



Università  
Ca' Foscari  
Venezia



## **Percorso formativo “Università del Volontariato”**

**Anno 2018/2019**

***Titolo: LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE –  
NOVITÀ AMMINISTRATIVE ED ADEMPIMENTI  
CIVILISTICI E FISCALI***

**Tesina di Alessandro Catelli**

**Qualifica: Volontario**



**UNIVERSITÀ**  
del **VOLONTARIATO**  
a Treviso

E' un'iniziativa promossa da:



---

In collaborazione con:



# INDICE

<b>PREMESSA</b> .....	4
<b>1. PRINCIPI ISPIRATORI E INQUADRAMENTO</b> .....	5
1.1 Inquadramento generale e ambito di applicazione della normativa .....	5
1.2 Enti del Terzo Settore .....	5
1.3 Attività d'interesse generale .....	6
1.4 Personalità giuridica, distribuzione utili e destinazione del patrimonio .....	8
<b>2. ISCRIZIONE NEL REGISTRO UNICO NAZIONALE DI TERZO SETTORE</b> .....	10
2.1 Iscrizione a regime.....	10
<b>3. CONSIDERAZIONI CIVILISTICHE</b> .....	13
3.1 Contenuto dell'atto costitutivo.....	13
3.2 Funzionamento e governance .....	13
<b>4. RENDICONTAZIONE</b> .....	15
4.1 Bilancio d'esercizio, schemi ed approvazione.....	15
4.2 Rendicontazione sociale.....	17
<b>CONCLUSIONI</b> .....	19

## PREMESSA

Il Terzo Settore, intendendo per tale quell'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 (in quanto si tratta di attività di proprietà privata), è stato recentemente interessato da modifiche legislative che ne stanno modificando le regole di attività, amministrazione, fiscalità, finanza ecc.

Il presente documento si limita ad analizzare ed interpretare alcuni aspetti di tale normativa che, per motivi di sintesi e di spazio, si limita a trattare solamente i primi titoli del Codice del Terzo Settore emanato nel 2017 rappresentando pertanto una sintesi solamente parziale ed incompleta.

L'intento è quello di restituire un lavoro che ricomprenda in sintesi l'evoluzione della normativa del Terzo Settore alla luce delle recenti legiferazioni.

La frequentazione dei corsi dell'Università del Volontariato di Treviso, l'ottima professionalità e capacità didattica dei docenti, nonché la disponibilità e simpatia delle ragazze del CSV di TREVISO, mi hanno avvicinato ad un mondo, quello del volontariato, per me precedentemente sconosciuto considerata la mia attività, prevalentemente amministrativa e contabile, presso l'associazione Carmen Mutuo Aiuto di Castelfranco Veneto, svolta solamente da un anno.

Ciò mi è servito come stimolo per poter approfondire le tematiche, principalmente amministrative e burocratiche, necessarie per la gestione di una associazione con maggior responsabilità e professionalità, nonché spunti di carattere psicologico e sociale per capire meglio i meccanismi di una realtà per me nuova.

Chiaramente il settore è in continua evoluzione e questi miei sono solo i primi passi di un percorso che, mi auguro, possa rivelarsi lungo e stimolante.

# 1. PRINCIPI ISPIRATORI E INQUADRAMENTO

## 1.1 Inquadramento generale e ambito di applicazione della normativa

In attuazione della legge delega 6 giugno 2016, n. 106 (delega al Governo per la riforma del Terzo Settore), sono stati emanati tre decreti legislativi attinenti al Terzo Settore. Si tratta del:

- decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 111, **Disciplina del 5x1000**, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 166 del 18 luglio 2017 ed entrato in vigore il 19 luglio 2017;

- decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, **Disciplina dell'impresa sociale**, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 167 del 19 luglio 2017 ed entrato in vigore il 20 luglio 2017, così come modificato in seguito dal dlgs "correttivo" n. 95 del 20 luglio 2018;

- decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, **Codice del Terzo Settore**, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 179 del 2 agosto 2017 ed entrato in vigore il 3 agosto 2017, così come modificato in seguito dal dlgs. "correttivo" n. 105 del 3 agosto 2018.

