membri del Consiglio Direttivo e dai volontari dell'associazione.

Al fine del coinvolgimento degli interlocutori, è stato elaborato un questionario che l'associazione *Amici nella natura* ha distribuito insieme alla bozza del bilancio. La scelta di questo tipo di coinvolgimento è stata fatta al fine favorire la partecipazione di tutti gli interlocutori, dislocati su più di territori.

È stato loro richiesto di esprimere liberamente pareri positivi e negativi, sulla bozza, per poterlo modificare prima di mandarlo in stampa, laddove fosse segnalata qualsiasi criticità.

La premessa del questionario era infatti: "L'associazione *Amici nella natura* ha affrontato quest'anno per la prima volta, la redazione del Bilancio Sociale. Essendo diversi gli stakeholders con cui lavora e collabora, ritiene importante avere la loro opinione in merito al documento redatto che testimonia il suo impegno".

Rilevare le criticità infatti, permetterà all'associazione di migliorare la realizzazione, in generale del proprio percorso associativo ed in particolare questo stesso documento che serve proprio ad estrapolare i punti di forza e debolezza, a verificare la coerenza delle attività con la vision e la mission e a verificare lo stato delle cose per migliorare laddove ce ne sia bisogno.

Considerazioni conclusive

Il presente lavoro di ricerca nasce dalla volontà di indagare i cambiamenti e l'impatto che la Riforma del Terzo Settore ha sulle associazioni di volontariato, evidenziando quanto più possibile punti di forza e criticità dell'adozione di quanto previsto dal nuovo quadro normativo vigente. Si ricorda infatti che l'obiettivo del presente elaborato è di verificare l'applicazione di alcuni aspetti della Riforma sull'organizzazione e sulla gestione delle associazioni di volontariato. A tal fine è stato indagato un caso di studio secondo un approccio di tipo esplorativo. La realtà indagata è l'associazione *Amici nella natura*.

Come ampiamente richiamato nella prima parte del presente lavoro, la Riforma del Terzo Settore pone gli enti non profit di fronte a scelte strategiche fondamentali, in materia di attività statutarie esercitabili, iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore ed obblighi informativi, destinate ad incidere profondamente sulla gestione degli stessi, qualora decidano di intraprendere il percorso di ottenimento della qualifica di Ente del Terzo Settore. A tal proposito, il Codice del Terzo Settore prevede, per le organizzazioni che decidono di rientrare nella categoria degli Enti del Terzo Settore, l'iscrizione al Registro suddetto al fine di consentire una riduzione e semplificazione degli adempimenti e relativi controlli.

È, inoltre, necessario che gli ETS svolgano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi. Le attività esercitabili devono rispettare i requisiti statutari e rientrare nelle 26 tipologie di attività previste dall'art. 5 del D.Lgs. 117/2017.

Il Codice del Terzo Settore prevede in aggiunta, in capo agli ETS, obblighi informativi, tra i quali si riscontrano quelli contabili e di reportistica sociale, che

variano in base alle dimensioni dell'ente. Su questi ultimi aspetti, in particolare, la Riforma, prevede maggiori obblighi in tema di tenuta della contabilità economico-finanziaria, redazione del bilancio di esercizio e di quello sociale, modifiche al sistema di governance. Seppur tutto l'impianto, in questo ambito, della Riforma può accrescere la trasparenza informativa, ci si attende un aumento dei costi di gestione per gli ETS. Questo fattore, in particolar modo, potrà riscontrarsi nelle associazioni di piccole dimensioni, carenti di una struttura organizzativa complessa ed atta a fronteggiare le sfide previste dal quadro normativo introdotto dal 2016 in poi. Le difficoltà che si riscontrano sono spesso risolvibili con l'aiuto esterno e non tutte le associazioni, particolarmente le piccole, sono in grado di permettersi i costi richiesti.

La finalità della Riforma si sostanzia nel sostenere l'autonomia dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune: favorire la partecipazione, l'inclusione ed il pieno rispetto della persona e nel valorizzare il potenziale di crescita personale, sociale e di occupazione lavorativa.

Va, infine, precisato che, la Riforma ha generato considerevoli ambiguità interpretative e difficoltà applicative, rendendo necessarie azioni articolate per attuare la transizione delle organizzazioni non profit, disciplinate dalla precedente normativa, verso l'attuale quadro previsto per gli ETS.

