

LA RIFORMA DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE



(AGGIORNATO AL 31/10/2017)

EDIZIONI

**REDAZIONE
FISCALE**

LIVING BOOK

La pubblicazione sarà aggiornata in seguito ai chiarimenti di prassi dell'Agenzia.



REDAZIONE FISCALE

Corso Garibaldi n. 5

35122 Padova (PD)

Tel: 0464/480556 Fax: 0464/400613

Email: info@redazionefiscale.it

Sito: www.redazionefiscale.it

I diritti di riproduzione totale o parziale con qualsiasi mezzo sono riservati.

L'elaborazione dei testi, ancorché curata con scrupolosa attenzione, non comporta alcuna responsabilità

SOMMARIO

PREMESSA	6
PARTE I° NOVITÀ DI ORDINE CIVILISTICO	9
REGIME ONLUS E REGIME ETS A CONFRONTO.....	10
ARMONIZZAZIONE REGIMI PREVIGENTI	10
DIFFERENZA RISPETTO ALLE ONLUS.....	10
Materie di intervento	12
INDIVIDUAZIONE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE	13
NATURA DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE	13
FINALITA'	13
ATTIVITA' "DI INTERESSE GENERALE"	14
ALTRE ATTIVITÀ	15
ENTI "TIPICI" ED "ATIPICI" DEL TERZO SETTORE	15
Enti del Terzo Settore "tipici"	16
ENTI NON COMMERCIALI NON ETS.....	17
DISCIPLINA GENERALE DEGLI ETS.....	19
FORMA DELL'ATTO COSTITUTIVO E STATUTO	19
Denominazione sociale.....	19
ASSENZA DI SCOPO DI LUCRO	19
Destinazione degli avanzi ed utili	20
Destinazione del patrimonio in sede di liquidazione.....	21
REGISTRO UNICO NAZIONALE	23
Atti da iscrivere al registro unico.....	24
Cancellazione dal registro unico	24
BILANCIO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE.....	25
BILANCIO SOCIALE	26
LIBRI SOCIALI	26
ATTIVITÀ DI VOLONTARIATO.....	27
ATTIVITÀ DI LAVORO NELL'AMBITO DEGLI ETS.....	28
ASSOCIAZIONI E FONDAZIONI ETS	29
ATTO COSTITUTIVO E STATUTO	29
ASSOCIAZIONI – AMMISSIONE DEL SOCIO.....	30
ASSEMBLEA	30
Competenze dell'assemblea	31
Confronto tra le associazioni/fondazioni del Terzo Settore e non	31
ORGANO AMMINISTRATIVO	32
ORGANO DI CONTROLLO.....	33
Funzioni dell'organo di controllo.....	34
REVISIONE LEGALE DEI CONTI.....	34
PERSONALITÀ GIURIDICA	35

PARTE II° NOVITÀ IN MATERIA FISCALE	36
ATTIVITA' COMMERCIALI E COMMERCIALITA' DELL'ENTE	38
ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE – 1° test	38
COMMERCIALITÀ DELL'ENTE IN GENERALE – 2° test	39
APPLICAZIONE DELL'IVA - DUBBIO	40
CORRISPETTIVI "SPECIFICI" DEGLI ASSOCIATI	40
RACCOLTE DI FONDI, CONTRIBUTI-CORRISPETTIVO DELLE PA	41
ALCUNI SCHEMI ESEMPLIFICATIVI.....	42
Regime ETS - Tassazione	43
Regime non ETS - Comparazione.....	46
ONLUS – Comparazione.....	47
ULTERIORI ASPETTI.....	48
ASSOCIAZIONI DI VOLONTARIATO E PROMOZIONE SOCIALE.....	49
REGIME DELLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO.....	49
REGIME DELLE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE.....	50
REGIME FORFETARIO DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO	51
REGIME FORFETTARIO GENERALE PER GLI ETS.....	51
REGIME FORFETTARIO SPECIFICO PER ODV ED APS	52
SCRITTURE CONTABILI.....	54
CORRISPETTIVI – ESONERO	56
SOSTITUTI D'IMPOSTA.....	56
INGRESSO E FUORIUSCITA DAL REGIME ETS	57
INGRESSO DA PARTE DI ONLUS E ASSOCIAZIONI	57
CANCELLAZIONE DAL REGISTRO UNICO.....	57
Estinzione dell'ente	57
Perdita dei requisiti	57
PERDITA DELLA QUALIFICA DI ENTE NON COMMERCIALE.....	58
IMPOSTE INDIRETTE – AGEVOLAZIONI	59
IMPOSTE DI REGISTRO E IPO-CATASTALI "FISSE"	59
IMPOSTE DI SUCCESSIONE/DONAZIONE, IMPOSTA DI BOLLO ED ISI	59
IMU e TASI	60
ALTRI TRIBUTI	60
AGEVOLAZIONI FISCALI PER LE LIBERALITA'.....	61
EROGAZIONI LIBERALI DELLE PERSONE FISICHE.....	61
EROGAZIONI LIBERALI DI IMPRESE O PERSONE FISICHE	61
CREDITO D'IMPOSTA "SOCIAL BONUS" (ART. 81 CODICE)	62
DECORRENZA E ABROGAZIONI	63
NORME TRANSITORIE ED ENTRATA IN VIGORE (art. 101, 102 e 104 Codice)	63
NORME DI COORDINAMENTO (art. 89 Codice).....	64
ONLUS, ODV E APS – NORME IN VIGORE DAL 2018.....	65
ABROGAZIONI (art. 102 Codice).....	66
ADEMPIMENTI DEGLI ETS - SINTESI.....	68
PARTE III° NORMATIVA	69

RELAZIONE ILLUSTRATIVA..... 70

- **l'articolo 15, comma 1, lettera i-bis) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917..... 104**
- **l'articolo 14, commi 1, 2, 3, 4, 5 e 6 del d.l. n. 35/2005 riguardante le erogazioni liberali a favore delle onlus e di altri enti del Terzo Settore..... 104**

PREMESSA

Il D.Lgs. 117/2017, cd. “Codice del Terzo Settore” (in breve, “CTS”), in attuazione della legge delega L. n. 106/2016, ha disposto una **revisione organica della disciplina riguardante gli Enti del Terzo settore** al fine di:

- favorire “il perseguimento del bene comune” ed “i livelli di partecipazione attiva delle persone”
- **armonizzare i diversi regimi** in precedenza previsti.

In particolare la riforma:

- **sostituisce il regime delle ONLUS** precedentemente in vigore (D.lgs. 460/97), integrandolo nel regime degli Enti del Terzo Settore
- **vi inquadra** in modo organico anche **le Organizzazioni di Volontariato e le Associazioni di Promozione Sociale**
- **lascia** (quasi) **inalterato il regime degli altri enti no profit**, che non si possono (o vogliono) inquadrare nei nuovi Enti del Terzo Settore.

Nel seguito gli articoli del decreto che riformano integralmente il Terzo Settore.