I tre decreti legislativi prevedono inoltre una serie di decreti e atti attuativi attualmente in gran parte ancora non adottati.

Le disposizioni normative in esame modificano sostanzialmente il panorama del Terzo Settore e dell'economia sociale, tanto che la disciplina suddetta viene denominata "**Riforma del Terzo Settore**". In particolare, con il dlgs. 117/2017, cosiddetto Codice del Terzo Settore (di seguito anche "CTS"), si è inteso riordinare, semplificare e rivedere in modo organico, coerente e sistematico le disposizioni vigenti in materia di enti non lucrativi che perseguono finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale, così da garantire e favorire il più ampio esercizio del diritto di associazione e in modo da sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono a perseguire il bene comune.

Il CTS ha quindi risposto all'esigenza di superare la frammentarietà della normativa in materia di Enti di Terzo Settore.

## 1.2 Enti del Terzo Settore

Gli enti del Terzo Settore (ETS) individuati dal legislatore all'art. 4 del CTS sono:

- Organizzazioni di volontariato;
- Associazioni di promozione sociale;
- Enti filantropici;
- Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- Reti associative;
- Società di mutuo soccorso;
- Altri enti del Terzo Settore che comprendono associazioni riconosciute e non riconosciute

e fondazioni non classificate nelle precedenti categorie, nonché “gli altri enti di carattere privato diversi dalle società”;

- Gli enti religiosi civilmente riconosciuti possono optare, limitatamente alle attività di interesse generale di cui all'art. 5 eventualmente svolte, per l'adozione delle pertinenti disposizioni del CTS alle condizioni di cui all'art. 4, co. 3. In generale tali enti potranno definirsi del Terzo Settore solo una volta conseguita l'iscrizione al Registro Unico del Terzo Settore (RUNTS): solo allora potranno beneficiare delle agevolazioni previste dal CTS in funzione dell'inquadramento civilistico e dell'attività svolta.

Non sono enti del Terzo Settore le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, del dlgs. 30 marzo 2001, n. 165, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile alla cui disciplina si provvede ai sensi dell'art. 32, co. 4. mentre i corpi volontari dei vigili del fuoco delle Province autonome di Trento e di Bolzano e della Regione autonoma della Valle d'Aosta potranno restare nel Terzo Settore.

### 1.3 Attività d'interesse generale

L'attività svolta dagli ETS individuati dal CTS, in via esclusiva o principale, dovrà rientrare tra quelle qualificate come attività di interesse generale ed elencate all'art. 5 del CTS e sono 26 tipologie, alcune storiche, altre nuove che possono avere un ruolo fondamentale per la promozione dell'interesse generale come, ad esempio, la riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata e lo sport dilettantistico, attività quest'ultima esercitabile in forma di “organizzazione e gestione” di attività non professionistica. Le iniziative, esercitabili in via esclusiva o prevalente con una o più delle attività di cui all'art. 5 del CTS, potranno presentare margini economici positivi fino al 5% (art. 24 ter L.136 del 17/12/18) per non essere considerate commerciali e l'esercizio delle attività di interesse generale senza scopo di lucro dovrà perseguire le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale richiesto dall'art. 4, co. 1 del CTS.

Sottostante si riporta l'elenco delle attività previste dal CTS aggiornabile con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri.