Al fine di porre in evidenza gli impatti della Riforma del Terzo Settore sugli enti non profit, in particolare sulle associazioni di volontariato, è stato presentato il caso di studio "*Amici nella natura*", un'Organizzazione di Volontariato nata a norma della Legge n. 266/1991.

La Riforma è stata per l'associazione in esame un'occasione per riflettere quale fosse la strada più idonea da seguire per realizzare al meglio le attività e gli obiettivi prefissati. Avendo messo in atto, nel corso del tempo, attività prevalentemente per i soci, volontari e loro familiari, ha optato per un cambio di

tipologia associativa, passando dalla forma di Organizzazione di Volontariato ad Associazione di Promozione Sociale (APS). Ma il passaggio ha richiesto all'associazione indagata di tenere in opportuna considerazione le indicazioni della Riforma relative alle associazioni di promozione sociale: una delle tipologie di ETS.

Affinché Amici nella natura fosse riconosciuta come Ente del Terzo Settore, nella configurazione di APS, ha dovuto adempiere a degli obblighi statutari. È stata importante, a tal proposito, l'adesione alla struttura nazionale "APS Mondo Sociale" la quale ha dato supporto tecnico ed informativo anche grazie ad una bozza di statuto univoca per tutte le associazioni a lei affiliate.

L'affiliazione è stata fatta inoltre per il sostegno agli obblighi assicurativi e contabili-fiscali in capo alla Riforma.

Amici nella natura, come gli altri ETS, ha l'obbligo di trasparenza e rendicontazione. Rientrando tra gli "enti di minori dimensioni", in quanto dispone di un patrimonio inferiore ai 220.000,00 euro ha, pertanto, la possibilità di redigere un rendiconto finanziario tenuto con il criterio di cassa. Questo non comporta particolari modifiche e difficoltà all'associazione avendo già redatto nel corso degli anni precedenti un rendiconto simile a quello previsto dal D.M. del 5 marzo 2020. In aggiunta, l'associazione Amici nella natura ha già implementato, seppur in via sperimentale, per l'anno 2019, lo strumento del bilancio sociale. Si sottolinea che per l'associazione indagata questo ultimo strumento di rendicontazione non ha carattere di obbligatorietà ma si pone come impegno di trasparenza, di natura volontaria, dell'associazione verso i propri stakeholder.

Le riflessioni contenute in questo lavoro di approfondimento portano ad una considerazione finale: la Riforma del Terzo Settore ha fatto emergere delle difficoltà riscontrabili soprattutto per le piccole associazioni. Le difficoltà legate alle dimensioni associative, tuttavia, possono essere superate dalla co-

progettazione, dalla cooperazione, dal lavoro in rete con gli altri soggetti tipici del Terzo Settore e con la collaborazione della Pubblica Amministrazione.