Titolo I DISPOSIZIONI GENERALI	
	Art. 1 Finalità ed oggetto
	Art. 2 Principi generali
	Art. 3 Norme applicabili
Titolo II DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE IN GENERALE	
	Art. 4 Enti del Terzo settore
	Art. 5 Attività di interesse generale
	Art. 6 Attività diverse
	Art. 7 Raccolta fondi
	Art. 8 Destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro
	Art. 9 Devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento
	Art. 10 Patrimoni destinati ad uno specifico affare
	Art. 11 Iscrizione
	Art. 12 Denominazione sociale
	Art. 13 Scritture contabili e bilancio
	Art. 14 Bilancio sociale
	Art. 15 Libri sociali obbligatori
	Art. 16 Lavoro negli enti del Terzo settore
Titolo III DEL VOLONTARIO E DELL'ATTIVITA' DI VOLONTARIATO	
	Art. 17 Volontario e attività di volontariato
	Art. 18 Assicurazione obbligatoria
	Art. 19 Promozione della cultura del volontariato
Titolo IV DELLE ASSOCIAZIONI E DELLE FONDAZIONI DEL TERZO SETTORE	
	Art. 20 Ambito di applicazione
	Art. 21 Atto costitutivo e statuto
	Art. 22 Acquisto della personalità giuridica
	Art. 23 Procedura di ammissione e carattere aperto delle associazioni
	Art. 24 Assemblea
	Art. 25 Competenze inderogabili dell'assemblea

Art. 26 Organo di amministrazione
Art. 27 Conflitto di interessi
Art. 28 Responsabilità
Art. 29 Denuncia al tribunale e ai componenti dell'organo di controllo
Art. 30 Organo di controllo
Art. 31 Revisione legale dei conti
Titolo V DI PARTICOLARI CATEGORIE DI ENTI DEL TERZO SETTORE
Art. 32 Organizzazioni di volontariato
Art. 33 Risorse
Art. 34 Ordinamento ed amministrazione
Art. 35 Associazioni di promozione sociale
Art. 36 Risorse
Art. 37 Enti filantropici
Art. 38 Risorse
Art. 39 Bilancio sociale
Art. 40 Rinvio
Art. 41 Reti associative
Art. 42 Rinvio
Art. 43 Trasformazione
Art. 44 Modifiche e integrazioni alla disciplina
Titolo VI DEL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE
Art. 45 Registro unico nazionale del Terzo settore
Art. 46 Struttura del Registro
Art. 47 Iscrizione
Art. 48 Contenuto e aggiornamento
Art. 49 Estinzione o scioglimento dell'ente
Art. 50 Cancellazione e migrazione in altra sezione
Art. 51 Revisione periodica del Registro
Art. 52 Opponibilità ai terzi degli atti depositati
Art. 53 Funzionamento del Registro
Art. 54 Trasmigrazione dei registri esistenti
Titolo VII DEI RAPPORTI CON GLI ENTI PUBBLICI
Art. 55 Coinvolgimento degli enti del Terzo settore
Art. 56 Convenzioni
Art. 57 Servizio di trasporto sanitario di emergenza e urgenza
Titolo VIII DELLA PROMOZIONE E DEL SOSTEGNO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE
Art. 58 Istituzione
Art. 59 Composizione
Art. 60 Attribuzioni
Art. 61 Accredimento dei Centri di servizio per il volontariato
Art. 62 Finanziamento dei Centri di servizio per il volontariato
Art. 63 Funzioni e compiti dei Centri di servizio per il volontariato
Art. 64 Organismo nazionale di controllo
Art. 65 Organismi territoriali di controllo
Art. 66 Sanzioni e ricorsi
Art. 67 Accesso al credito agevolato
Art. 68 Privilegi

Art. 69 Accesso al Fondo sociale europeo
Art. 70 Strutture e autorizzazioni temporanee per manifestazioni pubbliche
Art. 71 Locali utilizzati
Art. 72 Fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel Terzo Settore
Art. 73 Altre risorse finanziarie specificamente destinate al sostegno degli enti del Terzo settore
Art. 74 Sostegno alle attività delle organizzazioni di volontariato
Art. 75 Sostegno alle attività delle associazioni di promozione sociale
Art. 76 Contributo per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali
Titolo IX TITOLI DI SOLIDARIETA' DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE ED ALTRE FORME DI FINANZA SOCIALE
Art. 77 Titoli di solidarietà
Art. 78 Regime fiscale del Social Lending
Titolo X REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE
ART. 79 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI
Art. 80 Regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali
Art. 81 Social Bonus
Art. 82 Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali
Art. 83 Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali
Art. 84 Regime fiscale delle organizzazioni di volontariato
Art. 85 Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale
Art. 86 Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato
Art. 87 Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del Terzo Settore
Art. 88 «De minimis»
Art. 89 Coordinamento normativo
Titolo XI DEI CONTROLLI E DEL COORDINAMENTO
Art. 90 Controlli e poteri sulle fondazioni del Terzo settore
Art. 91 Sanzioni a carico dei rappresentanti legali e dei componenti degli organi amministrativi
Art. 92 Attività di monitoraggio, vigilanza e controllo
Art. 93 Controllo
Art. 94 Disposizioni in materia di controlli fiscali
Art. 95 Vigilanza
Art. 96 Disposizioni di attuazione
Art. 97 Coordinamento delle politiche di governo
Titolo XII DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI
Art. 98 Modifiche al codice civile
Art. 99 Modifiche normative
Art. 100 Clausola di salvaguardia per le Province autonome
Art. 101 Norme transitorie e di attuazione
Art. 102 Abrogazioni
Art. 103 Disposizioni finanziarie
Art. 104 Entrata in vigore

**PARTE I°
NOVITÀ DI ORDINE
CIVILISTICO**

REGIME ONLUS E REGIME ETS A CONFRONTO

Il D.Lgs. 117/2017 (cd. "Codice" del Terzo Settore o "CTS"), in attuazione della legge delega L. n. 106/2016, ha disposto una **revisione organica della disciplina riguardante gli Enti del Terzo settore** (cd. "ETS"; il termine sostituisce quello di enti "no profit" adottato in passato) al fine di:

- favorire "il perseguimento del bene comune" ed "i livelli di partecipazione attiva delle persone"
- **armonizzare i diversi regimi** in precedenza previsti.

ARMONIZZAZIONE REGIMI PREVIGENTI

Il legislatore ha proceduto ad istituire un nuovo "comparto speciale":

- ➔ assumendo come "**base di riferimento**" la **disciplina delle Onlus** (che vi rientreranno)
- ➔ in cui **ha fatto confluire** anche le **Organizzazioni di Volontariato** e le **Associazioni di promozione Sociale** (pur mantenendo delle specificità), oltre alle **O.N.G.**

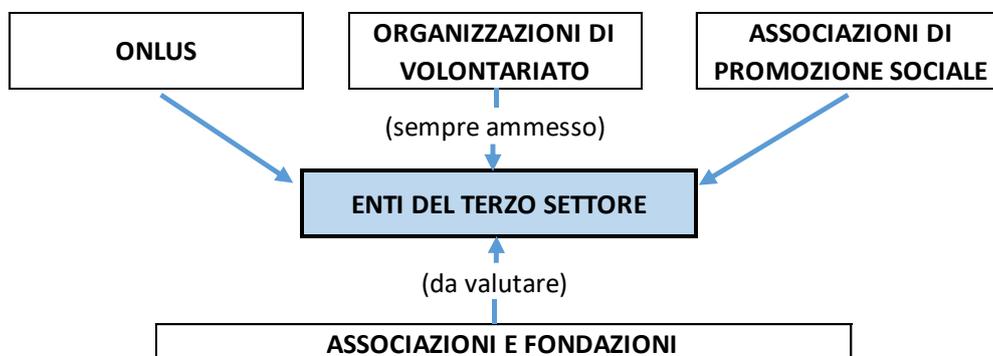
per le quali si dovrebbe verificare un "**passaggio naturale**" nell'alveo dei nuovi ETS (in quanto già dovrebbero possederne i requisiti), salvo opzione per la fuoriuscita.