## Attività di interesse generale previste dall'art. 5 del Codice del Terzo settore

1. Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto:
- a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;
  - b) interventi e prestazioni sanitarie;
  - c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;
  - d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
  - e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, nonché alla tutela degli animali e prevenzione del randagismo, ai sensi della legge 14 agosto 1991, n. 281;
  - f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;
  - g) formazione universitaria e post-universitaria;
  - h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
  - i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;
  - j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;
  - k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
  - l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;
  - m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;
  - n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;
  - o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;
  - p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;
  - q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
  - r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
  - s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;
  - t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
  - u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;
  - v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
  - w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;
  - x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;
  - y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;
  - z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

## 1.4 Personalità giuridica, distribuzione utili e destinazione del patrimonio

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

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

Nel caso in cui il patrimonio sia costituito da beni differenti dal denaro, occorre una relazione giurata effettuata da un revisore legale o società di revisione iscritti nel registro, da allegare all'atto costitutivo.

L'art. 6 del dlgs 105/2018 (correttivo del CTS) ha previsto che le associazioni e le fondazioni, già in possesso della personalità giuridica ai sensi del dpr 361/2000 prima dell'operatività del RUNTS, possano sospendere il riconoscimento acquisito con la procedura di cui all'art. 22 del CTS.

Con una interpretazione estensiva della norma la richiesta della personalità giuridica, secondo quanto disposto dall'art. 22 del CTS, risulterebbe aggiuntiva ed alternativa rispetto a quanto già disposto dal dpr 361/2000. Quindi avremmo che:

- i soggetti precedentemente riconosciuti possono con l'iscrizione nel RUNTS:

- a) optare per mantenere il precedente riconoscimento ex dpr 361/2000, ed in tal caso essere oggetto di controllo anche da parte dell'autorità di controllo che aveva rilasciato il riconoscimento (prefettura o Regione);
- b) richiedere il riconoscimento ex art. 22 del CTS. In questo caso, il precedente riconoscimento viene sospeso.

- I soggetti non riconosciuti possono con l'iscrizione nel RUNTS:

- a) non richiedere il riconoscimento;
- b) richiedere il riconoscimento ex dpr 361/2000;
- c) richiedere il riconoscimento ex art. 22 del CTS.

Il nuovo procedimento obbligatorio di intervento da parte degli organi sociali nel caso di riduzione del patrimonio sociale per effetto di perdite previsto dall'art. 22, co. 5, CTS appare meno rigido rispetto al modello societario di riferimento: c'è, infatti l'obbligo di attivazione solo nel caso di perdite che riducano il patrimonio al di sotto del minimo legale, con una tolleranza di un terzo.

Nel caso in cui ciò si verifichi, l'organo di amministrazione e, nel caso di sua inerzia, l'organo di controllo se presente, devono senza indugio:



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

Qualora non vi sia la possibilità di ricostituzione, l'art. 22 CTS cita come opzioni alternative la trasformazione, la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, la fusione e lo scioglimento.

Dalla riforma viene confermato il divieto di distribuzione degli utili, anche indiretta, per gli ETS. Il patrimonio ed eventuali utili devono essere usati esclusivamente per lo svolgimento delle attività dell'ente nel perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

All'art. 8, co. 3 CTS, il legislatore elenca quando comunque si configurano casi di distribuzione indiretta di utili, ossia:

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

All'Organo di controllo spetta specificatamente l'onere di vigilare sulla corretta applicazione di detta norma sempre a sensi del comma 7 dell'art. 30 del CTS.

In caso di scioglimento dell'ente occorre il previo parere della struttura competente del RUNTS prima di procedere alla devoluzione del patrimonio residuo; ogni atto di devoluzione senza parere o difforme al parere è considerato nullo.

Gli ETS dotati di personalità giuridica ed iscritti anche nel Registro delle Imprese possono destinare uno o più patrimoni ad uno specifico affare ai sensi dell'art. 2447 bis e seguenti del C.C.

## 2. ISCRIZIONE NEL REGISTRO UNICO NAZIONALE DI TERZO SETTORE

### 2.1 Iscrizione a regime

Nell'ambito della riforma del Terzo settore è istituito il Registro Unico Nazionale (degli enti) del Terzo Settore (RUNTS) disciplinato dal titolo VI, agli artt. 45 e seguenti del CTS.