Bibliografia

- ACCORINTI M., *Terzo settore e welfare locale*, Carocci Editore, Roma, 2008;
- AIROLDI G., *Le aziende non profit: definizioni e classificazioni*, in AA.VV., *Le aziende non profit tra Stato e mercato*, Atti del Convegno (Roma, 28-30 settembre 1995), Clueb, Bologna, 1996;
- ALVARO L. M., *Registro unico, con la pubblicazione in G.U. per il Terzo Settore inizia una nuova fase*, in www.vita.it/it/article/2020/10/23/registro-unico-con-la-pubblicazione-in-gu-per-il-terzo-settore-inizia-/157111/;
- AMATUCCI F., *La gestione finanziaria delle aziende non profit*, Etas, Milano, 2020;
- ANDREAS M., *Un modello di osservazione economico-aziendale per le aziende non profit*, in BORZAGA C., FIORENTINI G., MATA CENA A. (a cura di), *Non profit e sistemi di welfare. Il contributo all'analisi economica*, Carocci, Roma, 1998;
- ANGELONI F., *Aspetti civilistici degli enti non profit e dell'attività di volontariato nel diritto positivo vigente*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1999;
- ASCOLI A., RANCI C. (a cura di), *Il welfare mix in Europa*, Carocci, Roma, 2003;
- BANDINI F. (a cura di), *Economia e management delle aziende nonprofit e delle imprese sociali*, Cedam, 2013, p. 5;
- BARBETTA G. P., *Il settore nonprofit italiano. Occupazione, welfare, finanziamento e regolazione*, Il Mulino, Bologna, 2008;
- BARBETTA G. P., *Le fondazioni. Il motore finanziario del terzo settore*, Il Mulino, 2013;
- BARBETTA G. P., *Senza scopo di lucro*, Il Mulino, Bologna, 1996, p. 49;
- BARBETTA G. P., CIMA S., ZAMARO N., *Le istituzioni nonprofit in Italia*, Il Mulino, Bologna, 2003;
- BARBETTA G. P., LODIGIANI R., *In or out? Le società di mutuo soccorso tra terzo settore e welfare plurale*, in *Social Policies*, 2016, 3, 1, pp. 83-100;
- BARBETTA G. P., MAGGIO F., *Nonprofit*, Il Mulino, Bologna, 2008;
- BEBBINGTON J., BROWN J., FRAME B., THOMSON I., *Theorizing engagement: the potential of a critical dialogic approach*, in *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20 (3), 2007, pp. 356-381;
- BERTINI U., *Presentazione*, in AA.VV., *Le aziende non profit tra Stato*, Atti del Convegno (Roma, 28-30 settembre 1995), Clueb, Bologna, 1996;
- BIANCA C. M., *Diritto civile*, Giuffrè, Milano, 1978;
- BONFANTE G., *La riforma delle società di mutuo soccorso e la vigilanza delle società cooperative*, in *Società*, 2013, 7;
- BORGONOV I. E., *Dalla storicizzazione dei fini e dalla flessibilità dei mezzi il contributo delle aziende non profit al progresso economico e sociale*, in AA. VV. *L'elasticità dell'azienda di fronte al cambiamento*, Atti del convegno AIDEA svoltosi a Torino, 30 settembre - 1 ottobre 1993), Clueb, Bologna, 1994;

- BORGONOV E., *Le aziende non profit e la trasformazione di “valori” individuali in “valore” economico e sociale: elementi di teoria aziendale*, in ZANGRANDI A. (a cura di), *Le aziende non profit. Le condizioni di sviluppo*, Egea, Milano, 2000;
- BORZAGA C., FAZZI I., *Azione volontaria e processi di trasformazione del settore non-profit*, Franco Angeli, Milano, 2000;
- BOVA A., ROSATI D., *Il terzo settore e l'impresa sociale. Sostegni e sfide per il Welfare State?*, Editrice Apes, Roma, 2009;
- BRONZETTI G., *Le aziende non profit*, Franco Angeli, Milano, 2007;
- BRUNI L., ZAMAGNI S., *Economia Civile*, Il Mulino, Bologna, 2015;
- BRUSCUGLIA L. (a cura di), L. 266/91 la legge sul volontariato. Analisi e commento giuridico, Cedam, Padova, 1993;
- CALVI M., *È tempo di economia civile*, in *Avvenire*, 17 maggio 2013;
- CAMPEDELLI B., *Comunicazione d'impresa: in crescita il ruolo della disclosure sociale*, in *IR TOP*, Anno II, n. 4, Milano, ottobre-dicembre 2003, pp. 23-33;
- CAMPEDELLI B., CANTELE S., *Bilancio sociale*, cit., pp. 514-515;
- CAPALDO P., *Le aziende non profit tra Stato e mercato*, Atti del Convegno (Roma, 28-30 settembre 1995), Clueb, Bologna, 1996;
- CARTOCCI R., MACONI F., *Libro bianco sul terzo settore*, Il Mulino, Bologna, 2006;
- CARUSO S., *Le associazioni di promozione sociale*, Key Editore, Frosinone, 2014;
- CASSANDRO P. E., *Il bilancio oggettivo dell'impresa*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, n. 2, Milano, 1972, p. 463;
- CASSANDRO P. E., *Sul cosiddetto bilancio sociale dell'impresa*, in *Rivista italiana di Ragioneria e di Economia aziendale*, nn. 7-8, luglio-agosto, 1989;
- CARINCI F. (a cura di), *Non profit e volontariato. Profili giuridico-istituzionali*, IPSOA Scuola d'Impresa, Milano, 1999;
- CAVALIERI E., *Aspetti sociali dell'informazione economica d'impresa*, in *Opere in memoria di Egidio Giannessi*, Cursi, Pisa, 1987, p. 380;
- CAVANNA I., *Associazioni riconosciute e non riconosciute*, pubblicato su “Diritto on line Treccani”, 2016;
- CERULLI G., *Terzo settore*, in *Enciclopedia Italiana - VII Appendice*, Roma, Editore Treccani, 2007, p. 2003;
- CHIUCCI M. S., *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*, Giappichelli Editore, Torino, 2012;
- COLOZZI I., *La cultura civile in Italia: fra stato, mercato e privato sociale*, Il Mulino, Bologna, 2002;
- COLOZZI I., BASSI A., *Da terzo settore a imprese sociali. Introduzione all'analisi delle organizzazioni non profit*, Carocci, 2003;