Al contrario, gli **altri enti no profit** (associazioni, fondazioni, ecc.), analogamente a quanto avvenuto in occasione della riforma del 1997 per le Onlus, **dovranno valutare** singolarmente:

- ⇒ non solo il **soddisfacimento dei requisiti** per l'ingresso tra i nuovi soggetti
- ⇒ ma anche la **convenienza** a procedervi.

Infatti:

- a fronte di un generale peggioramento del trattamento fiscale
- vi saranno maggiori agevolazioni per quanto attiene altri aspetti (elargizioni liberali agevolate per i sovventori; agevolazioni per le imposte indirette; ecc.).



Come già previsto per le Onlus, anche gli Enti del Terzo Settore:

- ✓ costituiscono una **autonoma e distinta categoria** di enti
- ✓ **diversa** dagli "enti non commerciali" (art. 73 c. 1 lett. c) TUIR).

Inoltre, anch'essi devono iscriversi ad un Registro che:

- nel caso delle Onlus si chiamava "Anagrafe Unica", istituita presso la DRE competente
- mentre nel caso degli ETS sarà istituita a livello unico nazionale presso il Ministero del Lavoro.

DIFFERENZA RISPETTO ALLE ONLUS

Modifiche significative sono intervenute per quanto riguarda:

- ➔ il regime generale
- ➔ il regime fiscale

degli ETS rispetto a quanto precedentemente previsto per le Onlus, finalizzato ad evitare gli abusi verificatisi in passato e ad allineare la disciplina Iva con i principi UE.

Un primo intervento attiene al seguente disallineamento rispetto al passato, in relazione all'iscrizione nei rispettivi Registri:



a) per le **Onlus** (CM 168/1998):

- **prescindeva da una indagine sull'oggetto esclusivo o principale dell'ente** (potendo esercitare attività "connesse" diverse da quelle dell'art. 10 D.lgs. 460/97 ed essendo solo previsto "l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale")
- **prescindeva dalla commercialità o meno dell'attività svolta**

b) gli **ETS**: dovranno, al contrario, prevedere:

- non solo lo svolgimento in **via prevalente/esclusiva** una **attività "di interesse generale"**
- sono introdotti degli specifici "test" numerici al fine di individuare tale prevalenza.

REGIME FISCALE

Un secondo rilevante intervento riguarda

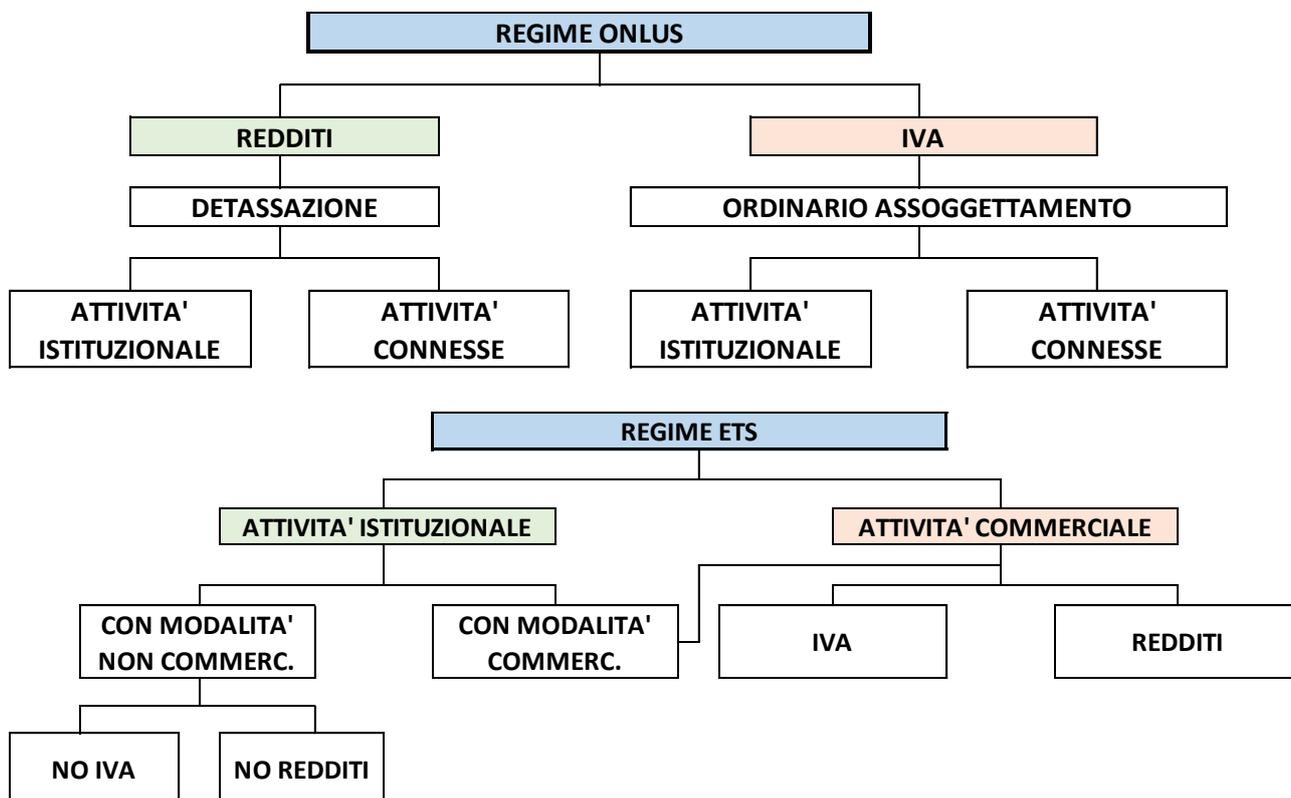
→ il **regime reddituale**: è soppressa la detassazione degli utili delle "attività connesse" (art. 150 Tuir) che, in passato, permetteva la sostanziale detassazione dell'attività complessiva della Onlus

→ il **regime Iva**: in relazione alla rilevanza ai fini Iva delle operazioni poste in essere dalla Onlus:

a) **in precedenza**: le **operazioni effettuate dalle Onlus** rientravano **nel campo di applicazione dell'IVA a prescindere dalla loro riconducibilità all'attività istituzionale o a quella commerciale** (in presenza di attività istituzionale e connesse, il reddito era pari a zero mentre il mod. Iva riportava le operazioni di entrambe le attività)

b) **in base al Codice**: gli ETS applicheranno le **regole generali degli enti non commerciali** (art. 4 c. 4 Dpr 633/72), a seconda che l'operazione sia compiuta:

- **nell'esercizio di attività istituzionale: non soggetta ad Iva** nè ad Ires
- **o in quella commerciale: soggetta sia ad Iva** che ad Ires.