Entro un anno dall'entrata in vigore del CTS, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali avrebbe dovuto definire, con un proprio decreto, la procedura per l'iscrizione nel RUNTS, individuando i documenti da presentare e le modalità di deposito degli atti da includere e/o aggiornare nel RUNTS, nonché le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del RUNTS nell'ottica di assicurare l'omogeneità sul territorio nazionale dei suoi elementi informativi e le modalità con cui è garantita la comunicazione dei dati tra RUNTS ed il Registro delle imprese con riferimento alle imprese sociali e agli altri enti del Terzo settore iscritti nel Registro delle imprese (art. 53, co. 1, CTS).

Le Regioni e le province autonome presso le quali sono istituiti gli uffici regionali o provinciali del RUNTS, entro 180 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, devono poi disciplinare i procedimenti per l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e di cancellazione degli ETS, rendendo operativo il RUNTS entro sei mesi dalla predisposizione della struttura informatica (art. 53, co. 2, CTS).

L'iscrizione al RUNTS è facoltativa ma ad essa è subordinata la possibilità per un ente giuridico di potersi qualificare come ETS e conseguentemente la possibilità di fruire delle agevolazioni finanziarie, fiscali e di rapporto con gli enti pubblici previste dalla riforma normativa del settore. Gli enti non profit che optano di non iscriversi nel RUNTS saranno soggetti all'applicazione delle disposizioni del libro primo del Codice Civile e di quelle fiscali sugli enti non commerciali. Nei primi giorni di marzo 2019 è stata siglata una convenzione tra Ministero del Lavoro e delle politiche sociali e Unioncamere, in base alla quale è affidata a Infocamere, società telematica delle Camere di commercio, la gestione informatica del RUNTS.

L'accordo prospetta un termine di 18 mesi nell'arco del quale implementare le specifiche tecniche ai fini delle procedure d'iscrizione e di visura del RUNTS.

Considerando la proroga del correttivo del CTS (modifica dell'art. 101, co. 2, del CTS) con riguardo al termine ultimo (dal 3 febbraio al 3 agosto 2019) di modifica dello statuto da parte di ONLUS, ODV e APS ai fini di adeguamento alle norme del CTS, la trasmigrazione nel RUNTS per le ODV e le APS potrebbe velocizzarsi e perfezionarsi anche nel corso dell'anno.

Il RUNTS, che è pubblico e le cui informazioni saranno rese accessibili a tutti gli interessati in modalità telematica, si compone delle seguenti sezioni:

- a) ODV;

- b) associazioni di promozione sociale;
- c) enti filantropici;
- d) imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- e) reti associative;
- f) società di mutuo soccorso;
- g) altri enti del Terzo settore.

Solo le reti associative potranno essere iscritte contemporaneamente in più sezioni (art. 46, co. 2, del CTS). Gli ETS che esercitino la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono soggetti all'obbligo di iscrizione nel Registro delle imprese in aggiunta all'iscrizione nel RUNTS (art. 11, co. 2, CTS). Inoltre l'art. 41 prevede, quale condizione per l'iscrizione nel RUNTS delle reti associative, un precipuo requisito di onorabilità per i rappresentanti legali e per gli amministratori delle medesime: questi ultimi, infatti, non devono aver riportato condanne penali, passate in giudicato, per reati che comportano l'interdizione dai pubblici uffici.

Il Codice stabilisce che nel RUNTS 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'articolo 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 limitazioni.

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

Gli amministratori hanno l'incombenza del deposito degli atti, la completezza e l'aggiornamento delle informazioni.

Gli enti che vogliono iscriversi nel RUNTS devono presentare domanda all'Ufficio del Registro della Regione o della Provincia autonoma ove l'ente ha la sede legale, depositando l'atto costitutivo, lo statuto ed eventuali allegati, ed indicando la sezione del registro nella quale

l'ente chiede l'iscrizione. Per le reti associative la domanda di iscrizione nella sezione è presentata all'Ufficio statale del Registro. L'ufficio competente verifica la sussistenza delle condizioni previste dal CTS per la costituzione dell'ente quale ETS, nonché per la sua iscrizione nella sezione richiesta.