- COLOZZI I., BASSI A., *Una solidarietà efficiente*, in *La Nuova Italia Scientifica*, Roma, 1995, pp. 119 ss;
- CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali*, novembre 2017;
- CONSORTI P., GORI L., ROSSI E., *Diritto del Terzo settore*, Bologna, 2018;
- COSTA E., RAMUS T., ANDREAUS M., *Accountability as a managerial tool in non-profit organizations: Evidence from Italian CSVs*, in *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 2011, 22 (3), pp. 470-493;
- CORBETTA G., *Metodologia e tecniche della ricerca sociale*, Il Mulino, Bologna, 1999;
- CSVMarche, *Registro unico del terzo settore sempre più vicino, via libera dalle Regioni*, in <https://www.csvmarche.it/ultime-notizie/registro-unico-del-terzo-settore-sempre-piu-vicino-via-libera-dalle-regioni>;
- D'ANDÒ V., *Enti non commerciali. Associazioni, fondazioni, enti ecclesiastici, comitati, ONLUS*, Edizioni Simone Giuridiche, 2011;
- DE CARLI P., *I modelli organizzativi non profit*, in BERTI G. (a cura di), *Pubblica amministrazione e modelli privatistici*, Il Mulino, Bologna, 1993, p. 159;
- DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore. Inquadramento degli enti e dei loro confini per individuare chi può e chi non può farne parte*, Instant Book 1, CSVnet, pp. 9-10;
- DE GIORGI M. V., *Dalla "vuota socialità del codice" alla "vuota" impresa sociale*, in *Lavoro e diritto*, 2008;
- DE GIORGI M. V., *Il nuovo diritto degli enti senza scopo di lucro: dalla povertà delle forme codicistiche al groviglio delle leggi speciali*, in *Rivista Diritto Civile*, 1999, I;
- DE MAURO A. R., *Atti del Convegno: L'impresa sociale, normativa fiscale e riforma del terzo settore: programmazione, bilancio e fiscalità. Agevolazioni fiscali, detassazione degli utili e degli avanzzi, erogazioni liberali in deduzione e detrazione e adempimenti fiscali*, in *Viaggio nel mondo del no profit*, Bottega del Terzo Settore, Ascoli Piceno, giugno 2019;
- DESANTIS G., VENTRELLA A. M., *Il bilancio sociale nell'impresa*, Franco Angeli, Milano, 1980, p. 16;
- DE STEFANIS C., *Le diverse realtà del terzo settore: attenzione alle novità*, in www.commercialistatelematico.com/articoli/2020/09/le-diverse-realta-del-terzo-settore-adequamento-statuti.html;
- DEZIO G. (a cura di), *La riforma del terzo settore*;
- DONATI P., *Sociologia del terzo settore*, in *La Nuova Italia scientifica*, Roma, 1996;
- DONATI P., *Sociologia della famiglia*, Clueb, Bologna, 1978;
- DONATI P., *Sociologia della relazione*, Il Mulino, 2013;
- DONATI P., COLOZZI I., *Il privato sociale che emerge. Realtà e dilemmi*, Il Mulino, Bologna, 2004;
- DONATI P., SOLCI R., *Beni relazionali. Che cosa sono e quali effetti producono*, Bollati Boringhieri, 2011;

