

**Cinzia De Stefanis**

**GUIDA**

**AL TERZO SETTORE**

**IV Edizione**

* Decreto ministeriale del 19 maggio 2021 n. 107 (pubblicato sulla gazzetta ufficiale Serie generale del 26/07/2021 n. 177)
* Decreto del Ministero dello sviluppo economico 22 giugno 2021(pubblicato sulla gazzetta ufficiale serie generale del 25/08/2021 n. 203).



***Cinzia De Stefanis***

Giornalista economica, collabora con Italia Oggi e Italia Oggi sette ed è autrice di numerose pubblicazioni per le più importanti Case editrici del settore professionale.

**ISBN: 9788891648877**

Settembre 2021

© Copyright 2021 Maggioli

[**www.fiscoetasse.com**](http://www.fiscoetasse.com/)



Indice

[PARTE PRIMA - Codice del Terzo settore 7](#_Toc81908314)

[1.](#_Toc81908315) [Codice del Terzo settore 7](#_Toc81908316)

[1.1 Definizione “Terzo settore” 7](#_Toc81908317)

[1.2 Le leggi abrogate 8](#_Toc81908318)

[1.3 I tempi di attuazione della riforma del terzo settore e i relativi decreti attuativi 8](#_Toc81908319)

[1.3.1 Primo orizzonte temporale 9](#_Toc81908320)

[1.3.2 Norme immediatamente applicabili 9](#_Toc81908321)

[1.4 L’autorizzazione della Commissione europea 10](#_Toc81908322)

[1.5 Formazione e tenuta del Runts 10](#_Toc81908323)

[1.6 Le nuove tipologie di ente del terzo settore 13](#_Toc81908324)

[2.](#_Toc81908325) [Le attività di interesse general e e le attività diverse 15](#_Toc81908326)

[2.1 Le attività di interesse generale 15](#_Toc81908327)

[2.1.1 Comparazione tra le attività di interesse generale previste nel codice del terzo settore con quell dell’impresa sociale 16](#_Toc81908328)

[2.1.2 Natura (commerciale o non commerciale) dell'ente del Terzo settore 17](#_Toc81908329)

[2.2 Le attività diverse 18](#_Toc81908330)

[2.3 Destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro 20](#_Toc81908331)

[PARTE SECONDA - Gli enti del terzo settore 22](#_Toc81908332)

[3.](#_Toc81908333) [Le associazioni e le fondazioni del Terzo Settore 22](#_Toc81908334)

[3.1 Atto costitutivo e statuto 22](#_Toc81908335)

[3.1.1 Acquisto della personalità giuridica 23](#_Toc81908336)

[3.1.2 Procedura di ammissione e carattere aperto delle associazioni 24](#_Toc81908337)

[3.1.3 Assemblea nelle associazioni del Terzo Settore 24](#_Toc81908338)

[3.1.3.1 Competenze inderogabili dell'assemblea 25](#_Toc81908339)

[3.1.4 Organo di amministrazione 26](#_Toc81908340)

[3.1.5 Denunzia al tribunale e ai componenti dell'organo di controllo 27](#_Toc81908341)

[3.1.6 Organo di controllo 28](#_Toc81908342)

[4.](#_Toc81908343) [Le organizzazioni di volontariato 32](#_Toc81908344)

[4.1 Organizzazioni di volontariato 32](#_Toc81908345)

[4.1.1 Risorse e volontari 33](#_Toc81908346)

[4.1.2 Ordinamento ed amministrazione 33](#_Toc81908347)

[4.1.3 Gli aspetti fiscali per le organizzazioni di volontariato 34](#_Toc81908348)

[4.1.4 Volontario e attività di volontariato 34](#_Toc81908349)

[4.1.5 Assicurazione obbligatoria 35](#_Toc81908350)

[4.1.6 Promozione della cultura del volontariato 35](#_Toc81908351)

[4.1.7 Accreditamento dei Centri di servizio per il volontariato 36](#_Toc81908352)

[4.1.8 Finanziamento dei Centri di servizio per il volontariato 37](#_Toc81908353)

[4.1.9 Funzioni e compiti dei Centri di servizio per il volontariato 38](#_Toc81908354)

[5.](#_Toc81908355) [Le associazioni di promozione sociale 41](#_Toc81908356)

[5.1 Associazioni di promozione sociale 41](#_Toc81908357)

[5.1.1 Come modificare lo statuto delle associazioni di promozione sociale alla luce del Codice del Terzo settore - Circolare ML 20/2018 42](#_Toc81908358)

[6.](#_Toc81908359) [Gli altri enti del terzo settore 51](#_Toc81908360)

[6.1 Enti filantropici 51](#_Toc81908361)

[6.2 Enti religiosi 51](#_Toc81908362)

[6.3 Reti associative 52](#_Toc81908363)

[6.4 Registro Unico Nazionale del Terzo settore 54](#_Toc81908364)

[6.4.1 Iscrizione registro unico nazionale del terzo settore 55](#_Toc81908365)

[6.4.1.1 Procedura di iscrizione 56](#_Toc81908366)

[6.4.2 Estinzione o scioglimento dell'ente o cancellazione e migrazione in altra sezione 57](#_Toc81908367)

[6.4.3 Funzionamento del Registro 58](#_Toc81908368)

[6.5 Disposizioni in materia di imposte sui redditi 58](#_Toc81908369)

[6.5.1 Regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali 59](#_Toc81908370)

[6.5.1.1 Regime forfettario e art. 24 D.lgs. 105/2018 60](#_Toc81908371)

[6.5.2 Social Bonus 60](#_Toc81908372)

[6.5.3 Imposte di bollo, di registro, ipotecarie e catastali e tasse sulle concessioni governative 62](#_Toc81908373)

[6.5.4 Primo pacchetto agevolazioni fiscali in vigore dal 1 gennaio 2018 62](#_Toc81908374)

[PARTE TERZA - L’impresa sociale 65](#_Toc81908375)

[7.](#_Toc81908376) [La nuova impresa sociale 65](#_Toc81908377)

[7.1 Evoluzione legislativa 65](#_Toc81908378)

[7.1.1 Le tipologie di imprese che possono qualificarsi come “imprese sociali”: analisi del Consiglio Nazionale Del Notariato (studio n. 91/2018) 66](#_Toc81908379)

[7.2 Definizione dell’attività d'impresa sociale 68](#_Toc81908380)

[7.3 Assenza di scopo di lucro 69](#_Toc81908381)

[7.4 La costituzione dell’impresa sociale 71](#_Toc81908382)

[7.4.1 La denominazione sociale 72](#_Toc81908383)

[7.4.2 Cariche sociali 72](#_Toc81908384)

[7.4.3 Ammissione ed esclusione di soci o associati di impresa sociale 73](#_Toc81908385)

[7.4.4 Scritture contabili 73](#_Toc81908386)

[7.4.5 Organi di controllo interno 75](#_Toc81908387)

[7.4.6 Coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle attività 76](#_Toc81908388)

[7.5 Trasformazione, fusione, scissione, cessione d’azienda e devoluzione del patrimonio 78](#_Toc81908389)

[7.5.1 Procedura per il rilascio dell'autorizzazione alle operazioni straordinarie 79](#_Toc81908390)

[7.5.2 Rinvio alla disciplina civilistica per le operazioni di trasformazione, fusione e scissione 79](#_Toc81908391)

[7.5.3 Trasformazione, fusione e scissione 79](#_Toc81908392)

[7.5.4 Cessione d'azienda o di un ramo d'azienda 81](#_Toc81908393)

[7.5.5 Devoluzione 81](#_Toc81908394)

[7.5.6 Imprese sociali e cooperative sociali neocostituite iscrizione al registro delle imprese anche senza notaio 82](#_Toc81908395)

[7.6 Cooperative e trasformazione 83](#_Toc81908396)

[7.6.1 Norme di coordinamento con la disciplina delle cooperative 86](#_Toc81908397)

[7.7 Lavoro nell'impresa sociale 89](#_Toc81908398)

[7.8 Procedure concorsuali 89](#_Toc81908399)

[7.9 Fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali 89](#_Toc81908400)

[7.10 Misure fiscali e di sostegno economico 90](#_Toc81908401)

[7.11 Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi 92](#_Toc81908402)

[7.12 Iscrizione atti dell’impresa sociale nel registro delle imprese 92](#_Toc81908403)

[7.13 Da Onlus a impresa sociale 94](#_Toc81908404)

[7.14 Ricavi chiari per le imprese sociali 95](#_Toc81908405)

[PARTE QUARTA – Scritture contabili e bilancio 97](#_Toc81908406)

[8.](#_Toc81908407) [Le scritture contabili e il bilancio 97](#_Toc81908408)

[8.1 Le scritture contabili e il bilancio 97](#_Toc81908409)

[8.1.1 Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del terzo settore 99](#_Toc81908410)

[8.1.2 Bilancio sociale 99](#_Toc81908411)

[8.1.2.1 Forma del bilancio d’esercizio 100](#_Toc81908412)

[8.2 Libri sociali obbligatori 102](#_Toc81908413)

[PARTE QUINTA – Adeguamenti statutari 103](#_Toc81908414)

[9.](#_Toc81908415) [Adeguamenti statutari alla riforma del terzo settore 103](#_Toc81908416)

[9.1 Aspetti generali 103](#_Toc81908417)

[9.2 Termini, forme e modalità adeguamento statuti 105](#_Toc81908418)

[9.3 Modifiche statutarie e delibere utilizzabili 106](#_Toc81908419)

[Tabella riepilogativa delle modalità di adeguamento statutario da parte degli enti del terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017 n. 117 e s.m.i., Codice del Terzo settore) allegata alla circolare 27/12/2017 n. 20 110](#_Toc81908420)

# PARTE PRIMA - Codice del Terzo settore

# 1.

# Codice del Terzo settore

## 1.1 Definizione “Terzo settore”

**Definizione** - Per “Terzo settore” si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi.

**Riforma del terzo settore** - La riforma del terzo settore è partita con la legge 6 giugno 2016, n. 106 rubricata “Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale. In attuazione della legge-delega n. 106 del 2016 sono stati emanati:

* il D.Lgs. n. 40 del 6 marzo 2017, che ha istituito e disciplinato il servizio civile universale;
* il D.Lgs. n. 111 del 3 luglio 2017, che ha dettato la disciplina dell’istituto del 5 per mille;
* il D.Lgs. n. 112 del 3 luglio 2017, che ha dettato una nuova disciplina in materia di impresa sociale, successivamente integrato dal D.Lgs. 20 luglio 2018, n. 95;
* il D.Lgs. n. 117 del 3 luglio 2017, che costituisce il “Codice del terzo settore”, successivamente integrato dal D.Lgs. n. 105 del 3 agosto 2018.

## 1.2 Le leggi abrogate

**Leggi abrogate** - Il Codice e gli altri decreti di riforma, hanno previsto numerose abrogazioni necessarie a seguito delle nuove regole introdotte.

Le leggi abrogate sono le seguenti:

* la legge quadro sul volontariato (L. 266/91);
* la legge sull’associazionismo di promozione sociale (L. 383/2000);
* il decreto legislativo istitutivo delle Onlus (D.lgs. 460/97);
* il decreto legislativo istitutivo dell’impresa sociale (D.lgs. 155/06);
* la legge sulle erogazioni liberali, la cosiddetta “più dai, meno versi” (L. 80/05);
* sono modificati alcuni articoli importanti della legge sulle cooperative sociali (L. 381/91).

Di particolare rilievo è l’abrogazione della legge sul volontariato e di quella sull’associazionismo, oltre alla scomparsa dal nostro ordinamento della qualifica fiscale di “Onlus”.

Va però ricordato che mentre le Onluse la relativa “anagrafe” vanno completamente a sparire, non è così per le organizzazioni di volontario e per le associazioni di promozione sociale, le cui nuove caratteristiche trovano descrizione all’interno degli articoli del Codice del terzo settore e continueranno ad essere riconoscibili attraverso l’iscrizione in sezioni specifiche del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.

Anche i Centri di Servizio per il Volontariato sono oggetto di ampia riforma sia per quanto riguarda la loro missione che per la loro presenza territoriale che per le risorse ad essi destinate.

## 1.3 I tempi di attuazione della riforma del terzo settore e i relativi decreti attuativi

Il decreto legislativo 117/2017 ha disciplinato in maniera dettagliata il mondo no profit, tratteggiando il nuovo scenario organizzativo, gestionale, normativo e fiscale che farà da cornice agli enti del terzo settore dopo l’entrata in vigore della riforma.

Molte disposizioni contenute all’interno del decreto legislativo potranno difatti essere applicate solo dopo la formazione concreta del Runts (registro unico del terzo settore). Mentre altre sono entrate in vigore a partire dall’anno successivo a quello in cui è stato pubblicato il codice del terzo settore, ovvero dal 1° gennaio 2018. Vi sono tre orizzonti temporali di attuazione della riforma, riepilogati dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali in una nota del 29 dicembre 2017:

1. *le disposizioni contenute negli articoli riepilogati nell’articolo 104, comma 1 del D.Lgs. n. 117/2017 si applicano a partire dal periodo d’imposta successivo al 31 dicembre 2017;*
2. *le disposizioni fiscali contenute nel Titolo X del codice (Artt. 79 – 89) si applicheranno dopo l’avvenuta ricezione dell’autorizzazione da parte della Commissione europea;*
3. *le altre disposizioni trovano applicazione solo successivamente all’operatività del Registro unico nazionale (Runts).*

### 1.3.1 Primo orizzonte temporale

Il primo orizzonte temporale previsto per l’attuazione della riforma dal legislatore, è quello relativo alla transitoria applicabilità di alcuni articoli citati all’interno del comma 1 dell’articolo 104, quali “le disposizioni di cui agli articoli 77, 78, 81, 82, 83 e 84, comma 2, 85 comma 7 e dell’articolo 102, comma 1, lettere e), f) e g)”.

Tali disposizioni sono entrate in vigore a partire dal 1 gennaio 2018 ed avranno effetto fino al periodo “d’imposta di entrata in vigore delle disposizioni di cui al titolo X”, contenente le disposizioni relative al “regime fiscale degli enti del terzo settore”, che sarà applicabile solo dopo l’autorizzazione della Commissione Europea.

Nel dettaglio le disposizioni attualmente in vigore sono le seguenti:

* l’articolo 77 disciplina i “titoli di solidarietà” e sostiene quanto segue: al fine di favorire il finanziamento ed il sostegno delle attività svolte dagli enti del Terzo settore iscritti al Registro, gli istituti di credito autorizzati ad operare in Italia, in osservanza delle previsioni del Testo unico bancario, possono emettere specifici “titoli di solidarietà”, su cui gli emittenti non applicano le commissioni di collocamento;
* l’articolo 78 sul “Regime fiscale del Social Lending”;
* l’articolo 81 sul “social Bonus”;
* l’articolo 82, recante “Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali”;
* l’articolo 83 in tema di “Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali”;
* l’articolo 84, comma 2, che recita “i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall’imposta sul reddito delle società”;
* l’articolo 85, comma 7, che recita: “i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle associazioni di promozione sociale sono esenti dall’imposta sul reddito delle società”;

### 1.3.2 Norme immediatamente applicabili

**Adeguamento statutari per organizzazione di volontariato e associazione di promozione sociale** - È da sottolineare che vi sono alcune norme di carattere sostanziale, che sono immediatamente applicabili. Parliamo, ad esempio di quanto stabilito nell’articolo 32 (Organizzazioni di volontariato) e 35 (Associazioni di promozione sociale) del Codice del Terzo settore. Queste norme sono applicabili in quanto si rendono necessarie al fine di poter adeguare le nuove organizzazioni non profit ai dettami imposti dalla riforma.

**Nomina organo di controllo** - Altra norma da ritenere immediatamente applicabile è quella relativa all’obbligo di nomina di un organo di controllo o di un revisore, per la cui valutazione il Ministero del Lavoro (nota del 2 novembre 2020, n. 11560) ha già chiarito che si dovrà prendere come riferimento i periodi d’imposta 2018 e 2019, affermando quindi che anche gli articoli 30 (Organo di controllo) e 31 (Revisione legale dei conti) sono immediatamente applicabili a partire dal periodo d’imposta successivo al 31 dicembre 2017.

**Pubblicazione annuale sul proprio sito internet degli emolumenti, compensi o corrispettivi** - L’applicazione, inoltre, della norma di cui all’articolo 14, comma 2, riguardante l’obbligo di pubblicazione annuale sul proprio sito internet degli emolumenti, compensi o corrispettivi, a qualsiasi titolo attribuiti dagli enti del Terzo settore ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti ed ai propri associati, “non è in alcun modo condizionata dall’operatività del registro unico nazionale: essa, peraltro, in considerazione del riferimento temporale annuale ivi contenuto, ha trovato attuazione a partire dal 1 gennaio 2019, con riferimento alle attribuzioni disposte nel 2018, cioè nel primo anno successivo all’entrata in vigore della norma in esame”.

## 1.4 L’autorizzazione della Commissione europea

Alcune disposizioni fiscali sono ancora sospese in attesa l’autorizzazione della Commissione.

Un tassello mancante che diventa quanto mai essenziale per dare piena attuazione alla riforma e all’auspicato riordino del quadro fiscale per tutte le realtà non profit che intendono accedere al Runts e assumendo la qualifica di ente del terzo settore (Ets).

Sottoposta altresì al vaglio della Commissione europea anche la nuova disciplina fiscale dell’impresa sociale prevista dall’articolo 18 del D.Lgs. n. 112/2017, che una volta operativa consentirà, ad esempio, la detassazione integrale degli utili che l’impresa sociale reinveste nelle proprie attività di interesse generale.

Tutte le disposizioni indicate al comma 10 del citato articolo 101, resteranno quindi in vigore fino al momento in cui la Commissione Europea non esprimerà il suo parere favorevole definitivo in merito all’intero Titolo X del D.Lgs. n. 117/2017 (artt. 79 - 89), dedicato al “Regime fiscale degli Enti del Terzo settore”.

## 1.5 Formazione e tenuta del Runts

**Emanato decreto** - Dopo lunga attesta, in attuazione dell'articolo 53, comma 1 del Dlgs 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo Settore), è stato emanato il decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali 15 settembre 2020 (pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale n. 261 del 21 ottobre 2020), con il quale è stata emanata un’articolata disciplina volta a regolamentare:

* le procedure di iscrizione nel registro unico nazionale del terzo settore (Runts), nonché i documenti da presentare ai fini dell’iscrizione al fine di garantire l’uniformità di trattamento degli Ets sull’intero territorio nazionale;
* le modalità di deposito degli atti;
* le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del registro;
* le modalità di comunicazione dei dati tra il registro imprese e il registro unico relativamente agli enti del terzo settore iscritti nel registro delle imprese.

Il Decreto è composto di 40 articoli contenuti in 10 Titoli.

**Entrata in vigore del Runts e fine registri territoriali** - L’entrata in vigore del nuovo registro segnerà la fine di numerosi registri territoriali gestiti autonomamente da diverse autorità locali e nazionali, che diventeranno “sezioni” di un unico registro.

Per gli enti non profit si apre così la strada per l’adozione della qualifica di “ente del terzo settore” (Ets).

Nei punti che seguono cerchiamo di evidenziare quelle che sono le finalità e le regole principali di gestione del nuovo registro:

* l’iscrizione al registro è facoltativa. Ma ad essa è subordinata la possibilità di fruire delle agevolazioni finanziarie, fiscali e di rapporto con gli enti pubblici previste dalla riforma normativa del settore, e più in generale, di potersi qualificare come “Ets”;
* la mancata iscrizione al registro impedisce in assoluto di accedere a tutte le agevolazioni previste, sia di carattere fiscale (ad esempio, esclusione dagli studi di settore e dai nuovi “indici di affidabilità fiscale” per gli enti iscritti che applicano il regime forfetario previsto dall’articolo 80 del Codice del Terzo settore) sia di carattere extra-fiscale (si pensi alle convenzioni con le pubbliche amministrazioni di cui all’articolo 56 dello stesso codice o all’accesso ai finanziamenti del fondo sociale europeo ex articolo 69 o ancora alle devoluzioni del cinque per mille);
* dunque, l’iscrizione al Runts diviene “obbligatoria” per tutti quegli enti che vogliano usufruire delle agevolazioni fiscali e della legislazione di favore prevista dal codice del terzo settore (Cts);
* mediante l’iscrizione al registro unico le associazioni, le fondazioni e le altre organizzazioni del comparto potranno, inoltre, acquistare sia la qualifica di “ente del terzo settore” che la personalità giuridica;
* il Runts conterrà informazioni omogenee e predefinite, secondo criteri di tassatività e tipicità, per tutti gli enti ad esso iscritti, indipendentemente dalla loro dislocazione sul territorio nazionale (articolo 3, comma 3). Molta analogia con il Registro delle imprese;
* il nuovo registro sarà gestito dall’Ufficio Statale e dagli Uffici regionali e provinciali in collaborazione tra loro, istituiti, rispettivamente, presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, presso ciascuna Regione e Provincia Autonoma;
* l'individuazione dell'ufficio del Runts competente è effettuata in via ordinaria su base territoriale. L'ufficio competente sarà quello della Regione o Provincia autonoma sul cui territorio l'ente ha la propria sede legale;
* nel caso di enti iscritti nella sezione «reti associative», l'ufficio del Runts competente sarà esclusivamente quello statale (articolo 5, comma 1; articolo 8, commi 2, 3 e 4, D.M. 15 settembre 2020).
* tutte le istanze, richieste, comunicazioni da parte degli Ets, incluse le richieste di iscrizione nel Runts, dovranno essere presentate agli uffici del Runts esclusivamente con modalità telematiche (articolo 6, comma 1, D.M. 15 settembre 2020);
* l’istanza telematica è formata e trasmessa secondo la modulistica definita nell’Allegato B al decreto in commento.
* la gestione informatica del Runts è stata affidata ad Infocamere (società telematica delle Camere di Commercio), attraverso una convenzione firmata nel marzo del 2019 dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e Unioncamere;
* tutti gli Ets hanno l’obbligo di dotarsi di un indirizzo di posta elettronica certificata (Pec);
* successivamente all’iscrizione nel Runts, ogni Ets è tenuto ad effettuare l’aggiornamento delle medesime informazioni iscritte, ai sensi dell’articolo 20 del decreto in commento;
* 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 e i bilanci dell’ente, tra i quali i rendiconti sulle attività di raccolta fondi;
* del deposito degli atti e della completezza delle informazioni e dei relativi aggiornamenti sono responsabili gli amministrator;
* la richiesta di aggiornamento è presentata nel rispetto delle regole tecniche descritte nel paragrafo 4 dell’Allegato A e della modulistica definita nell’Allegato B, annessi al D.M. 15 settembre 2020;
* spetta agli uffici regionali o provinciali provvedere, con cadenza almeno triennale, alla revisione, ai fini della verifica della permanenza dei requisiti previsti per l'iscrizione alla relativa sezione del Runts (art. 4, comma 2, lett. d)). Sono esclusi dall’attività di revisione gli enti iscritti nelle sezioni di cui alla lett. d) (Imprese sociali e cooperative sociali) e di cui alla lett. f) (Società di mutuo soccorso);
* l'attività di controllo espletata dalle reti associative nazionali e dai Centri di servizio per il volontariato autorizzati è sottoposta alla vigilanza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali (articolo 93, comma 7, D.Lgs. n. 117/2017); in appendice al decreto attuativo sono riportati tre allegati, gli Allegati A, B e C che entrano nel merito del funzionamento del registro. nello specifico.
* L’Allegato A approfondisce il contenuto del registro, l’organizzazione della piattaforma informatica, la tipologia di informazioni contenute, l’istanza telematica, la tenuta del registro - sia per l’iscrizione che per la cancellazione - la comunicazione dei dati degli enti iscritti al registro delle imprese, la pubblicità e l’accesso ai dati del registro, la gestione degli adempimenti in caso di fermo imprevisti del sistema, la revisione e il monitoraggio e il trattamento dei dati personali.
* L’allegato B analizza la compilazione delle istanze e riporta in appendice il tracciato dati delle maschere di iscrizione e di variazione per le istanze al Runts”.
* Infine, l’allegato C contiene le informazioni per la trasmigrazione nel registro, con approfondimenti sulle modalità, la verifica delle informazioni, il procedimento per gli enti iscritti nel Registro nazionale delle associazioni di promozione sociale (Aps), l’acquisizione dei dati degli enti iscritti nell’anagrafe delle Onlus, l’integrazione delle informazioni, gli esiti e la pubblicità del dato e, infine, le disposizioni transitorie.

## 1.6 Le nuove tipologie di ente del terzo settore

Sono sette le nuove tipologie:

* organizzazioni di volontariato (Odv);
* associazioni di promozione sociale (Aps);
* imprese sociali (incluse le attuali cooperative sociali);
* enti filantropici;
* reti associative;
* società di mutuo soccorso;
* altri enti.

Al centro del terzo settore, lo svolgimento di attività di interesse generale, un elenco, aggiornabile, che mette ordine nelle attività consuete del non profit (dalla sanità all’assistenza, dall’istruzione all’ambiente) e ne aggiunge alcune emerse negli ultimi anni (housing, agricoltura sociale, legalità, commercio equo ecc.).

**Le società di mutuo soccorso possono trasformarsi senza rinunciare al patrimonio -** L’articolo 11, 1 comma, del decreto legge del 31 dicembre 2020, n. 183 (cd. Decreto Milleprorghe) ha stabilito che è di nuovo possibile avviare il percorso di trasformazione di una società di mutuo soccorso (Soms) in associazione del terzo settore mantenendo il possesso del patrimonio. Il termine ultimo per l’operazione di trasformazione è fissata al 31 dicembre 2021. La trasformazione in associazione dovrà essere deliberata dall’assemblea straordinaria, che si riunisce e decide in base ai quorum, rispettivamente, costitutivo e deliberativo, fissati nello statuto in questi casi e rispettando le forme proprie per attuare una modifica statutaria.

Le società di mutuo soccorso “regolari”, ossia regolarmente iscritte al registro imprese nella speciale sezione delle imprese sociali, essendo dotate di personalità giuridica, provvederanno a modificare lo statuto nella forma dell’atto pubblico ed il patrimonio di trasformazione sarà oggetto di perizia giurata.

Le mutue “irregolari”, non dotate di personalità giuridica, possono in astratto procedere alla modifica dello statuto senza particolari formalità. Ferma la necessità di redigere una situazione patrimoniale di trasformazione per dare nota del netto capitale che confluisce nella rinnovata forma associativa. È comunque consigliabile, anche in questi casi, di avvalersi di figure professionali, sia per la redazione del verbale di trasformazione (notaio), sia per la valutazione del patrimonio a mezzo di perizia. Circa quest’ultima, si richiama l’attenzione sulla circostanza che una successiva cancellazione dal registro unico nazionale del terzo settore (Runts) comporta la necessità (art. 50, co.2, codice Terzo settore) di devolvere il patrimonio formatosi in costanza dell’iscrizione, pertanto appare cruciale poter fornire, in tali casi, una individuazione certa del fondo di valori oggetto di dotazione iniziale. È appena il caso di ricordare che la trasformazione comporta la cancellazione dall’Albo delle cooperative.

|  |
| --- |
| **Soggetti riconosciuti come del “terzo settore”** |
| Sono enti del Terzo settore:   * le organizzazioni di volontariato; * le associazioni di promozione sociale; * gli enti filantropici; * le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso; * ogni altro ente costituito in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, o di fondazione per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizio di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore. |
| **Soggetti non riconosciuti come enti del terzo settore** |
| Non sono enti del Terzo settore:   * le amministrazioni pubbliche ('articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165), * le formazioni e le associazioni politiche, * i sindacati, * le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, * le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti. |

# 2.

# Le attività di interesse general e e le attività diverse

## 2.1 Le attività di interesse generale

**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:

* interventi e servizi sociali;
* prestazioni sanitarie riconducibili ai Livelli Essenziali di Assistenza come definiti dalle disposizioni vigenti in materia;
* prestazioni socio-sanitarie;
* educazione, istruzione e formazione professionale;
* 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;
* interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio;
* formazione universitaria e post-universitaria;
* ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
* organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale;
* comunicazione a carattere comunitario;
* organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
* formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo;
* servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;
* cooperazione allo sviluppo;
* commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata situata;
* servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori;
* alloggio sociale, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
* accoglienza umanitaria ed integrazione sociale di stranieri;
* agricoltura sociale;
* organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
* beneficenza, sostegno a distanza, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale;
* promozione della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non annata;
* promozione e tutela dei diritti umani e dei diritti civili;
* cura di procedure di adozione internazionale;
* protezione civile;
* riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

*Avvertenza: Con una modifica Dlgs 105/2018 all' articolo 4 al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 si chiarisce che il perseguimento senza scopo di lucro di finalità civiche e solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale può avvenire sia in «via esclusiva che in via principale». Nel dettaglio si prevede altresì che fra le attività di interesse generale esercitabili dagli enti del terzo settore rientrino anche la «Tutela degli animali e prevenzione del randagismo» (legge quadro 281/91).*

### 2.1.1 Comparazione tra le attività di interesse generale previste nel codice del terzo settore con quell dell’impresa sociale

È interessante mettere a confronto le attività di interesse generale previste nel Codice del Terzo Settore (art. 5 D.Lgs. 117/2017) con quelle dell'impresa sociale (art. 2 D.Lgs. 112/2017).