Peculiare è la disciplina della cancellazione dell'ETS dal RUNTS (art. 50 CTS).

La cancellazione avviene su istanza motivata dell'ente o a seguito dell'accertamento d'ufficio anche in conseguenza di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o tributaria, ovvero a seguito dello scioglimento o dell'estinzione dell'ente, ovvero per carenza dei requisiti ritenuti necessari ai fini della permanenza nel RUNTS. In caso di estinzione o scioglimento, l'ufficio rilascia, ex art. 9 del CTS, un parere sulla devoluzione del patrimonio residuo entro trenta giorni dalla richiesta inoltrata dall'Ente. La norma prevede la nullità di qualsiasi atto di devoluzione ad altri enti del patrimonio dell'Ente in assenza del parere e introduce la regola del silenzio assenso se il parere non è rilasciato nei termini.

Ricorre invece la migrazione in altra sezione (art. 50, co. 3, CTS) quando l'Ente abbia perso i requisiti per restare iscritto in una delle sezioni del registro ma continui a possedere requisiti propri di enti iscritti in altra sezione. Sulla richiesta di migrazione si esprime l'ufficio con le stesse modalità previste per l'iscrizione nel registro.

Per trasmigrazione (art. 54 CTS), invece, il legislatore ha inteso il procedimento transitorio tramite cui gli enti, in sede di prima iscrizione nel RUNTS, trasmigrano da un registro speciale previgente al RUNTS, previa informativa resa dagli enti pubblici territoriali circa i dati posseduti su ODV e APS. Fino al termine delle verifiche, gli enti continuano a beneficiare dei diritti connessi alla loro qualifica. Ne risulta, pertanto, che relativamente alle ODV e alle APS esistenti al giorno antecedente l'operatività del RUNTS, con proprio decreto il Ministero del lavoro disciplinerà le modalità con cui gli enti pubblici territoriali provvederanno a comunicare al Registro i dati in loro possesso degli enti già iscritti nei relativi registri speciali esistenti; si tratta del procedimento di trasmigrazione delineato nell'art. 54 del CTS.

Per questi enti, dunque, l'iscrizione al Registro passerà attraverso un automatismo, cui gli enti potranno sottrarsi solo con la mancata risposta alla richiesta di eventuali informazioni o documenti mancanti ai fini della verifica della sussistenza dei requisiti d'iscrizione.

La mancata iscrizione al RUNTS impedirebbe l'accesso a tutte le agevolazioni previste, sia quelle di carattere fiscale previste dal Titolo X del CTS, che quelle di carattere extra-fiscale come le Convenzioni con le pubbliche amministrazioni di cui all'art. 56, l'accesso ai finanziamenti del Fondo sociale europeo ex art. 69 o le devoluzioni del cinque per mille.

### 3. CONSIDERAZIONI CIVILISTICHE

#### 3.1 Contenuto dell'atto costitutivo

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

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

In caso di contrasto tra atto costitutivo e statuto, prevalgono le previsioni contenute nello statuto. Qualora l'ente intenda ottenere il riconoscimento della personalità giuridica, e in ogni caso per le fondazioni, l'atto costitutivo redatto in forma di atto pubblico dal notaio è soggetto a un controllo di legalità simile a quello delle società. L'acquisizione della personalità da parte di associazioni e fondazioni si può effettuare come indicato dall'art. 22 del CTS rispetto a quanto previsto dal dpr 361/2000.

#### 3.2 Funzionamento e governance

Nelle associazioni del Terzo settore, riconosciute e non, l'ammissione di un nuovo associato, salvo che l'atto costitutivo o lo statuto non dispongano diversamente, è fatta su deliberazione dell'organo amministrativo su richiesta dell'interessato. Tale deliberazione viene comunicata all'interessato ed annotata nel libro degli associati.