- EBRAHIM A., *Accountability in practice: mechanisms for NGOs*;
- EDWARDS M., HULME D., *NGO performance and accountability in the post-cold war world*, in *Journal of International Development*, 1995, 7 (6), pp. 853-854;
- FERRARIS FRANCESCHI R., *Elementi di criticità negli studi di economia aziendale. La sfida della ricerca qualitativa*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 5/6, RIREA, Roma, 2006;
- FERRERA M., *Le trappole del welfare*, Il Mulino, Bologna, 1998;
- FERRERO G., *Istituzioni di economia d'azienda*, cit., Giuffrè, Milano, 1968, p. 209;
- FERRI P., COLOMBO G. M., GIOVINE E., ILARI C., LEONE L., POSTACCHINI P., RANDAZZO R., ROSSI T., STIZ G., TAFFARI G., *Riforma del Terzo Settore, Profili innovativi e applicativi della Legge Delega*, IPSOA, Milano, 2016, p. 120;
- FICI A. (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, Editoriale Scientifica, 2018;
- FONDAZIONE NAZIONALE COMMERCIALISTI, *Il Bilancio Sociale e il Codice Etico*, pp. 3-4;
- FORNO F., POLIZZI E. M., *Tra società e mercato: forme organizzative, repertori e strategie d'azione delle associazioni*, in BIORCIO R., VITALE T., *Italia Civile. Associazionismo, partecipazione e politica*, Donzelli Editore, Roma, 2016, pp. 81-103;
- FREEMAN R. E., RUSCONI G., DORIGATTI M., (a cura di), *Teoria degli stakeholder*, Franco Angeli, Milano, 2007, p. 112;
- GALGANO F., *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati. Art.36-42*, Zanichelli Editore, 1967;
- GAO S., ZHANG J. J., *Stakeholder engagement, social auditing and corporate sustainability*, in *Business, Process Management Journal*, 2006, 12 (6), pp. 722-740;
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE, *GRI Sustainability Reporting Standards 2016*, consultabili al link www.globalreporting.org/standards;
- GROPPO G., *La normativa sul volontariato e Terzo settore*, EPC Libri, Roma, 2004;
- HANSMANN H., *Two non-profit sectors: fee for services versus Donative organizations*, in *The Future of Non profit Sector*;
- HANSMANN H., *The Ownership of Enterprise*, Harvard University Press, Harvard, 2000;
- ISTITUTO NAZIONALE PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA DELL'ISTRUZIONE, *Guida metodologica agli studi di casi*, Marzo 2001, p. 7;
- KENDALL J., KNAPP M. R. J., *The Voluntary Sector in the United Kingdom*, Manchester University Press, Manchester, 2008;
- JENSEN J. C., BERG N., *Determinants of traditional sustainability reporting versus integrated reporting. An institutionalist approach*, *Business Strategy and the Environment*, 21 (5), 2012, pp. 299-316;
- KRICK T., FORSTATER M., MONAGHAN P., SILLANPAA M., *Il manuale dello stakeholder engagement. Volume 2: Il manuale per il professionista dello stakeholder engagement*.