Come si può facilmente notare, **le attività che si possono svolgere sono per la gran parte comuni**, fatta eccezione per il microcredito (impresa sociale - IS) e per altre attività di carattere umanitario (beneficenza, tutela dei diritti, ecc.) tipiche degli enti benefici (Terzo Settore - ETS). Tenuto conto che sia gli ETS che le IS appartengono al Terzo Settore, la logica sottostante è quella di prevedere, a seconda delle situazioni, la “*migrazione*” di un ente in un'altra sezione del Registro, se vi sono i requisiti (art. 50, c. 3 D.Lgs. 117/2017). Questo fenomeno potrà accadere, per esempio, nel momento in cui un ente che prima esercitava le proprie attività non in forma di impresa (ETS), ora le eserciti in forma imprenditoriale (IS).

Per esempio, l'ETS non commerciale che a un certo momento vede incrementarsi i ricavi di natura commerciale, dovrà valutare se qualificarsi come impresa sociale (sempre che abbia i requisiti previsti dal D.Lgs. 112/2017), iscrivendosi nella apposita sezione del RUNTS.

Per valutare l'importanza di questo aspetto, si noti che, attualmente, un soggetto che perde la qualifica di ONLUS, ma non si scioglie, continuando a operare come ente non commerciale o come ente commerciale, è tenuto a devolvere gli incrementi patrimoniali realizzati nei periodi di imposta nei quali si è avvalso della qualifica di ONLUS (cfr. circolare n. 59/E/2007) e questo a dimostrazione del fatto che la scelta di ONLUS è per certi versi irreversibile, a differenza di quanto detto sopra, per gli enti del Terzo Settore.

Si noti infine che per le imprese sociali, oltre a quelle sopra indicate, si considera comunque di interesse generale, indipendentemente dal suo oggetto, l'attività d'impresa nella quale siano occupati in una misura non inferiore al 30% dei lavoratori totali: lavoratori molto svantaggiati (art. 2, n. 99 del Regolamento UE 651/2014); persone svantaggiate o con disabilità (art. 112, c. 2 D.Lgs. 18.04.2016, n. 50), persone beneficiarie di protezione internazionale (D.Lgs. 19.11.2007, n. 251) e persone senza fissa dimora iscritte nel registro di cui all'art. 2, c. 4 legge 24.12.1954, n. 1228. Inoltre, il D.Lgs. 95/2018, correttivo al D.Lgs. 112/2017, ha chiarito che, per le imprese di inserimento lavorativo, ai fini del computo della quota di lavoratori “*molto svantaggiati*”, questi soggetti si considerano molto svantaggiati solo per i primi 24 mesi dall'assunzione, decorsi i quali non possono rientrare nella percentuale (30%), prevista dall'art. 2, c. 5 D.Lgs. 112/2017, affinché l'attività possa dirsi di interesse generale. Naturalmente, niente impedisce in linea di principio che un'impresa sociale possa assumere entrambe le finalità, cioè quella di inserire al lavoro le persone di cui all'art. 2, c. 4, in una o più attività di impresa di cui all'art. 2, c. 1.

In ogni caso, vale la pena ricordare, anche ai fini di una scelta consapevole, che l'attività d'impresa di interesse generale in uno o più dei predetti settori o con le predette caratteristiche, dev'essere svolta in via stabile (vedi art. 2082 C.C.) e principale (attività produttiva di almeno il 70% dei ricavi complessivi), come condizione preliminare per potere fare la scelta dell'impresa sociale (vedi art. 1, c. 1 D.Lgs. 112/2017).

### 2.1.2 Natura (commerciale o non commerciale) dell'ente del Terzo settore

Strettamente collegato al tema della natura delle attività (art. 79, c. 2 e 3 del CTS) è quello della natura commerciale o non commerciale dell'Ente (art. 79, c. 5). Questa norma ha subìto ritocchi nel decreto correttivo (D.Lgs. 105/2018).

In via di principio, ai sensi dell'art. 79, c. 5 del codice del Terzo settore, gli enti del Terzo settore si considerano non commerciali se svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale di cui all'art. 5 del decreto, con le modalità non commerciali precisate precedentemente (vedi commi 2 e 3 dello stesso art. 79). Di qui l'importanza di stabilire *in primis* la natura (commerciale o non commerciale) dell'attività svolta. Gli enti del Terzo settore possono qualificarsi come enti non commerciali solo se le loro attività esclusive o prevalenti hanno natura non commerciale, indipendentemente dal fatto che vi sia esercizio di attività di impresa o meno.

L'ente si configura invece come commerciale qualora, indipendentemente dalle previsioni statutarie, i proventi delle attività istituzionali di cui all'art. 5 del decreto (svolte secondo modalità commerciali) e dall'art. 6 (attività diverse), fatta eccezione, in questo ultimo caso, per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto dall'art. 6 (che saranno definiti con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali), risultino superiori, nel medesimo periodo di imposta, rispetto alle entrate derivanti da attività non commerciali. Il decreto correttivo chiarisce (vedi comma 5-bis) che “*i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente o ogni altra entrata assimilabile alle precedenti ivi compresi i proventi e le entrate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4, tenuto altresì conto del valore normale delle cessioni e prestazioni relative a attività non commerciali*”, si considerano entrate derivanti da attività non commerciali.

La Relazione illustrativa al decreto chiarisce che “*nel nuovo comma 5-bis, per una esigenza di coordinamento normativo, viene abrogato il riferimento alla lettera b) del comma 4*”. Pertanto, continua il documento, le entrate derivanti da raccolte fondi e da contributi pubblici erogati a favore di enti non commerciali concorrono, come proventi non commerciali, ai calcoli da eseguire per determinare la natura fiscale dell'ente. In altri termini, i contributi pubblici che costituiscono entrate non commerciali sono relativi ad attività svolte con modalità non commerciali (art. 79, c. 2 e 3).

Nel decreto correttivo è rimasta invariata, invece, anche se spostata al nuovo comma 5-ter, la norma che prevede che “*il mutamento della qualifica, da ente del Terzo settore non commerciale a ente di Terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume la natura commerciale*”.

La circolare 12.05.1998, n. 124/E del Ministero delle Finanze, a commento di questa norma, spiega che “*in tal modo viene assicurata una perfetta corrispondenza tra le modalità di tassazione e l'effettiva attività svolta dall'ente nel periodo di imposta stesso, evitando nel contempo possibili manovre elusive*”.

Osserviamo che la soluzione logica sarebbe stata quella di far decorrere gli effetti del mutamento di qualifica, sia ai fini sostanziali (debito di imposta) che formali (adempimenti contabili), dal periodo di imposta successivo a quello in cui si sono verificati i presupposti, non potendosi prevedere, a inizio anno, gli eventi straordinari di gestione che possono portare alla perdita della qualifica.

## 2.2 Le attività diverse

Una delle principali caratteristiche degli enti del Terzo settore (Ets) è quella di svolgere, in via esclusiva o principale, una o più delle 26 attività di interesse generale disciplinate all’articolo 5, comma 1, del codice del Terzo settore.

L’articolo 6 del Codice del terzo settore prevede però che gli Ets possano esercitare anche attività diverse, a condizione che ciò sia espressamente previsto in statuto e che tali attività siano secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale.

L’articolo 6 ha quindi affidato ad un decreto, adottato dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministero dell’Economia e delle finanze, il compito di definire cosa siano queste attività diverse e quali siano i limiti delle stesse, “tenendo conto dell’insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate in tali attività in rapporto all’insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate nelle attività di interesse generale”.

E’ con il decreto Ministeriale del 19 maggio 2021 n. 107 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 26/07/2021 n. 177) che il Ministero del lavoro ha stabilito i criteri e i limiti ai fini dell’esercizio delle attività diverse da parte degli enti del Terzo settore, e ha dato quindi attuazione all’articolo 6 del Dlgs n. 117/2017 (codice del etrzo settore).

**Atto costitutivo e statuto** - Se l’atto costitutivo o lo statuto lo consentono gli enti del Terzo settore possono esercitare le attività diverse di qualsiasi tipo esercitate purché siano finalizzate a supportare, sostenere, promuovere e agevolare il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente.

**Natura strumentale e secondaria delle attività diverse -** Negli articoli 2 e 3 del decreto in commento viene disciplinata la natura strumentale e secondaria delle attività diverse.

I due articoli non definiscono le attività diverse dal punto di vista della qualità delle stesse. Ma prevedono infatti che esse, indipendentemente dal loro oggetto, si considerano strumentali rispetto alle attività di interesse generale se sono esercitate dall’ente per la realizzazione, in via esclusiva, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite.

Piuttosto dobbiamo evidenziare che le attività diverse vengono invece dettagliatamente definite nei due articoli di legge dal punto di vista della quantità delle stesse. Ed è quindi il carattere della secondarietà a fornire gli effettivi criteri e limiti delle stesse rispetto alle attività di interesse generale.

**Le condizioni per la definizione della secondarietà delle attività** - Le attività diverse si considerano secondarie rispetto alle attività di interesse generale qualora, in ciascun esercizio, ricorra (almeno) una delle seguenti condizioni:

1. i relativi ricavi non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell’ente;
2. i relativi ricavi non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell’ente.

In relazione al criterio di cui alla lettera b), che è evidentemente preso in prestito dalla normativa Onlus, si precisa ulteriormente che rientrano tra i costi complessivi dell’ente anche:

* i costi figurativi relativi all’impiego di volontari non occasionali (iscritti nel registro dei volontari), calcolati applicando alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate la retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi (art. 51 del decreto legislativo 81/2015);
* le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
* la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell’attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto.

Ai fini del computo delle percentuali indicate sia alla lettera a) che alla lettera b) non vengono invece considerati, né al numeratore né al denominatore del rapporto, i proventi e gli oneri generati dal distacco del personale presso enti terzi.

|  |
| --- |
| **Esempio della secondarietà delle attività diverse:** |
| * secondo il criterio di cui alla lettera a), se l’ente del Terzo settore ha entrate complessive per 100.000 euro, potrà svolgere attività diverse con entrate fino a 30.000 euro; * secondo il criterio di cui alla lettera b), se lo stesso ente del Terzo settore ha invece costi complessivi per 100.000 euro, potrà svolgere attività diverse con entrate fino a 66.000 euro.   Se l’ente rispetta almeno uno di questi due criteri, le attività diverse vengono considerate secondarie rispetto alle attività di interesse generale.  *Avvertenza: Da quanto riportato nell’esempio sopra descritto è chiaro che se l’Ets ha costi complessivi di grandi dimensioni avrà maggiori possibilità di svolgere attività diverse.* |

## 2.3 Destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro

Il patrimonio degli enti del Terzo settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è destinato allo svolgimento dell'attività statutaria di interesse generale per l'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

È vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi associativi, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo.

Si considera in ogni caso "distribuzione del patrimonio" le seguenti opzioni:

* **la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività** svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni, ed in ogni caso superiori a euro ottantamila annui;
* **la corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del venti per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi** (articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81), salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale;
* **l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;**
* **le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di mercato, a soci, associati o partecipanti,** ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale;
* **la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi**, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento.

**In caso di estinzione o scioglimento,** il patrimonio residuo è devoluto, previo parere positivo dell'Ufficio del registro unico del terzo settore, e salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad altri enti del Terzo settore secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale. Il parere è reso entro trenta giorni dalla data di ricezione della richiesta che l'ente interessato è tenuto a inoltrare al predetto Ufficio con raccomandata a/r o posta elettronica certificata, decorsi i quali il parere si intende reso positivamente. Gli atti di devoluzione del patrimonio residuo compiuti in assenza o in difformità dal parere sono nulli.

Gli enti del Terzo settore dotati di personalità giuridica ed iscritti nel registro delle imprese possono costituire uno o più patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi e per gli effetti degli articoli *2447-bis* e seguenti del codice civile.

# PARTE SECONDA - Gli enti del terzo settore

# 3.

# Le associazioni e le fondazioni del Terzo Settore

## 3.1 Atto costitutivo e statuto

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

* la denominazione dell'ente;
* l'assenza di scopo di lucro e le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite;
* l'attività di interesse generale che costituisce 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 diritti e gli obblighi degli associati, ove presenti; i requisiti per l'ammissione di nuovi associati, ove presenti, e la relativa procedura, secondo criteri non discriminatori, coerenti con le finalità perseguite e l'attività di interesse generale svolta;
* 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 estinzione; 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 le clausole dell'atto costitutivo e quelle dello statuto prevalgono le seconde.

### 3.1.1 Acquisto della personalità giuridica

Le associazioni e le fondazioni del terzo settore possono, in deroga al Dpr 10 febbraio 2000, n. 361, acquistare la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore.

Il **notaio** che ha ricevuto l'atto costitutivo di una associazione o di una fondazione del terzo settore, o la pubblicazione di un testamento con il quale si dispone una fondazione del terzo settore, verificata la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione dell'ente, ed in particolare dalle disposizioni circa la sua natura di ente del terzo settore, nonché del patrimonio minimo, deve depositarlo, con i relativi allegati, entro venti giorni presso il competente ufficio del registro unico nazionale del terzo settore, richiedendo l'iscrizione dell'ente.

**L'ufficio del Registro Unico Nazionale del Terzo settore**, verificata la regolarità formale della documentazione, iscrive l'ente nel registro stesso.

Se il notaio non ritiene sussistenti le **condizioni per la costituzione dell'ente o il patrimonio minimo**, ne dà comunicazione motivata, tempestivamente e comunque non oltre il termine di trenta giorni, ai fondatori, o agli amministratori dell'ente. I fondatori, o gli amministratori o, in mancanza ciascun associato, nei trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione del notaio, possono domandare all'ufficio del registro competente di disporre l'iscrizione nel registro unico nazionale del terzo settore. Se nel termine di sessanta giorni dalla presentazione della domanda l'ufficio del registro non comunica ai richiedenti il motivato diniego, ovvero non chiede di integrare la documentazione o non provvede all'iscrizione, questa si intende negata.

Si considera **patrimonio minimo** per il conseguimento della personalità giuridica una somma liquida e disponibile non inferiore a:

* 15.000 euro per le associazioni e a
* 30.000 euro per le fondazioni.

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.

Quando risulta che il patrimonio minimo (non inferiore a 15.000 euro per le associazioni e a 30.000 euro per le fondazioni) è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di **perdite,** l'organo di amministrazione, e nel caso di sua inerzia, l'organo di controllo, ove nominato, devono senza indugio, in un'associazione, convocare l'assemblea per deliberare, ed in una fondazione deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo oppure la trasformazione, la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, la fusione o lo scioglimento dell'ente.

Le modificazioni dell'atto costitutivo e dello statuto devono risultare da atto pubblico e diventano efficaci con l'iscrizione nel registro unico nazionale del terzo settore.

Nelle fondazioni e nelle associazioni riconosciute come persone giuridiche, per le **obbligazioni** dell'ente risponde soltanto l'ente con il suo patrimonio.

### 3.1.2 Procedura di ammissione e carattere aperto delle associazioni

Se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente, in un'associazione, riconosciuta o non riconosciuta, del terzo settore l'ammissione di un nuovo associato è fatta con deliberazione dell'organo di amministrazione su domanda dell'interessato. La deliberazione è comunicata all'interessato ed annotata nel libro degli associati.

Se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente, l'organo competente deve entro sessanta giorni motivare la deliberazione di rigetto della domanda di ammissione e comunicarla agli interessati.

Se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente, chi ha proposto la domanda può entro sessanta giorni dalla comunicazione della deliberazione di rigetto chiedere che sull'istanza si pronunci, l'assemblea o un altro organo eletto dalla medesima, che deliberano sulle domande non accolte, se non appositamente convocati, in occasione della loro successiva convocazione.

Le disposizioni si applicano anche alle fondazioni del Terzo settore il cui statuto preveda la costituzione di un organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, in quanto compatibili ed ove non derogate dallo statuto.

### 3.1.3 Assemblea nelle associazioni del Terzo Settore

Nell'assemblea delle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore hanno **diritto di voto** tutti coloro che sono iscritti da almeno tre mesi nel libro degli associati, salvo che l'atto costitutivo o lo statuto non dispongano diversamente. Ciascun associato ha un voto. Agli associati che siano enti del terzo settore l'atto costitutivo o lo statuto possono attribuire più voti, sino ad un massimo di cinque, in proporzione al numero dei loro associati o aderenti. Si applica l'articolo 2373 del codice civile, in quanto compatibile.

Se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente, ciascun associato può farsi rappresentare nell'assemblea da un altro associato mediante **delega scritta**, anche in calce all'avviso di convocazione. Ciascun associato può rappresentare 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 codice civile, in quanto compatibili.

L'atto costitutivo o lo statuto possono prevedere **l'intervento all'assemblea** mediante **mezzi di telecomunicazione** ovvero l'espressione del voto per corrispondenza o in via elettronica, purché sia possibile verificare l'identità dell'associato che partecipa e vota.

L'atto costitutivo o lo statuto delle associazioni che hanno un **numero di associati non inferiore a cinquecento** possono prevedere e disciplinare la costituzione e lo svolgimento di **assemblee separate,** comunque denominate, anche rispetto a specifiche materie ovvero in presenza di particolari categorie di associati o di svolgimento dell'attività in più ambiti territoriali. A tali assemblee si applicano le disposizioni di cui ai commi terzo, quarto, quinto e sesto dell'articolo 2540 del codice civile, in quanto compatibili.

*AVVERTENZA: Queste e disposizioni si applicano anche alle fondazioni del terzo settore il cui statuto preveda la costituzione di un organo assembleare* *o di indirizzo, comunque denominato, in quanto compatibili ed ove non derogate dallo statuto.*

#### 3.1.3.1 Competenze inderogabili dell'assemblea

L'assemblea delle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del terzo settore:

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

Gli atti costitutivi o gli statuti delle associazioni che hanno un numero di associati non inferiore a cinquecento possono disciplinare le competenze dell'assemblea anche in deroga a quanto stabilito precedentemente, nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali.

Lo statuto delle fondazioni del Terzo settore può attribuire all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, di cui preveda la costituzione la competenza a deliberare su uno o più degli oggetti precedentemente elencati, nei limiti in cui ciò sia compatibile con la natura dell'ente quale fondazione e nel rispetto della volontà del fondatore.

### 3.1.4 Organo di amministrazione

Nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del terzo settore deve essere nominato un organo di amministrazione.

**La nomina degli amministratori spetta all'assemblea**, fatta eccezione per i primi amministratori che sono nominati nell'atto costitutivo.

La maggioranza degli amministratori è scelta tra le persone fisiche associate ovvero indicate dagli enti giuridici associati. Si applica l'articolo 2382 del codice civile.

L'atto costitutivo o lo statuto possono subordinare l'assunzione della carica di amministratore al possesso di specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza, anche con riferimento ai requisiti al riguardo previsti da codici di comportamento redatti da associazioni di rappresentanza o reti associative del terzo settore. Si applica in tal caso l'articolo 2382 del codice civile.

L'atto costitutivo o lo statuto possono prevedere che uno o più amministratori siano scelti tra gli appartenenti alle diverse categorie di associati.

La nomina di uno o più amministratori può essere attribuita dall'atto costitutivo o dallo statuto ad enti del terzo settore o senza scopo di lucro, o a lavoratori o utenti dell'ente. In ogni caso, la nomina della maggioranza degli amministratori è riservata all'assemblea.

Gli amministratori, entro trenta giorni dalla notizia della loro nomina, devono chiederne l'iscrizione nel Registro Unico Nazionale Del Terzo Settore, indicando per ciascuno di essi il nome, il cognome, il luogo e la data di nascita, il domicilio e la cittadinanza, nonché a quali di essi è attribuita la rappresentanza dell'ente, precisando se disgiuntamente o congiuntamente.

**Il potere di rappresentanza attribuito agli amministratori è generale.** Le limitazioni del potere di rappresentanza non sono opponibili ai terzi se non sono iscritte nel Registro unico nazionale del Terzo settore o se non si prova che i terzi ne erano a conoscenza.

Nelle **Fondazioni** del Terzo settore deve essere nominato un organo di amministrazione. Si applica l'articolo 2382 del codice civile.

Al conflitto di interessi degli amministratori si applica l'articolo 2475-ter del codice civile.

Gli amministratori, i direttori, 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 articoli 2392, 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis, 2395, 2396 e 2407 del codice civile e dell'articolo 15 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, in quanto compatibili.

**Nomina presidente in un ente del Terzo settore** – La nomina di un presidente di un ente del terzo settore, può farlo sia l’assemblea che il consiglio direttivo. A garanzia della democraticità della sua elezione che può essere diretta, nel primo caso, o indiretta nel secondo. Questo è quanto sostiene il Ministero del lavoro, con la nota del 7 giugno 2021, n. 7751 in risposta ad un quesito posto dalla Regione Friuli-Venezia Giulia, riguardante la nomina del presidente nelle associazioni del Terzo settore.

Nel quesito, è stato chiesto quale sia nelle associazioni del Terzo settore l’organo competente a nominare il presidente, ed in particolare se quest’ultimo possa essere nominato anche dall’organo di amministrazione (generalmente denominato “consiglio direttivo”). Inoltre, viene avanzata l’ulteriore e connessa richiesta di chiarire se il presidente debba o meno essere considerato un organo sociale e, nel caso in cui lo statuto non lo qualifichi come tale, se ciò possa essere in contrasto con il codice del terzo settore e segnatamente con l’articolo 25, c. 1, lett. a). Quest’ultimo rappresenta infatti il principale riferimento normativo, stabilendo che negli enti del Terzo settore costituiti in forma associativa la nomina e la revoca degli organi sociali compete all’assemblea.

Il principio di democraticità viene salvaguardato in tutti i casi in cui lo statuto faccia discendere la scelta del presidente da una manifestazione della volontà assembleare, diretta o indiretta. Per altro verso, deve ritenersi contraria al dettato dell’articolo 25, comma 1, lettera a) del Codice, in quanto lesiva del necessario primato assembleare, ogni previsione statutaria che, lungi dal configurare un concorso di tutti gli associati alla nomina del presidente dell’associazione, mediante gli istituti di democrazia diretta o indiretta di cui si è detto, riservi, al contrario, quest’ultima, ad esempio, ad una parte degli associati, ad un soggetto esterno o la affidi ad un’estrazione a sorte.

Comunque, anche nell’ipotesi di elezione indiretta del presidente, proprio perché tale individuazione è comunque fondata su di una volontà assembleare, deve rimanere intatto in capo all’assemblea il potere di revoca nei confronti del presidente, al pari delle competenze dell’assemblea in tema di responsabilità.

### 3.1.5 Denunzia al tribunale e ai componenti dell'organo di controllo

Almeno un decimo degli associati, l'organo di controllo, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti ovvero il pubblico ministero possono agire ai sensi dell'articolo 2409 del codice civile, in quanto compatibile.

Ogni associato, ovvero almeno un decimo degli associati nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, che hanno più di 500 associati, può denunziare i fatti che ritiene censurabili all'organo di controllo, se nominato, il quale deve tener conto della denunzia nella relazione all'assemblea. Se la denunzia è fatta da almeno un ventesimo degli associati dell'ente, l'organo di controllo deve agire ai sensi dell'articolo 2408, secondo comma, del codice civile.

### 3.1.6 Organo di controllo

Negli **Enti** del Terzo Settore **deve essere nominato un organo di controllo, anche monocratico.**

Nelle **associazion**i, riconosciute o non riconosciute, del terzo settore, la nomina di un organo di controllo, anche monocratico, è obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

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

L'obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

La nomina dell'organo di controllo è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati.

Ai componenti dell'organo di controllo si applica l'articolo 2399 del codice civile. I componenti dell'organo di controllo devono essere scelti tra le categorie di soggetti di cui all'articolo 2397, comma secondo, del codice civile. Nel caso di organo di controllo collegiale, i predetti requisiti devono essere posseduti da almeno uno dei componenti.

L'organo di controllo vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento. Esso esercita inoltre il controllo contabile nel caso in cui non sia nominato un soggetto incaricato della revisione legale dei conti o nel caso in cui un suo componente sia un revisore legale iscritto nell'apposito registro.

L'organo di controllo esercita inoltre compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale ed attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida. Il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dai sindaci.

I componenti dell'organo di controllo possono in qualsiasi momento procedere, anche individualmente, ad atti di ispezione e di controllo, e a tal fine, possono chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari.

Il collegio sindacale potrà svolgere funzione di revisione legale dei conti nelle associazioni e fondazioni esclusivamente se integralmente costituito da revisori legali dei conti. Le assemblee ordinarie entro il 31 maggio 2022 potranno apportare le modifiche statutarie alle future associazioni e fondazioni che vorranno iscriversi al Registro del terzo settore, ma potranno introdurre negli atti costitutivi solo le disposizioni inderogabili del codice del terzo settore. L' iscrizione al Registro del terzo settore determinerà solo una sospensione dei precedenti effetti relativi al riconoscimento della personalità giuridica acquisita sulla base della vigente procedura concessoria.

***3.1.7 Revisione legale dei conti***

Le associazioni, riconosciute o non riconosciute, 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**:

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

L'obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

La nomina è altresì **obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati.**

La nuova normativa:

* richiama l’applicazione delle cause d’ineleggibilità e di decadenza previste dall’art.2399 c.c.;
* prevede che almeno uno dei componenti dell’organo di controllo collegiale o l’organo di controllo monocratico deve essere scelto tra le categorie di soggetti di cui al comma 2 dell’articolo 2397c.c., ovvero revisori legali iscritti nell’apposito registro, iscritti negli albi professionali dei commercialisti, avvocati e consulenti del lavoro o essere professore di ruolo in materie economiche o giuridiche.

**REVISIONE LEGALE -** Con specifiche modifiche al comma 6 dell'art. 30 viene infatti chiarito che:

* 1. l'obbligo di sottoporsi a revisione legale dei conti sussiste solo per gli Ets di maggiori dimensioni, cioè per gli enti che superano i parametri previsti dall'art. 31;
  2. se, per previsione statutaria l'Ets affidi la revisione legale dei conti – quando essa sia obbligatoria – all'organo di controllo interno (piuttosto che ad un revisore legale esterno), questo possa avvenire a condizione che tutti (e non uno degli stessi come nel precedente disposto normativo) i componenti l'organo di controllo siano revisori legali iscritti nell'apposito registro (art. 2409-bis cc).

|  |  |
| --- | --- |
| **ORGANO DI CONTROLLO** | |
| Organo di controllo | obbligatorio in ogni caso nelle Fondazioni,  nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute solo se engono superati per 2 esercizi consecutivi 2 dei seguenti limiti:   * euro 110.000,00 di totale dell’attivo dello stato patrimoniale; * euro 220.000,00 euro di ricavi, rendite, proventi e entrate comunque denominate; * 5 dipendenti occupati in media durante l’esercizio; * oppure se sono costituiti patrimoni destinati. |
| Funzioni | Le funzioni assegnate all’organo di controllo sono le seguenti:   * vigilanza sull’osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, nonché sull’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento (verifiche di cui all’art. 2403 c.c.); * vigilanza in materia di D.Lgs. n. 231/01, ove applicabili; * controllo contabile, se non è nominato un soggetto incaricato della revisione legale o nel caso in cui un suo componente sia un revisore iscritto nell’apposito registro; * monitoraggio dell’osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, con particolare riferimento a quanto disposto dal decreto in materia di attività di interesse generale (art. 5), attività diverse (art.6), raccolta fondi (art.7), destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro (art.8); * controllo del bilancio sociale con conseguente attestazione che tale documento sia redatto in conformità alle linee guida previste dall’art.14 del decreto; * coinvolgimento di atti di ispezione dell’ente, che può essere svolta in qualsiasi momento (anche individualmente ove vi sia un organo collegiale) e controllo sull’andamento delle operazioni sociali o su determinati affari. |
| **REVISIONE LEGALE** | |
| Obbligatorietà | Quando:   * sono stati costituiti patrimoni destinati; * vengono superati per 2 esercizi consecutivi 2 dei seguenti limiti: * euro 1.100.000,00 di totale dell’attivo dello stato patrimoniale; * euro 2.200.000,00 euro di ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate; * 12 dipendenti occupati in media durante l’esercizio.   Viene meno qualora per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati. |
| Affiancamento | Il revisore legale esterno svolgerà la propria funzione affiancando l’organo di controllo interno all’ente, a meno che tale organo non abbia almeno un componente iscritto nel registro dei revisori legali. |
| Compiti | Il soggetto incaricato della revisione legale esprime con apposita relazione un giudizio sul bilancio. |

# 4.

# Le organizzazioni di volontariato

## 4.1 Organizzazioni di volontariato

Le organizzazioni di volontariato sono enti del terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre organizzazioni di volontariato, per lo svolgimento prevalentemente in favore di terzi di una o più attività, avvalendosi in modo prevalente delle prestazioni dei volontari associati.

Gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato possono prevedere l'ammissione come associati di altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, a condizione che il loro numero non sia superiore al cinquanta per cento del numero delle organizzazioni di volontariato.

Il D.lgs.n. 105/2018 apporta anche una importante novità : Gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'Imposta di registro.

|  |
| --- |
| **Novità per gli atti costitutivi** e connessi alle attività delle organizzazioni di volontariato apportate dal Dlgs n. 105/2018 |
| Esenzione dall’imposta di registro. |

La denominazione sociale deve contenere l'indicazione di organizzazione di volontariato o l'acronimo ODV. L'indicazione di organizzazione di volontariato o l'acronimo ODV, ovvero di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, non può essere usata da soggetti diversi dalle organizzazioni di volontariato.