Nell'assemblea delle associazioni del terzo settore, salvo diversamente disposto dall'atto costitutivo o statuto, hanno diritto di voto tutti coloro che sono iscritti da almeno tre mesi nel libro degli associati.

Ciascun associato ha un voto, elevabile sino a cinque (se l'associato è un ente in proporzione al numero degli associati) e se previsto dall'atto costitutivo o statuto e può rappresentare,

mediante delega, sino ad un massimo di tre associati nelle associazioni con un numero di associati inferiore a cinquecento e di cinque associati in quelle con un numero di associati non inferiore a cinquecento. Si applicano i commi quarto e quinto dell'articolo 2372 del C.C.

L'art. 25 CTS attribuisce le seguenti competenze all'assemblea:

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

Come suindicato l'assemblea nomina l'organo amministrativo ma il CTS risulta carente nelle regole per la relativa disciplina in quanto non è chiaro se deve essere collegiale o monocratico, con durata a revoca o a scadenza, rieleggibilità. Per gli ETS la maggioranza degli amministratori è scelta tra le persone fisiche associate o indicate dagli enti giuridici associati (art. 26 CTS) mentre per le ODV la nomina extra associati non è permessa (art. 34 CTS). Si applica l'art. 2382 C.C.

Nelle fondazioni del Terzo settore deve essere nominato un organo di controllo, anche monocratico. Nelle associazioni la nomina di un organo di controllo, anche monocratico, è obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: euro 110.000,00;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: euro 220.000,00;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

La nomina dell'organo di controllo è obbligatoria in caso di costituzione di patrimoni destinati ai sensi dell'art. 10 CTS. I componenti dell'organo di controllo devono essere scelti tra le categorie di soggetti di cui all'art. 2397, II c. C.C.

Tra i compiti dell'organo di controllo figurano le verifiche di legalità, corretta amministrazione, rispetto delle disposizioni di legge e statutarie. Inoltre provvede al monitoraggio delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale ed attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui all'art. 14 CTS.

Le associazioni e le fondazioni del Terzo settore devono nominare un revisore legale dei conti o una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro quando superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: euro 1.100.000,00;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

La nomina del revisore legale è obbligatoria in caso di costituzione di patrimoni destinati ai sensi dell'art. 10 CTS. Se l'organo di controllo effettua anche l'attività di revisione legale dei conti deve essere costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

Gli amministratori, i direttori, generali, i componenti dell'organo di controllo e il soggetto incaricato della revisione legale dei conti rispondono nei confronti dell'ente, dei creditori sociali, del fondatore, degli associati e dei terzi, ai sensi degli art. 2392, 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis, 2395, 2396 e 2407 CC. e dell'art. 15 dlgs 27 gennaio 2010, n. 39.

Le disposizioni civilistiche del CTS si presumono efficaci a decorrere dall'adeguamento statutario alle disposizioni del CTS, da effettuarsi entro il 3 agosto 2019. Per gli enti interessati dalla normativa (ONLUS, APS, ODV, oltre che imprese sociali, il cui adeguamento è stato previsto entro il 20 gennaio 2019), l'adeguamento statutario attesta infatti la volontà degli stessi di entrare nel Terzo settore, fregiandosi, una volta reso operativo il RUNTS, della qualifica di ETS.

Per i restanti enti no profit l'applicabilità delle norme civilistiche non potrà che decorrere dalla data dell'eventuale iscrizione al RUNTS previo adeguamento statutario.

## **4. RENDICONTAZIONE**

### **4.1 Bilancio d'esercizio, schemi ed approvazione**

L'art. 13 del CTS esamina gli obblighi e gli adempimenti relativi alla redazione del bilancio d'esercizio che deve essere composto da:

- stato patrimoniale che espone la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente alla data di chiusura dell'esercizio;
- rendiconto gestionale che presenta i componenti positivi e negativi di competenza dell'esercizio;
- relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Viene specificato però che solo gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli

2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile nonché devono tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del C.C. Si stabilisce inoltre una dimensione economica di euro 220.000,00 di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate, al di sotto della quale il bilancio degli ETS può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa.