- Accountability, United Nations Environment Programme, Stakeholder Research Associates, 2005, op.cit., p.14;
- LUCIANO A., *Associazioni di volontariato e onlus*, Edizioni FAG, Milano, 2006;
- LUCIANO A., *Associazioni di volontariato. Aspetti civilistici, contabili, fiscali e formulario*, Edizioni FAG, Milano, 2000;
- MACALLI M., *Le persone giuridiche. Associazioni, fondazioni, comitati. Aggiornato al Codice del Terzo settore (D.Lgs. 117/2017)*, Key Editore, 2019;
- MARASÀ G., *Appunti sui requisiti di qualificazione degli enti del terzo settore: attività, finalità, forme organizzative e pubblicità*, in NCC, 3/2018, pp. 671 ss;
- MARCHI L., *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano, 2003, p. 5;
- MARTINELLI G., *Per chi non è Ente del Terzo Settore: cosa succede?*, Instant Book 2, CSVnet;
- MATACENA A. (a cura di), *Scenari e strumenti per il Terzo settore*. Milano, EGEA, 1999;
- MATACENA A., MARANO M., *Accountability e social reporting nelle cooperative mutualistiche*, in *Rivista della Cooperazione*, 2006, 2, p. 69;
- MATHEWS M. R., *A suggested organization for social accounting research*, in *Journal of Accounting and Public Policy*, 1984, 3, 199-221, R. GRAY, *Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting and attestation*;
- MAZZULLO A., *Il nuovo codice del terzo settore. Profili civilistici e tributari*, Torino, 2017;
- MELANDRI V., *L'accountability nelle aziende nonprofit. Strumenti informativi e sistemi per il terzo settore*, Guerini e associati, 2005;
- MELE C., *Il bilancio sociale delle aziende no profit*, in www.informazionefiscale.it/bilancio-sociale-aziende-no-profit;
- MONEVA J., ARCHEL B., CORREA C., *GRI and the camouflaging of corporate unsustainability*, Accounting Forum, 30 (2), 2006;
- MONTANINI L., *L'accountability nelle aziende non profit. Teoria e prassi a confronto*, Giappichelli Editore, Torino, 2007;
- MONTANINI L., D'ANDREA A., *La riforma del terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, 2020;
- MOZZANICA R., *Il volontario e le attività di volontariato*, Instant Book 8, CSVnet, p. 19;
- OLIVELLA P. (a cura di), *La disciplina giuridica del volontariato e delle cooperative sociali*, Nuove Ricerche, Ancona, 1995;
- ONIDA P., *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1971, ristampa 1985;
- ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA, *Gli enti del Terzo settore, elementi qualificanti, soggetti ammessi, soggetti esclusi*, in *La riforma del Terzo settore*, 28 maggio 2018, pp. 28-35;
- ORSINI P., *Legge sul volontariato*, Centro studi CEIS, Pescara, 1992;
- PANICO A., PICCIOTTO A., *La legge quadro sul volontariato. L. 11 agosto 1991 n. 266*, Jovene, Napoli, 1992;

- PERRY J., IMPERIAL M., *A decade of service-related research: A map of the field. Nonprofit and Voluntary Sector*, Quarterly, 30 (3), 2001, pp. 462-479;
- PESTICCIO P., *Gli statuti degli ETS*, Instant Book 7, CSVnet, p. 19;
- PESTICCIO P., *L'assenza di scopo di lucro e la devoluzione del patrimonio*, Instant Book 11, CSVnet;
- PETTINATO S. (a cura di), *Gestire il no profit. Guida pratica alla gestione degli enti senza fini di lucro*, Il Sole 24 Ore Libri, Milano, 1997;
- PINZAUTI A., *Il volontariato e le sue leggi*, Edizioni Messaggero, Padova, 1990;
- POLI A., *Alla ricerca del Terzo settore*, Grafiche Landolfi, 2003;
- POLI A., *Volontariamente, oggi. Le organizzazioni di volontariato in Italia*, Fondazione Italiana per il Volontariato, Roma, 2002;
- POWER M., *The audit society*, in HOPWOOD A. G., MILLER P. (Eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, 1994, pp. 299-316;
- PROPERSI A., ROSSI G., *Gli enti non profit*, cit., BASILE M., *Associazioni, fondazioni, comitati*, in *Rivista Diritto Civile*, II, 1984;
- PROPERSI A., ROSSI G., *Gli enti non profit. Associazioni, Fondazioni, Comitati, ONLUS, Imprese sociali, IPAB, Organizzazioni di volontariato, Cooperative sociali, Circoli aziendali, Società di mutuo soccorso, Organizzazioni non governative, Associazioni sportive dilettantistiche, Associazioni di promozione sociali, Trust, Scritture contabili e bilanci, Raccolta fondi, Aspetti tributari*, Milano, 2010, p. 115;
- RAGGHIANI S., SEGHETTINI G. (a cura di), *Le domande e i dubbi delle organizzazioni di volontariato. Secondo rapporto sull'attività di consulenza legale, fiscale e amministrativa del Cevot*, CESVOT, Firenze, 2003;
- RAGO S., VILLANI R., *Glossario dell'Economia Sociale*, AICCON ricerca, Forlì, 2011, p. 26;
- RANCI C., *Oltre il welfare state: terzo settore, nuove solidarietà e trasformazioni del welfare*, Bologna, Il Mulino, 1999;
- RICCI P. (a cura di), *L'economia dell'azienda. Paradigmi e declinazioni*, Giuffrè, Milano, 2012;
- ROSSI G., BOCCACCIN L., *Il terzo settore in Italia: le indicazioni emergenti della riflessione sociologica*, in *Non Profit*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna (RN), 2003, p. 314;
- ROSSI G., BOCCACCIN L., *Il volontariato: un soggetto fondamentale del terzo settore italiano*, in VITTADINI G. (a cura di), *Il non profit dimezzato*, Etas Libri, Milano, 1997;
- RUSCONI G., *Il ruolo del bilancio sociale nel contesto dell'economia aziendale*, in *Rivista italiana di Ragioneria e di Economia aziendale*, marzo-aprile, 1987, p. 12;
- RUSCONI G., *Impresa, accountability e bilancio sociale*, in L. HINNA (a cura di), *Il bilancio sociale*, cit., p. 229;
- RUSCONI G., DORIGATTI M., contributo di GABROVEC MEI O., *Teoria generale del bilancio sociale e applicazioni pratiche*, Fondazione Acli - Persona, impresa e società, Milano, 2004, p. 54;