MATERIE DI INTERVENTO

Il Codice ha proceduto su due fronti:

- a) **civilistico**: revisionando la disciplina
- del codice civile di **associazioni** e **fondazioni** (Titolo II Libro I Cod. Civ)
 - delle leggi speciali di **altri enti** del Terzo Settore (**ONLUS**, **organizzazioni di volontariato**, ecc.)
- b) **fiscale**: riordinando **la disciplina tributaria** applicabile agli enti del Terzo Settore.

Titolo del Codice	Argomento
Titoli I e II	Disposizioni di carattere generale
Titolo III	Disposizioni in materia di volontari e di attività di volontariato
Titolo IV	Associazioni e fondazioni
Titolo V	Organizzazioni di volontariato (OdV) , associazioni di promozione sociale (APS) , enti filantropici, reti associative e le società di mutuo soccorso
Titolo VI	Registro unico nazionale del Terzo settore
Titolo VII	Disciplina relativa ai rapporti con gli enti pubblici (convenzioni, ecc.)
Titolo VIII	Promozione e sostegno degli enti del Terzo settore
Titolo IX	Titoli di solidarietà degli enti del Terzo settore e altre forme di finanza sociale
Titolo X	Regime fiscale degli enti del Terzo Settore
Titolo XI	Disposizioni in materia di controlli e coordinamento
Titolo XII	Disposizioni transitorie e finali .

Dal punto di vista giuridico (civilistico e fiscale), le disposizioni dettate dal Codice si applicano:

- **sia alle associazioni e fondazioni: prevalgono** (norma speciale) **sulle norme del Codice civile** (norma generale), le quali continuano ad applicarsi solo dove non disciplinato dal Codice
- **che agli altri enti: in assenza di espressa deroga** disposta dal CTS stesso.



N.B.: la riforma del Codice, in relazione ai seguenti enti (estremamente rilevanti in passato):

- Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale: **abroga** la legge speciale che li disciplinava, **introducendo un nuovo regime speciale**
- ONLUS: **abroga** gli articoli la disciplinavano (artt. 10-29 Dlgs 460/07), **senza alcuna sostituzione**.



INDIVIDUAZIONE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

L'art. 4 del Codice, in applicazione di un criterio analogo a quanto fatto in passato per le ONLUS, individua gli enti del Terzo Settore in ragione:

- A) della loro **natura** (art. 4)
- B) delle loro **finalità** (art. 4)
- C) delle **attività concretamente svolte** (art. 5 e 6).

NATURA DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Il Codice procede ad individuare espressamente:

- i **soggetti esclusi**
- ed i **soggetti interessati** (in realtà, la formula residuale "altri enti diversi dalle società" permette di individuare tali enti, non societari, "per differenza" rispetto a quelli esclusi):

ENTI DEL TERZO SETTORE	
QUALI SONO	Organizzazioni di volontariato
	Associazioni di promozione sociale
	Enti filantropici
	Reti associative e società di mutuo soccorso
	Associazioni (riconosciute o non riconosciute)
	Fondazioni (riconosciute o non riconosciute)
	Altri enti di carattere privato diversi dalle società
	Imprese sociali (incluse le cooperative sociali)
QUALI NON SONO	Pubbliche Amministrazioni di cui all'art. 1 c. 2 D.Lgs. 165/2001
	Formazioni e associazioni politiche
	Associazioni di rappresentanza di categorie economiche , tra cui: <ul style="list-style-type: none"> ▪ sindacati dei lavoratori ▪ associazioni degli imprenditori e quelle professionali
	NEW - Enti soggetti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, fatta eccezione per quelli che operano nel settore della protezione civile
ENTI RELIGIOSI	Gli enti religiosi civilmente riconosciuti rientrano tra gli ETS : <ul style="list-style-type: none"> ▪ limitatamente allo svolgimento delle attività "di interesse generale" ▪ e purché, per tali attività: <ul style="list-style-type: none"> - si sia adottato un regolamento in forma di atto pubblico/scrittura autenticata - sia stato costituito un patrimonio destinato e tenute le scritture contabili separate.

Stessi soggetti esclusi dalle regime Onlus

FINALITA'

Tali Enti devono, poi, caratterizzarsi per:

- a) il **perseguimento** di finalità **civiche, solidaristiche e di utilità sociale**
- b) tramite lo svolgimento di specifiche **attività "di interesse generale"**
- c) **privi di scopo di lucro**



Assenza di scopo di lucro: come in precedenza, fa riferimento

- alla assoluta **impossibilità di distribuire utili/avanzi** di gestione, anche pregressi
- sia in modo diretto che indiretto.

- d) **iscritti nel Registro unico nazionale** neocostituito.

ATTIVITA' "DI INTERESSE GENERALE"

L'art. 5 del Codice individua le attività di interesse generale da svolgere **in via esclusiva** o **prevalente**:

ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE	
AMBITO	ATTIVITA'
SANITA'	Interventi e servizi sociali (art. 1 c. 1 e 2 L. 328/2000); interventi, servizi e prestazioni a soggetti disabili (L. 104/92 e L. 112/2016)
	Interventi e prestazioni sanitarie
	Prestazioni socio-sanitarie (DPCM 14/02/2001)
FORMAZIONE	Educazione, istruzione e formazione professionale (L. 53/2003); attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
	Formazione universitaria e post-universitaria
	Ricerca scientifica di particolare interesse sociale
	Formazione extra-scolastica , finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo formativo, alla prevenzione del bullismo ed al contrasto della povertà educativa
AMBIENTE	Interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione delle risorse naturali <u>N.B.</u> : è esclusa l'attività abituale di raccolta e riciclaggio dei rifiuti
	Interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio
CULTURA	Organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della pratica del volontariato
	Radiodiffusione sonora a carattere comunitario
	Riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata
TURISMO	Organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso
SOLIDARIETÀ	Accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti
	Cooperazione allo sviluppo (L. 125/2014)
	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
	Agricoltura sociale
	Alloggio sociale nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi
	Beneficenza , sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate
LAVORO	Servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone svantaggiate o disabili
SPORT	Organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche
DIRITTI	Promozione della cultura della legalità , pace e non violenza
	Promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, e dei consumatori e utenti delle attività di interesse generale
	Promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco
ALTRO	Cura di procedure di adozione internazionale
	Protezione civile (L. 225/92)
	Servizi strumentali alle imprese sociali o ad altri enti del Terzo settore resi da enti composti per almeno il 70% da imprese sociali o da altri enti del Terzo settore



Nota: come si può notare, l'elenco è più ampio rispetto a quello previsto in passato per le **ONLUS**, che, per comodità, si riporta nel seguito.