Gli ETS non iscritti al registro imprese dovranno depositare i bilanci presso il RUNTS.

L'art. 48 c. 3 del CTS stabilisce che i rendiconti e i bilanci di cui agli art. 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente devono essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno.

Di seguito si riporta una tabella riepilogativa, tratta dalla circolare "Riforma del Terzo settore elementi professionali e criticità applicative" di aprile 2019 redatta da CNDCEC (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili) che considera i diversi aspetti nella tenuta dei conti in relazione alle norme civilistiche e fiscali e loro applicazioni.

#### **Norme civilistiche e fiscali in materia di tenuta dei conti e rendicontazione finanziaria**

<b>Categoria</b>	<b>Norme di riferimento</b>	<b>Applicazione delle disposizioni</b>
<i>ETS che non esercita la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, con componenti (economici) positivi di reddito complessivamente intesi non inferiori a 220.000 euro</i>	<b>Disposizioni civilistiche</b> L'ETS redige il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie (art.13, co.1, CTS).	A partire dall'esercizio successivo al superamento delle soglie (art 13, co. 2, CTS, secondo interpretazione CNDCEC)
	<b>Disposizioni fiscali</b> L'ETS tiene scritture contabili cronologiche e sistematiche quale base per la rappresentazione adeguata del bilancio di cui all'art. 13 con esposizione distinta delle attività diverse (art. 6, CTS) rispetto a quelle di interesse generale (art. 5, CTS), e con obbligo di conservazione delle stesse per un periodo non inferiore ai dieci anni. Per le attività svolte con modalità commerciali, di cui agli articoli 5 e 6, tiene le scritture contabili con la modalità prevista per le imprese minori (art. 87, co. 1, lett. b), CTS).	A partire dall'anno successivo al superamento delle soglie (art.87, co.3, CTS)



<b>Categoria</b>	<b>Norme di riferimento</b>	<b>Applicazione delle disposizioni</b>
<i>ETS che non esercita la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, con componenti (economici o di cassa) positivi complessivamente intesi inferiori a 220.000 euro</i>	<b>Disposizioni civilistiche</b> L'ETS predispone un rendiconto per cassa o, se l'ente opta per tale soluzione (facoltà), prepara il bilancio secondo le indicazioni degli enti "sopra soglia".	A partire dall'esercizio successivo al superamento delle soglie (art. 13, co. 2, CTS, secondo interpretazione CNDCEC)
	<b>Disposizioni fiscali</b> L'ETS può tenere, per l'anno successivo a quello in cui non hanno conseguito proventi di ammontare superiore all'importo stabilito dall'art. 13, co. 2, in luogo delle scritture contabili previste, il rendiconto di cassa.	A partire dall'anno successivo al superamento delle soglie (art.87, co.3, CTS)
<i>ETS che esercita la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, indipendentemente dalle dimensioni economiche</i>	<b>Disposizioni civilistiche</b> Amministrazione: l'ETS tiene la contabilità in base a quanto disposto dall'art. 2214, c.c. Predispone il bilancio in conformità con quanto richiesto alle società di capitali (artt. 2423 e ss., c.c.).	A partire dall'esercizio in cui si verifica la prevalenza dell'attività commerciale
	<b>Disposizioni fiscali</b> Valgono le disposizioni di cui agli artt. 14-17, d.P.R. 600/1973	

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

## 4.2 Rendicontazione sociale

L'art. 14, co. 1, del CTS dispone che gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad euro 1 milione debbano:

- depositare il bilancio sociale presso il RUNTS;
- pubblicare il bilancio sociale nel proprio sito internet che dovrà essere redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'art. 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.

Inoltre al co. 2 del suddetto articolo si stabilisce che gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a euro centomila annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della

rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati.