- SALOMON L. M., ANHEIER H. K., *In Search of the Nonprofit Sector II: The Problem of Classification*, in *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, n. 3, 1992, pp. 125-152;
- SEGHETTINI G. (a cura di), *Le domande e i dubbi delle organizzazioni di volontariato. Primo rapporto sull'attività di consulenza del CESVOT*, La Grafica Pisana, Buti, 1999;
- SIGNORI S., STIZ G., MARANGONI G., *Linee guida per la redazione del bilancio di missione e del bilancio sociale delle Organizzazioni di volontariato*, CSVnet, giugno 2009, p. 17;
- STOPPIELLO S., *Le dimensioni sociali*, in BARBETTA G. P., CIMA S., ZAMARO N.;
- SUPERTI FURGA F., *Note introduttive al bilancio sociale*, in *Sviluppo e Organizzazione*, novembre-dicembre, 1977, pp. 29 ss.;
- TERZANI S., *Introduzione al bilancio*, cit., p. 259;
- TESSITORE A., *La produzione e la distribuzione del valore*, in AA.VV. *Le aziende non profit tra Stato e Mercato*, Atti del Convegno (Roma, 28-30 settembre 1995), Clueb, Bologna, 1996, p. 160;
- TIBERI G., *La dimensione costituzionale del terzo settore*, op. cit., p. 31;
- TRABUCCHI A., *Istituzioni di diritto civile*, Cedam, Padova, 1986;
- TRAVAGLINI C., *Le imprese sociali tra impresa e solidarietà: caratteri economico-aziendali ed informativa economico-sociale*, Clueb, Bologna, 1997;
- VENDITTI C., *L'attività di volontariato*, Jovene, Napoli, 1997;
- VERMIGLIO F., *Il bilancio sociale nel quadro evolutivo del sistema d'impresa*, Grafo Editori, Messina, 1984, p. 179;
- VIEZZOLI M., *Il terzo settore risorsa per il paese*, in CATTANEO C. (a cura di), *Terzo settore, nuova statualità e solidarietà sociale*, Giuffrè Editore, Milano, 2001;
- VIGANÒ E. (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, 2000;
- YONGVANICH K., GUTHRIE J., *An extended performance reporting framework for social and environmental accounting*, *Business Strategy and the Environment*, 1 (15), 2006;
- ZADEK S., RAYNARD P., *Accounting works: a comparative review of contemporary approaches to social and ethical accounting*, in *Accounting Forum*, 1995, 19 (2/3), pp. 164-175;
- ZAMAGNI S., *Il nuovo welfare? Né pubblico né privato: circolare, in gente veneta*, Venezia, 2012, p. 3;
- ZAMAGNI S. (a cura di), *Slegare il terzo settore*, cit., Il Mulino;
- ZAMAGNI S., *Verso l'economia del Ben-Essere*, www.nonprofitonline.it;
- ZOPPINI A., *Le fondazioni: dalla tipicità alle tipologie*, Jovene, Napoli, 1995.