Attività riservate alle Onlus

- 1) assistenza sociale e socio-sanitaria;
- 2) assistenza sanitaria;
- 3) beneficenza;
- 4) istruzione;
- 5) formazione;
- 6) sport dilettantistico;
- 7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409;
- 8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22;
- 9) promozione della cultura e dell'arte;
- 10) tutela dei diritti civili;
- 11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400;

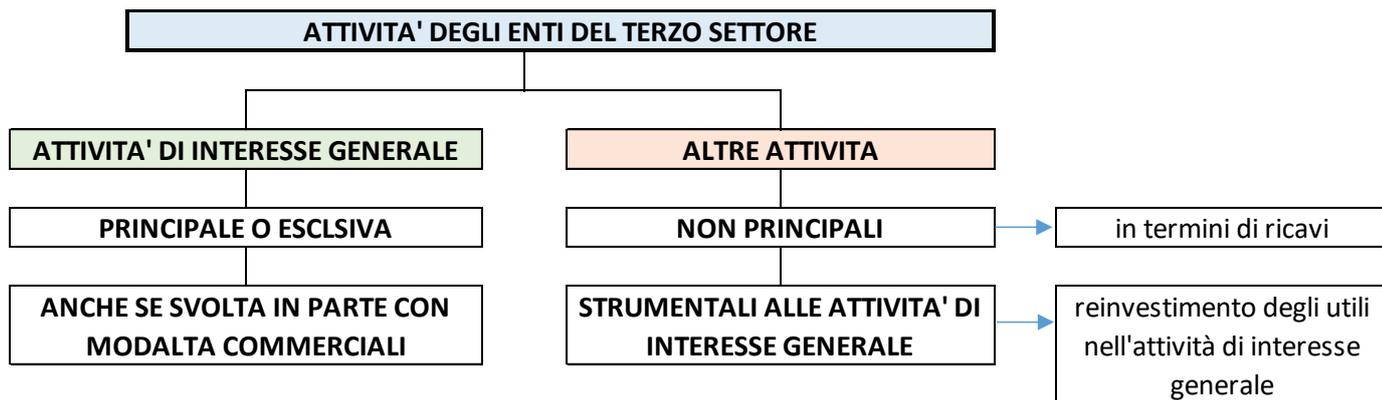


ATTENZIONE – DESTINATARI: non viene fatto alcun riferimento ai soggetti destinatari delle attività di interesse generale, che **potranno non essere soggetti “svantaggiati”** (a differenza delle Onlus).

ALTRE ATTIVITÀ

Gli enti del Terzo Settore possono esercitare anche **attività diverse** da quelle di interesse generale di cui sopra, purché:

- ➔ ciò sia previsto nell'atto costitutivo o statuto
- ➔ abbiano **carattere secondario e strumentale alle attività di interesse generale**
 - da documentare nella Relazione al bilancio o nella Relazione di missione
 - cui **limiti e criteri** saranno **stabiliti con apposito D.M.**



ENTI “TIPICI” ED “ATIPICI” DEL TERZO SETTORE

Come anticipato, il Codice:

- disciplina in modo specifico **alcuni Enti del Terzo Settore** (cd. “**tipici**”)
- prevedendo, comunque, la presenza di **associazioni e fondazioni generiche** (che la Relazione illustrativa definisce **ETS “atipici”**).



Relazione illustrativa: “... oltre a enti del Terzo settore “tipici”, il Codice ammette enti del Terzo settore “atipici” in forma di associazione o di fondazione!”.

ENTI DEL TERZO SETTORE "TIPICI"

La disciplina degli enti del Terzo Settore interessa principalmente i seguenti soggetti, che dovrebbero confluire tra tali enti "in via naturale".

ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO (ODV)	
Forma	Associazione (riconosciuta o meno)
Denominazione	Deve contenere l' acronimo "OdV" o l'indicazione "Organizzazione di volontariato"
Associati	Non inferiori a: 7 Persone fisiche
	3 Organizzazioni di volontariato
	L'atto costitutivo/Statuto possono prevedere l'ammissione gli altri ETS/Enti non commerciali in misura inferiore al 50%
Beneficiari	L'attività va svolta prevalentemente in favore di terzi
Prestatori d'opera	Le OdV devono avvalersi in prevalenza di volontari associati (status incompatibile con qualsiasi rapporto di lavoro retribuito con l'ente)
	Possono assumere lavoratori dipendenti /avvalersi di lavoratori autonomi nei limiti necessari al loro regolare funzionamento o nei limiti occorrenti a qualificare/specializzare l'attività svolta, in numero ≤ 50% del numero dei volontari
Amministratori	Vanno scelti tra gli associa (o vanno indicate, tra i propri associati, dalle OdV associate)
Organi sociali	L'attività degli organi sociali non può essere retribuita; è ammesso il solo rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata

ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE (APS)	
Forma	Associazione (riconosciuta o meno)
Denominazione	Deve contenere l' acronimo "APS" o l'indicazione "Associazione di promozione sociale"
Associati	Non inferiori a: 7 Persone fisiche
	3 Associazioni di promozione sociale
	L'atto costitutivo/Statuto possono prevedere l'ammissione gli altri ETS/Enti non commerciali in misura inferiore al 50% (derogano tale limite le APS di promozione sportiva riconosciute dal CONI che associano almeno 500 associazioni di promozione sociale)
Beneficiari	L'attività va svolta in favore di associati, familiari degli associati o terzi
Prestatori d'opera	Le APS devono avvalersi in prevalenza dell'attività di volontariato dei propri associati (status incompatibile con qualsiasi rapporto di lavoro retribuito con l'ente)
	Possono assumere lavoratori dipendenti /avvalersi di lavoratori autonomi nei limiti necessari al loro regolare funzionamento o nei limiti occorrenti a qualificare/specializzare l'attività svolta, in numero ≤ 50% del numero dei volontari

NEW - ENTI FILANTROPICI	
Forma	Associazione <u>riconosciuta</u> o Fondazione
Denominazione	Deve contenere l'indicazione "Ente Filantropico"
Finalità erogative	Si costituiscono per erogare denaro, beni o servizi (anche di investimento) a sostegno di categorie di persone svantaggiate o a favore di altri enti con attività di interesse generale
Bilancio sociale	Il bilancio sociale deve contenere l'elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nell'esercizio, con l'indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche.
Risorse	Le entrate possono essere costituite esclusivamente da: contributi pubblici e privati; donazioni e lasciti testamentari; rendite patrimoniali; attività di raccolta fondi. L'atto costitutivo deve indicare i principi cui devono attenersi per la gestione delle risorse e la loro destinazione

NEW - RETI ASSOCIATIVE	
Forma	Associazione (riconosciuta o meno)
Associati	Devono associare (anche indirettamente, tramite gli enti ad esse aderenti) un numero <ul style="list-style-type: none"> ▪ ≥ 100 enti del Terzo settore ▪ ≥ 20 fondazioni del Terzo settore le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno 5 regioni (o province autonome)
Reti nazionali	Le reti associative con un numero > 500 ETS/100 fondazioni hanno un interesse nazionale e sono destinatarie di disposizioni particolari
Attività	Svolgono, anche attraverso l'utilizzo di strumenti informativi idonei a garantire conoscibilità e trasparenza in favore del pubblico e dei propri associati <ul style="list-style-type: none"> - 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
Disciplina associativa	L'ordinamento interno, il funzionamento dell'assemblea, l'amministrazione ed il funzionamento degli organi sociali sono disciplinati solo dagli atti costitutivi/statuti (e non dal Codice), nel rispetto dei principi di democraticità , pari opportunità ed uguaglianza di tutti gli associati ed elettività delle cariche sociali



Nota: in tali soggetti, o nelle imprese sociali, potrebbero confluire le attuali “reti di imprese”.