### 4.1.1 Risorse e volontari

La figura dei volontari – Con una modifica al comma 1 dell’articolo 32 del Dlgs n. 117/2017 viene previsto che le organizzazioni di volontariato di secondo livello dovranno avvalersi in modo prevalente dell’attività di volontariato delle persone fisiche associate alle organizzazioni di primo livello che ne compongono la base sociale.

Viene altresì prevista una regola, secondo la quale, se successivamente alla costituzione, il numero degli associati diviene inferiore a quanto previsto in via costitutiva (7 persone fisiche o a tre organizzazioni) tali numeri minimi di aderenti dovranno esser ricostituititi entro un anno. Trascorso tale periodo l’organizzazione di volontariato sarà cancellata dal registro unico nazionale del terzo settore.

Le organizzazioni di volontariato possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari.

Le organizzazioni di volontariato possono trarre le risorse economiche necessarie al loro funzionamento e allo svolgimento della propria attività da fonti diverse, quali quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi. Per l'attività di interesse generale prestata le organizzazioni di volontariato possono ricevere, soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate.

|  |
| --- |
| **Novità sui volontari apportate dal Dlgs n. 105/2018** |
| * le organizzazioni di volontariato di secondo livello dovranno avvalersi in modo prevalente dell’attività di persone fisiche associate alle organizzazioni di primo livello che ne compongono la base sociale. * , se successivamente alla costituzione, il numero degli associati diviene inferiore a quanto previsto in via costitutiva (7 persone fisiche o a tre organizzazioni) tali numeri minimi di aderenti dovranno esser ricostituititi entro un anno., oltre il quale l’organizzazione di volontariato sarà cancellata dal Registro Unico Nazionale Del Terzo Settore. |

### 4.1.2 Ordinamento ed amministrazione

Tutti gli amministratori delle organizzazioni di volontariato sono scelti tra le persone fisiche associate ovvero indicate, tra i propri associati, dalle organizzazioni di volontariato associate. Si applica l'articolo 2382 del codice civile.

Ai componenti degli organi sociali, che siano in possesso dei requisiti di cui all'articolo 2397, secondo comma, del codice civile, non può essere attribuito alcun compenso, salvo il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata ai fini dello svolgimento della funzione.

### 4.1.3 Gli aspetti fiscali per le organizzazioni di volontariato

Come detto le ODV sono enti che prestano attività di volontariato. Con l'entrata in vigore della riforma del Terzo Settore, l'art. 102 del nuovo codice (Dlgs n. 117 del 2017 cosi come integrato dal Dlgs n. 105/2018) individua specifiche disposizioni riguardanti le ODV.

Un ulteriore rilevante aspetto della **nuova disciplina** (Dlgs n. 105/2018) riguarda l’introduzione di un **regime contabile semplificato con tassazione forfettaria** per le attività commerciali esercitate da organizzazioni di volontariato, a condizione che nelperiodo di imposta precedente abbiano percepito ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori a 130.000 euro.

Il regime è su **opzione** da esercitarsi nella dichiarazione annuale (per i soggetti già in attività) o nella dichiarazione di inizio attività per i soggetti di nuova costituzione e consiste nell'applicazione, ai fini delle imposte sui redditi, del **coefficiente di redditività dell’1% sull'ammontare dei ricavi percepiti**.

L’art. 86, c. 4 dispone che, qualora sia effettuata l’opzione per il regime forfettario, si applichi l’art. 80, cc. 5 e 6, riguardante, rispettivamente, la tassazione dei componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello in cui ha effetto il regime forfettario.

Infine, è previsto l’**esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili**. Devono però essere conservati i documenti ricevuti ed emessi, ai sensi dell’art. 22 D.P.R. n. 600/1973, e presentata la dichiarazione dei redditi entro i termini e con le modalità di cui al D.P.R. n. 322/1998.

Le ODV che applicano il regime forfettario non sono sostituti di imposta, ma sono tenute a indicare nella dichiarazione dei redditi il codice percettori dei redditi per i quali non è stata operata la ritenuta e l’ammontare dei redditi stessi.

### 4.1.4 Volontario e attività di volontariato

Gli enti del terzo settore possono avvalersi di volontari nello svolgimento delle loro attività*,* e di essi devono tenere un apposito registro.

Il volontario è una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, per il tramite di un ente del terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà.

**L'attività del volontario non può essere retribuita** in alcun modo nemmeno dal beneficiario. Al volontario **possono essere rimborsate dall'ente** del Terzo settore tramite il quale svolge l'attività **soltanto le spese effettivamente sostenute e documentate** per l'attività prestata, entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente medesimo. Sono in ogni caso vietati rimborsi spese di tipo forfetario.

Le spese sostenute dal volontario possono essere rimborsate **anche a fronte di una autocertificazione** resa ai sensi dell'articolo 46 del Dpr 28 dicembre 2000, n. 445, **purché non superino l'importo di 10 euro giornalieri e 150 euro mensili** e l'organo sociale competente deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso.

La qualità di volontario è incompatibile cori qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e cori ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività volontaria.

**Non si considera volontario l'associato che eserciti gratuitamente una carica sociale** o che occasionalmente coadiuvi gli organi sociali nello svolgimento delle loro funzioni.

### 4.1.5 Assicurazione obbligatoria

Gli enti del terzo settore che si avvalgono di volontari **devono assicurarli:**

* **contro gli infortuni e le malattie** connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato, nonché
* **per la responsabilità civile verso i terzi.**

Con successivo decreto del Ministro dello sviluppo economico, da emanarsi di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sono individuati meccanismi assicurativi semplificati, con polizze anche numeriche, e sono disciplinati i relativi controlli.

La copertura assicurativa è elemento essenziale delle convenzioni tra gli enti del terzo settore e le amministrazioni pubbliche, e i relativi oneri sono a carico dell'amministrazione pubblica con la quale viene stipulata la convenzione.

### 4.1.6 Promozione della cultura del volontariato

Le amministrazioni pubbliche nei limiti delle risorse disponibili, promuovono la cultura del volontariato, in particolare tra i giovani, anche attraverso apposite **iniziative da svolgere nell'ambito delle strutture e delle attività scolastiche, universitarie ed extrauniversitarie,** valorizzando le diverse esperienze ed espressioni di volontariato, anche attraverso il coinvolgimento delle organizzazioni di volontariato e di altri enti del terzo settore, nelle attività di sensibilizzazione e di promozione.

Il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca e del Ministro per la Semplificazione e la pubblica amministrazione, previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni, definisce con decreto i criteri per il riconoscimento in àmbito scolastico e lavorativo delle competenze acquisite nello svolgimento di attività o percorsi di volontariato.

Ai fini del conseguimento di titoli di studio, **le Università possono riconoscere, nei limiti previsti dalla normativa vigente, crediti formativi** a favore degli studenti che abbiano svolto attività di volontariato certificate nelle organizzazioni di volontariato o in altri enti del terzo settore rilevanti per la crescita professionale e per il *curriculum* degli studi.

### 4.1.7 Accreditamento dei Centri di servizio per il volontariato

**Possono essere accreditati come centri di servizio per il volontariato**, di seguito CSV, **gli enti costituiti in forma di associazione riconosciuta del Terzo settore** da organizzazioni di volontariato e da altri enti del Terzo settore (esclusi quelli costituiti in una delle forme del libro V del codice civile), ed **il cui statuto preveda:**

1. lo svolgimento di 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;
2. il divieto di erogare direttamente in denaro le risorse ad essi provenienti dal fondo unico nazionale (Fun) nonché di trasferire a titolo gratuito beni mobili o immobili acquisiti mediante le medesime risorse;
3. l'obbligo di adottare una contabilità separata per le risorse provenienti da fonte diversa dal FUN;
4. l'obbligo di ammettere come associati le organizzazioni di volontariato e gli altri enti del Terzo settore, esclusi quelli costituiti in una delle forme del libro V del codice civile, che ne facciano richiesta, fatta salva la possibilità di subordinare il mantenimento dello status di associato al rispetto dei principi, dei valori e delle norme statutarie;
5. il diritto di tutti gli associati di votare, direttamente o indirettamente, in assemblea, ed in particolare di eleggere democraticamente i componenti degli organi di amministrazione e di controllo interno dell'ente, salvo quanto previsto dalle lettere f), g), ed h);
6. l'attribuzione della maggioranza di voti in ciascuna assemblea alle organizzazioni di volontariato;
7. misure dirette ad evitare il realizzarsi di situazioni di controllo dell'ente da parte di singoli associati o di gruppi minoritari di associati;
8. misure destinate a favorire la partecipazione attiva e l'effettivo coinvolgimento di tutti gli associati, sia di piccola che di grande dimensione, nella gestione del CSV;
9. specifici requisiti di onorabilità, professionalità, incompatibilità ed indipendenza per coloro che assumono cariche sociali, ed in particolare il divieto di ricoprire l'incarico di presidente dell'organo di amministrazione per:

* coloro che hanno incarichi di governo nazionale, di giunta e consiglio regionale, di associazioni di comuni e consorzi intercomunali, e incarichi di giunta e consiglio comunale, circoscrizionale, di quartiere e simili, comunque denominati, purché con popolazione superiore a 15.000 abitanti;
* i consiglieri di amministrazione e il presidente delle aziende speciali e delle istituzioni di cui all'articolo 114 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267;
* i parlamentari nazionali ed europei;
* coloro che ricoprono ruoli di livello nazionale o locale in organi dirigenti di partiti politici;

1. un numero massimo di mandati consecutivi per coloro che ricoprono la carica di componente dell'organo di amministrazione, nonché il divieto per la stessa persona di ricoprire la carica di presidente dell'organo di amministrazione per più di nove anni;
2. il diritto dell'organismo territoriale di controllo (OTC) competente di nominare, qualora l'ente fosse accreditato come CSV, un componente dell'organo di controllo interno del CSV con funzioni di presidente e dei componenti di tale organo di assistere alle riunioni dell'organo di amministrazione del CSV;
3. l'obbligo di redigere e rendere pubblico il bilancio sociale;
4. misure dirette a favorire la trasparenza e la pubblicità dei propri atti.

**L'organismo nazionale di controllo, di seguito ONC stabilisce il numero di enti accreditabili come CSV** nel territorio nazionale, assicurando comunque la presenza di almeno un CSV per ogni regione e provincia autonoma ed evitando sovrapposizione di competenze territoriali tra i CSV da accreditarsi. A tal fine, l'ONC accredita:

* un CSV per ogni città metropolitana e per ogni provincia con territorio interamente montano e confinante con Paesi stranieri ai sensi della legge 7 aprile 2014, n. 56;
* un CSV per ogni milione di abitanti non residenti nell'ambito territoriale delle città metropolitane e delle province di cui alla lettera a).

### 4.1.8 Finanziamento dei Centri di servizio per il volontariato

Al fine di assicurare il finanziamento stabile dei CSV è istituito il FUN - Fondo Unico Nazionale -, alimentato da contributi annuali delle fondazioni di origine bancaria (Fob). Ciascuna FOB destina ogni anno al FUN una quota non inferiore al quindicesimo del risultato della differenza tra l'avanzo dell'esercizio meno l'accantonamento a copertura dei disavanzi pregressi, alla riserva obbligatoria e l'importo minimo da destinare ai settori rilevanti ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettere c) e d), del decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153.

Le FOB calcolano ogni anno, in sede di approvazione del bilancio di esercizio e le versano al FUN entro il 31 ottobre dell'anno di approvazione del bilancio, secondo modalità individuate dall'ONC.

Le FOB sono inoltre tenute a versare al FUN i contributi integrativi deliberati dall'ONC e possono in ogni caso versare al FUN contributi volontari.

A decorrere dall'anno 2018, le somme che vengono versate al FUN, alle FOB è riconosciuto annualmente un credito d'imposta pari al 100 per cento dei versamenti effettuati, fino ad un massimo di euro 15 milioni per l'anno 2018 e di euro 10 milioni per gli anni successivi. Il credito di imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, nei limiti dell'importo riconosciuto, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello F24 esclusivamente mediante servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento. Al credito d'imposta non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni.

Il credito è cedibile, in esenzione dall'imposta di registro, nel rispetto delle disposizioni di cui agli articoli 1260 e seguenti del codice civile, a intermediari bancari, finanziari e assicurativi, ed è utilizzabile dal cessionario alle medesime condizioni applicabili al cedente. Con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono definite le disposizioni applicative necessarie, ivi comprese le procedure per la concessione del contributo nel rispetto del limite di spesa stabilito.

L'ONC determina l'ammontare del finanziamento stabile triennale dei CSV, anche sulla base del fabbisogno storico e delle mutate esigenze di promozione del volontariato negli enti del Terzo settore, e ne stabilisce la ripartizione annuale e territoriale, su base regionale, secondo criteri trasparenti, obiettivi ed equi, definiti anche in relazione alla provenienza delle risorse delle FOB, ad esigenze di perequazione territoriale, nonché all'attribuzione storica delle risorse. L'ONC può destinare all'associazione dei CSV più rappresentativa sul territorio nazionale in ragione del numero di CSV ad essa aderenti una quota di tale finanziamento per la realizzazione di servizi strumentali ai CSV o di attività di promozione del volontariato che possono più efficacemente compiersi su scala nazionale.

### 4.1.9 Funzioni e compiti dei Centri di servizio per il volontariato

I CSV utilizzano le risorse del FUN loro conferite al fine di organizzare, gestire **ed erogare servizi di supporto tecnico, formativo ed informativo per promuovere e rafforzare la presenza ed il ruolo dei volontari** negli enti del Terzo settore, senza distinzione tra enti associati ed enti non associati, e con particolare riguardo alle organizzazioni di volontariato, nel rispetto e in coerenza con gli indirizzi strategici generali definiti dall'ONC.

I CSV possono svolgere attività varie riconducibili alle seguenti **tipologie di servizi:**

* servizi di promozione, orientamento e animazione territoriale, finalizzati a dare visibilità ai valori del volontariato e all'impatto sociale dell'azione volontaria nella comunità locale, a promuovere la crescita della cultura della solidarietà e della cittadinanza attiva in particolare tra i giovani e nelle scuole, istituti di istruzione, di formazione ed università, facilitando l'incontro degli enti di Terzo settore con i cittadini interessati a svolgere attività di volontariato, nonché con gli enti di natura pubblica e privata interessati a promuovere il volontariato;
* servizi di formazione, finalizzati a qualificare i volontari o coloro che aspirino ad esserlo, acquisendo maggiore consapevolezza dell'identità e del ruolo del volontario e maggiori competenze trasversali, progettuali, organizzative a fronte dei bisogni della propria organizzazione e della comunità di riferimento;
* servizi di consulenza, assistenza qualificata ed accompagnamento, finalizzati a rafforzare competenze e tutele dei volontari negli ambiti giuridico, fiscale, assicurativo, del lavoro, progettuale, gestionale, organizzativo, della rendicontazione economico-sociale, della ricerca fondi, dell'accesso al credito, nonché strumenti per il riconoscimento e la valorizzazione delle competenze acquisite dai volontari medesimi;
* servizi di informazione e comunicazione, finalizzati a incrementare la qualità e la quantità di informazioni utili al volontariato, a supportare la promozione delle iniziative di volontariato, a sostenere il lavoro di rete degli enti del Terzo settore tra loro e con gli altri soggetti della comunità locale per la cura dei beni comuni, ad accreditare il volontariato come interlocutore autorevole e competente;
* servizi di ricerca e documentazione, finalizzati a mettere a disposizione banche dati e conoscenze sul mondo del volontariato e del Terzo settore in ambito nazionale, comunitario e internazionale;
* servizi di supporto tecnico-logistico, finalizzati a facilitare o promuovere l'operatività dei volontari, attraverso la messa a disposizione temporanea di spazi, strumenti ed attrezzature.

I servizi organizzati mediante le risorse del FUN sono **erogati nel rispetto dei seguenti princìpi:**

* principio di **qualità:** i servizi devono essere della migliore qualità possibile considerate le risorse disponibili; i CSV applicano sistemi di rilevazione e controllo della qualità, anche attraverso il coinvolgimento dei destinatari dei servizi;
* principio di **economicità**: i servizi devono essere organizzati, gestiti ed erogati al minor costo possibile in relazione al principio di qualità;
* principio di **territorialità e di prossimità**: i servizi devono essere erogati da ciascun CSV prevalentemente in favore di enti aventi sede legale ed operatività principale nel territorio di riferimento, e devono comunque essere organizzati in modo tale da ridurre il più possibile la distanza tra fornitori e destinatari, anche grazie all'uso di tecnologie della comunicazione;
* principio di **universalità,** non discriminazione e pari opportunità di accesso: i servizi devono essere organizzati in modo tale da raggiungere il maggior numero possibile di beneficiari; tutti gli aventi diritto devono essere posti effettivamente in grado di usufruirne, anche in relazione al principio di pubblicità e trasparenza;
* principio di **integrazione**: i CSV, soprattutto quelli che operano nella medesima regione, sono tenuti a cooperare tra loro allo scopo di perseguire virtuose sinergie ed al fine di fornire servizi economicamente vantaggiosi;
* principio di **pubblicità e trasparenza**: i CSV rendono nota l'offerta dei servizi alla platea dei propri destinatari, anche mediante modalità informatiche che ne assicurino la maggiore e migliore diffusione; essi inoltre adottano una 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.

In caso di scioglimento dell'ente accreditato come CSV o di revoca dell'accreditamento, le risorse del FUN ad esso assegnate ma non ancora utilizzate devono essere versate entro centoventi giorni dallo scioglimento o dalla revoca all'ONC, che le destina all'ente accreditato come CSV in sostituzione del precedente, o in mancanza, ad altri CSV della medesima regione o, in mancanza, alla riserva con finalità di stabilizzazione del FUN.

In caso di scioglimento dell'ente accreditato come CSV o di revoca dell'accreditamento, eventuali beni mobili o immobili acquisiti dall'ente mediante le risorse del FUN mantengono il vincolo di destinazione e devono essere trasferiti dall'ente secondo le indicazioni provenienti dall'ONC.

# 5.

# Le associazioni di promozione sociale

## 5.1 Associazioni di promozione sociale

Le associazioni di promozione sociale sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale per lo svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati. Non sono associazioni di promozione sociale i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni 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.

Gli atti costitutivi delle associazioni di promozione sociale possono prevedere l'ammissione come associati di altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, a condizione che il loro numero non sia superiore al cinquanta per cento del numero delle associazioni di promozione sociale. Tale principio non si applica agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI che associano un numero non inferiore a cinquecento associazioni di promozione sociale.

La denominazione sociale deve contenere l'indicazione di associazione di promozione sociale o l'acronimo APS. L'indicazione di associazione di promozione sociale o l'acronimo APS, ovvero di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, non può essere usata da soggetti diversi dalle associazioni di promozione sociale. Le associazioni di promozione sociale possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura, anche dei propri associati, solo quando ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari o al cinque per cento del numero degli associati.

**REGIME FORFETTARIO PER ATTIVITÀ COMMERCIALI SVOLTE DA ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE E DALLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO** - L’articolo 29, del Dlgs n. 105/2018 modifica l’articolo 86, Dlgs 117/2017 ribadendo che gli indici sintetici di affidabilità fiscale non operano per le associazioni di promozione sociale e le organizzazioni di volontariato che applicano il regime forfettario.

### 5.1.1 Come modificare lo statuto delle associazioni di promozione sociale alla luce del Codice del Terzo settore - Circolare ML 20/2018

Il Ministero del Lavoro, con la circolare n. 20 del 2018, ha offerto alcuni **chiarimenti utili per le associazioni** che devono adattare il proprio statuto al Codice del Terzo settore.

I chiarimenti si rendono necessari in quanto ci potremmo trovare di fronte ad associazioni che:

1. possono modificare lo statuto con semplice assemblea ordinaria in quanto:
   1. inseriscono clausole introdotte dal Codice;
   2. si avvalgono della facoltà di derogare – con lo statuto – rispetto a disposizioni opzionali introdotte dal Codice;
2. devono necessariamente modificare lo statuto con assemblea straordinaria in quanto, a parere del Ministero, non si ritengono sussistere le condizioni di cui sopra.

**Qual è il termine entro cui modificare lo statuto -** Il termine di adeguamento statutario, è stato prorogato al 31 maggio 2022 dall'articolo 66 del decreto legge “Semplificazioni” (dl n. 77 del 31 maggio 2021).

**Quanto costa la modifica dello statuto -** Al di là dell’eventuale costo di assistenza tecnica, l’associazione già iscritta nel Registro delle associazioni di promozione sociale è esente dall’imposta di bollo (per il combinato disposto dell’art. 82, comma 5, e dell’art. 104, comma 1 del CTS) e non paga l’imposta di registro di € 200,00 (per il combinato disposto dell’art. 82, comma 3, e dell’art. 104, comma 1 del CTS) nel caso in cui le modifiche abbiano l’unico scopo *“di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative*”, mentre sarà necessario versare l’imposta nei casi in cui si apportano – necessariamente con assemblea straordinaria – modifiche di natura diversa.

**Quali clausole deve – o può – contenere lo statuto di un’associazione di promozione sociale -** Il Ministero del lavoro si è ovviamente soffermato sulle clausole contemplate dal Codice del Terzo settore (di seguito CTS) ma non bisogna dimenticare che si rende necessario anche implementare:

1. quanto previsto dal codice civile: le scarne disposizioni previste per le associazioni non dotate di personalità giuridica si limitano a rimettere la definizione dell’organizzazione interna alla volontà assembleare espressa nella redazione dello statuto. In assenza di puntuali indicazioni si rinvia, in via di interpretazione analogica, a quanto previsto per le associazioni dotate di personalità giuridica;
2. i vincoli previsti dall’articolo 148, ottavo comma, del Testo unico delle imposte sui redditi (di seguito TUIR) e dall’articolo 4 del DPR IVA (stesse clausole previste dal citato art. 148 TUIR) come condizione per accedere alle agevolazioni fiscali ivi contemplate. Anche nel momento in cui entrerà in vigore il nuovo regime fiscale (ossia dall’esercizio successivo a quello di funzionamento del Registro Unico del Terzo settore, previo parere favorevole della Commissione europea), sarà necessario in ogni caso continuare a rispettare tali precetti per accedere alle agevolazioni fiscali di cui all’art. 4 del DPR IVA.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **CLAUSOLE CONTEMPLATE DAL CODICE DEL TERZO SETTORE - RIFERIMENTI NORMATIVI** | | | | |
| Le organizzazioni di promozione sociale devono essere costituite in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta | Art. 35 Codice del terzo settore (CTS) | | | |
| Le associazioni di promozione sociale devono essere costituite da un **numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni** di promozione sociale | Art. 35 CTS | | | |
| Le attività di interesse generale devono essere dirette *“in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi”:* sembra pertanto necessario specificare che l’attività sia rivolta anche ai terzi ed ai famigliari dei soci quando invece in passato poteva decidere se svolgere l’attività anche verso terzi. | Art. 35 CTS | | | |
| Lo statuto deve indicare in **denominazione** “associazione di promozione sociale” o l’acronimo APS.  Tali enti potranno eventualmente inserire in denominazione anche la locuzione Ente del Terzo settore o ETS, ricordando che la qualifica di “Ente del Terzo settore” è subordinata all’iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore | Art. 16 c.c.  art. 35, comma | Assemblea ordinaria |  |
| Lo statuto deve indicare la **sede legale.** | Art. 16 c.c. | Già previsto |
| Viene indicato il **patrimonio iniziale** solo ed esclusivamente per i sodalizi che intendono chiedere la personalità giuridica. | Art. 21 CTS e art. 16 c.c. | Già previsto |
| specificare **le finalità** civiche, solidaristiche o di utilità sociale promosse, coerenti con le attività organizzate | Art. 4 CTS | Assemblea ordinaria |  |
| indicare **le attività realizzate**, ricorrendo all’elenco di cui all’articolo 5 del DLgs 117/2017.  Il Ministero evidenzia l’opportunità “*che nello statuto medesimo siano fornite* ***ulteriori specificazioni*** *circa i contenuti delle attività medesime”.* Ad esempio, una associazione di promozione sociale potrebbe indicare come attività di interesse generale promossa l’organizzazione e gestione di attività culturali di interesse sociale ma è opportuno specificare attraverso quali azioni si realizza (es: attraverso l’organizzazione di convegni, seminari, corsi, mostre). | Art. 5 CTS | Assemblea ordinaria |
| Si rende necessario **specificare se il sodalizio intende esercitare attività diverse rispetto a quelle di interesse generale,** ai sensi dell’art. 6 del DLgs 117/2017.  Il Ministero ha chiarito che nonostante la disposizione citata preveda che “*Gli enti del Terzo settore possono esercitare attività diverse da quelle di cui all’articolo 5, a condizione che l’atto costitutivo o lo statuto lo consentano”,* ciò non si traduce nella necessità di indicare in statuto un elenco puntuale delle attività diverse esperibili: “*la loro individuazione potrà infatti essere successivamente operata da parte degli organi dell’ente, cui lo statuto dovrà, in tale ipotesi, attribuire la relativa competenza*”.  Con riferimento a tale aspetto, il Ministero distingue tra statuto che: | Art. 6 CTS |  |
| a) non abbia previsto la possibilità di svolgere attività diverse | Art. 6 CTS | assemblea straordinaria |
| b) abbia previsto la possibilità di svolgere anche attività diverse senza specificare la natura secondaria e strumentale delle stesse | Art. 6 CTS | assemblea ordinaria |
| c) abbia previsto la possibilità di svolgere anche attività diverse purché secondarie e strumentali senza indicare quali attività: sarà sufficiente prevedere qual è l’organismo deputato a deliberare in merito | Art. 6 CTS | assemblea ordinaria |
| **SOCI** | | | |
| È necessario definire i criteri di ammissione ed esclusione dei soci | art. 148 TUIR e art. 16 c.c. |  |  |
| È possibile **disciplinare l’ammissione dei soci con modalità derogatorie** rispetto a quanto previsto dal Codice del Terzo settore relativamente ai seguenti aspetti:   1. soggetto diverso dall’organo di amministrazione a cui affidare la competenza a deliberare in merito all’ammissione dei soci (assemblea, altro organismo associativo o, si ritiene, singoli componenti il Consiglio Direttivo); 2. termini entro cui deliberare in merito; 3. in caso di diniego della domanda, individuazione di un organo diverso dall’assemblea (es: il collegio dei probiviri) a cui appellarsi ed il termine entro cui procedere che potrebbe essere inferiore ai 60 giorni previsti, salva la possibilità di richiedere anche successivamente il riesame della decisione; | art. 23 CTS | assemblea ordinaria |  |
| rispettare l’assenza di limiti e discriminazioni nell’accesso e nella partecipazione alla vita associativa.  Il Ministero chiarisce che “*gli statuti non possono contenere alcuna disposizione non conforme al dettato della norma”* per cui non sarà necessario specificarlo in statuto mentre sarà necessario modificare lo statuto del sodalizio che preveda clausole in contrasto con tale precetto in realtà già contemplato in passato | Art. 35 CTS | Assemblea ordinaria |  |
| contemplare espressamente la disciplina uniforme del rapporto associativo | art. 148 TUIR |  |  |
| contemplare espressamente modalità associative volte a garantire l’effettività del rapporto medesimo | art. 148 TUIR |  |  |
| escludere espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa | art. 148 TUIR |  |  |
| prevedere espressamente che l’esclusione d’un associato non può essere deliberata dall’assemblea che per gravi motivi; l’associato può ricorrere all’autorità giudiziaria entro sei mesi dal giorno in cui gli è stata notificata la deliberazione. | Art. 24 c.c. |  |  |
| prevedere espressamente che gli associati, che abbiano receduto o siano stati esclusi o che comunque abbiano cessato di appartenere all’associazione, non possono ripetere i contributi versati, né hanno alcun diritto sul patrimonio dell’associazione | Art. 24 c.c. |  |  |
| prevedere espressamente criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti | art. 148 TUIR |  |  |
| prevedere espressamente i diritti e gli obblighi degli associati | Art. 16 c.c. |  | |
| contemplare espressamente, in capo ai soci e aderenti, il diritto di **esaminare i libri sociali**prevedendo in concreto le modalità con cui tale diritto può essere esercitato | art. 15 CTS | assemblea ordinaria | |
| **ORGANISMI** | | | |
| Il centro servizio volontariato (Cts) contempla la possibilità di subordinare il **riconoscimento del diritto di voto** alla circostanza che il socio abbia assunto tale qualifica da almeno tre mesi. Qualora non sia previsto nulla, il sodalizio è soggetto a questo vincolo che in realtà appare in contrasto sia con il divieto di temporaneità del vincolo associativo che con il principio di uniformità del rapporto associativo contemplati dalla normativa fiscale per accedere alle agevolazioni in materia di imposte dirette ed indirette per cui si consiglia di riconoscere in statuto il diritto di voto e qualsivoglia diritto in capo al socio dal momento della sua ammissione. | art. 24 CTS ma art. 148 TUIR | assemblea ordinaria | |
| Gli statuti dovranno espressamente prevedere la sovranità dell’assemblea dei soci | art. 148 TUIR | assemblea ordinaria | |
| È possibile introdurre la **partecipazione alle assemblee a distanza** a condizione che sia possibile identificare le persone che partecipano all’adunanza | Art. 24 | assemblea straordinaria | |
| È possibile prevedere la realizzazione di **assemblee separate** per le associazioni con un numero di soci pari o superiore a 500 | Art. 24 | assemblea straordinaria | |
| Gli statuti devono espressamente prevedere il principio del voto singolo di cui all’articolo 2532, comma 2, del codice civile | art. 148 TUIR |  |  |
| È possibile introdurre la disciplina dell’istituto della **delega nel rispetto del CTS** (*delega scritta, massimo tre deleghe per le associazioni con un numero di soci inferiore a 500 e 5 deleghe per quelle con numero di soci superiore*) e sarà necessario modificare gli statuti che contemplano clausole difformi rispetto ai citati vincoli. Si ricorda l’istituto è altresì disciplinato dall’articolo 2372 del codice civile da cuisi deducono i seguenti aspetti:   * la rappresentanza deve essere conferita per iscritto e i documenti relativi devono essere conservati dal sodalizio; * la delega non può essere rilasciata con il nome del rappresentante in bianco ed è sempre revocabile nonostante ogni patto contrario; * il rappresentante può farsi sostituire solo da chi sia espressamente indicato nella delega; * se la rappresentanza è conferita ad una società, associazione, fondazione od altro ente collettivo o istituzione, questi possono delegare soltanto un proprio dipendente o collaboratore; * la rappresentanza non può essere conferita né ai membri degli organi amministrativi o di controllo o ai dipendenti. | Art. 24 CTS | Assemblea ordinaria | |
| Gli statuti devono espressamente indicare le **competenze attribuite all’organo assembleare.**  All’interno dello statuto sarà necessario distinguere le competenze dell’assemblea ordinaria e quella straordinaria con i relativi quorum: in assenza di disposizioni specifiche troverà applicazione l’articolo 21 del codice civile e, in ogni caso, dovrà essere garantito che le modifiche statutarie siano adottate dall’assemblea con un quorum più elevato rispetto a quello ordinario; | art. 25 CTS | assemblea ordinaria | |
| È necessario che lo statuto sia conforme alla disposizione che prevede che l’assemblea sia convocata dagli amministratori almeno una volta l’anno per l’approvazione del bilancio e ogni qual volta se ne ravvisa la necessità o quando ne è fatta richiesta motivata da almeno un decimo degli associati. In questo ultimo caso, se gli amministratori non vi provvedono, la convocazione può essere ordinata dal presidente del tribunale | Art. 20 c.c. |  |  |
| È necessario che lo statuto preveda espressamente per gli associati o partecipanti maggiori d’età il diritto di voto per l’approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell’associazione | art. 148 TUIR |  |  |
| È necessario prevedere espressamente il principio di eleggibilità libera degli organi amministrativi | art. 148 TUIR |  |  |
| È necessario che sia rimessa all’Assemblea la delibera relativa all’**approvazione del bilancio** e dell’eventuale bilancio sociale | artt. 13 e 14 CTS e art. 16 c.c. | assemblea ordinaria | |
| È necessario prevedere espressamente l’obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie; | art. 148 TUIR |  |  |
| È possibile definire, in relazione agli**amministratori,** requisiti, appartenenza a categorie di soci, nonché l’eventuale individuazione di soggetti con diritto di nomina di uno o più amministratori; | art. 26 CTS | assemblea straordinaria | |
| È possibile definire **funzioni, composizione, funzionamento dell’organo di amministrazione**. Si ricorda che, trovando applicazione l’articolo 2382 del codice civile, non potrà essere nominato amministratore, e se nominato decadrà dal suo ufficio, l’interdetto, l’inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato ad una pena che importa l’interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l’incapacità ad esercitare uffici direttivi; | art. 26 CTS | assemblea ordinaria | |
| È necessario individuare chi ha il **potere di rappresentanza** ed il regime di conoscibilità di eventuali limitazioni | art. 26 CTS | assemblea ordinaria |  |
| È necessario disciplinare **l’organo di controllo,** in relazione al quale il Ministero distingue però le seguenti ipotesi: | art. 30 CTS |  |  |
| a) il sodalizio che raggiunge i limiti dimensionali previsti dalla legge o non raggiunge tali limiti ma in statuto prevede che l’organo sarà nominato al verificarsi di tale condizione;  b) il sodalizio dotato di patrimonio destinato ai sensi dell’articolo 10, | art. 30 CTS | assemblea ordinaria |  |
| c) il sodalizio che prevede che a tale organismo siano affidati anche i compiti di revisione legale dei conti (funzione non delegabile negli enti con patrimonio destinato ai sensi dell’articolo 10); | art. 30 CTS | Assemblea straordinaria |  |
| È necessario disciplinare l’**organo di revisione legale,** con riferimento al quale il Ministero distingue tra: | art. 31 CTS |  |  |
| a) sodalizi che superano i limiti dimensionali  b) altri Enti quando prevedano espressamente che l’organo sarà operativo esclusivamente al superamento dei citati limiti dimensionali; | art. 31 CTS | assemblea ordinaria |  |
| c) altri Enti con riferimento ai quali non si verificano le condizioni di cui sopra | art. 31 CTS | Assemblea straordinaria |  |
| **NATURA NON LUCRATIVA** | | | |
| È obbligatorio prevedere espressamente che il patrimonio sia utilizzato per lo svolgimento dell’attività statutaria e affermare la **natura non lucrativa del sodalizio** nel rispetto dell’art. 8 DLgs 117/2017 | art. 8 CTS | assemblea ordinaria |  |
| È necessario contemplare espressamente l’intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa. | art. 148 TUIR e art. 24 c.c. |  |  |
| È necessario affermare espressamente il divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell’associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge; | art. 148 TUIR |  |  |
| È necessario disciplinare l’estinzione dell’ente e la devoluzione del patrimonio | Art. 16 c.c. e art. 21 CTS |  |  |
| È necessario disciplinare la **devoluzione del patrimonio** ad altri Enti del Terzo Settore individuati dall’organismo qualificato come competente dallo Statuto.  Il Ministero ricorda che la devoluzione avviene acquisito il parere dello stesso Ministero, oggi in virtù dell’art. 148, ottavo comma, del Testo Unico delle imposte sui redditi che richiede che tale clausola sia espressamente indicata nello statuto, domani in virtù dell’art. 9 del DLgs 117/2017 | Art. 9 CTS | assemblea ordinaria |  |
| È necessario prevedere l’obbligo di devolvere il patrimonio dell’ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l’organismo di controllo di cui all’articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge; | art. 148 TUIR |  |  |
| **DISPOSIZIONI FINALI** | | | |
| Qualora i soci intendano precludere la possibilità di effettuare operazioni straordinarie quali **trasformazioni, fusioni e scissioni**, dovranno esplicitarlo nello statuto | art. 98 CTS | assemblea ordinaria |  |