L'art. 9, co. 2, del dlgs. 112/2017 prevede invece per tutte le imprese sociali (e l'art. 4, co. 2, del dlgs. 112/2017 lo prevede per i gruppi di imprese sociali, in forma consolidata), l'obbligo di:

- depositare il bilancio sociale presso il registro delle imprese;
- pubblicare il bilancio sociale nel proprio sito internet.

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

- redigere il bilancio sociale;
- pubblicare il bilancio sociale.

Il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha predisposto lo schema di decreto recante "Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore ai sensi dell'art. 14, comma 1, del d.lgs. 117/2017 e, con riferimento alle imprese sociali, dell'art. 9, comma 2, del d.lgs. 112/2017" (linee guida approvate dal CNTS il 20 aprile 2018, su cui la Cabina di Regia ha espresso parere favorevole il 7 marzo 2019).

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

In sostanza, e salvo diversa indicazione nella versione finale del decreto, tutti gli ETS sono tenuti ad adottare le linee guida predisposte nel decreto in oggetto a partire dall'esercizio 2021 con riferimento ai bilanci dell'esercizio 2020 mentre, fino a quel momento, le imprese sociali esistenti, già tenute a redigere e depositare presso un registro delle imprese il bilancio sociale secondo le indicazioni diffuse dal MISE (art. 2, co. 4, del decreto interministeriale 16 marzo 2018), continueranno a redigerlo secondo le linee guida di cui al decreto 24 gennaio 2008 del Ministro della solidarietà sociale.

## CONCLUSIONI

Questa riforma ha il grosso pregio di voler riordinare e porre chiarezza nelle norme che regolano le attività del Terzo Settore, precedentemente soggette a numerose leggi di carattere nazionale e regionale spesso in contraddizione ed in sovrapposizione, uniformando le regole su tutto il territorio nazionale.

Molteplici sono i fattori positivi che emergono da questo cambiamento, quali la definizione dei soggetti che rientrano tra gli ETS e le attività che possono svolgere, la possibilità di mantenere la qualifica di ente pur svolgendo attività prevalentemente commerciali per il raggiungimento dello scopo sociale, la definizione degli adempimenti amministrativi, degli organismi di controllo, delle agevolazioni fiscali (social bonus, piattaforme di *social lending*, titoli di solidarietà) ecc.

In contraltare però si rileva forse un eccessivo carico burocratico/amministrativo che richiederà maggiori competenze e specializzazioni per poter rispettare appieno le regole gravando, forse in modo eccessivamente oneroso, sugli enti di piccola dimensione che, giocoforza, si dovranno consorzare od avvalere di soggetti terzi.

Inoltre sono numerosi i decreti attuativi ancora mancanti e necessari all'applicazione della riforma per poter risolvere i numerosi punti interrogativi delle norme (p.es. il CTS non disciplina l'organo amministrativo degli ETS).

Una riflessione merita il comportamento dell'attuale esecutivo di governo che non sembra voler dare segnali di una veloce attuazione della riforma constatato che la Cabina di regia si è riunita solo ad inizio marzo 2019.

Alcuni provvedimenti quali la campagna sui costi eccessivi dell'assistenza ai migranti, il tentativo di raddoppiare le tasse sugli utili del terzo Settore (IRES), la legge 3/2019 cd. "SPAZZACORROTTI" che impone pesanti oneri amministrativi agli enti che nella propria *governance* hanno una persona che abbia avuto un'esperienza politica o amministrativa -a qualsiasi livello- negli ultimi 10 anni e la recente verifica del tetto di € 500 milioni quale cifra massima derivante dalla destinazione agli enti del 5 per mille delle imposte incassate dal fisco, (importo nettamente inferiore a quanto accertato dalla agenzia delle entrate rispetto alle dichiarazioni di destinazione e che ha comportato, necessariamente, un ricalcolo per l'anno 2017), pongono seri interrogativi se non ci sia un tentativo di delegittimare coloro che, da anni, stanno svolgendo quelle attività sociali e necessarie facendosi carico di quanto dovrebbe essere invece fatto dalle istituzioni.