Società di mutuo soccorso: il Codice richiama la disciplina della L. 5/04/1886, n. 3818 e successive modificazioni, che continuerà quindi ad applicarsi.

IMPRESE SOCIALI: sono enti (anche societari) che, in via stabile e principale (v. oltre):

- svolgono **sostanzialmente le stesse attività “di interesse generale”** degli ETS (l'elenco è, comunque, diverso) sempre in assenza di scopo di lucro e per le medesime finalità “civiche, di solidarietà e di utilità sociale”
- che, tuttavia, svolgono tali attività “con modalità commerciali”.



ENTI NON COMMERCIALI NON ETS

Il Codice si limita a disciplinare gli enti del Terzo Settore, abrogando alcune disposizioni, ma lasciandone in vigore altre proprie degli enti non commerciali.

ATTENZIONE – in sostanza:

- ➔ i “vecchi” **enti non commerciali** secondo le previgenti disposizioni **continuano ad esistere**
- ➔ **affiancandosi ai “nuovi”** enti non commerciali che si qualificano come enti del Terzo Settore.



N.B.: anche la Relazione illustrativa fa più volte riferimento a tali enti, che non potranno adottare la sigla “ETS”.



Relazione illustrativa: “Oltre alle finalità e all'attività, anche l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore è uno degli elementi essenziali dell'ente del Terzo settore, sicché:

- **non potranno configurarsi enti del Terzo settore non iscritti al registro**
- ed enti non iscritti nel registro che si auto-definissero del Terzo settore violerebbero l'articolo 12, comma 3, che riserva l'uso della denominazione di ente del Terzo settore o della locuzione "ETS" agli enti del Terzo settore”.

In relazione agli enti non commerciali non ETS:

- se non potranno certamente applicare le nuove disposizioni agevolative
- non sono del tutto chiare le disposizioni che continueranno a trovare applicazione.

In linea generale

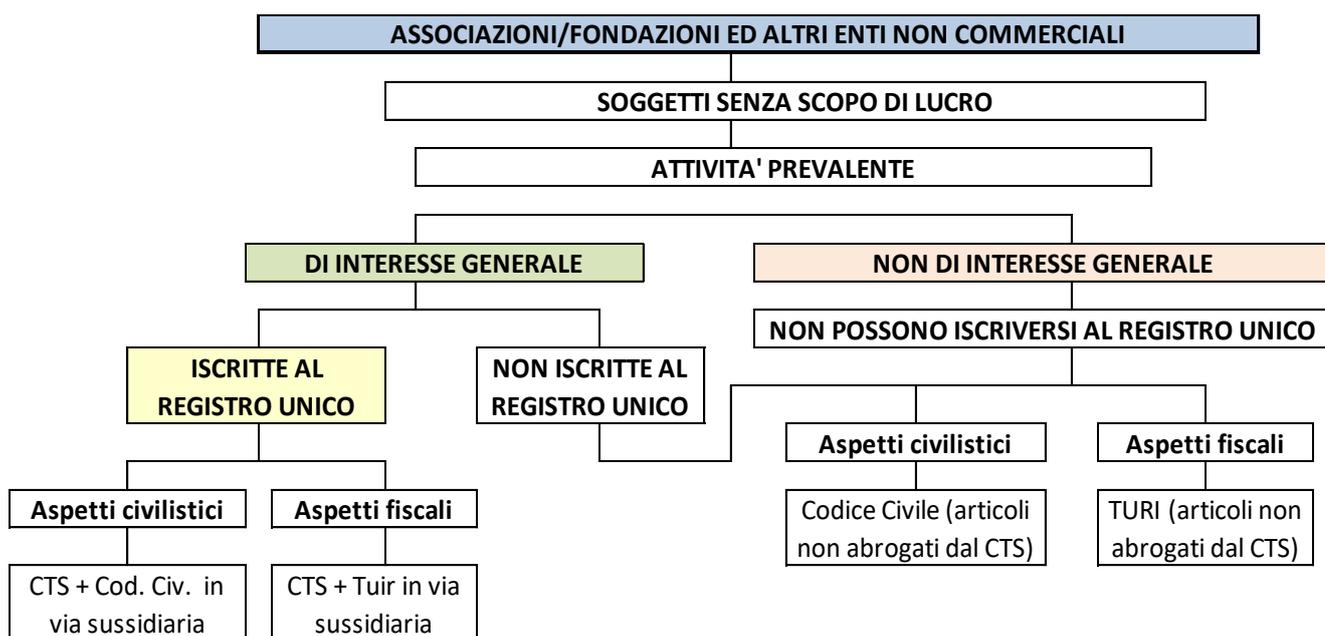
- si tratterà trattarsi di tutte le **norme precedenti** (civilistico e fiscali) **non abrogate dal Codice**
- tuttavia è possibile che gli enti che svolgono in via esclusiva/prevalente una attività “di interesse generale” (cioè la gran parte degli enti no profit esistenti) sono comunque tenuti ad applicare disposizioni **non in contrasto con quelle del Codice.**

Esempio: una associazione sportiva dilettantistica svolge in via prevalente una attività “di interesse generale” (è ricompresa nell'elenco di cui sopra); pertanto:

- laddove non intenda iscriversi al Registro Unico, non potrà qualificarsi come ETS
- tuttavia dovrà applicare norme civilistiche/fiscali compatibili con le nuove disposizioni del Codice; in tal senso non dovrebbe più poter applicare, ad esempio:
 - la L. 398/91 (non abrogata), in quanto è previsto uno specifico “regime forfettario”
 - la perdita del requisito di ente non commerciale ex art. 149 Tuir (ma ex art. 89 del Codice) e così via.

Esempio2: una associazione degli amanti del gioco del bridge (che non si ritiene rientrare tra le attività culturali di interesse sociale) non potrà iscriversi al Registro unico (non si qualifica quale ETS) e, dunque:

- dovrebbe continuare ad applicare le sole norme del codice civile non abrogate dal codice
- il regime fiscale applicabile sarà disciplinato dalle disposizioni del Tuir non abrogate (gli artt. da 143 a 149 Tuir non risultano abrogati, ma solo disapplicata dagli ETS in quanto sostituiti dal codice); non potrà applicare la L. 398/91 in quanto il codice ne abroga l'estensione e soggetti diversi dalle associazioni sportive.



DISCIPLINA GENERALE DEGLI ETS

Il Titolo II del Codice affronta la disciplina generale degli Enti del Terzo Settore.