Non è invece obbligatorio, ma possibile, indicare in statuto i seguenti aspetti in quanto previsti dalla Legge ed immediatamente operativi:

1. che il sodalizio può effettuare attività di raccolta fondi;
2. che i volontari siano assicurati (ex art. 18 del DLgs 117/2017);
3. che i soci possano denunciare all’autorità giudiziaria o all’organo di controllo il comportamento degli amministratori;
4. che le associazioni di promozione sociale possono avvalersi delle risorse indicate dall’art. 36 del CTS.

Il Ministero non ha chiarito il rapporto tra l’articolo 35, ai sensi del quale *“Le associazioni di promozione sociale sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a 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 cui all’articolo 5, avvalendosi in modo prevalente dell’attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati”* ed il successivo articolo 36 ai sensi del quale *“in ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell’attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari o al cinque per cento del numero degli associati.”*

# 6.

# Gli altri enti del terzo settore

## 6.1 Enti filantropici

Gli enti filantropici sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale.

La denominazione sociale deve contenere l'indicazione di ente filantropico. L'indicazione di ente filantropico, ovvero di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, non può essere usata da soggetti diversi dagli enti filantropici. Il bilancio sociale degli enti filantropici deve contenere l'elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio, con l'indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche.

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.

Gli atti costitutivi degli enti filantropici indicano i principi ai quali essi devono attenersi in merito alla gestione del patrimonio, alla raccolta di fondi e risorse in genere, alla destinazione, alle modalità di erogazione di denaro, beni o servizi e alle attività di investimento a sostegno degli enti di Terzo settore.

## 6.2 Enti religiosi

Gli enti religiosi civilmente riconosciuti non possono assumere la qualifica di Enti del Terzo Settore (ETS) o di impresa sociale (IS). Qualora, tuttavia, svolgano attività di interesse generale, possono aprire un “ramo” ETS o IS.

Gli enti del Terzo Settore (D.Lgs. 117/2017) perseguono senza scopo di lucro finalità civiche, solidaristiche, di utilità sociale (art. 4), svolgendo una o più attività di interesse generale (art. 5), mediante forme di **azione volontaria e** **gratuita o di mutualità** o di produzione o scambio di beni e servizi.

Con riferimento all’art. 4, c. 3 del D.Lgs. 117/2017 (CTS), e, parallelamente, all’art. 1, c. 3 del D.Lgs. 112/2017 (IS), è prevista una soluzione ad hoc per gli enti religiosi **civilmente riconosciuti**. Il fine di religione e di culto è essenziale per la qualifica degli enti religiosi **civilmente riconosciuti**, cosi come la soggezione alle norme dell’ordinamento canonico è strutturalmente irrinunciabile. Ne consegue che l’ente ecclesiastico, in quanto tale, non può assumere la qualifica di ente del Terzo Settore o di impresa

sociale, ma può svolgere alcune delle proprie attività come “*ramo*” ETS o IS.

**Il “*ramo ETS*” degli enti religiosi -** Gli enti religiosi possono aprire un “*ramo*” ETS o IS ad alcune condizioni:

a) va redatto un regolamento specifico per le attività di interesse generale, in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, da depositare nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore. Il **regolamento** funge da Statuto (deve contenere le norme del Codice del Terzo Settore, in quanto applicabili). È fondamentale osservare che tale documento deve avere “rispetto della struttura e della finalità di tali enti”.

b) **costituire un patrimonio destinato**. Non è certo che tale previsione debba essere collegata con quanto stabilito dall’art. 10 del codice del terzo settore, ai sensi del quale “*gli enti del Terzo Settore dotati di personalità giuridica ed iscritti nel registro delle* *imprese possono costituire uno o più patrimoni destinati a un specifico affare ai sensi e per gli effetti degli articoli 2447* *bis e seguenti del codice civile*”, ma non si può nemmeno identificare il patrimonio destinato con il patrimonio netto risultante dal bilancio di apertura iniziale, come differenza tra le attività e passività del “*ramo*” che si va a costituire.

Poiché deve essere “*costituito*” un patrimonio destinato, sembra di capire che tale fondo debba risultare da un conferimento che, forse, potrebbe essere assimilabile al fondo di dotazione delle persone giuridiche di cui al Libro Primo del C.C.; ma, sul punto, si attendono chiarimenti ufficiali.

c) **tenere separatamente le scritture contabili** di cui all’art. 13 - L’attività del “ramo” deve essere svolta con contabilità “*separata*”, ove ciò che bisogna separare sono le operazioni relative al “*ramo*” da quelle istituzionali di religione e di culto.

L’obiettivo di tale disposizione è quello di rendere più trasparente l’attività del “*ramo*”, la quale può avere anche rilevanza fiscale, ed evitare ogni commistione con l’attività istituzionale.

## 6.3 Reti associative

Le RETI ASSOCIATIVE sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, che:

1. **associano,** anche indirettamente attraverso gli enti ad esse aderenti, un **numero non inferiore a 100 enti** del Terzo settore, o, in alternativa, almeno 20 fondazioni del Terzo settore, le cui sedi legali o operative siano presenti **in almeno cinque Regioni o Province autonome;**
2. **svolgono,** anche attraverso l'utilizzo di strumenti informativi idonei a garantire conoscibilità e trasparenza in favore del pubblico e dei propri associati, **attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli enti del Terzo settore loro associati** e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività' presso i soggetti istituzionali.

Sono RETI ASSOCIATIVE NAZIONALI le reti associative che associano, anche indirettamente attraverso gli enti ad esse aderenti, un **numero non inferiore a 500 enti del Terzo settore** o, in alternativa, almeno **100 fondazioni** del Terzo settore, le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno dieci regioni o province autonome.

Le associazioni del terzo settore formate da un numero non inferiore a 100 mila persone fisiche associate e con sedi in almeno 10 regioni o provincie autonome sono equiparate alle reti associative nazionali.

Le reti associative nazionali **possono esercitare**, oltre alle proprie attività statutarie, **anche le seguenti attività:**

* **monitoraggi**o 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 associati.

Le reti associative possono promuovere partenariati e protocolli di intesa con le pubbliche amministrazioni e con soggetti privati.

È condizione per l'iscrizione delle reti associative nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore che i rappresentanti legali ed amministratori non abbiano riportato condanne penali, passate in giudicato, per reati che comportano l'interdizione dai pubblici uffici. **L'iscrizione, nonché la costituzione e l'operatività da almeno un anno, sono condizioni necessarie per accedere alle risorse del Fondo** di cui all'articolo 72 che, in ogni caso, non possono essere destinate, direttamente o indirettamente, ad enti diversi dalle organizzazioni di volontariato, dalle associazioni di promozione sociale e dalle fondazioni del Terzo settore.

Gli atti costitutivi o gli statuti disciplinano l'ordinamento interno, la struttura di governo e la composizione e il funzionamento degli organi sociali delle reti associative nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali.

Gli atti costitutivi o gli statuti delle reti associative possono disciplinare il diritto di voto degli associati in assemblea.

**Reti associative con autonomia statutaria -** Gli enti sono liberi di organizzare i propri assetti organizzativi attraverso le modalità ritenute più opportune e funzionali alla migliore espressione del vincolo associativo, alla vocazione identitaria, al congruo e più efficace sviluppo delle attività tipiche della rete. Insomma, non un modello di rete precostituito dal legislatore, nessuno schema astratto cui riferirsi o adattarsi con improbabili azioni di “riconversione” degli assetti, bensì la valorizzazione in chiave normativa del polimorfismo associativo, quale espressione plastica dell’autonomia statutaria, in cui trovano parimenti cittadinanza, da un lato, il rapporto associativo diretto tra gli enti e, dall’altro, il vincolo di affiliazione tra enti, su cui si incardina il tesseramento unitario degli associati (persone fisiche o enti a loro volta). E’ il principio espresso, dal Ministero del Lavoro con la circolare del 5/03/2021 n. 2 in cui si delinea l’attività esercitabili, il rapporto con i regolamenti, la forma organizzativa, il ruolo delle articolazioni territoriali e le relative deroghe. Le reti potranno, pertanto, rimanere aderenti al proprio schema identitario organizzativo, come modellato in ragione del patto associativo da cui è causa, e pertanto accanto, ad esempio, alle reti cosiddette “verticali”, dunque strutturate secondo il criterio dei livelli territoriali, continueremo a trovare quelle viceversa “piatte” o a struttura “orizzontale”, per lo più originate dall’aggregazione di enti di secondo livello: il codice le accoglie tutte, perché la sua missione, in questo ambito, non è semplicemente promuovere la creazione di reti, ma valorizzare un fenomeno il cui dato genetico e la cui esperienza corrente gli è largamente anteriore.

## 6.4 Registro Unico Nazionale del Terzo settore

Il nuovo Codice, in vigore dal 3 agosto 2017, prevede, all’articolo 11, che gli enti del Terzo settore dovranno iscriversi:

* nel Registro Unico Nazionale (RUN) del Terzo settore;
* nel Registro delle imprese, nel caso di esercizio esclusivo o principale in forma di impresa commerciale.

Gli estremi dell’iscrizione nel RUN devono essere indicati negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico. Per le imprese sociali, l'iscrizione nell'apposita sezione del Registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

Presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali è istituito il Registro Unico Nazionale del Terzo settore, operativamente gestito su base territoriale e con modalità informatiche in collaborazione con ciascuna Regione e Provincia autonoma. Presso le Regioni, la struttura è indicata come «Ufficio regionale del Registro Unico Nazionale del Terzo settore». Presso le Province autonome la stessa assume la denominazione di «Ufficio provinciale del Registro unico nazionale del Terzo settore». Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali individua nell'ambito della dotazione organica dirigenziale non generale disponibile a legislazione vigente la propria struttura competente di seguito indicata come «Ufficio statale del Registro unico nazionale del Terzo settore».

Il registro è pubblico ed è reso accessibile a tutti gli interessati in modalità telematica.

Il Registro Unico Nazionale del Terzo settore si compone delle seguenti sezioni:

* 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.

Ad eccezione delle reti associative, nessun ente può essere contemporaneamente iscritto in due o più sezioni.

**Il Registro Unico** Del **Terzo Settore sarà gestito telematicamente da Infocamere**, società telematica delle Camere di commercio. Questo grazie all’accordo strett0 ai primi di marzo 2019 tra il ministero del lavoro e Unioncamere. Il protocollo d’intesa prevede un termine di 18 mesi per rendere tecnicamente possibili iscrizioni e visure. Il Ministro del lavoro e delle politiche sociali può, con decreto di natura non regolamentare, sentita la Conferenza Unificata, istituire sottosezioni o nuove sezioni o modificare le sezioni esistenti.

### 6.4.1 Iscrizione registro unico nazionale del terzo settore

Le associazioni con personalità giuridica e le fondazioni che saranno iscritte nel Registro Unico Nazionale Del Terzo Settore si vedranno “*congelare*” la posizione nei registri delle persone giuridiche tenuti dalle Regioni o dagli Uffici territoriali del governo nelle prefetture. Questo è l'effetto dell'art. 6 D.Lgs. 105/2018, il decreto correttivo del codice del Terzo settore. La disposizione risolve la falla che si era aperta con l'introduzione dell'art. 22 D.Lgs. 117/2017, dove non si era prevista una norma di coordinamento tra i due iter di riconoscimento della personalità giuridica. Sarebbe potuto accadere che un ente con personalità giuridica, iscritto nel registro regionale o prefettizio, passando nel RUNTS, sarebbe stato cancellato dai registri di provenienza. La conseguenza sarebbe stata che, nel caso di fuoriuscita dal RUNTS, avrebbe dovuto ripetere l'iter che aveva già percorso in precedenza. Pertanto, quando sarà operativo il Registro unico nazionale del Terzo settore, alle associazioni con personalità giuridica e alle fondazioni, già iscritte nei registri regionali e prefettizi, sarà sospesa tale iscrizione, divenendo operativo il regime *ex* art. 22 D.Lgs. 117/2017. Qualora l'ente del Terzo settore fuoriuscisse dal RUNTS, sempreché ne ricorranno i presupposti, vedrà riattivata la propria posizione presso i registri regionali e prefettizi. Restano comunque senza coordinamento i limiti patrimoniali fissati dalle Regioni e dalle singole prefetture: ognuna di queste ha fissato propri parametri per associazioni e fondazioni.

Non solo, risultano molto differenti le procedure che sono applicate in sede di valutazione del patrimonio. Se da una parte è vero che ogni ente (Regioni) ha la facoltà di legiferare autonomamente sul tema perché è una prerogativa costituzionalmente riconosciuta, dall'altra l'effetto è di rendere parecchio complicata l'attività degli operatori.

#### 6.4.1.1 Procedura di iscrizione

La domanda di iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore è presentata dal rappresentante legale dell'ente o della rete associativa cui l'ente eventualmente aderisca all'Ufficio del Registro unico nazionale della Regione o della Provincia autonoma in cui 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 di competenza è presentata all'Ufficio statale del Registro unico nazionale. L'ufficio competente verifica la sussistenza delle condizioni previste dal presente Codice per la costituzione dell'ente quale ente del Terzo settore, nonché per la sua iscrizione nella sezione richiesta.

L'ufficio del Registro, entro sessanta giorni dalla presentazione della domanda, può:

* iscrivere l'ente;
* rifiutare l'iscrizione con provvedimento motivato;
* invitare l'ente a completare o rettificare la domanda ovvero ad integrare la documentazione.

Decorsi sessanta giorni dalla presentazione della domanda o dalla presentazione della domanda completata o rettificata ovvero della documentazione integrativa la domanda di iscrizione s'intende accolta.

Se l'atto costitutivo e lo statuto dell'ente del Terzo settore sono redatti in conformità a modelli standard tipizzati, predisposti da reti associative ed approvati con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, l'ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore, verificata la regolarità formale della documentazione, entro trenta giorni dalla presentazione della domanda iscrive l'ente nel Registro stesso.

Avverso il diniego di iscrizione nel Registro è ammesso ricorso avanti al tribunale amministrativo competente per territorio. Nel Registro unico nazionale del Terzo settore 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, 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 **Registro devono inoltre essere iscritte le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto**, le deliberazioni di trasformazione, fusione, scissione, di scioglimento, estinzione, liquidazione e cancellazione, i provvedimenti che ordinano 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.

I rendiconti e i bilanci e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente devono essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno.

Entro trenta giorni decorrenti da ciascuna modifica, devono essere pubblicate le informazioni aggiornate e depositati gli atti, incluso l'eventuale riconoscimento della personalità giuridica.

In caso di mancato o incompleto deposito degli atti e dei loro aggiornamenti nonché di quelli relativi alle informazioni obbligatorie di cui al presente articolo nel rispetto dei termini in esso previsti, l'ufficio del registro diffida l'ente del Terzo settore ad adempiere all'obbligo suddetto, assegnando un termine non superiore a centottanta giorni, decorsi inutilmente i quali l'ente è cancellato dal Registro.

Del deposito degli atti e della completezza delle informazioni e dei relativi aggiornamenti sono onerati gli amministratori. Si applica l'articolo 2630 del codice civile.

All'atto della registrazione degli enti del Terzo settore l'ufficio del registro unico nazionale acquisisce la relativa informazione antimafia.

### 6.4.2 Estinzione o scioglimento dell'ente o cancellazione e migrazione in altra sezione

L'ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore accerta, anche d'ufficio, l'esistenza di una delle cause di estinzione o scioglimento dell'ente e ne dà comunicazione agli amministratori e al presidente del tribunale ove ha sede l'ufficio del Registro Unico Nazionale presso il quale l'ente è iscritto. Chiusa la procedura di liquidazione, il presidente del tribunale provvede che ne sia data comunicazione all'ufficio del registro unico per la conseguente cancellazione dell'ente.

La cancellazione di un ente dal registro unico nazionale avviene a seguito di istanza motivata da parte dell'ente del Terzo settore iscritto o di accertamento d'ufficio, anche a seguito di provvedimenti della competente autorità giudiziaria ovvero tributaria, divenuti definitivi, dello scioglimento, cessazione, estinzione dell'ente ovvero della carenza dei requisiti necessari per la permanenza nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

L'ente cancellato dal Registro unico nazionale per mancanza dei requisiti che vuole continuare a operare ai sensi del codice civile deve preventivamente devolvere il proprio patrimonio, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel Registro unico nazionale.

Se vengono meno i requisiti per l'iscrizione dell'ente del Terzo settore in una sezione del Registro ma permangono quelli per l'iscrizione in altra sezione del Registro stesso, l'ente può formulare la relativa richiesta di migrazione che deve essere approvata con le modalità e nei termini previsti per l'iscrizione nel Registro unico nazionale. Avverso il provvedimento di cancellazione dal Registro, è ammesso ricorso avanti al tribunale amministrativo competente per territorio.

Con cadenza triennale, gli Uffici del Registro unico nazionale del Terzo settore provvedono alla revisione, ai fini della verifica della permanenza dei requisiti previsti per l'iscrizione al Registro stesso.

Gli atti per i quali è previsto l'obbligo di iscrizione, annotazione ovvero di deposito presso il Registro unico nazionale del Terzo settore sono opponibili ai terzi soltanto dopo la relativa pubblicazione nel Registro stesso, a meno che l'ente provi che i terzi ne erano a conoscenza.

### 6.4.3 Funzionamento del Registro

Entro il 2 agosto 2018 doveva essere emanato il decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni, che definiva la procedura per l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, individuando i documenti da presentare ai fini dell'iscrizione e le modalità di deposito degli atti, nonché le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro unico nazionale del Terzo settore finalizzate ad assicurare l'omogenea e piena conoscibilità su tutto il territorio nazionale degli elementi informativi del registro stesso e le modalità con cui è garantita la comunicazione dei dati tra il registro delle Imprese e il Registro unico nazionale del Terzo settore con riferimento alle imprese sociali e agli altri enti del Terzo settore iscritti nel registro delle imprese. Nel momento in cui si va in stampa **ancora non è stato emanato.**

## 6.5 Disposizioni in materia di imposte sui redditi

Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili.

Le attività di interesse generale, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l'Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale**, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi** effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento.

Si considera non **commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo** settore nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.

Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi.

**Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale** le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati, familiari o conviventi degli stessi verso **pagamento di corrispettivi** specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.

|  |
| --- |
| **Novità fiscali** |
| L’articolo 23, del Dlgs n. 105/2018 modifica l’articolo 79, Dlgs 117/2017:  "si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell’ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti (compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 dell’articolo 79, Dlgs 117/2017) tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali; il mutamento della qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d’imposta in cui l’ente assume natura commerciale. |

### 6.5.1 Regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali

Gli enti del Terzo settore non commerciali, possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività generali, quando svolte con modalità commerciali, il coefficiente di redditività nella misura indicata nelle lettere a) e b) e aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi di reddito di cui agli articoli 86, 88, 89 e 90 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con Dpr 22 dicembre 1986, n. 917:

* attività di prestazioni di servizi:
* ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7 per cento;
* ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10 per cento;
* ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17 per cento;
* altre attività:
* ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5 per cento e ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7 per cento;
* ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14 per cento.

Per gli enti che esercitano **contemporaneamente** prestazioni di servizi ed altre attività il coefficiente si determina con **riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente**. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

**L'opzione è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi** ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. La revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.

Gli enti che intraprendono l'esercizio d'impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

I componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con Dpr 22 dicembre 1986, n. 917, che dispongono o consentono il rinvio, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime.

Le perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui decorre il regime forfetario possono essere computate in diminuzione del reddito determinato secondo le regole ordinarie stabilite dal testo unico delle imposte sui redditi, approvato con Dpr 22 dicembre 1986, n. 917.

Gli Enti che optano per la determinazione forfetaria del reddito di impresa sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore (articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427) e dei parametri (articolo 3, comma 184, della legge 28 dicembre 1995, n. 549), nonché degli indici sistematici di affidabilità di cui all'articolo 7-bis del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 convertito con modificazioni dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225.

#### 6.5.1.1 Regime forfettario e art. 24 D.lgs. 105/2018

L’articolo 24, del Dlgs n. 105/2018 apporta una modifica all’articolo 80, Dlgs 117/2017 aggiornando il riferimento normativo relativo agli indici sintetici di affidabilità fiscale, dalla cui disciplina sono esclusi gli enti che optano per il regime forfetario.

### 6.5.2 Social Bonus

È istituito un **credito d'imposta** pari al:

* 65 per cento delle erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche e
* 50 per cento se effettuate da enti o società

in favore degli enti del Terzo settore, che hanno presentato al Ministero del lavoro e delle politiche sociali un progetto per sostenere il **recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata** assegnati ai suddetti enti del Terzo settore e da questi utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attività generali con modalità non commerciali. Per le suddette erogazioni non si applicano le agevolazioni fiscali previste a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge.

Il credito d'imposta spettante è riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non **commerciali nei limiti del 15 per cento del reddito imponibile ed ai soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 5 per mille dei ricavi annui.** Il credito d'imposta è ripartito in tre quote annuali di pari importo.

Ferma restando la ripartizione in tre quote annuali di pari importo, il credito d'imposta è utilizzabile tramite compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Al credito d'imposta non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

I soggetti beneficiari delle erogazioni liberali effettuate per la realizzazione di interventi di manutenzione, protezione e restauro dei beni stessi, comunicano trimestralmente al Ministero del lavoro e delle politiche sociali l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute nel trimestre di riferimento; provvedono altresì a dare pubblica comunicazione di tale ammontare, nonché della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni stesse, tramite il proprio sito web istituzionale, nell'ambito di una pagina dedicata e facilmente individuabile, e in un apposito portale, gestito dal medesimo Ministero, in cui ai soggetti destinatari delle erogazioni liberali sono associate tutte le informazioni relative allo stato di conservazione del bene, gli interventi di ristrutturazione o riqualificazione eventualmente in atto, i fondi pubblici assegnati per l'anno in corso, l'ente responsabile del bene, nonché le informazioni relative alla fruizione, in via prevalente, per l'esercizio delle attività prevalente.

**L’articolo 25, del Dlgs n. 105/2018** modifica dell’articolo 81, Dlgs 117/2017in materia di credito d’imposta a favore di coloro che effettuano erogazioni liberali in denaro per gli enti del Terzo settore non commerciali che abbiano predisposto un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni confiscati alla criminalità organizzata (social bonus), si prevede che i destinatari delle erogazioni liberali utilizzino gli immobili da **recuperare esclusivamente (e non in via prevalente) per lo svolgimento di attività di interesse generale con modalità non commerciali.**

### 6.5.3 Imposte di bollo, di registro, ipotecarie e catastali e tasse sulle concessioni governative

L’articolo 82, comma 3, del Decreto legislativo 3 luglio 20187, n. 117, stabilisce che agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa (pari a 200 euro). Le modifiche statutarie sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative.

Le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costituitivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, incluse le imprese sociali, “*a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso*”. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione del bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale, “*è dovuta l'imposta nella misura ordinaria, nonché la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta dovuta oltre agli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata*”. Per quanto riguarda l’imposta di bollo, al comma 5, dello stesso articolo 82, si stabilisce che “*Gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società sono esenti dall'imposta di bollo*”. Esenzione peraltro già prevista dall’art. 27-bis della Tabella - Allegato B al D.P.R. n. 642 del 1972, aggiunto dall’art. 178 del D.Lgs. n. 460 del 1997. Per quanto riguarda le tasse sulle concessioni governative, al comma 10 dello stesso articolo, si stabilisce che gli atti e i provvedimenti relativi agli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641. Va sottolineato che le disposizioni del presente articolo, come del resto espressamente stabilito dal comma 1, “si applicano agli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società”.

### 6.5.4 Primo pacchetto agevolazioni fiscali in vigore dal 1 gennaio 2018

Il 1 gennaio 2018 è entrata in vigore, in via transitoria, il primo pacchetto di agevolazioni tributarie contenute nel codice del Terzo Settore a favore delle ONLUS, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale*.*

In attesa che la riforma del terzo settore e dell’impresa sociale diventi operativa attraverso l’emanazione dei decreti attuativi e ottenga il benestare dalla Commissione europea in ordine alle agevolazioni fiscali contenute nella riforma, prende il via con il 1.01.2018 una **fase transitoria**, all'interno della quale si rendono immediatamente applicabili alcune agevolazioni tributarie a favore delle ONLUS, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale. Si tratta delle disposizioni contenute nel codice del Terzo Settore in tema di social bonus, imposte indirette e tributi locali, erogazioni liberali e trattamento tributario degli immobili utilizzati dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale.

Le predette agevolazioni, ad esclusione di quelle specificatamente riferite agli enti non commerciali, alle Odv e alle Aps, vedranno come destinatari nel predetto periodo transitorio anche le cooperative sociali, in quanto ONLUS di diritto.

|  |  |
| --- | --- |
| **Elenco agevolazioni fiscali applicabili dal 1.01.2018 alle cooperative sociali** | |
| Imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecaria e catastale | Esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecaria e catastale per i trasferimenti a titolo gratuito a favore delle cooperative sociali, a condizione che quanto ricevuto sia utilizzato per lo svolgimento dell’attività statutaria ai fini del perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. |
| Imposta fissa di registro, ipotecaria e catastale | Imposta fissa di registro, ipotecaria e catastale per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione. Le modifiche statutarie di cui al periodo precedente sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative. |
| Imposta fissa di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costituitivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore delle cooperative sociali, a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro 5 anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che la cooperativa renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso. |
| Imposta di bollo | Esenzione dall'imposta di bollo per gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dalle cooperative sociali. Stante l’ampia formulazione e in particolare il riferimento ad “*ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato*” si ritiene che possano godere dell’esenzione anche le fatture fuori campo Iva di importo superiore a 77,47 euro, i libri sociali e i registri contabili. |
| Irap | Le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano possono disporre nei confronti delle cooperative sociali la riduzione o l'esenzione dall'IRAP nel rispetto della normativa dell'Unione Europea e degli orientamenti della Corte di giustizia dell'Unione Europea. |
| Imposta sugli intrattenimenti e tassa sulle concessioni governative. | Esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti per le attività di cui al D.P.R. 640/1972 svolte occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.  Infine, gli atti e i provvedimenti relativi alle cooperative sociali sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative. |

# PARTE TERZA - L’impresa sociale

# 7.

# La nuova impresa sociale

## 7.1 Evoluzione legislativa

Con il **decreto legislativo 3 luglio 2017 n. 112** (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 19 luglio 2017 n. 167) è stata approvata la **revisione della disciplina dell’impresa sociale**. Il provvedimento è attuativo dell'articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106.

Successivamente, con il Decreto del Ministro dello sviluppo economico e del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 16 marzo 2018, recante “*Definizione degli atti da depositare presso l'ufficio del registro delle imprese da parte dell'impresa sociale e delle relative procedure,”* sono state definite le nuove modalità d’iscrizione dell’impresa sociale nel Registro Imprese, e dalla sua entrata in vigore (6 maggio 2018) cessa l’efficacia del decreto del Ministro dello sviluppo economico e del Ministro della solidarietà sociale 24 gennaio 2008.

Infine è intervenuto il d.lgs. 20 luglio 2018, n. 95, avente ad oggetto “*Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale,”* ai sensi dell'articolo 1, comma 7, della legge 6 giugno 2016, n. 106 (pubblicato sulla gazzetta ufficiale serie generale del 10 agosto 2018 n. 185 ed entrato in vigore l’11 agosto 2018, con il quale si introduce lo slittamento del termine per procedere all’adeguamento delle imprese sociali esistenti alle nuove disposizioni, nonché alcune precisazioni in ordine alla fruizione dei benefici riservati a tale tipologia di enti.

L’impresa sociale, quindi, rientra pienamente nel perimetro degli enti del terzo settore. Anch’essa, infatti, secondo quanto si legge nella relazione illustrativa al decreto legislativo 3 luglio 2017 n. 112, “*presenta l’elemento caratterizzante tale categoria giuridica, individuato* *nell’aspetto teleologico, cioè il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità* *civiche, solidaristiche e di utilità sociale, realizzate attraverso lo svolgimento di* *attività di interesse generale, ai sensi dell’articolo 118* (principio di sussidiarietà, n.d.r.) *della Costituzione, mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi*”.

### 7.1.1 Le tipologie di imprese che possono qualificarsi come “imprese sociali”: analisi del Consiglio Nazionale Del Notariato (studio n. 91/2018)

Per impresa sociale si intende, in termini generali**, un’organizzazione privata** che esercita, in via stabile e principale, un’attività d’impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e degli altri soggetti interessati alle loro attività (*stakeholders*).  
La **qualifica normativa** di impresa sociale, quindi, può essere assunta, a condizione che presentino i requisiti previsti dal decreto legislativo in esame, da **tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti in forma societaria.**

Al contrario, **non possono acquisire tale qualifica**:

* le società costituite da un unico socio persona fisica;
* le amministrazioni pubbliche (*articolo 1*, comma 2, D.lgs. 165/2001);
* gli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l’erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati.

**Agli enti religiosi civilmente riconosciuti** le disposizioni in esame si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale (*cfr* articolo 2), a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto e, in ogni caso, nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, recepisca le norme in materia di impresa sociale. Si prevede, inoltre, l’obbligo di costituire un patrimonio destinato e di adottare una contabilità separata.

**Le cooperative sociali e i loro consorzi** (legge n. 381/1991) acquisiscono di diritto la qualifica di imprese sociali. Sul punto la relazione illustrativa precisa che "*l'attribuzione della qualifica* ope legis *comporta che le cooperative sociali (e i loro consorzi), diversamente dalle altre tipologie di enti, si considerano imprese sociali a prescindere dalla verifica in concreto del possesso dei requisiti di qualificazione posti dagli articoli da 2 a 13 del decreto, la cui applicazione a questi enti è infatti esclusa*".

Alle cooperative sociali (e ai loro consorzi) le disposizioni dettate per le imprese sociali si applicano nel rispetto della normativa specifica che le disciplina e in quanto compatibili. In ogni caso, si applicano le disposizioni dettate dagli articoli 14, 15, 16 e 18 del decreto, incluse, quindi, quelle afferenti il regime fiscale delle imprese sociali.

Dalla lettura dello Studio del Consiglio Nazionale del Notariato del 19 aprile 2018 dedicato all’impresa sociale emerge che dall’ambito applicativo delle norme in commento, sono espressamente escluse le fondazioni bancarie (Dlgs n. 153/1999).

Nel documento del Notariato si sottolinea che **non possono acquisire la qualifica di impresa sociale**, oltre alle pubbliche amministrazioni di cui al d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, nonché gli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati - come già avveniva nella previgente disciplina - **le società costituite da un unico socio persona fisica.**

Sempre con riguardo ai soggetti cui trova applicazione la disciplina dell'impresa sociale, si conferma la previsione, già contenuta nel d.lgs. 155/2006, e sostanzialmente replicata anche nel codice del Terzo settore, per cui agli enti religiosi civilmente riconosciuti la normativa in questione si applica limitatamente allo svolgimento delle attività di impresa di interesse generale come definite dall'art. 2 D.lgs. n. 112/2017, a condizione che per tali attività detti enti adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto e in ogni caso nel rispetto della struttura e delle finalità di detti enti, recepisca le norme contenute nel d.lgs., stabilendosi, anche qui, come nel Codice del Terzo settore, che per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili.

Il riferimento agli enti religiosi civilmente riconosciuti consente di includere nell’ambito della normativa, oltre agli enti ecclesiastici, anche agli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

**Procedure concorsuali** – Secondo lo studio del Notariato n. 91/2018, l'art. 14 del D.lgs. n. 112/2017, in tema di procedure concorsuali, assoggetta le imprese sociali, in caso di insolvenza, alla liquidazione coatta amministrativa (r.d. 16 marzo 1942, n. 267). Tale dettato normativo ricorda il documento notarile non si applica agli enti religiosi.

Sottolineano i tecnici del notariato che provvedimento disponente la liquidazione coatta amministrativa delle imprese sociali (eccetto quelle aventi forma di società cooperativa), nonché la contestuale o successiva nomina del relativo commissario liquidatore (art. 198 l. fall.), sono adottati con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali. L’articolo 14, 4 comma, del D.lgs. n. 112/2017 regolamenta anche i criteri per la determinazione e liquidazione dei compensi spettanti ai commissari liquidatori e ai membri dei comitati di sorveglianza.

Terminata la procedura concorsuale, il patrimonio residuo è devoluto - dedotti nelle imprese sociali costituite nelle forme di società, il capitale effettivamente versato dai soci, eventualmente rivalutato aumentato, e i dividendi deliberati e non distribuiti nei limiti di cui all'art. 3 del D.lgs. n. 112/2017 - al fondo istituito dall'ente o dall'associazione cui l'impresa sociale aderisce o, in mancanza, dalla Fondazione Italia sociale, salvo quanto specificamente previsto in tema di società cooperative.

## 7.2 Definizione dell’attività d'impresa sociale

L'impresa sociale esercita in via stabile e principale una o più **attività d'impresa di interesse generale** per il perseguimento 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 d'impresa aventi ad oggetto:

* interventi e servizi sociali (articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328);
* interventi e prestazioni sanitarie;
* prestazioni socio-sanitarie (Dpcm del 14 febbraio 2001);
* educazione, istruzione e formazione professionale (legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni), nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
* 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;
* interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio (D.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni);
* formazione universitaria e post-universitaria;
* ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
* 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;
* radiodiffusione sonora a carattere comunitario (articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni);
* organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
* formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo ed al contrasto della povertà educativa;
* servizi strumentali alle imprese sociali o ad altri enti del terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da imprese sociali o da altri enti del terzo settore;
* cooperazione allo sviluppo (legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni);
* 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;
* servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone con disagio sociale;
* alloggio sociale, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
* accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
* microcredito (articolo 111 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni);
* agricoltura sociale (articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni);
* organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
* riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Si intende svolta in via principale l'attività per la quale i relativi ricavi siano superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi, secondo criteri di computo definiti con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

## 7.3 Assenza di scopo di lucro

L’articolo 3 del Dlgs n. 112/2017 statuisce che l'impresa sociale destina eventuali **utili ed avanzi di gestione** allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio.

Al suo secondo comma stabilisce che è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a fondatori, soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto. Nelle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato.

Si considerano in ogni caso **distribuzione indiretta di utili:**

* la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;
* la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale;
* la remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per la distribuzione di dividendi;
* l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;
* le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale;
* la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento. Il predetto limite può essere aggiornato con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

L'impresa sociale **può destinare una quota inferiore al cinquanta per cento** degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti **se costituita nelle forme di cui al libro V del codice civile,** a:

* aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, oppure
* alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;
* a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

**Ristorni** - Il comma 2-bis dell’articolo 3, introdotto dall’articolo 3, d.lgs. 95/2018, prevede altresì che «non si considera distribuzione, neanche indiretta, di utili ed avanzi di gestione la ripartizione ai soci di ristorni correlati ad attività di interesse generale di cui all'articolo 2, effettuata ai sensi dell'art. 2545-sexies del codice civile e nel rispetto di condizioni e limiti stabiliti dalla legge o dallo statuto, da imprese sociali costituite in forma di società cooperativa, a condizione che lo statuto o l'atto costitutivo indichi i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e alla qualità degli scambi mutualistici e che si registri un avanzo della gestione mutualistica».

* Sono, inoltre, previste alcune eccezioni, che rappresentano ulteriori novità, al divieto di distribuzione di utili.
* Una prima novità consiste nella ammissibilità, nelle imprese sociali costituite in forma di società, del rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato secondo gli indici ISTAT.

## 

## 7.4 La costituzione dell’impresa sociale

L'impresa sociale è costituita con **atto pubblico**. Oltre a quanto specificamente previsto per ciascun tipo di organizzazione, secondo la normativa applicabile a ciascuna di esse**, gli atti costitutivi devono esplicitare** il carattere sociale dell'impresa e in particolare indicare:

* **l'oggetto sociale**, con particolare riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 2, comma 1, 2 e 3 o le condizioni di cui all'articolo 2, commi 4 e 5 del Dlgs in commento;
* **l'assenza di scopo di lucro**.

Gli atti costitutivi, le loro modificazioni e gli altri atti relativi all'impresa devono essere depositati entro trenta giorni a cura del notaio o degli amministratori presso l'Ufficio Registro Delle Imprese nella cui circoscrizione è' stabilita la sede legale, per l'iscrizione in apposita sezione.

Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali accede anche in via telematica agli atti depositati presso l'ufficio del registro delle imprese.

Con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sono definiti gli atti che devono essere depositati e le procedure da seguire per l’iscrizione nel registro delle imprese.

**Incompatibilità delle startup innovative con l’impresa sociale -** Impossibilità, per un soggetto giuridico, in base all’attuale quadro normativo, di essere titolare contemporaneamente di entrambe le qualifiche cdi starup e impresa sociale con contestuale assoggettamento del medesimo ente alla normativa sull’impresa sociale e a quella sulle Siavs. L’eventuale successiva acquisizione della qualifica di “impresa sociale” deve pertanto avvenire contestualmente (o successivamente) alla perdita della qualifica di “start-up innovativa a vocazione sociale”. È con il parere del 23 marzo 2021 che il ministero dello Sviluppo economico (Mise) ha fornito chiarimenti in merito alla possibilità per una startup innovative a vocazione sociale (in breve Siavs) di ottenere l’iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese dedicata alle imprese sociali. ministero dello Sviluppo economico ha fornito risposta il 23 marzo 2021, dopo aver acquisito il parere del ministero del Lavoro e delle politiche sociali (reso con nota del 17 marzo 2021).

In particolare, nella richiesta rivolta al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali il Mise ha proposto la propria soluzione interpretativa orientata a sostenere l’impossibilità di un cumulo delle due qualifiche in capo al medesimo soggetto (quella di startup innovativa a vocazione sociale ai sensi dell’art. 25, comma 4 dl n. 179/2012 e quella di impresa sociale definita dal dlgs n. 112/2017).

### 7.4.1 La denominazione sociale

**Sedi e locali, per le imprese sociali vale la destinazione d’uso -** Non si applicano alle imprese sociali le agevolazioni previste dal codice del Terzo settore per l’uso di sedi e locali. E’ con la nota del 22 marzo 2021 n. 3959 che il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali sostiene che la previsione indicata dal legislatore non si applica alle attività istituzionali “di tipo produttivo”, prerogativa delle imprese sociali e delle cooperative sociali. Il codice del terzo del terzo settore, infatti, disciplina il tema dell’accesso a sedi e locali all’articolo 71 comma 1, escludendo esplicitamente che le attività istituzionali “di tipo produttivo” possano essere svolte in regime di indifferenza urbanistica. Per essere più chiari: la scelta di sedi e locali in cui svolgere le proprie attività non può prescindere dalla loro destinazione d’uso. Nel caso delle imprese sociali, invece, l’attività di impresa viene svolta in forma stabile e principale.

La nota ministeriale approfondisce anche il tema del rapporto tra le diverse fonti normative, ricordando che l’articolo 1 comma 5 del decreto sulle imprese sociali dispone che a queste ultime si applichino le norme del codice del Terzo settore in quanto ad esse compatibili, e che a sua volta nel comma 4 dello stesso articolo si sottolinea che alle cooperative sociali e ai loro consorzi si applicano le disposizioni nel rispetto della normativa specifica in quanto compatibile, fermo restando l’ambito di attività di cui all’articolo 1, della legge 381/1991. Le disposizioni del codice del Terzo settore, quindi, se non derogate si applicano anche alle categorie di enti del Terzo settore aventi disciplina particolare.

In sintesi, la disposizione dell’articolo 71, comma 1 del codice del Terzo settore sono inapplicabili alle imprese sociali e alle cooperative sociali.

La denominazione o ragione sociale, in qualunque modo formate, devono contenere l'indicazione di «impresa sociale». Di tale indicazione deve farsi uso negli atti e nella corrispondenza dell'impresa sociale.

**L'indicazione di «impresa sociale**», ovvero di altre parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli**, non può essere usata da soggetti diversi dalle imprese sociali.**

### 7.4.2 Cariche sociali

L'atto costitutivo o lo statuto possono riservare a soggetti esterni all'impresa sociale la nomina di componenti degli organi sociali. In ogni caso, la nomina della maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione è riservata all'assemblea degli associati o dei soci dell'impresa sociale.

L'atto costitutivo deve prevedere specifici **requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza** per coloro che assumono cariche sociali.

Requisiti di professionalità, indipendenza e onorabilità degli amministratori – L’articolo 7, 3 comma, del Dlgs n. 112/2017 prevede che negli statuti delle imprese sociali debbano essere inseriti per gli amministratori specifici requisiti di professionalità, indipendenza e onorabilità. Con la circolare del ministero dello sviluppo economico e del lavoro del 31 gennaio 2019 n. 29103 si sostiene che alle cooperative sociali, le quali assumono la qualifica di imprese sociali *ope legis*, non si applica l’articolo 7, 3 comma, del D.lgs. n. 112/2017, se non con riferimento agli eventuali esterni cui vengano attribuite, nella misura di cui alla normativa vigente e se previsto negli statuti, cariche sociali in ragione della loro utilità al governo dell’impresa.

### 7.4.3 Ammissione ed esclusione di soci o associati di impresa sociale

Le modalità di ammissione ed esclusione di soci o associati, nonché il rapporto sociale, sono regolati dagli atti costitutivi o dagli statuti dell'impresa sociale secondo il principio di non discriminazione, tenendo conto delle peculiarità della compagine sociale e della struttura associativa o societaria e compatibilmente con la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita.

Compatibilmente con la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita, gli atti costitutivi o gli statuti disciplinano la facoltà per l'istante di investire l'assemblea degli associati o dei soci, o un altro organo eletto dalla medesima, in relazione ai provvedimenti di diniego di ammissione o di esclusione di soci o associati.

**Ammissione ed esclusione di soci o associati** – L’articolo 8, 2 comma, del D.lgs. n. 112/2017 prevede che “compatibilmente con la forma giuridica in cui l’impresa sociale è costituita, gli atti costitutivi e gli statuti disciplinano la facoltà per l’istante di investire l’assemblea degli associati o dei soci o un altro organo eletto dalla medesima, in relazione ai provvedimenti di diniego di ammissione o di esclusione di soci o associati”. Con la circolare del ministero dello sviluppo economico e del lavoro del 31 gennaio 2019 n. 29103 si afferma che tale articolo non si applichi alle imprese sociali costituite in forma di cooperative sociali in quanto la materia trova applicazione nelle norme specifiche degli enti cooperativi.

### 7.4.4 Scritture contabili

L'impresa sociale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari in conformità alle disposizioni del codice civile applicabili, e deve 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, in quanto compatibili.

**Bilancio sociale** - L'impresa sociale deve, inoltre, depositare presso il Registro delle imprese e pubblicare nel proprio sito internet il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore di cui all'articolo 5, comma 1, lettera g), della legge 6 giugno 2016, n. 106, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'impresa sociale, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.

Per valutare questo aspetto conviene ricordare che, con riferimento alla previgente normativa, il D.M. 24.01.2008, in attuazione del D.lgs. 155/2006, aveva previsto che tra i documenti che l’impresa sociale era tenuta a depositare presso il Registro delle Imprese vi fosse “*un documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed* *economica dell’impresa*” (lett. b) e che tale documento venisse redatto secondo gli schemi predisposti dall'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di attività sociale.

In considerazione dell'eterogeneità della forza giuridica degli enti che possono assumere la qualifica di impresa sociale (enti non lucrativi di cui al Libro I del Codice Civile e società di cui al Libro V) il documento dell’Agenzia ha ritenuto opportuno distinguere i soggetti che, per legge, sono tenuti a redigere il bilancio secondo le norme di riferimento al codice civile (società); le altre organizzazioni di cui al Libro I del Codice Civile potevano redigere il bilancio di esercizio secondo gli schemi contenuti nelle Linee Guida dell’Agenzia per le Onlus (Atto di indirizzo del febbraio 2009).

In materia di bilancio di esercizio, va ancora ricordato che l’art. 6, c. 1, lett. e) della legge delega contiene la previsione, per l’organizzazione che esercita l’impresa sociale, dell’obbligo di redigere il bilancio ai sensi degli artt. 2423 e seguenti C.C., in quanto compatibili.

L'art. 9, c. 2 D.lgs. 112/2017 specifica che le imprese sociali, indipendentemente dalla loro forma giuridica, devono redigere il bilancio d’esercizio adottando gli schemi e le regole previste di cui agli artt. 2423 e successivi (bilancio ordinario), 2435-*bis* (bilancio in forma abbreviata) e 2435-*ter* (bilancio delle micro imprese) C.C. Si osserva, tuttavia che andrà verificato l’adattamento delle norme a quegli enti che non sono costituiti sotto forma di società, individuando le norme applicabili totalmente, parzialmente o per nulla.

Sotto il profilo contabile, un punto sembra qualificante nella nuova normativa e cioè il richiamo alla disciplina delle imprese commerciali, in tema di obblighi contabili delle imprese sociali.

La precisazione della legge delega risulta quanto mai opportuna, tenuto conto delle peculiari caratteristiche strutturali proprie delle ONP. In questa logica, infatti, l’Agenzia per le Onlus aveva individuato, nelle Linee Guida citate, un Rendiconto gestionale a proventi ed oneri, per aree gestionali, che in qualche modo rappresentasse le caratteristiche gestionali degli enti non profit (compresa la dimensione sociale), in luogo di un conto economico, teso a dimostrare il risultato economico dell’esercizio.

**Imprese sociali costituite nel 2021 tenute a redigere il bilancio sociale -** Anche le imprese sociali costituite, ad esempio, nell’aprile 2021 dovranno redigere il bilancio sociale in riferimento a quest’anno da depositare al registro delle imprese entro il 30 giugno del 2022. Questo vale a prescindere della forma giuridica dell'impresa sociale stessa, e quindi che sia o meno cooperativa sociale. L’indicazione arriva dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali con la nota di prassi del 16 aprile 2021 n. 5176 in cui si ribadisce che l'obbligo di redazione del bilancio sociale scatta per effetto della qualificazione stessa di impresa sociale, così come per gli altri vincoli previsti dal dlgs 112/2017.

I tecnici di prassi precisano, inoltre, che il bilancio sociale non influisce sulle modalità con cui si procede alle scritture contabili, in quanto comporta l'elaborazione e l'integrazione di informazioni aggiuntive rispetto a quelle contenute nel bilancio di esercizio, di natura più prettamente economico-finanziaria.

Le imprese sociali sono tenute a redigere il bilancio di esercizio anche per frazioni d'anno. Esiste, però, una deroga a questo principio secondo cui nel caso in cui la redazione del bilancio non abbia un significativo valore informativo, **è possibile valutare un primo esercizio sociale più lungo rispetto a quello annuale, fino a un massimo di un trimestre in più**.

**Lo stesso principio vale anche per il bilancio sociale.** In questo modo, anche se è esclusa la retroattività del bilancio sociale rispetto al periodo precedente all'acquisizione della qualifica, viene garantita la "rendicontabilità" anche nelle frazioni di tempo in cui l'ente è obbligato al rispetto di determinati parametri.

Tale principio, seppur riferito nella nota alle imprese sociali (indipendentemente dalla forma giuridica con cui sono costituite), sembra possa valere anche per gli altri enti del Terzo settore che si iscriveranno nel corso del 2021 al registro unico nazionale del Terzo settore (Runts), nel momento in cui esso sarà operativo (la data di operatività sembra potersi collocare tra fine giugno e inizio luglio).

### 7.4.5 Organi di controllo interno

Fatte salve disposizioni più restrittive relative alla forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita, l'atto costitutivo dell'impresa sociale deve prevedere la **nomina di uno o più sindaci** aventi i requisiti di cui all'articolo 2397, comma 2, e 2399 del codice civile.

I sindaci vigilano sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento.

I sindaci esercitano, inoltre, compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale, ed attestano che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui all'articolo 9, comma 2 del D.lgs. in commento. Il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dai sindaci.

I sindaci possono in qualsiasi momento procedere ad atti di ispezione e controllo e, a tal fine, possono chiedere agli amministratori notizie, anche con riferimento ai gruppi di imprese sociali, sull'andamento delle operazioni o su determinati affari. Fatte salve le disposizioni più restrittive relative alla forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita, nel caso in cui la stessa superi, per due esercizi consecutivi, due dei limiti indicati dal primo comma dell'art. 2435 *bis* c.c.[[1]](#footnote-1), la revisione legale dei conti è esercitata da un revisore legale o da una società di revisione legale iscritti nell’apposito registro, o da sindaci iscritti nell’apposito registro dei revisori legali.

Se si superano i limiti sopra indicati lo statuto deve in ogni caso prevedere la nomina da parte dei lavoratori, ed eventualmente degli utenti, di almeno un componente sia dell'organo di amministrazione che dell'organo di controllo.

**Organo di controllo** – L’articolo 10, del Dlgs n. 112/2017 impone alle imprese sociali di prevedere negli statuti delle imprese sociali la nomina di un organo di controllo anche monocratico, fatte salve le disposizioni più restrittive relative alla forma giuridica in cui l’impresa sociale è costituita. Con **la circolare del Ministero Dello Sviluppo Economico e Del Lavoro del 31 gennaio 2019 n. 29103** si conferma quanto espresso con la nota del ministero del lavoro del 22 febbraio 2018 prot. N. 2491 non ritenendo applicabili alle cooperative sociali le disposizioni di cui all’articolo 10 del Dlgs n. 112/2017.

### 7.4.6 Coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle attività

Nei regolamenti aziendali o negli statuti delle imprese sociali devono essere previste adeguate forme di coinvolgimento dei lavoratori e degli utenti e di altri soggetti direttamente interessati alle loro attività.

Per coinvolgimento deve intendersi un meccanismo di consultazione o di partecipazione mediante il quale lavoratori, utenti e altri soggetti direttamente interessati alle attività siano posti in grado di esercitare un'influenza sulle decisioni dell'impresa sociale, con particolare riferimento alle questioni che incidano direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni o dei servizi.

Le modalità di coinvolgimento devono essere individuate dall'impresa sociale tenendo conto, tra gli altri elementi, dei contratti collettivi, della natura dell'attività esercitata, delle categorie di soggetti da coinvolgere e delle dimensioni dell'impresa sociale, in conformità a linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore. Delle forme e modalità di coinvolgimento deve farsi menzione nel bilancio sociale.

Gli statuti delle imprese sociali devono in ogni caso disciplinare:

* i casi e le modalità della partecipazione dei lavoratori e degli utenti, anche tramite loro rappresentanti, all'assemblea degli associati o dei soci;
* nelle imprese sociali che superino due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435-bis del codice civile ridotti della metà, la nomina, da parte dei lavoratori ed eventualmente degli utenti di almeno un componente sia dell'organo di amministrazione che dell'organo di controllo.

Queste disposizioni non si applicano alle imprese sociali costituite nella forma di società cooperativa a mutualità prevalente.