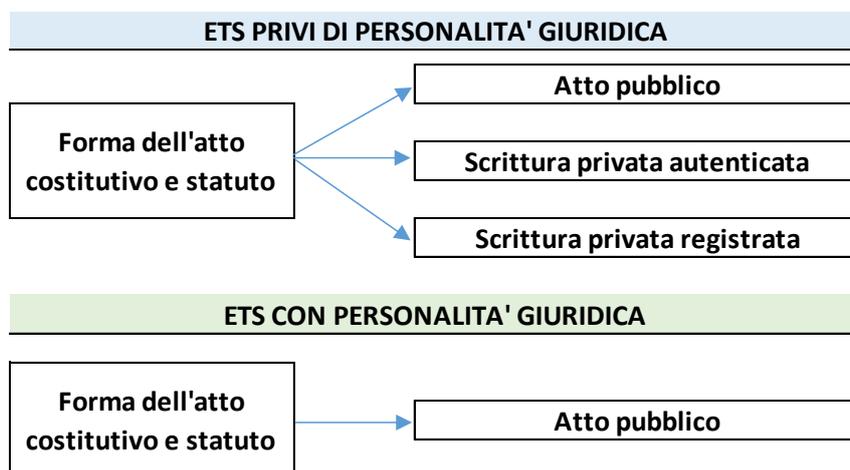
FORMA DELL'ATTO COSTITUTIVO E STATUTO

Il Codice:

- **non dispone alcuna forma obbligatoria** dell'atto costitutivo o dello statuto
- ad eccezione di fondazioni/associazioni riconosciute, per le quali è necessario l'atto pubblico (v. oltre).

Pertanto, al di fuori di quest'ultima ipotesi, sarà sempre possibile procedere come in passato (cioè secondo quanto previsto per i soggetti Ires dall'art. 74 c. 4 Tuir) e, dunque, stipulare tali atti nella forma, **alternativamente di:**

- atto pubblico
- scrittura privata autenticata
- **scrittura privata registrata.**



DENOMINAZIONE SOCIALE

Come già per le Onlus, anche gli Enti del Terzo settore (iscritti nel registro unico):

- devono **integrare la denominazione** con indicazione "**Ente del Terzo Settore**" (anche abbreviato nell'**acronimo "ETS"**), da riportare in tutti i documenti (atti corrispondenza e comunicazione al pubblico)
- indicando gli **estremi di iscrizione nel Registro unico**

Esempi: "Associazione sportiva tennis tavolo Verona ETS"

"Cooperativa sociale Primavera E.T.S."

ASSENZA DI SCOPO DI LUCRO

In linea con quanto previsto in precedenza, gli enti del Terzo Settore:

- indipendentemente dall'esercizio di attività commerciali o meno
- **non possono distribuire** agli associati alcuna "utilità" realizzate dall'ente e ciò:
 - sia durante la vita dell'ente (utili/avanzi di gestione)
 - che alla cessazione dell'Ente.



Nota: anche in questo caso si tratta di una disposizione già presente in passato:

- espressamente prevista per le Onlus (art. 10 c. 1 lett. f) Dlgs 460/97)
- disposta al fine di fruire dell'agevolazioni fiscali per gli altri enti diversi dalle Onlus (art. 148 c. 8 Tuir).

DESTINAZIONE DEGLI AVANZI ED UTILI

Gli Enti del Terzo Settore:

→ devono **destinare:**

- **gli utili** (dell'eventuale attività commerciale)
- **e gli avanzi** di gestione (dell'attività istituzionale)

alla **patrimonializzazione dell'ente**

→ **senza** dunque che **sia possibile distribuire**

- tali utili/avanzi dell'esercizio
- o le riserve con essi costituiti

a favore di:

- ✓ associati (inclusi i soci fondatori)
- ✓ lavoratori o collaboratori
- ✓ amministratori
- ✓ altri componenti degli organi sociali

DISTRIBUZIONE INDIRETTA

Come già per le Onlus, il divieto si applica

- ⇒ non solo in presenza di distribuzione diretta ("dividendo")
- ⇒ ma anche in forma di distribuzione indiretta di utili.

Le situazioni che configurano distribuzione indiretta

- sono analoghe
- ma non coincidono

con quelle previste in precedenza per le Onlus.

Al fine di una migliore comprensione delle novità, si propone uno schema comparato, rispetto alla disciplina delle Onlus, delle situazioni in cui si profila:

MATERIA	DISTRIBUZIONE INDIRETTA	
	ENTI DEL TERZO SETTORE	ONLUS
Organi sociali	Corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi: <ul style="list-style-type: none"> ▪ non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze ▪ o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi/analoghi settori e condizioni 	<u>Amministratori e sindaci</u> : compenso massimo quello massimo previsto per il presidente del collegio sindacale delle Spa
Lavoratori dipendenti o co.co.co.	Corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni/compensi superiori del 40% rispetto a quelli previsti , per le medesime qualifiche, dai CCNL  N.B.: la regola non si applica in caso di comprovata necessità di acquisire specifiche competenze per lo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 c. 1 lett. b), g) o h)	salari o stipendi dei soli dipendenti > 20% rispetto a quelli di CCNL Non previsto
Acquisti	Acquisto di beni o servizi (es: consulenze) per corrispettivi che <ul style="list-style-type: none"> - senza valide ragioni economiche - siano superiori al loro valore normale 	Analogo
Cessioni di beni o servizi	Cessioni di beni e prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato: <ul style="list-style-type: none"> - ad associati/partecipanti, inclusi i fondatori, 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 nonchè ai loro parenti entro il 3°/affini entro il 2° o società da essi controllate/collegate salvo che tali cessioni/prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 5	Analogo
Interessi su prestiti	Corresponsione (a soggetti diversi da banche/intermediari finanziari) di interessi ad un tasso > 4 punti al TUR (che può essere aggiornato con DM)	Uguale

DESTINAZIONE DEL PATRIMONIO IN SEDE DI LIQUIDAZIONE

L'assenza dello scopo di lucro si evidenzia anche in sede di cessazione dell'ente del Terzo Settore. Infatti, anche in caso

a) di **estinzione/scioglimento**

b) di **cancellazione dal Registro unico** (non rileva il passaggio "di categoria" all'interno di esso)

il patrimonio dell'ente **non è distribuibile** ai soci/organi societari, ma va devoluto, distinguendo i casi in cui tale destinazione:

→ sia prevista per legge: occorre darne la destinazione prevista in tale legge

→ in caso contrario: va **devoluto**, previo **parere obbligatorio del Registro unico**:

- agli **altri enti del Terzo Settore individuati dallo Statuto** o dall'organo sociale competente in materia (gli amministratori o l'Assemblea, a seconda delle previsioni statutarie)
- se non individuati, alla Fondazione Italia Sociale.

 **Nota:** anche per le Onlus era prevista una analoga devoluzione ed il controllo da parte di apposito organismo; il parere di tale organo non doveva, tuttavia, essere obbligatoriamente preventivo.

CANCELLAZIONE DAL REGISTRO UNICO

L'art. 50 Codice prevede che:

- ⇒ quando l'ente sia ancora esistente ma non più in possesso dei requisiti per permanere nel Registro unico
- ⇒ la cancellazione comporta l'obbligo di **devoluzione** del patrimonio **per la sola parte incrementatasi nel periodo di iscrizione al Registro**.



NOVITA': tale circostanza non era prevista per le Onlus, per le quali era prevista la devoluzione dell'intero patrimonio in caso di perdita della qualifica di Onlus (CM 168/98 p.to 1.3)

Pertanto gli ETS dovranno **tenere in memoria del patrimonio netto in sede di prima iscrizione** al Registro unico; sarà in relazione a tale entità che si renderà eventualmente dovuta la devoluzione in caso di fuoriuscita dal regime ETS.



Dubbio: non è chiaro se, in relazione alle Onlus, verrà mantenuto un "doppio binario" in riferimento alla destinazione:

- al patrimonio generatosi durante l'iscrizione all'Anagrafe delle Onlus
- rispetto all'incremento del patrimonio durante l'iscrizione al Registro unico.