**Lavoro nell’impresa sociale** – Con riferimento al lavoro nell’impresa sociale, attese le previsioni della legge 3 aprile 2001 n. 142 recante:” revisione della legislazione in materia cooperativistica con particolare riferimento alla posizione dei del socio lavoratore” nonché l’obbligo del rispetto del principio di parità di trattamento dei soci ai sensi dell’articolo 2516, con la circolare del ministero dello sviluppo economico e del lavoro del 31 gennaio 2019 n. 29103 i tecnici di prassi sostengono che alle cooperative sociali non soni applicabili alle le disposizioni di cui all’articolo 13 del Dlgs n. 112/2017.

|  |
| --- |
| **Atto costitutivo dell’impresa sociale** |
| 1. **Forma dell’atto (art. 5, D.Lgs. 112/2017)** “*l’impresa sociale è costituita per atto pubblico*”. Anche quegli enti, come le associazioni non riconosciute ed i comitati, per la cui costituzione non sono richiesti particolari formalismi, devono rispettare la forma dell’**atto pubblico**. Il notaio dovrà verificare la sussistenza dei requisiti formali e sostanziali. L’atto costitutivo dell’impresa sociale è soggetto a particolari **oneri pubblicitari**. L’art. 5, c. 2 stabilisce che gli atti costitutivi, le loro modificazioni, gli altri atti relativi all’impresa sociale devono essere depositati entro 30 giorni a cura del notaio o degli amministratori all’ufficio del Registro delle Imprese, competente per territorio., utilizzando i modelli approvati dal Ministero dello Sviluppo Economico per la presentazione delle domande al Registro delle Imprese (’art. 2, c. 6 D.M. 16.03.2018). 2. **Elementi essenziali da indicare nell'atto costitutivo:**  * *Indicazione della denominazione dell’ente*. La denominazione sociale deve in ogni caso contenere l’indicazione “*impresa sociale*” (art. 6) ad eccezione degli enti religiosi che costituiscono il ramo di impresa sociale. * *Carattere sociale dell’impresa.* Ai sensi dell’art. 5, c. 2, oltre a quanto specificamente previsto per ciascun tipo di organizzazione, secondo la normativa applicabile a ciascuna di esse, gli atti costitutivi devono “specificare” il carattere sociale dell’impresa. * *Oggetto sociale.* L’attività deve essere esercitata in via stabile e principale e rientrare in quelle di interesse generale di cui all’art. 2, c. 1, 2, 3 e le condizioni di cui ai commi 4 e 5. * *Assenza di scopo di lucro.* È necessario che l’atto costitutivo declini l’assenza di scopo di lucro ai sensi dell’art. 3. L’atto costitutivo potrà prevedere la destinazione di una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali (dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti), se ricorre una delle ipotesi previste dall’art. 3, c. 3, lett. b). * *Finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale perseguite (vedi art. 2 del D.Lgs. 112/2017).* Le modalità del perseguimento di tali finalità devono essere chiarite nell’atto costitutivo. * *Cariche sociali.* L’atto costitutivo o lo statuto possono riservare a soggetti esterni all’impresa sociale la nomina di componenti degli organi sociali. L’atto costitutivo deve prevedere specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza per coloro che assumono cariche sociali. * *- Nomina di uno o più sindaci.* Ai sensi dell’art. 10, D.lgs. 112/2017 l’atto costitutivo deve prevedere la nomina di uno o più sindaci, fatte salve le disposizioni più restrittive, relative alla forma in cui l’impresa sociale è costituita. Dovrà inoltre essere prevista la revisione legale dei conti nel caso in cui l’impresa sociale superi per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati dall’art. 2435-*bis*, c. 1, C.C. |

## 7.5 Trasformazione, fusione, scissione, cessione d’azienda e devoluzione del patrimonio

**Dal 3 luglio 2018 sono entrate in vigore le nuove regole** per le operazioni straordinarie (trasformazione, fusione, scissione e cessione azienda) poste in essere dalle nuove imprese sociali costituite ai sensi del Dlgs n. 112/2017. L'organo di amministrazione dell'impresa sociale sarà tenuto a **notificare al Ministero del lavoro con atto scritto avente data certa,** l'intenzione di procedere a una operazione straordinaria allegando alla comunicazione la documentazione, necessaria alla valutazione della conformità dell'operazione. È con decreto del Ministero del lavoro del 27 aprile 2018 (pubblicato, sulla gazzetta ufficiale del 18 giugno 2018 n. 139) che vengono dettate le regole per la trasformazione, fusione, scissione, cessione d'azienda e devoluzione del patrimonio da parte delle imprese sociali. Il provvedimento è attuativo dell’articolo 12, 2 comma, del Dlgs n. 112/2017.

Attenzione: Per «*atto scritto avente data certa*» si intende un atto scritto la cui data di sottoscrizione è attestata da un notaio o da un pubblico ufficiale o con le altre modalità consentite dalla legge.

**Operazioni straordinarie –** L’articolo 12, del D.lgs. n. 112/2017 disciplina la **procedura e gli obblighi in materia di trasformazione e altri atti modificativi dell’impresa sociale**, comprese le cessioni d’azienda iìo di rami d’azienda. Con la circolare del Ministero Dello Sviluppo Economico e del lavoro del 31 gennaio 2019 n. 29103 i tecnici sostengono che in conformità alle previsioni di cui al decreto del ministero del lavoro del 27 aprile 2018 n. 50 (pubblicato su GU del 18 giugno 2018 n. 139) gli atti e le procedure di trasformazione, fusione, scissione e devoluzione del patrimonio residuo, posti in essere da imprese sociali costituite in forma di cooperativa, restano disciplinati dalle norme vigenti. In particolare**, non sono assoggettati all’autorizzazione del ministero del lavoro** di cui all’ articolo 12, del D.lgs. n. 112/2017 gli atti e le procedure sopra indicate che coinvolgano unicamente ed esclusivamente imprese sociali costituite come **cooperative sociali.**

### 7.5.1 Procedura per il rilascio dell'autorizzazione alle operazioni straordinarie

L'organo di amministrazione dell'impresa sociale notifica al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, con atto scritto avente data certa, l'intenzione di procedere a una operazione straordinaria di trasformazione, fusione, scissione o cessione di azienda o di un ramo d'azienda relativo allo svolgimento dell' attività d'impresa di interesse generale, allegando alla comunicazione la documentazione di cui agli articoli 4 e 5, necessaria alla valutazione di conformità dell'operazione al decreto.

Per gli enti religiosi civilmente riconosciuti la predetta comunicazione È disposta dall'organo di amministrazione individuato dal regolamento di cui all'art. 1, comma 3, del decreto legislativo n. 112 del 2017 o, in mancanza, come individuato e risultante dal registro delle persone giuridiche ai sensi dell'articolo 5 comma 2 della legge 20 maggio 1985 n. 222.

Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sulla base di quanto prodotto dall'impresa sociale, svolge l'istruttoria verificando che a seguito delle operazioni straordinarie siano preservati l'assenza di scopo di lucro, i vincoli di destinazione del patrimonio e il perseguimento delle attività di interesse generale (articolo 2 del decreto legislativo n. 112 del 2017) e delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, da parte dei soggetti risultanti dagli atti posti in essere. In caso di cessione di azienda o di ramo di azienda, verifica il perseguimento delle attività di interesse generale e delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale da parte del cessionario.

Al termine dell'istruttoria, il Ministero rilascia l'autorizzazione richiesta o emette un provvedimento di diniego; in assenza di un provvedimento espresso, l'autorizzazione si intende concessa decorsi novanta giorni dalla ricezione della notificazione.

### 7.5.2 Rinvio alla disciplina civilistica per le operazioni di trasformazione, fusione e scissione

Alle operazioni di trasformazione, fusione e scissione si applicano le disposizioni di cui agli articoli da 2498 a 2506-quater del codice civile, avendo riguardo alla configurazione giuridica dell'ente avente la qualifica di impresa sociale. Nel caso di operazioni straordinarie poste in essere da soggetti per i quali le norme vigenti richiedono la predisposizione di particolari documenti con contenuto informativo obbligatorio, è necessario adattare le informazioni alla natura degli stessi.

### 7.5.3 Trasformazione, fusione e scissione

In caso di trasformazione, fusione o scissione, l'organo di amministrazione dell'impresa sociale deve notificare al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, almeno novanta giorni prima della data di convocazione dell'assemblea o di altro organo statutariamente competente a deliberare sull'operazione straordinaria, l'intenzione di procedere al compimento dell'operazione. A tale atto, avente forma scritta e data certa, che dovrà contenere una sintetica descrizione dell'operazione da porre in essere, sono allegate la situazione patrimoniale di ciascuno degli enti coinvolti, e la relazione degli amministratori redatta. Dall'atto deve risultare la data in cui deve riunirsi l'organo statutariamente competente, nonchè quella in cui deve essere depositato il progetto di fusione o scissione.

La **situazione patrimoniale** di ciascuno degli enti coinvolti nell'operazione deve essere riferita:

* 1. in caso di trasformazione, a una **data non anteriore di oltre centoventi giorni** rispetto al giorno di **convocazione dell'assemblea** straordinaria o di altro organo statutariamente competente a deliberare sulla trasformazione;
  2. in caso di fusione o scissione, a una data non anteriore di oltre centoventi giorni rispetto a quella in cui il **progetto di fusione o scissione** viene depositato con le modalità previste dal codice civile.

La situazione patrimoniale deve comprendere i documenti costituenti il bilancio di esercizio ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo n. 112 del 2017 secondo le forme normalmente utilizzate dall'impresa sociale, ed essere redatta con l'osservanza dei principi di cui agli articoli 2423 e seguenti del codice civile.

La situazione patrimoniale può essere sostituita dall'ultimo bilancio di esercizio:

* 1. in caso di trasformazione, laddove la delibera sia approvata entro sei mesi dalla data di chiusura dell'ultimo bilancio di esercizio approvato;
  2. in caso di fusione o scissione, nel caso in cui l'esercizio cui si riferisce l'ultimo bilancio approvato sia stato chiuso non oltre sei mesi prima del giorno del deposito del progetto di fusione o scissione secondo le modalità previste nel codice civile.

In tali casi l'organo di amministrazione è tenuto a fornire un supplemento di informativa a integrazione di quanto indicato nel bilancio, al fine di aggiornare le informazioni.

La relazione degli amministratori deve indicare:

1. le ragioni che inducono a compiere l'operazione straordinaria;
2. le modalità attraverso cui il soggetto risultante dall'operazione si impegna a garantire il rispetto del requisito dell'assenza dello scopo di lucro, i vincoli di destinazione del patrimonio e il perseguimento delle attività e delle finalità proprie dell'impresa sociale;
3. la prevedibile evoluzione dell'attività dell'impresa dopo l'effettuazione dell'operazione.

Qualora debba essere predisposta la relazione di cui all'articolo 2500-sexies del codice civile ovvero la relazione di cui all'articolo 2501-quinquies del codice civile, le informazioni contenute nella relazione degli amministratori possono essere inserite nel medesimo documento.

### 7.5.4 Cessione d'azienda o di un ramo d'azienda

In caso di cessione d'azienda o di un ramo d'azienda relativo allo svolgimento dell'attività d'impresa di interesse generale, l'organo di amministrazione dell'impresa sociale deve notificare al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, **almeno novanta giorni prima della data di convocazione dell'assemblea** o di altro organo statutariamente competente a deliberare, l'intenzione di procedere all'operazione. A tale **atto, avente forma scritta e data certa** e nel quale deve risultare la data in cui deve riunirsi l'organo statutariamente competente, **va allegata la situazione patrimoniale dell'ente, la relazione giurata e la relazione degli amministratori.**

La situazione patrimoniale dell'ente, deve essere riferita a una data non anteriore di oltre 120 giorni rispetto al giorno di convocazione dell'organo statutariamente competente a deliberare sulla cessione.

La relazione giurata, redatta da un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede l'impresa sociale, deve attestare il valore effettivo del patrimonio dell'impresa sociale.

La relazione degli amministratori deve indicare:

* le ragioni che giustificano il compimento della cessione;
* le modalità con cui il cessionario intenda garantire il perseguimento delle attività e finalità di interesse generale dell'impresa sociale cedente;
* la prevedibile evoluzione dell'attività dell'ente dopo il compimento dell'operazione;
* il prezzo di vendita previsto e i criteri di determinazione dello stesso.

### 7.5.5 Devoluzione

In caso di **scioglimento volontario dell'ente o di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale**, ai fini della prevista devoluzione del patrimonio ai sensi dell'art. 12, comma 5, del decreto legislativo n. 112 del 2017, l'organo di amministrazione dell'impresa sociale notifica al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, con atto scritto avente data certa, i dati identificativi dell'ente che devolve e dell'ente o degli enti beneficiari della devoluzione - ivi inclusi, per questi ultimi, qualora siano enti del terzo settore costituiti e operanti da almeno tre anni, gli estremi di iscrizione al Registro unico del Terzo settore - e l'ammontare del patrimonio da devolvere.

All'atto sono allegati:

1. il verbale dell'assemblea o di altro organo statutariamente competente, contenente la delibera di scioglimento e la messa in liquidazione oppure la decisione di rinunciare alla qualifica di impresa sociale;
2. copia dell'atto costitutivo o dello statuto del soggetto che devolve, contenente le disposizioni sulla devoluzione nonchè dell'atto costitutivo e dello statuto del beneficiario qualora lo stesso sia un ente del Terzo settore costituito e operante da almeno tre anni ai sensi dell'art. 12, comma 5, del decreto legislativo n. 112 del 2017;
3. accettazione della devoluzione da parte del beneficiario.

### 7.5.6 Imprese sociali e cooperative sociali neocostituite iscrizione al registro delle imprese anche senza notaio

L’omesso deposito presso il Registro Imprese del bilancio di esercizio (e di quello sociale) da parte delle imprese sociali e delle cooperative sociali neocostituite non rappresenta un ostacolo all’iscrizione delle medesime nella sezione speciale dell’ente camerale e all’acquisizione della relativa qualifica. È con la **circolare del 2 gennaio 2019 n. 3711/**C che il Ministero Dello Sviluppo Economico fornisce chiarimenti, dopo l’emanazione del D.lgs. 112/2017 sull’adeguamento statutario delle imprese sociali e le modalità di svolgimento di alcuni adempimenti pubblicitari delle stesse presso il registro delle imprese. Ricordiamo che il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112 sulla “*revisione della disciplina in materia di impresa sociale*”, è stato regolamentato con il decreto Mise 16 marzo 2018, con il quale sono state definite le nuove modalità d'iscrizione dell'impresa sociale nel registro imprese. Lo stesso D.lgs 112 è stato poi modificato con il dlgs 20 luglio 2018, n. 95, con il quale, fra l'altro si è fatto spostare il termine per gli adeguamenti statutari con le maggioranze previste per l'assemblea ordinaria dal 20 luglio 2018 al 20 gennaio 2019.

**Eventuale assoggettamento delle cooperative sociali e loro consorzi agli obblighi di adeguamento statutario** - Le cooperative sociali e i relativi consorzi sono imprese sociali di diritto. Secondo il Ministero dello sviluppo economico alle cooperative già costituite non si applica l'obbligo di adeguare gli statuti delle imprese sociali entro il prossimo 20 gennaio 2019 (così previsto dall'articolo 17, comma 3, del Dlgs. 112 del 2017. Di conseguenza le cooperative sociali esistenti potranno accedere ai benefici previsti per l'impresa sociale senza la necessità di compiere modifiche statutarie.

**Decorrenza obbligo, per le cooperative sociali, del deposito del bilancio sociale presso il registro imprese –** Ad oggi sostengono i funzionari del Dicastero di Via Veneto le cooperative sociali “possono” e non “debbono” redigere e depositare il bilancio sociale presso il registro delle Imprese, diversamente da quanto già disposto invece per le imprese sociali. Non essendo ancora emanate le linee guida in materia di redazione del bilancio sociale (attuative dell’articolo 9, 2 comma, del D.lgs. n. 112/2017). Fatta salva però l'osservanza di eventuali disposizioni regionali, tenuto conto del fatto che varie Regioni, ai fini del mantenimento dell’iscrizione nell’albo regionale, impongono alle cooperative sociali la redazione del bilancio sociale. Funzione del bilancio sociale deve essere quella di rappresentare la gestione globale svolta in un periodo da un ente, in modo da consentire a tutti gli interlocutori di esprimere un giudizio consapevole e fondato su di essa e avviare uno scambio utile per lo sviluppo della comprensione reciproca e il miglioramento della gestione stessa. Dalla definizione si evince che il bilancio sociale, come report globale, rappresenta un importante strumento di pianificazione e controllo.

## 7.6 Cooperative e trasformazione

L’art. 4, d.lgs. 95/2018, che ha modificato l’art. 12, comma 1, d.lgs. 112/2017, ha, peraltro, introdotto un’importante **eccezione per le società cooperative**, nella sostanza escludendo la trasformazione delle stesse dalla disciplina della trasformazione (fusione e scissione) dell’impresa sociale e riaffermando l’applicabilità delle norme del codice civile dettate per le operazioni in questione che coinvolgano cooperative.

Previsione, questa, che risulta confermata dall’art. 1, comma 1, del d.m. 27 aprile 2018, che precisa come *«alle società cooperative si applicano le norme speciali previste dal codice civile».*

L’inciso iniziale al comma 1 dell’art. 12 *(«Salvo quanto specificamente previsto dal codice civile per le società cooperative»)* sembrerebbe, quindi, doversi intendere nel senso che, ove una società cooperativa che sia anche impresa sociale si trasformi in un altro ente, pur mantenendo lo status di impresa sociale, troveranno applicazione l’art. 2545-decies e, soprattutto, l’art. 2545-undecies, c.c., che prevedono la devoluzione ai fondi mutualistici del valore effettivo del patrimonio.

Lo stesso è a dirsi quando la stessa cooperativa sia interessata da una fusione o scissione “*trasformative”.*

In sostanza, e tenuto conto di quanto prevede il comma 5 dell’art. 12 in materia di devoluzione ad altri enti del Terzo settore o ai fondi per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali in caso di scioglimento o di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale (v. infra), la modifica introdotta con il d.lgs. 95/2018 sembrerebbe dover esser letta come l’affermazione, nel caso in cui l’impresa sociale sia una società cooperativa, di un primato della devoluzione ai fondi mutualistici rispetto alla finalità propria dell’impresa sociale.

Quindi, mentre qualsiasi trasformazione riguardante enti diversi dalle cooperative non implica alcun obbligo di devoluzione a patto che l’ente risultante dalla trasformazione mantenga la qualifica di impresa sociale, nel caso in cui l’impresa sociale sia una cooperativa la trasformazione in altro ente, ancorché non accompagnata dalla perdita della detta qualifica, implica l’obbligo di devoluzione ai fondi mutualistici15.

Costituisce una novità la previsione secondo la quale la cessione d'azienda o di un ramo di azienda relativo allo svolgimento dell'attività d'impresa di interesse generale deve essere realizzata, previa relazione giurata di un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede l'impresa sociale, attestante il valore effettivo del patrimonio dell'impresa, in modo da preservare il perseguimento delle attività e delle finalità da parte del cessionario.

Per ciò che concerne gli aspetti procedimentali, l'organo di amministrazione dell'impresa sociale16 notifica, con atto scritto di data certa17, al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali l'intenzione di procedere a una operazione straordinaria di trasformazione, fusione, scissione o cessione di azienda o di un ramo d'azienda relativo allo svolgimento dell'attività d'impresa di interesse generale, allegando alla comunicazione la documentazione necessaria alla valutazione di conformità al decreto ministeriale (art. 12, comma 2, d.lgs. 112/2017 e art. 3, comma 1, d.m. 27 aprile 2018)

L'efficacia di tali atti è subordinata, previa istruttoria18, all'autorizzazione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali che si intende concessa decorsi 90 giorni dalla ricezione della notificazione. Avverso il provvedimento di diniego – e ciò rappresenta una novità - è ammesso ricorso innanzi al giudice amministrativo (art. 12, comma 4, d.lgs. 112/2017).

Il decreto 16 marzo 2018 (art. 2, comma 7) ha, inoltre precisato, che nella delibera o nell’atto di cessione deve darsi atto dell’intervenuta autorizzazione da parte del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, anche nella forma del silenzio assenso.

Nel d.m. 27 aprile 2018 è indicata la documentazione richiesta ai fini del rilascio dell’autorizzazione alle operazioni straordinarie e alla cessione di azienda.

In particolare, dopo aver opportunamente rinviato alla disciplina codicistica, per la trasformazione, fusione o scissione, l’art. 4 dispone che l'organo di amministrazione dell'impresa sociale deve notificare al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, almeno novanta giorni prima della data di convocazione dell'assemblea o di altro organo statutariamente competente a deliberare sull'operazione straordinaria, l'intenzione di procedere al compimento dell'operazione. A tale atto, avente forma scritta e data certa, che dovrà contenere una sintetica descrizione dell'operazione da porre in essere, sono allegate la situazione patrimoniale di ciascuno degli enti coinvolti e la relazione degli amministratori. Dall'atto deve risultare la data in cui deve riunirsi l'organo statutariamente competente, nonché quella in cui deve essere depositato il progetto di fusione o scissione.

La situazione patrimoniale di ciascuno degli enti coinvolti nell'operazione deve essere riferita: a) in caso di trasformazione, a una data non anteriore di oltre centoventi giorni rispetto al giorno di convocazione dell'assemblea straordinaria o di altro organo statutariamente competente a deliberare sulla trasformazione; b) in caso di fusione o scissione, a una data non anteriore di oltre centoventi giorni rispetto a quella in cui il progetto di fusione o scissione viene depositato con le modalità previste dal codice civile. La situazione patrimoniale deve comprendere i documenti costituenti il bilancio di esercizio ai sensi dell'art. 9 del decreto legislativo n. 112 del 2017 secondo le forme normalmente utilizzate dall'impresa sociale, ed essere redatta con l'osservanza dei principi di cui agli articoli 2423 e seguenti del codice civile.

La situazione patrimoniale può essere sostituita dall'ultimo bilancio di esercizio:

* 1. in caso di trasformazione, laddove la delibera sia approvata entro sei mesi dalla data di chiusura dell'ultimo bilancio di esercizio approvato;
  2. in caso di fusione o scissione, nel caso in cui l'esercizio cui si riferisce l'ultimo bilancio approvato sia stato chiuso non oltre sei mesi prima del giorno del deposito del progetto di fusione o scissione secondo le modalità previste nel codice civile. In tali casi l'organo di amministrazione è tenuto a fornire un supplemento di informativa a integrazione di quanto indicato nel bilancio, al fine di aggiornare le informazioni.

Quanto alla relazione degli amministratori, essa deve indicare:

1. le ragioni che inducono a compiere l'operazione straordinaria;
2. le modalità attraverso cui il soggetto risultante dall'operazione si impegna a garantire il rispetto del requisito dell'assenza dello scopo di lucro, i vincoli di destinazione del patrimonio e il perseguimento delle attività e delle finalità proprie dell'impresa sociale;
3. la prevedibile evoluzione dell'attività dell'impresa dopo l'effettuazione dell'operazione. Qualora debba essere predisposta la relazione di cui all'art. 2500-sexies del codice civile ovvero la relazione di cui all'art. 2501-quinquies del codice civile, le informazioni di cui al comma 5 possono essere inserite nel medesimo documento.

Per la cessione di azienda o di un ramo d'azienda relativo allo svolgimento dell'attività d'impresa di interesse generale, l’art. 5 del d.m. 27 aprile 2018 prevede che l'organo di amministrazione dell'impresa sociale deve notificare al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, almeno novanta giorni prima della data di convocazione dell'assemblea o di altro organo statutariamente competente a deliberare, l'intenzione di procedere all'operazione. A tale atto, avente forma scritta e data certa e nel quale deve risultare la data in cui deve riunirsi l'organo statutariamente competente, sono allegate:

* 1. una situazione patrimoniale dell'ente, redatta con le modalità previste per le operazioni straordinarie, e che deve essere riferita a una data non anteriore di oltre 120 giorni rispetto al giorno di convocazione dell'organo statutariamente competente a deliberare sulla cessione;
  2. una relazione giurata redatta da un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede l'impresa sociale, che deve attestare il valore effettivo del patrimonio dell'impresa sociale 3) una relazione degli amministratori che deve indicare le ragioni che giustificano il compimento della cessione, le modalità con cui il cessionario intenda garantire il perseguimento delle attività e finalità di interesse generale dell'impresa sociale cedente, la prevedibile evoluzione dell'attività dell'ente dopo il compimento dell'operazione e il prezzo di vendita previsto e i criteri di determinazione dello stesso.

Per quanto riguarda la devoluzione del patrimonio, l’art. 12, comma 5, del d.lgs. 112/2017 prevede che in caso di scioglimento volontario dell’ente o di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale, il patrimonio residuo - dedotto, nelle imprese sociali costituite in forma societaria, il capitale effettivamente versato dai soci, eventualmente rivalutato o aumentato, e ciò coerentemente con il disposto dell’art. 3 che ne ammette il rimborso, nonché dedotti i dividendi deliberati non distribuiti nei limiti di cui all'art. 3, comma 3, lett. a) - è devoluto, salvo quanto specificamente previsto in tema di società cooperative, ad altri enti del Terzo settore costituiti e operanti da almeno tre anni o ai fondi per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali, secondo le disposizioni statutarie. Tale previsione, come detto, non si applica agli enti religiosi (art. 12, comma 5).

La nuova disciplina si differenzia rispetto alla precedente, la quale prevedeva che, salvo quanto previsto in tema di cooperative, in caso di cessazione dell'impresa, il patrimonio residuo era devoluto a organizzazioni non lucrative di utilità sociale, associazioni, comitati, fondazioni ed enti ecclesiastici secondo le norme statutarie.

Inoltre, nella nuova formulazione della norma non è più prevista l'esenzione dalla autorizzazione per l'ipotesi in cui il beneficiario dell'atto sia altra organizzazione che esercita l'impresa sociale.

Quanto ai profili procedimentali, l’art. 6 del d.m. 27 aprile 2018 prevede che l'organo di amministrazione dell'impresa sociale notifica al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, con atto scritto avente data certa, i dati identificativi dell'ente che devolve e dell'ente o degli enti beneficiari della devoluzione - ivi inclusi, per questi ultimi, qualora siano enti del terzo settore costituiti e operanti da almeno tre anni, gli estremi di iscrizione al Registro unico del Terzo settore - e l'ammontare del patrimonio da devolvere.

All'atto sono allegati:

1. il verbale dell'assemblea o di altro organo statutariamente competente, contenente la delibera di scioglimento e la messa in liquidazione oppure la decisione di rinunciare alla qualifica di impresa sociale;
2. copia dell'atto costitutivo o dello statuto del soggetto che devolve, contenente le disposizioni sulla devoluzione nonché dell'atto costitutivo e dello statuto del beneficiario qualora lo stesso sia un ente del Terzo settore costituito e operante da almeno tre anni ai sensi dell'art. 12, comma 5, del decreto legislativo n. 112 del 2017; c) la accettazione della devoluzione da parte del beneficiario.

Il mancato rispetto delle norme dettate in materia di devoluzione dall’art. 12 del d.lgs. 112/2017 e dal d.m. 27 aprile 2018, comporta l’applicazione delle previsioni di cui all’art. 15, commi 6 e ss., del d.lgs. 112, e quindi, all’esito dell’infruttuoso invito a regolarizzazione la situazione, la nomina di un commissario ad acta fino alla perdita della qualifica di impresa sociale, con conseguente devoluzione ai sensi dell’art. 16 dello stesso d.lgs. 112.

### 7.6.1 Norme di coordinamento con la disciplina delle cooperative

L’art. 17 del D.lgs. n. 112 /2017 e successive modifiche, reca anche alcune norme di coordinamento con la disciplina delle cooperative.

In particolare, il comma 1 prevede un’integrazione alla definizione di cooperative sociali, mediante inserimento all’art. 1, comma 1, lett. a) della legge 8 novembre 1991, n. 381 del riferimento ad alcune delle attività di interesse generale di cui all’art. 2 del decreto in rassegna e, segnatamente, quelle di cui alle lett. a), b), c), d), l), e p).

In secondo luogo, le società cooperative che assumono la qualifica di impresa sociale per le attività di cui all'articolo 2, comma 1, lettera q) – e, cioè, «*alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, e successive modificazioni nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi*» - possono iscriversi **all'Albo nazionale delle società cooperative edilizie di abitazione e dei loro consorzi** di cui all’art. 13 della legge 31 gennaio 1992, n. 59. Inoltre, le società cooperative edilizie di abitazione e loro consorzi iscritte nel suddetto Albo possono in ogni caso svolgere le attività di cui all'articolo 2, comma 1, lettera q).

Più nel dettaglio, con riferimento specifico alle cooperative sociali, a differenza di ciò che è sempre avvenuto per il riconoscimento delle qualifiche di cooperativa a mutualità prevalente e di Onlus, che sono attribuite *ex lege,* durante la vigenza del d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155, le cooperative sociali potevano assumere anche la qualifica di impresa sociale a condizione, però, che i loro statuti rispettassero le previsioni in materia di predisposizione di bilancio sociale e di coinvolgimento dei lavoratori ai sensi dell’art. 17, comma 3, ma non anche degli altri vincoli previsti dal d. lgs. n. 155/2006, tra cui, in particolare, il divieto assoluto di remunerazione del capitale, rimanendo, invece, soggette agli ordinari limiti di remunerazione sanciti dall’art. 2514 c.c. per le cooperative a mutualità prevalente20.

Tuttavia, rispetto a quanto in precedenza stabilito dall’art. 17, comma 3, d.lgs. 155/2006, come in precedenza rilevato l’art. 4, comma 1, d.lgs. 112/2017 dispone che le cooperative sociali e i loro consorzi acquisiscono di diritto la qualifica di imprese sociali, precisandosi che alle cooperative sociali e ai loro consorzi la disciplina dell'impresa sociale si applica nel rispetto della normativa specifica delle cooperative e nei limiti della compatibilità, fermo restando l'ambito di attività di cui alla legge 381 del 1991.

L'attribuzione alle cooperative sociali e ai loro consorzi della qualifica *ope legis* di impresa sociale, comporta che, diversamente dalle altre tipologie di enti, questi si considerano imprese sociali a prescindere dalla verifica in concreto del possesso dei requisiti di qualificazione previsti dagli artt. da 2 a 13 del decreto concernenti l’assenza di scopo di lucro, la struttura proprietaria e la disciplina dei gruppi, le modalità di costituzione, la denominazione, il funzionamento delle cariche sociali, l’ammissione ed esclusione, le scritture contabili, gli organi di controllo interno, il coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle attività, la trasformazione, fusione, scissione, cessione d'azienda e devoluzione del patrimonio e, infine, il lavoro nell'impresa sociale.

A conferma di ciò, l’art. 3, comma 2, del Decreto 16 marzo 2018 dispone che «*Le cooperative sociali e i loro consorzi, ai sensi dell’articolo 1, comma 4, del decreto legislativo n. 112 del 2017, acquisiscono di diritto la qualifica di imprese sociali mediante l’interscambio dei dati tra l’albo delle società cooperative di cui al decreto 23 giugno 2004 del Ministro delle attività produttive ed il registro delle imprese».*

Alle cooperative sociali e ai loro consorzi si applicheranno, invece, le disposizioni di cui agli articoli da 14 a 18 (in tema di procedure concorsuali, funzioni di monitoraggio, ricerca e controllo, fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali, misure fiscali e di sostegno economico) che sono rivolte a tutte le imprese sociali, comprese quelle che tali sono di diritto, nel rispetto della normativa specifica delle cooperative in quanto compatibili.

In particolare, per effetto dell’art. 17 d.lgs. 112/2017, che ha ampliato l’oggetto delle cooperative sociali di tipo A, vengono espressamente incluse, nella gestione di servizi socio-sanitari ed educativi, anche le attività di cui all'articolo 2, comma 1, lettere a), b), c), d), l), e p), del citato d.lgs. 112/2017 e, quindi, **le cooperative sociali potranno svolgere le seguenti attività,** pur sempre attinenti alla prestazione di servizi socio-sanitari ed educativi:

* **interventi e servizi sociali** ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, ed interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e successive modificazioni, e di cui alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;
* **interventi e prestazioni sanitarie;**
* **prestazioni socio-sanitarie** di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;
* **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;
* **formazione extra-scolastica**, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo ed al contrasto della povertà educativa;
* **servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori** **molto svantaggiati** ai sensi dell'articolo 2, numero 99), del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, e successive modificazioni e delle persone svantaggiate o con disabilità ai sensi dell'articolo 112, comma 2, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, e successive modificazioni, nonché persone beneficiarie di protezione internazionale ai sensi del decreto legislativo 19 novembre 2007, n. 251, e successive modificazioni, e persone senza fissa dimora iscritte nel registro di cui all'articolo 2, quarto comma, della legge 24 dicembre 1954, n. 1228, le quali versino in una condizione di povertà tale da non poter reperire e mantenere un'abitazione in autonomia.

Considerato, infine, che le cooperative sociali sono **imprese sociali di diritto**, alle stesse non risulta applicabile l’obbligo di adeguare gli statuti delle imprese sociali già costituite alla data di entrata in vigore del d.lgs. 112/2017 (20 luglio 2017), previsto dall’art. 17, comma 3, del decreto stesso, con la conseguenza che le cooperative sociali esistenti potranno accedere ai benefici previsti per l’impresa sociale senza la necessità di compiere modifiche statutarie.

## 7.7 Lavoro nell'impresa sociale

I lavoratori dell'impresa sociale hanno diritto ad un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi. In ogni caso, la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti dell'impresa sociale non può essere superiore al rapporto uno ad otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda. Le imprese sociali danno conto del rispetto di tal parametro nel proprio bilancio sociale.

Nelle imprese sociali è ammessa la prestazione di attività di volontariato, ma il numero dei volontari impiegati nell'attività d'impresa, dei quali l'impresa sociale deve tenere un apposito registro, non può essere superiore a quello dei lavoratori.

L'impresa sociale deve assicurare i volontari che prestano attività di volontariato nell'impresa medesima contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività stessa, nonché per la responsabilità civile verso terzi.

## 7.8 Procedure concorsuali

In caso di insolvenza, le imprese sociali sono assoggettate alla **liquidazione coatta amministrativa.**

Il provvedimento che dispone la liquidazione coatta amministrativa delle imprese sociali, ad esclusione di quelle aventi la forma di società cooperativa, nonché la contestuale o successiva nomina del relativo commissario liquidatore, è adottato con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

Nelle procedure di liquidazione coatta amministrativa sono individuati i criteri e le modalità di remunerazione dei commissari liquidatori e dei membri del comitato di sorveglianza, sulla base dell'economicità, efficacia ed efficienza delle attività svolte.

Fino all'adozione del decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, la liquidazione del compenso dei commissari liquidatori e dei componenti dei comitati di sorveglianza è stabilita sulla base del decreto del Ministro dello sviluppo economico 3 novembre 2016, recante «*Criteri per la determinazione e liquidazione dei compensi spettanti ai commissari liquidatori e ai membri dei comitati di sorveglianza delle procedure di liquidazione coatta amministrativa ai sensi dell'articolo 2545-terdecies c.c. e di scioglimento per atto dell'autorità ai sensi dell'articolo 2545-septiesdecies c.c.».*

## 7.9 Fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali

Le imprese sociali possono destinare una **quota non superiore al tre per cento degli utili netti annuali**, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, a fondi istituiti dagli enti e dalle associazioni, nonché dalla Fondazione Italia Sociale, specificamente ed esclusivamente destinati **alla promozione e allo sviluppo delle imprese sociali** attraverso azioni ed iniziative di varia natura, quali il finanziamento di progetti di studio e di ricerca in tema di impresa sociale o di attività di formazione dei lavoratori dell'impresa sociale, la promozione della costituzione di imprese sociali o di loro enti associativi, o il finanziamento di specifici programmi di sviluppo di imprese sociali o di loro enti associativi. Tali versamenti sono deducibili ai fini dell'imposta sui redditi dell'impresa sociale erogante.

## 7.10 Misure fiscali e di sostegno economico

**Gli utili e gli avanzi di gestione delle imprese sociali non costituiscono reddito imponibile** ai fini delle imposte dirette qualora vengano destinati ad apposita riserva indivisibile in sospensione d'imposta in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio in cui sono stati conseguiti, e risultino effettivamente destinati, entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in cui sono stati conseguiti, allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio, nonché al versamento del contributo per l'attività ispettiva. La destinazione degli utili e degli avanzi di gestione deve risultare dalle scritture contabili.

Non concorrono alla determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte dirette gli utili e gli avanzi di gestione destinati ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti.

Dall'imposta lorda sul reddito delle persone **fisiche si detrae un importo pari al trenta per cento della somma investita dal contribuente nel capitale sociale** di una o più società, incluse società cooperative, che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale e siano **costituite da non più di trentasei mesi d**alla medesima data. L'ammontare, in tutto o in parte, non detraibile nel periodo d'imposta di riferimento può essere portato in detrazione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il terzo. L'investimento massimo detraibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di euro 1.000.000 e deve essere mantenuto per almeno tre anni. L'eventuale cessione, anche parziale, dell'investimento prima del decorso di tale termine, comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo per il contribuente di restituire l'importo detratto, unitamente agli interessi legali.

Non concorre alla formazione del reddito dei soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, il trenta per cento della somma investita nel capitale sociale di una o più società, incluse società cooperative, che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale successivamente alla data di entrata in vigore del decreto in commento e siano costituite da non più di trentasei mesi dalla medesima data. L'investimento massimo deducibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di euro 1.800.000 e deve essere mantenuto per almeno tre anni. L'eventuale cessione, anche parziale, dell'investimento prima del decorso di tale termine, comporta la decadenza dal beneficio ed il recupero a tassazione dell'importo dedotto. Sull'imposta non versata per effetto della deduzione non spettante sono dovuti gli interessi legali.

**Detassazione degli utili dell'impresa sociale** - Per le imprese sociali, non concorrono alla formazione del reddito imponibile le somme destinate a contributo per le **attività ispettive**, le somme destinate a riserva e le imposte determinate sulle variazioni fiscali, mutuando in parte ciò che avviene nel mondo cooperativo.  
Dopo il recente intervento del legislatore (D.Lgs. 95/2018), sono state definite le misure fiscali dell’impresa sociale, tenendo conto che, in linea generale, i redditi di questi soggetti sono determinati applicando le norme tributarie ordinarie destinate ai vari soggetti giuridici che possono assumere tale veste; è da ricordare che le cooperative sociali, pur perdendo lo status di Onlus, sono da qualificare imprese sociali di diritto, senza la necessità di interventi anche sui propri statuti sociali.

Sotto il profilo tributario, il legislatore ha previsto la non imponibilità delle somme destinate a riserva, ha introdotto incentivi fiscali per i sostenitori dell’ente e ha riconosciuto a tali soggetti la possibilità di raccogliere capitali di rischio mediante portali online (*equity crowdfunding*), pur subordinando gli incentivi al via libera della Commissione UE, nel rispetto della disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato.

Con il decreto correttivo indicato (D.Lgs. 95/2018) si prevede inoltre la non imponibilità delle somme destinate al versamento del contributo per l’attività ispettiva, cui tali soggetti sono sottoposti, e delle somme destinate a riserva, ai sensi dell'art. 3, cc. 1 e 2 D.Lgs. 112/2017.

Risulta imponibile, invece, qualsiasi forma di distribuzione di utili ai soci e quindi anche gli aumenti gratuiti di capitale sono tassati, sebbene nei limiti delle variazioni Istat, mentre le riserve di utili potranno essere utilizzate per la copertura delle perdite, senza che tale utilizzo comporti la decadenza del beneficio di esenzione, sempre se le stesse saranno interamente ricostituite con gli utili prodotti successivamente; la detassazione vale anche per quegli utili realizzati con l’esercizio di attività diverse da quelle istituzionali.

**Il motivo delle disposizioni** enunciate appare estremamente chiaro ed è finalizzato alla **patrimonializzazione delle imprese sociali,** sulla falsariga di quanto già avviene per il mondo mutualistico.

Un’altra novità, anche questa mutuata dalla fiscalità delle cooperative, è la **neutralizzazione dell’IRES calcolata sulle variazioni fiscali,** al fine di evitare il cosiddetto effetto “i*mposte su imposte*”; sul punto, nella scheda illustrativa, si evidenziava che la presenza di questa indicazione si rendeva necessaria al fine di “*prevenire ogni possibile contestazione o dubbio interpretativo, evitando che l’importo dovuto a titolo di IRES in seguito a variazioni fiscali possa essere, a sua volta, tassato quale costo non ammesso in deduzione*”.

Sono state previste, infine, misure incentivanti volte a favorire gli investimenti in conto capitale delle imprese sociali; in particolare, per ogni periodo d’imposta l’investimento (1 mln e/o 1,8 mln di euro massimo) comporta una deduzione pari al 30%, recuperabile nel tempo in caso di incapienza, se eseguito successivamente alla data di entrata in vigore della riforma (20.07.2017).

A tale forma di bonus, si aggiunge quella che consente alle società di eseguire un’offerta al pubblico di quote o azioni, al fine di raccogliere capitale di rischio tramite piattaforme telematiche, raggiungendo anche i piccoli investitori. Questi incentivi, peraltro, non contrastano con la legislazione speciale delle cooperative e quindi potranno trovare applicazione anche nei confronti di tali soggetti.

## 7.11 Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi

L’articolo 4 del Dlgs n. 112/2017 regolamenta la struttura proprietaria e la disciplina dei gruppi prevedendo l'applicabilità, nei limiti della compatibilità, delle disposizioni in tema di direzione e coordinamento di cui al capo IX del titolo V e dell'art. 2545-*septies*, c.c.

Si considera, in ogni caso, esercitante attività di direzione coordinamento il soggetto che, per previsioni statutarie o per qualsiasi altra ragione, abbia la facoltà di nomina della maggioranza degli organi di amministrazione dell'impresa sociale.

I gruppi di imprese sociali sono tenuti a depositare l'accordo di partecipazione presso Il Registro Delle Imprese nonché a redigere e depositare i documenti contabili del bilancio sociale in forma consolidata predisposto in conformità alle linee guida di cui all'articolo 9 del D.lgs. n. 112/2017.

Come si è accennato in precedenza, il limite soggettivo all'accesso alla qualifica dell'impresa sociale rileva anche in sede di disciplina della struttura proprietaria: le società costituite da un unico socio persona fisica, gli enti con scopo di lucro e le amministrazioni pubbliche di cui al D.lgs. 165 del 2001 non possono esercitare attività di direzione coordinamento né detenere, in qualsiasi forma, anche analoga, congiunta o indiretta, il controllo di un'impresa sociale ai sensi dell'art. 2359 c.c.

Nel caso di decisioni assunte con la partecipazione dei soggetti cui è inibita l’attività di direzione e coordinamento e il controllo *ex* art. 2359, c.c., di un’impresa sociale, le stesse sono annullabili e possono essere impugnate in conformità alle norme del codice civile entro il termine di 180 giorni. Va ricordato come nella precedente disciplina il presupposto per l’annullabilità era rappresentato dall’esser stata la partecipazione al voto del soggetto non legittimato determinante, ovvero anche solo influente, ai fini dell’assunzione della decisione, mentre, nella nuova normativa, l’annullabilità dipende dalla semplice partecipazione al voto. La legittimazione ad impugnare spetta anche al Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

## 7.12 Iscrizione atti dell’impresa sociale nel registro delle imprese

Entro il 20 gennaio 2019, le imprese sociali già iscritte nella apposita sezione del registro delle imprese erano tenute ad adeguarsi alle nuove disposizioni contenute nel D.lgs. n. 112 del 2017 cosi come modificate dall’articolo 6 d.lgs. 95/2018. Entro tale termine, le imprese sociali interessate hanno modificato i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le delibere dell’assemblea ordinaria. Gli atti costitutivi, devono prevedere, salve disposizioni più restrittive relative alla forma giuridica in cui l’impresa sociale è costituita, la nomina di uno o più sindaci. Con l’obbligatorietà di comunicare al registro delle imprese la nomina degli stessi a prescindere dal superamento o meno dei limiti indicati nell’articolo 2435 bis, 1 comma, del c.c. È con decreto interministeriale (Ministero dello sviluppo economico e Ministero Lavoro) del 16 marzo 2018 che vengono definiti gli atti da depositare presso l’ufficio del registro delle imprese da parte dell’impresa sociale e delle relative procedure da seguire. Ma andiamo con ordine.

**Atti da depositare nell’apposita sezione speciale del registro delle imprese -** Le imprese sociali sono tenute a depositare per via telematica o su supporto informatico, presso l’ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale, per l’iscrizione nell’apposita sezione speciale, i seguenti atti e documenti:

* l’atto costitutivo, lo statuto e ogni successiva modificazione;
* il bilancio di esercizio;
* il bilancio sociale (articolo 9, comma 2, del Dlgs n. 112 del 2017).

Il deposito viene effettuato, a cura del notaio o degli amministratori, entro trenta giorni dal verificarsi dell’evento.

**Enti religiosi e consorzi -** Gli enti religiosi civilmente riconosciuti, sono tenuti a depositare presso il registro delle imprese, oltre al regolamento disciplinato dall’articolo 5, comma 4, del Dlgs n. 112/2017, anche l’atto di costituzione del patrimonio destinato. Le cooperative sociali e i loro consorzi acquisiranno attraverso una procedura d’ufficio la qualifica di imprese sociali mediante l’interscambio dei dati tra l’albo delle società cooperative ed il registro delle imprese.

**Controlli dell’ufficio del registro delle imprese -** L’ufficio del registro delle imprese verifica la completezza formale e la presenza nell’atto costitutivo dell’oggetto sociale e dell’assenza dello scopo di lucro prima di procedere all’iscrizione dell’impresa sociale nell’apposita sezione.Ai fini dell’iscrizione, l’ufficio del registro delle imprese acquisisce la dichiarazione del rappresentante legale dell’ente relativa all’eventuale iscrizione in essere presso altra sezione del registro unico nazionale del terzo settore. L’avvenuta iscrizione nell’apposita sezione del registro delle imprese è comunicata, a cura del competente ufficio del registro delle imprese, all’ufficio del registro unico nazionale competente, che provvede a cancellare l’ente iscritto come impresa sociale dall’altra sezione del registro unico nazionale del Terzo settore con la medesima decorrenza dell’iscrizione nel registro delle imprese. L’ufficio del registro delle imprese, nel caso in cui ne ravvisi la necessità, può invitare l’organizzazione che esercita l’impresa sociale a completare, modificare o integrare la domanda entro un congruo termine, trascorso il quale, con provvedimento motivato, rifiuta il deposito dell’atto nella sezione delle imprese sociali.

|  |
| --- |
| **Atti da depositare presso l’ufficio del registro delle imprese da parte dell’impresa sociale** |
| * procedura d’ufficio per facilitare l’acquisizione della qualifica di imprese sociali da parte delle cooperative sociali e i loro consorzi; * gli enti religiosi civilmente riconosciuti, devono depositare presso il registro delle imprese, oltre al regolamento, anche l’atto di costituzione del patrimonio destinato; * obbligo di comunicare la nomina di uno o più sindaci a prescindere dal superamento o meno dei limiti indicati nell’art. 2435-bis, 1 comma, cod. civ.; * obbligo di depositare i bilanci di tipo civilistico in luogo del precedente “documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell’impresa”; * entro il 20 luglio 2018 le imprese sociali già iscritte nella apposita sezione del registro imprese devono adeguare gli statuti alle disposizioni del Dlgs n. 112/17. |

## 7.13 Da Onlus a impresa sociale

La disciplina in materia di Onlus non si applicherà più a partire dal 1.01 del periodo di imposta successivo a quella in cui sarà operativo il RUNTS (registro unico del terzo settore) o sarà pervenuta l'autorizzazione Ue alle norme fiscali. A quel punto occorrerà scegliere quale veste si adatti meglio alla propria configurazione giuridica e al modello organizzativo adottato: iscriversi al RUNTS o alla Camera di Commercio, nell’apposita sezione dell’impresa sociale. In questa seconda ipotesi possono presentarsi alcune criticità, che di seguito cerchiamo di evidenziare.

1 - Le Onlus sono tenute a osservare il D.Lgs. 460/1997 fino alla sua definitiva abrogazione, cancellandosi dall'Anagrafe delle Onlus contestualmente all'iscrizione nel Registro delle imprese. Per evitare che l’adeguamento alla riforma possa condurre alla perdita della qualifica di Onlus nel momento in cui si inseriscano clausole statutarie, per esempio sulle attività in contrasto con il D.Lgs. 460/1997. L’Agenzia delle Entrate ha sostenuto in occasione di Telefisco 2018 la possibilità di subordinare l’efficacia delle modifiche statutarie all'effettiva abrogazione del D.Lgs. 460/1997.

Ora, a nostro avviso, è perlomeno dubbio che possa essere iscritto nel Registro delle Imprese uno statuto che contiene clausole la cui efficacia sia condizionata.

2 - Nel merito, dobbiamo fare alcune considerazioni generali a proposito della scelta di impresa sociale.

a) In estrema sintesi, si può dire che gli enti - Onlus di tipo erogativo, che coprono i propri costi con entrate non corrispettive, tenderanno a iscriversi al RUNTS come ETS non commerciali, verificando concretamente le condizioni relative sia alla natura non commerciale dell’attività (art. 79, c. 2), che quelle relative alla natura non commerciale dell’ente (art. 79, c. 5) del Codice del Terzo settore; viceversa, per gli enti che svolgono attività produttive, se i ricavi coprono i costi con risultati tendenzialmente positivi, la scelta cadrà sull’impresa sociale per i motivi che appresso diremo. Non sembra consigliabile la scelta dell’ETS commerciale (possibile allorché i corrispettivi sono maggiori dei costi effettivi). Si tenga presente infatti che, come enti commerciali, si applica il principio della onnicomprensività del reddito di impresa, senza usufruire dell’agevolazione di cui all’art. 18 dell’impresa sociale, il quale prevede che *“non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali le somme destinate ad apposite riserve*”.

b) Un punto delicato da valutare, nella scelta di cui abbiamo detto sopra, è l’equilibrio prospettico nel tempo costi-ricavi, da monitorare ogni anno. Nel momento in cui i margini (differenza costi-ricavi) sono risicati e si fa la scelta dell’ETS, il pericolo è che si stia costantemente in altalena tra ETS non commerciale e ETS commerciale, con la conseguente applicazione dell’art. 79, c. 5-*ter*, riguardante la perdita della qualifica di ente non commerciale.

c) Infine, un tema particolarmente interessante per il quale effettuare la scelta dell’impresa sociale è quello di riorganizzazione della Onlus in senso societario. Questo può avvenire se sono presenti attività di natura commerciale, che l’ETS non può gestire se non al prezzo della perdita della qualifica di ente non commerciale, o attività diverse da quelle rientranti nell’art. 6 del Codice del Terzo settore, e, quindi non ammissibili per un ETS.

## 7.14 Ricavi chiari per le imprese sociali

Con il decreto del ministero dello sviluppo economico del 22/6/2021 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 25/08/2021 n.203) sono stati definiti i criteri che gli enti dotati della qualifica di impresa sociale devono applicare quando i ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività d’impresa di interesse generale siano superiori al 70% dei ricavi complessivi.

**Attività di interesse generale esercitata in via stabile e principale** - Secondo quanto stabilito dall’articolo 2, 3 comma, del Dlgs n. 112/2017, le attività d’impresa di interesse generale in uno o più settori individuati deve essere esercitata in via stabile e principale. Condizione questa, che si verifica quando i ricavi sono appunto superiori al 70% dei ricavi totali.

**Le attività di interesse generale** - L'art. 2 del dlgs n. 112/2017 elenca una serie di attività ritenute di interesse generale fra le quali ricordiamo, in particolare, interventi, servizi e prestazioni socio-sanitarie, educazione, istruzione e formazione professionale, nonché attività culturali di interesse sociale, interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente (ad esclusione dell'attività di raccolta e riciclaggio dei rifiuti). In tale ambito sono altresì ricompresi gli interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, la formazione universitaria, ricerca scientifica, l'organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, la formazione extra-scolastica e per la prevenzione della dispersione scolastica, i servizi strumentali alle imprese sociali o ad altri enti del Terzo settore, le attività commerciali, produttive, di informazione, promozione, di concessione in licenza di marchi nell'ambito di filiere del commercio equo e solidale, finanche ai servizi finalizzati all'inserimento nel mercato del lavoro, all'accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti, al microcredito, o all'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche.

**Cooperative sociali** - Il Dm del 22/6/2021 non si applica alle cooperative sociali e ai loro consorzi.

**Applicazione del decreto del 22/6/2021** - Il decreto in commento si applicherà a partire dal 1 gennaio dell’esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data di pubblicazione del decreto in gazzetta ufficiale. Ossia dal 1 gennaio 2022.

**Criteri di computo** - L’articolo 2 del decreto in commento definisce i criteri di computo. Stabilendo che ai fini del computo della percentuale, sono considerati al numeratore del rapporto, per ciascun anno di esercizio, esclusivamente i ricavi direttamente generati dal complesso delle attività d'impresa di interesse generale.

Ai fini del computo della percentuale non sono considerati ne' al numeratore ne' al denominatore del rapporto i ricavi relativi a:

* proventi da rendite finanziarie o immobiliari;
* plusvalenze di tipo finanziario o patrimoniale;
* sopravvenienze attive;
* contratti o convenzioni con società o enti controllati dall'impresa sociale o controllanti la medesima.

Nell'ipotesi in cui i ricavi non risultino chiaramente attribuibili alle attività d'impresa di interesse generale ovvero alle attività da queste diverse, l'attribuzione degli importi è effettuata in base alla media annua del numero di lavoratori impiegati in ciascuna delle due categorie di attività, calcolati per teste.

**Bilancio sociale** - L'organo di amministrazione dell'impresa sociale documenta il carattere principale dell'attività d'impresa di interesse generale nel bilancio sociale.

Nel caso di mancato rispetto della percentuale minima del settanta per cento, l'impresa sociale effettua, nel termine di trenta giorni dalla data di approvazione del bilancio sociale, da parte dell'organo competente, apposita segnalazione al Ministero del lavoro e delle politiche sociali o al Ministero dello sviluppo economico se si tratta di società cooperativa.

**Rispetto ricavi** - L'impresa sociale è tenuta a rispettare, nell'esercizio successivo, un rapporto tra ricavi relativi all'attività d'impresa di interesse generale e ricavi complessivi, che sia superiore al 70 per cento, incrementato della misura almeno pari alla percentuale non raggiunta nell'esercizio precedente. Il mancato raggiungimento della percentuale maggiorata determina la perdita della qualifica di impresa sociale e la devoluzione del patrimonio residuo disposte con decreto del Ministero del lavoro.

Se l’ente è costituito sotto forma di cooperativa, il decreto del Ministero del lavoro che dichiara la perdita della qualifica è assunto in conformità agli esiti dell'attività di vigilanza effettuata comunicati dal Ministero dello sviluppo economico o dagli altri organi competenti. Il provvedimento che dispone la perdita della qualifica di impresa sociale non comporta l'obbligo di devoluzione del patrimonio, restando tali imprese assoggettate al regime proprio delle società cooperative.

# PARTE QUARTA – Scritture contabili e bilancio

# 8.

# Le scritture contabili e il bilancio

## 8.1 Le scritture contabili e il bilancio

Gli enti del terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l'indicazione delle entrate, dei proventi, delle uscite e dei costi dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Il bilancio degli enti del terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto finanziario per cassa.

Il bilancio deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore.

Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del codice civile.

Gli enti del terzo settore 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.

L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale dell'attività nella relazione al bilancio o nella relazione di missione.

Gli enti del terzo settore non iscritti nel Registro Imprese devono depositare il bilancio presso il Registro Unico Nazionale Del Terzo Settore.

Con una modifica (decreto legislativo 3 agosto 2018, n. 105 ) all'art. 87 del Cts (Codice del Terzo settore) viene previsto che gli Ets non commerciali, che non applicano il regime forfetario e che, nell'esercizio delle attività di interesse generale e diverse di cui agli art. 5 e 6 del Cts, non abbiano conseguito nell'anno precedente ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate di ammontare non superiore a 220 mila euro (il precedente limite era pari a 50 mila euro), saranno legittimati a redigere, anziché il bilancio di esercizio di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) (costituito dalla situazione patrimoniale, dal rendiconto finanziario, con l'indicazione dei proventi e degli oneri e della relazione di missione), il rendiconto di cassa di cui all'art. 13, comma 2. Inoltre, nel novellato art. 87, comma 1 del Cts non si chiede più di riportare in apposito documento, da redigere entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente. Rimangono tuttavia, i termini di deposito al Runts (art. 48) che non decorrono né dal periodo di chiusura dell'esercizio, né da quello di approvazione del bilancio ma sono fissati in ogni caso al 30 giugno di ogni anno. Con una modifica del comma 6 dell'art. 13 si prevede poi, che il carattere secondario e strumentale delle attività diverse da quelle di interesse generale, può essere esposto, a seconda dei casi come segue:

* gli enti che redigono il rendiconto gestionale indicano le attività diverse nella relazione di missione;
* gli enti che redigono il rendiconto per cassa, lo documentano in un'annotazione in calce allo stesso;
* gli enti che redigono il bilancio, lo documentano nella nota integrativa.

|  |
| --- |
| **Redazione bilancio di esercizio** |
| * bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto finanziario, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione in caso di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro forma del rendiconto finanziario per cassa; * in conformità alla modulistica che sarà definita con un apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, per gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale obbligo di 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. * gli enti del Terzo settore non iscritti nel Registro delle imprese devono depositare il bilancio presso il Registro unico nazionale del Terzo settore; * gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro devono depositare presso il Registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicarlo sul l proprio sito internet redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, in caso di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui obbligo di pubblicare annualmente e tenere aggiornati 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 nonchè agli associati. |

### 8.1.1 Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del terzo settore

Gli enti del Terzo settore non commerciali che non applicano il regime forfetario, a pena di decadenza dai benefici fiscali previsti, devono:

* **in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con compiutezza e analiticità le operazioni** poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente, distinguendo le attività. Con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore quello indicato dall'articolo 22 del Dpr settembre 1973, n. 600;
* **in relazione alle attività svolte con modalità commerciali, tenere le scritture contabili previste** dalle disposizioni di cui all'articolo 18 del Dpr 29 settembre 1973, n. 600, anche al di fuori dei limiti quantitativi.

Gli obblighi di cui alla lettera a), si considerano assolti anche qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile.

Gli enti del Terzo settore non commerciali, che non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 50.000 euro possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste dalla lettera a), il rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive.

In relazione all'attività commerciale esercitata, gli enti del Terzo settore non commerciali, hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata.

### 8.1.2 Bilancio sociale

Gli enti del terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad un milione di euro devono depositare presso il registro unico nazionale del terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia 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.

Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito Internet, o nel sito Internet della rete associativa 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.

**Obbligo di bilancio sociale per le Onlus** - Le Onlus che raggiungono i requisiti dimensionali di legge (nello specifico ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a 1 milione di euro) sono obbligate a redigere, approvare e pubblicare sul proprio sito internet il bilancio sociale. Questo è quanto si legge nella nota del 3 agosto 2021 n. 11029 in risposta a una richiesta avanzata da A.Pro.M.E.A.(Associazione provinciale mantovana Enti assistenziali) la cui richiesta si riferiva in particolare alle Fondazioni/Onlus che non si sono ancora trasformate in ente del Terzo settore. I tecnici di prassi rilevano che nell’articolo 14, comma 1, del Codice del terzo settore, senza distinguere tra le varie tipologie di enti, pone tale onere informativo in capo a tutti gli enti del terzo settore, sulla base del solo requisito dimensionale; fanno eccezione le imprese sociali per le quali le corrispondenti disposizioni speciali recate dal D.lgs. 112/2017 non prevedono esenzioni in capo agli enti di minori dimensioni. Pertanto, indipendentemente dalle caratteristiche, dalla tipologia o dal regime particolare, ove un ente sia ricompreso nel terzo settore e ad esso siano applicabili i benefici derivanti da tale status dovrà adempiere ai doveri di conoscibilità, rendicontazione sociale e trasparenza che tale situazione comporta, laddove, beninteso, raggiunga le soglie dimensionali di legge.

#### 8.1.2.1 Forma del bilancio d’esercizio

L’articolo 13, 1 comma del Codice del terzo settore prevede come principio generale che il bilancio di esercizio è formato da:

* **stato patrimoniale**;
* **rendiconto finanziario** con l’indicazione di proventi e oneri;
* **relazione di missione** che illustra le poste di bilancio, l’andamento economico e finanziario e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

L’articolo 13, 2 comma del Codice del terzo settore prevede che gli **enti di piccole dimensioni**, cioè quelli con “*ricavi, rendite, proventi o entrate, comunque denominate, inferiori a 220.000 euro*” possono redigere un **rendiconto finanziario per cassa**. In sintesi, si prevede un regime ordinario di competenza per gli enti di maggiori dimensioni e un rendiconto semplificato di cassa per gli enti minori.

Ai sensi dell’articolo 13, 3 comma del Codice del Terzo Settore il bilancio di esercizio degli Enti del terzo settore “*ordinari*” e quelli “*minori*” deve essere redatto in **conformità alla modulistica** da definire con decreto del Ministro del Lavoro entro un anno dall'entrata in vigore del Codice del terzo settore. Ciò significa che, nel periodo transitorio, gli enti non lucrativi di cui al libro I del Codice Civile, mantengono la più **ampia libertà** (sia nella forma che nel contenuto) nella redazione del bilancio di esercizio.

In tema di schemi di bilancio, conviene, peraltro, accennare al fatto che negli ultimi anni sono stati emanati, rispettivamente, da parte dell’ordine dei Dottori Commercialisti e dell’Agenzia delle Onlus due documenti che, in qualche modo, anche se non obbligatori per legge, sono stati utilizzati da molti enti non profit per la rappresentazione dei loro risultati di sintesi e possono costituire una base utile per la “*modulistica*” del futuro decreto ministeriale.

Tali schemi si caratterizzano per 2 elementi fondamentali:

* **stato patrimoniale**: si riproduce sostanzialmente lo schema del Codice Civile per le società, con alcuni importanti adattamenti, soprattutto in tema di rappresentazione del patrimonio netto;
* al posto del conto economico in forma scalare, teso a dimostrare il risultato economico dell’esercizio, un “***rendiconto gestionale***”, a proventi e oneri, per aree gestionali. Particolarmente importante è la disposizione che estende agli ETS, che svolgono la propria attività in forma principalmente o esclusivamente di impresa commerciale, gli schemi di bilanciosecondo le regole di cui agli artt. 2423 e seguenti (bilancio ordinario), 2435 (bilancio in forma abbreviata) e 2435-*bis* (bilancio delle micro imprese) del Codice Civile.

Tale bilancio va depositato presso il Registro delle Imprese, anziché presso il RUNTS (si veda art. 48), come previsto per gli ETS non commerciali.

|  |  |
| --- | --- |
| **Le modifiche del dlgs 3 agosto 2018 n. 105 all’articolo 87 codice del terzo settore** | |
| TERMINE PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO | Scompare l’esplicita previsione secondo la quale le scritture contabili dovevano rappresentare in apposito documento da redigersi entro sei mesi dalla chiusura dell’esercizio la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società. |
| DOCUMENTAZIONE DEL CARATTERE SECONDARIO E STRUMENTALE DELLE ATTIVITÀ | Il carattere secondario e strumentale delle attività diverse esercitabili dagli Ets va documentato nelle tre diverse forme di bilancio.   * Gli enti che redigono il rendiconto gestionale indicano le attività diverse nella relazione di missione. * Gli enti che redigono il rendiconto per cassa, lo documentano in un’annotazione in calce allo stesso. * - Gli enti che redigono il bilancio, lo documentano nella nota integrativa. |
| RENDICONTO DI CASSA | Possibile per tutti gli Ets non commerciali che nell’anno precedente abbiano conseguito ricavi, rendite, proventi o entrate di ammontare non superiore a 220 mila. |

## 8.2 Libri sociali obbligatori

Gli enti del Terzo settore - che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale - devono tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del Codice civile (libro giornale e libro degli inventari); gli enti del Terzo settore che si avvalgono di volontari nello svolgimento delle proprie attività devono, inoltre tenere un apposito registro dove iscrivere i volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale;

Oltre alle scritture indicate sopra, gli enti del Terzo settore devono tenere:

1. il libro degli associati o aderenti;
2. il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico;
3. il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi sociali. I libri di cui alle lettere a) e b) sono tenuti a cura dell'organo di amministrazione, mentre i libri di cui alla lettera c) sono tenuti a cura dell'organo cui si riferiscono.;

Gli associati o gli aderenti hanno diritto di esaminare i libri sociali, secondo le modalità previste dall'atto costitutivo o dallo Statuto.

|  |  |
| --- | --- |
| **Scritture contabili** | |
| Enti del Terzo settore con attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale | * libro giornale e libro degli inventari |
| Enti del Terzo settore che si avvalgono di volontari | * registro volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale; |
| Tutti gli enti del Terzo settore devono tenere: | 1. il libro degli associati o aderenti; 2. il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico; 3. il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi sociali |

# PARTE QUINTA – Adeguamenti statutari

# 9.

# Adeguamenti statutari alla riforma del terzo settore

## 

## 9.1 Aspetti generali

Con **circolare del 27 dicembre 2018 n. 20** il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali si è occupato della tematica degli **adeguamenti statutari (da effettuarsi entro il 31 maggio 2022**). Il documento di prassi è diretto agli adeguamenti statutari dei seguenti enti:

* organizzazioni di volontariato (ODV);
* associazioni di promozione sociale (ASP)
* Onlus.

Il canone interpretativo sviluppato nella circolare deve essere letto in continuità ed in stretta correlazione con le prime indicazioni sulle questioni di diritto transitorio fornite dal ministero del lavoro e con la nota direttoriale n. 12604 del 29.12.2017, dedicata alle ODV e alle APS, nonché con l’orientamento espresso dall’Agenzia delle entrate, con riguardo alle ONLUS.

E’ l’articolo 101, comma 2, del Codice del terzo settore - Dlgs 3 luglio 2017, n. 117 (così come modificato dal decreto “correttivo” dell’agosto del 2018 (Dlgs 3 agosto 2018 n. 105), il perno disciplinante gli adeguamenti statutari. Tale dettato normativo così statuisce:

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

**Enti interessati dall’adeguamento statutario** - Gli enti del terzo settore interessati dalla circolare sono dunque soltanto:

* le organizzazioni di volontariato (ODV) iscritte nei relativi registri regionali (o delle province autonome);
* le associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nel relativo registro nazionale o nei relativi registri regionali (o delle province autonome);
* nonché le Onlus iscritte nell’apposita anagrafe unica.

Si tratta pertanto delle uniche tipologie di enti che, finché non sarà operativo il registro unico nazionale del terzo settore (RUNTS), possono considerarsi “del terzo settore”.

Inoltre il documento di prassi si rivolge esclusivamente ad ODV, APS ed Onlus costituite prima dell’entrata in vigore del Codice del terzo settore, cioè prima del 3 agosto 2017, poiché soltanto a questi enti si applica l’articolo 101, comma 2, Dlgs 3 luglio 2017, n. 117. In effetti, solo per gli enti costituiti antecedentemente all’entrata in vigore della nuova legislazione si pone un problema di adeguamento degli statuti. Per gli enti costituiti a partire dal 3 agosto 2017, invece, un problema simile non sussiste, dacché essi erano tenuti a conformarsi *ab origine*, cioè dal momento della loro costituzione, alla nuova disciplina, che era loro immediatamente applicabile, così come già chiarito dalla precedente circolare ministeriale del 29 dicembre 2017 n. 12604.

|  |
| --- |
| **Principali punti della circolare del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 27 dicembre 2018 n. 20** |
| * le organizzazioni di volontariato (ODV), le associazioni di promozione sociale (ASP) e le Onlus iscritte ai rispettivi registri e albi dovranno adeguare gli statuti entro il 31 maggio 2022. Gli altri enti non iscritti ad uno dei tre registri, non hanno alcun obbligo di adeguamento. La Circolare ministeriale specifica però che questi ultimi, se entro l’attivazione del Registro Unico del Terzo Settore intendano procedere all’iscrizione ai Registri delle ODV, delle APS o all’Albo anagrafico delle ONLUS, dovranno adeguare i propri statuti al D.Lgs. 117/2017 e nelle modalità indicate dalla Circolare n. 20/2018; * le ODV, le APS e le ONLUS potranno apportare le modifiche di adeguamento agli statuti in assemblea ordinaria, con il beneficio della “semplificazione” (così come previsto dall’art. 101, 2 comma, del Codice del Terzo Settore. Ma apatto che verranno realizzate entro il termine del 31 maggio 2022. Invece se i medesimi enti procederanno alle modifiche statutarie oltre il termine del 31 maggio 2021, dovranno applicare quanto disposto dai propri statuti per l’assunzione delle delibere modificative degli statuti e non beneficeranno della “semplificazione”.   Il beneficio della semplificazione, e quindi delle modalità e delle maggioranze previste per le deliberazioni dell’assemblea ordinaria, potranno essere attivabili limitatamente a due tipologie di modifiche statutarie:   1. le prime devono ricondursi a quelle modifiche aventi carattere inderogabile (vedi Allegato 1 alla Circolare ministeriale n. 20/2018) per gli adeguamenti alle disposizioni del Codice del Terzo Settore; 2. le seconde riguarderanno l’introduzione di clausole statutarie finalizzate a regolare ambiti che il medesimo Codice evidenzia essere derogabili, pur sempre nei limiti definiti dai principi espressi nello stesso;   Avvertenza: *Per le ODV, le APS e le ONLUS con personalità giuridica la circolare precisa i seguenti aspetti:*   * *fino all’istituzione del Registro Unico Nazionale del Terzo settore (e alla conseguente possibilità di applicare l’art.22 del Codice del Terzo Settore) le modifiche statutarie continueranno a richiedere l’approvazione dell’autorità statale o regionale in conformità al dettato dell’articolo 2, comma 1 del D.P.R. n. 361/2000;* * *le modifiche che potranno accedere al sistema delle semplificazioni saranno solo quelle inerenti a quanto riportato nel punto precedente;* * *rimane ferma la necessità dell’atto pubblico per le modifiche da apportare.*   *Imprese sociali: La Circolare non tratta le imprese sociali, “per evidenti ragioni di coordinamento normativo, trovando esse la corrispondente regolazione degli adeguamenti statutari nella disciplina particolare propria delle imprese sociali (ai sensi dell’art.3, comma 1 del codice) e, segnatamente, nell’art.17, comma 3 del d.lgs. n.112/2017”.* |

## 9.2 Termini, forme e modalità adeguamento statuti

Termini e modalità di adeguamento - La circolare n. 20 del 2018 esamina i termini, le forme e infine le modalità di adeguamento degli statuti attualmente vigenti al 2 agosto 2017. L’adeguamento va effettuato entro il 31 maggio 2022. Il documento di prassi evidenzia che se l’ente del terzo settore è iscritto nel registro delle persone giuridiche (d.P.R. 361/2000), le modifiche dello statuto dovranno rivestire la forma dell’atto pubblico notarile ed essere approvate dall’autorità pubblica (a seconda dei casi, prefetture o regioni ovvero province autonome) che tiene il registro.

Ricordano i tecnici di prassi che per gli enti del terzo settore - persone giuridiche continua ad applicarsi l’art. 2, comma 1, del d.P.R. 361/2000 – che dispone in merito alla necessità dell’approvazione delle modifiche statutarie da parte di prefetture o regioni – fintanto che non sarà loro possibile avvalersi della facoltà prevista dall’art. 22, comma 1-*bis*, del Codice del terzo settore, la cui efficacia è in concreto subordinata all’operatività del RUNTS. In concreto, le associazioni non riconosciute come persone giuridiche potranno effettuare le modifiche statutarie senza l’intervento del notaio e senza la necessaria approvazione dell’autorità preposta alla tenuta del registro delle persone giuridiche.

**Onlus e posizione Agenzia Entrate**  - Con riguardo specifico alle ONLUS, l’Agenzia delle entrate nel corso dell’appuntamento con il “Telefisco” del febbraio 2018 ha chiarito che la disciplina delle ONLUS rimarrà in vigore sino a quando non troveranno applicazione le nuove disposizioni fiscali recate dal titolo X del Codice del Terzo settore, in coerenza con l’interpretazione autentica data all’articolo 104, commi 1 e 2 del codice medesimo ad opera dell'articolo 5-sexies del D.L. n. 148/2017, in base al quale le disposizioni di carattere fiscale vigenti prima della data di entrata in vigore del medesimo Codice continuano a trovare applicazione, senza soluzione di continuità, fino a quando non saranno applicabili le nuove disposizioni fiscali previste dal Codice (e comunque non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro unico). Conseguenzialmente, l'Agenzia ha precisato che le ONLUS sono tenute ad apportare al proprio statuto, entro il termine previsto dall'articolo 101, comma 2 del Codice, gli adeguamenti necessari, subordinandone l'efficacia alla decorrenza del termine di cui all'articolo 104, comma 2, del Codice stesso. Nel contempo, allo stesso termine deve essere collegata, con espressa previsione statutaria, la cessazione di efficacia delle vecchie clausole statutarie rese necessarie dall’adesione al regime ONLUS ma divenute incompatibili con la sopravvenuta.

Pertanto, in coerenza con il predetto orientamento, si deve ritenere che l'onere di adeguamento statutario sia da considerarsi adempiuto qualora entro il termine del 31 maggio 2022 siano deliberate le relative modifiche statutarie, anche laddove la loro efficacia, (sempre, beninteso, limitatamente alle ONLUS) , possa prodursi a partire dal periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro unico.

## 

## 9.3 Modifiche statutarie e delibere utilizzabili

L’art. 101, comma 2, Dlgs 3 luglio 2017, n. 117 disciplina le modifiche statutarie. Queste ultime possono essere realizzate:

* con la delibera di assemblea ordinaria (con le maggioranze previste da legge e/o statuto);
* e quelle con la delibera di assemblea straordinaria (con le relative maggioranze).

La delibera di assemblea ordinaria o straordinaria dovrà avere la forma dell’atto pubblico redatta dal notaio ma solo se l’ente del terzo settore ha personalità giuridica di diritto privato.

L’art. 101, comma 2, del Dlgs 3 luglio 2017, n. 117 stabilisce che – entro il 2 agosto 2019 – ODV, APS ed Onlus “*possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell’assemblea ordinaria al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l’applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria*”.

**Le tre tipologie di adeguamento** - Sulla base della nuova formulazione dell’articolo 101 comma 2, quindi, è possibile configurare tre diverse tipologie di norme del codice del Terzo settore, suscettibili di formare oggetto di adeguamento statutario:

1. le norme inderogabili dagli enti del terzo settore e dai loro statuti (rispetto alle quali l’adeguamento è obbligatorio);
2. le norme derogabili dagli enti del terzo settore mediante espresse, contrarie disposizioni statutarie (adeguamento derogatorio); ed infine
3. le norme che attribuiscono agli statuti degli enti del terzo settore delle mere facoltà di previsione (esercitando le quali l’adeguamento risulta perciò essere facoltativo).

Considerato che tra le competenze inderogabili individuate dall’articolo 25 del c.c. alcune riguardano la vita ordinaria dell’associazione mentre altre assumono tipicamente carattere straordinario in quanto risultano in grado di produrre conseguenze durature sulla vita e sul carattere dell’associazione (tipicamente le delibere sulle modificazioni dell’atto costitutivo/dello statuto, quelle sullo scioglimento, la trasformazione, la fusione, la scissione dell’ente), la disciplina statutaria individuerà in maniera puntuale le due forme dell' organo assembleare specificando i quorum per la validità delle sedute, le maggioranze (semplice o qualificata) richieste e le materie

ad esse rimesse.

In caso di assenza di disposizioni specifiche, risulta applicabile l’art. 21 del codice civile. Pertanto:

1. in via ordinaria le deliberazioni dell'assemblea sono prese a maggioranza di voti e con la presenza di almeno la metà degli associati.
2. Qualora in sede di prima convocazione il quorum necessario per la validità della seduta (la presenza di almeno metà degli associati) non sia raggiunto, l’assemblea in seconda convocazione sarà valida qualunque sia il numero degli intervenuti.
3. le delibere volte a modificare l'atto costitutivo e lo statuto richiederanno per la loro validità la presenza di almeno tre quarti degli associati e il voto favorevole della maggioranza dei presenti.
4. Per deliberare lo scioglimento dell'associazione e la devoluzione del patrimonio sarà invece necessario il voto favorevole di almeno tre quarti degli associati.

Il codice civile consente alle associazioni riconosciute di individuare un diverso quorum per la validità delle delibere di modifica dell’atto costitutivo e dello statuto (“*se in essi non è diversamente disposto*”, art. 21 comma); mentre non sono derogabili le prescrizioni in materia di delibera di scioglimento; per le associazioni non riconosciute l’ordinamento interno è regolato “*dagli accordi degli associati*”.

**Reti associative -** Le reti associative di cui all’articolo 41, comma 1, lettera b) del codice, svolgono attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS alle stesse associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali. Pertanto, gli atti costituitivi o gli statuti delle reti associative dovranno risultare coerenti con la missione istituzionale che il legislatore ha inteso loro assegnare, che può aggiungersi allo svolgimento di una o più attività di interesse generale di cui all'art. 5 del codice del terzo settore. Gli atti costituivi o gli statuti delle reti devono presentare il contenuto necessario prescritto dal comma 7 dell’articolo 5 del codice terzo settore e rispondere ai principi ivi enunciati (democraticità, pari opportunità, eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali).

**Oggetto sociale e elemento teleologico** - Tra gli elementi caratterizzanti l’ETS vanno considerati l’oggetto sociale ed il profilo teleologico: l’ETS si qualifica come tale per l’esercizio, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale, tra quelle individuate nell’elenco contenuto nell’articolo 5 del codice, rivolte al perseguimento di finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale. Pertanto, l’indicazione delle attività di interesse generale da svolgersi da parte dell'ente costituisce contenuto obbligatorio dello statuto: a tal fine, esigenze di chiarezza e trasparenza nei confronti degli associati, dei terzi e delle pubbliche amministrazioni richiedono che l'individuazione da parte dello statuto delle attività di interesse generale ne consenta una immediata riconducibilità a quelle elencate nel Codice. Nella medesima prospettiva di chiarezza e trasparenza, è opportuno che nello statuto medesimo siano fornite ulteriori specificazioni circa i contenuti delle attività medesime. È poi di tutta evidenza che le attività effettivamente svolte dagli enti, oltre a rientrare tra quelle previste dalla legge, debbano mantenere una stretta coerenza con le previsioni statutarie. Oltre alle attività dovranno essere declinate in maniera specifica le finalità perseguite, in maniera da risultare in armonia con la natura dell’ente. Si tratta di adeguamento obbligatorio degli statuti, cui l'art. 101, comma 2 del Dlgs 117/2017 è pertanto applicabile.

**Operazioni straordinarie** - Da ultimo, i tecnici di prassi (circolare n. 20 del 2018) ricordano che l’articolo 98,del Dlgs 117/2017 ha inserito nel codice civile un nuovo articolo (il 42- bis del codice civile), al fine di favorire i processi di trasformazione, fusione o scissione delle associazioni e fondazioni conseguenti alla nuova configurazione tipologica degli enti del Terzo settore introdotta con il d.lgs. n.117/2017. Tale disposizione investe i processi di trasformazione tra associazioni e fondazioni e viceversa, non riguardando pertanto i passaggi da associazione non riconosciuta ad associazione riconosciuta e viceversa, per i quali si applica la disciplina ordinaria in tema di personalità giuridica. Tale disposizione trova applicazione, salvo che l’atto costitutivo o lo statuto non contengano una specifica clausola che escluda tali operazioni: si tratta pertanto di una norma derogabile, in presenza di espressa clausola statutaria, il cui inserimento nello statuto dell’ente potrà avvenire secondo le modalità e i quorum previsti per le deliberazioni dell’assemblea ordinaria.

**Niente notaio per l’adeguamento statuti delle associazioni non riconosciute** - Le associazioni non riconosciute (quelle cioè prive di personalità giuridica) possono modificare il proprio statuto tramite scrittura privata, a condizione che non ci siano indicazioni diverse nell'atto costitutivo o nello statuto stesso. È con la nota del Ministero del Lavoro del 22/10/2020 prot. n. 01980 che il direttore Alessandro Lombardia dichiara che basta una scrittura privata registrata all’agenzia delle entrate per modificare gli statuti di un’associazione senza personalità giuridica.

La nota ricorda, inoltre, che entro la scadenza fissata dal codice del terzo settore (articolo 101 comma 2) e poi prorogata fino allo scorso 31 maggio 2022, organizzazioni di volontariato (Odv), associazioni di promozione sociale (Aps) e Onlus potevano adeguare il proprio statuto con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria, quindi con quorum costitutivi e deliberativi non qualificati, o eventuali minori formalità previste dallo statuto dell’ente. Oltre questa scadenza, è necessario raggiungere i quorum di norma richiesti per le modifiche statutarie, e quindi seguire le regole previste per l’assemblea straordinaria.

È utile ricordare che le “modalità semplificate” valgono solo se lo statuto o il regolamento effettivamente le prevedano in caso di assemblea ordinaria; nel caso in cui non siano previste differenze tra quest'ultima e quella finalizzata alle modifiche statutarie, bisognerà seguire il normale iter previsto per le convocazioni pena l'invalidità delle sedute.

## Tabella riepilogativa delle modalità di adeguamento statutario da parte degli enti del terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017 n. 117 e s.m.i., Codice del Terzo settore) allegata alla circolare 27/12/2017 n. 20

Soggetti interessati: enti iscritti ai registri nazionale e regionale della promozione sociale, ai registri regionali del volontariato e all’anagrafe delle Onlus.

Scadenza dei termini per gli adeguamenti statutari: 31 maggio 2022.

Modalità di approvazione delle modifiche statutarie da parte degli organi competenti (normalmente l’Assemblea): a seconda dei casi modalità semplificate (maggioranze deliberative ordinarie secondo quanto previsto dai rispettivi statuti) o modalità non semplificate (maggioranze deliberative rafforzate, normalmente previste dagli statuti in caso di modifiche statutarie).

Gli enti non iscritti ai registri che intendano adeguare gli statuti ai fini dell’iscrizione a questi ultimi, dovranno comunque applicare le disposizioni statutarie previste per le modifiche degli statuti e non potranno beneficiare della semplificazione di cui all’art. 101.

Gli enti iscritti che procedano alle modifiche statutarie oltre la scadenza del 31 maggio 2022 dovranno applicare le disposizioni statutarie previste per l’assunzione delle delibere modificative degli statuti, senza beneficiare della semplificazione.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Articolo** | **Oggetto** | **Natura dell’adeguamento**  **(obbligatoria, derogatoria, facoltativa)** | **Modalità deliberativa**  **(semplificata, non semplificata)** |
| 4 | Forma giuridica, principi generali, declinazione finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell’ente | Obbligatoria | Semplificata |
| 5 | Individuazione attività di interesse generale che costituiscono l’oggetto sociale | Obbligatoria | Semplificata |
| 6 | Esercizio attività diverse | 2 ipotesi:  • Inserimento della previsione: facoltativa  • Adeguamento di previsioni già presenti: obbligatoria | Semplificata solo in caso di adeguamento obbligatorio di previsioni già in essere, non semplificata in caso di previsione ex novo di esercizio di attività diverse. |
| 8 co.1 | Destinazione del patrimonio | Obbligatoria | Semplificata |
| 8 co. 2 | Divieto distribuzione utili | Obbligatoria | Semplificata |
| 9 | Devoluzione del patrimonio in caso di estinzione o scioglimento | Obbligatoria | Semplificata |
| 10 | Costituzione di patrimonio destinato ad uno specifico affare | Facoltativa | Non semplificata |
| 12 | Denominazione sociale ETS | Obbligatoria per gli enti diversi da, ODV, APS, Enti filantropici, Imprese sociali, Cooperative sociali, Società di mutuo soccorso, per i quali esistono specifiche disposizioni (artt. 32 co. 3, 35 co. 5, 37 co. 2 d.lgs. 117/2017; art. 6 d.lgs. 112/2017, art. 1 l. 381/1991, d.m. Mise 6.3.2013 art. 3, comma 2) | Semplificata |
| 32 c. 3 | Denominazione sociale ODV | ODV iscritte: obbligatoria.  ODV costituite ma non ancora iscritte: obbligatoria ma con clausola integrativa | Semplificata  Semplificata |
| 35 c. 5 | Denominazione sociale APS | APS iscritte: obbligatoria  APS costituite ma non ancora iscritte: obbligatoria ma con clausola integrativa | Semplificata  Semplificata |
| 37 c. 2 | Denominazione sociale “Ente filantropico” | Obbligatoria | Semplificata |
| 13 c. 1-2 | Bilancio: individuazione degli organi competenti a porre in essere gli adempimenti connessi | Obbligatoria | Semplificata |
| 13 c. 6 | Nel caso in cui si preveda lo svolgimento di attività diverse da quelle ex art. 5: menzione del carattere secondario e strumentale nei documenti di bilancio | Se le attività sono previste: obbligatoria (se lo statuto prevede lo svolgimento di attività diverse da quelle istituzionali) | Semplificata |
| 14 co. 1 | Bilancio sociale: individuazione degli organi competenti a porre in essere gli adempimenti connessi | Obbligatoria in caso di raggiungimento delle soglie di legge | Semplificata |
| 15 co. 3 | Diritto in capo a soci/associati/aderenti di esaminare i libri sociali | Obbligatoria | Semplificata |
| 17 | Volontari | Obbligatorio rimuovere previsioni statutarie difformi alla legge per gli enti che si avvalgono di volontari | Semplificata |
| 23 co. 1, 2, 3 | Ammissione dei soci | Derogatoria (nel caso in cui si intendano introdurre disposizioni differenti da quelle generali presenti nel Codice) | Semplificata |
| 24 co. 1 | Diritto di voto dei neoassociati | Derogatoria per periodi inferiori ai 3 mesi. Non modificabile in peius | Semplificata |
| 24 co. 2 | Rappresentanza degli enti associati (attribuzione di voti >1 fino a 5 voti) | Facoltativa | Non semplificata |
| 24 co. 3 | Delega | Derogatoria | Semplificata |
| 24 co. 4 | Ricorso al voto per corrispondenza o telematico | Facoltativa | Non semplificata |
| 24 co. 5 | Possibilità di assemblee separate | Facoltativa | Non semplificata |
| 24 co. 6 | Applicabilità per le fondazioni del terzo settore dotate di organo assembleare o di indirizzo delle norme previste per le assemblee delle associazioni | Derogatoria | Semplificata |
| 25 co. 1 | Competenze assemblea | Obbligatoria | Semplificata |
| 25 co. 2 | Competenze assemblea (enti con associati ≥ 500) | Derogatoria | Semplificata |
| 25 co. 3 | Competenze assemblea fondazioni | Facoltativa | Non semplificata |
| 26, co. 1, 2 | Organo di amministrazione | Obbligatoria (funzioni, composizione, funzionamento se collegiale) | Semplificata |
| 26, co. 3,4,5 | Amministratori: requisiti, appartenenza, soggetti con diritto di nomina di uno o più amministratori | Facoltativa | Non semplificata |
| 26 co. 7 | Potere generale di rappresentanza e regime di conoscibilità di eventuali limitazioni. | Obbligatoria | Semplificata |
| 26 co. 8 | Organo di amm. nelle Fondazioni | Obbligatoria (co. 7) o Facoltativa (co. 3, 4 e 5): | Semplificata se obbligatoria  Non semplificata se facoltativa |
| 30 | Organo di controllo | Obbligatoria per le fondazioni e gli enti dotati di patrimoni destinati nonché per gli enti che raggiungono i limiti dimensionali  Facoltativa per gli enti che istituiscono l’organo pur non essendovi tenuti per obbligo di legge | Semplificata  Non semplificata |
| 30 co. 6 | Attribuzione all’organo di controllo dei compiti di revisione legale dei conti | Facoltativa | Non semplificata |
| 31 | Revisione legale (per raggiungimento limiti dimensionali ed enti con patrimonio destinato) | Obbligatoria | Semplificata |
| 32 co. 1 | ODV: forma associativa, finalità e modalità di svolgimento delle attività (apporto prevalente dei volontari) | Obbligatoria | Semplificata |
| 32 co. 2 | Possibilità di associare altri enti del TS o senza scopo di lucro | Facoltativa se non prevista  Obbligatoria se necessaria a riallineare le previsioni con quelle disposte dalla legge (es. introducendo il limite del 50%) | Non semplificata  Semplificata |
| 34 co. 1 e 2 | Ordinamento e amministrazione ODV | Obbligatoria | Semplificata |
| 35 co.1 | APS: finalità e modalità di svolgimento delle attività (apporto prevalente dei volontari), destinatari delle attività | Obbligatoria | Semplificata |
| 35 co. 2 | APS: assenza di limiti e discriminazioni nell’accesso e nella partecipazione alla vita associativa | Obbligatoria | Semplificata |
| 38 co. 2 | Principi per la gestione del patrimonio, la raccolta di fondi, la destinazione, le modalità di erogazione delle risorse | Obbligatoria | Semplificata |
| 41 co.3 | Reti associative nazionali: allineamento contenuti statutari con le previsioni di legge | Facoltativa | Non semplificata |
| 41 co. 7 | Reti associative: ordinamento interno nel rispetto di democraticità pari opportunità uguaglianza ed elettività | Obbligatoria | Semplificata |
| 41 co. 8, 9, 10 | Reti associative: diritto voto, deleghe e competenza assemblea | Derogatoria | Semplificata |
| 98 | Associazioni e Fondazioni, esclusione della possibilità di operare trasformazioni fusioni e scissioni | Derogatoria | Semplificata |

1. 1*)* totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità) [↑](#footnote-ref-1)