Non presuppongono alcun obbligo di **devoluzione**:

- il **passaggio dalla Anagrafica delle Onlus al Registro unico degli ETS** (analogo concetto si applica per quanto attiene le Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale)
- la "migrazione" da una sezione del Registro unico ad altra sezione dello stesso registro.



Patrimoni destinati ad uno specifico affare: gli ETS dotati di personalità giuridica possono costituire un patrimonio separato destinato ad uno specifico affare, cui si applicano gli artt. 2447-bis e segg. C.C.

REGISTRO UNICO NAZIONALE

Il Titolo VI del D.lgs. 117/2017 è dedicato alla introduzione del Registro unico nazionale, destinato a **raggruppare tutti i registri** (nazionali, regionali o delle province autonome) **precedentemente esistenti** (Onlus, OdV, APS, ecc.).



Nota: si tratterà quindi di una **Anagrafe unica su base nazionale**, le cui funzioni sono in buona parte mutate da quelle del Registro imprese per i soggetti imprenditori

Ciò a differenza dell'Anagrafe delle Onlus, gestita a livello Regionale.

Enti commerciali: l'art. 11 Codice dispone che:

- gli ETS "che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono soggetti all'obbligo di iscrizione al Registro imprese", oltre al Registro unico
- tuttavia il concetto va limitato alle imprese sociali (posto che, in caso contrario, la fattispecie fa decadere dallo status di ETS, con relativa cancellazione dal Registro unico).

Diffusione territoriale: il Registro unico:

- sarà **istituito presso il Ministero del lavoro**
- anche se sarà **gestito su base territoriale** da parte di ciascuna regione/Provincia autonoma.

Il **registro è pubblico** ed liberamente accessibile a tutti gli interessati, tramite strumenti telematici

SEZIONI DEL REGISTRO

Il registro sarà suddiviso nelle seguenti 7 sezioni (che seguono la medesima descrizione degli enti del Terzo Settore effettuata dall'art. 4, di cui in precedenza):

a) Organizzazioni di volontariato	e) Reti associative
b) Associazioni di promozione sociale	f) Società di mutuo soccorso
c) Enti filantropici	g) <u>Altri enti del Terzo settore.</u>
d) Imprese sociali (incluse le cooperative sociali)	

Ciascun ente potrà essere iscritto **solo in 1 sezione**, tranne le reti associative.

Sezioni potranno essere istituite con apposito DM.

ISCRIZIONE NEL REGISTRO UNICO

Il rappresentante legale deve presentare **apposita domanda:**

- presso l'ufficio del **Registro unico competente** per sede legale dell'ente
- depositando l'Atto costitutivo e lo Statuto, con eventuali allegati
- indicando la sezione nella quale è richiesta d'iscrizione.

Entro i successivi 60 giorni il registro verificare la sussistenza delle condizioni e procede:

- ad iscrivere l'ente
- a rifiutare l'iscrizione, con provvedimento motivato (impugnabile presso il TAR)
- ad invitare il contribuente a modificare o integrare la domanda.

Silenzio assenso: in assenza di risposta, l'ufficio dovrà procedere all'iscrizione.

Atto costitutivo/Statuto "standard": gli enti **possono** redigere tali atti:

- **secondo "modelli standard tipizzati"**
- che saranno predisposti dalle reti associative, ed approvati con DM dal Ministero del lavoro.

In tal caso il registro verificherà solo la completezza formale della documentazione.

ATTI DA ISCRIVERE AL REGISTRO UNICO

In modo analogo al Registro delle imprese, anche nel Registro unico dovranno risultare:

a) le seguenti informazioni minime al momento dell'iscrizione

ISCRIZIONI INIZIALI	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 <u>o</u> la partita IVA
	l'eventuale possesso della personalità giuridica (col relativo patrimonio minimo)
	i soggetti che hanno la rappresentanza legale dell'ente
i soggetti che ricoprono cariche sociali, con indicazione di poteri e limitazioni	

b) le successive modifiche, entro 30 giorni dal momento in cui si verificano:

MODIFICHE SUCCESSIVE	Atti modificativi dell'atto costitutivo/statuto
	Operazioni straordinarie: liquidazione (anche giudiziale); trasformazioni; fusioni e scissioni; ecc.
	Provvedimenti che ordinano lo scioglimento, dispongono la cancellazione o accertano l'estinzione dell'ente (del giudice o del Registro unico)
	Generalità dei liquidatori
	Altri atti la cui iscrizione è prevista per legge

Opponibilità ai terzi: analogamente a quanto previsto per il registro imprese (art. 2188 CC):

- gli atti sono opponibili ai terzi (es: limiti di procura) una volta pubblicati Registro unico
- sempreché l'ente non provi che i terzi ne erano a conoscenza

DEPOSITO DEL BILANCIO

Gli amministratori dell'ente sono tenuti a depositare **entro il 30/06 di ciascun anno**:

- il **bilancio d'esercizio** (e l'eventuale bilancio sociale)
- i **rendiconti delle raccolte di fondi** svolte nell'anno precedente.



N.B.: il termine per il deposito è **fisso** (30 giugno), anche nel caso in cui l'ente possieda un esercizio non coincidente con l'anno solare.

VIOLAZIONI E SANZIONI

Si applica il regime previsto per le imprese (art. 2630 CC), con applicazione per ciascun amministratore di una sanzione:

- da €. 206 a €. 2.065: per le omesse comunicazioni obbligatorie al Registro unico
- aumentata di 1/3: se la violazione riguarda il deposito del bilancio.

Irregolarità nel deposito: il Registro diffida l'ente ad adempiere nel termine non superiore a 180 giorni decorsi i quali l'ente viene cancellato dal registro.

CANCELLAZIONE DAL REGISTRO UNICO

La cancellazione dal registro unico può avvenire:

- per cessazione dell'ente, volontaria o d'ufficio
- per perdita dei requisiti richiesti per l'iscrizione (anch'esse su istanza dell'ente o d'ufficio).

Può, inoltre, avvenire la migrazione da una sezione ad altra del Registro unico.

BILANCIO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

L'art. 13 del codice prevede gli obblighi in materia di obblighi contabili, non definendo le modalità di tenuta della contabilità, ma solo la modalità di redazione del bilancio.

ENTI DEL TERZO SETTORE IN GENERALE

Sono obbligati

- ⇒ a **redigere** il bilancio d'esercizio
- ⇒ e **depositarlo** presso il **Registro unico**

formato da:

- ✓ **Stato Patrimoniale**
- ✓ **Rendiconto Finanziario**, "con indicazione dei **proventi** e degli **oneri**"
- ✓ e **Relazione di missione**, nella quale indicare:
 - l'andamento economico/finanziario dell'ente
 - le poste di bilancio
 - le modalità di perseguimento delle finalità prevista dallo statuto.

ENTI DI MINORI DIMENSIONI: il "bilancio" degli enti:

- con **ricavi, rendite, proventi o entrate** comunque denominate **inferiori a € 220.000**
- può essere redatto nella forma del **rendiconto finanziario per cassa.**



Nota: il "bilancio" andrà **redatto in conformità alla modulistica** che sarà definita **con DM attuativo.**

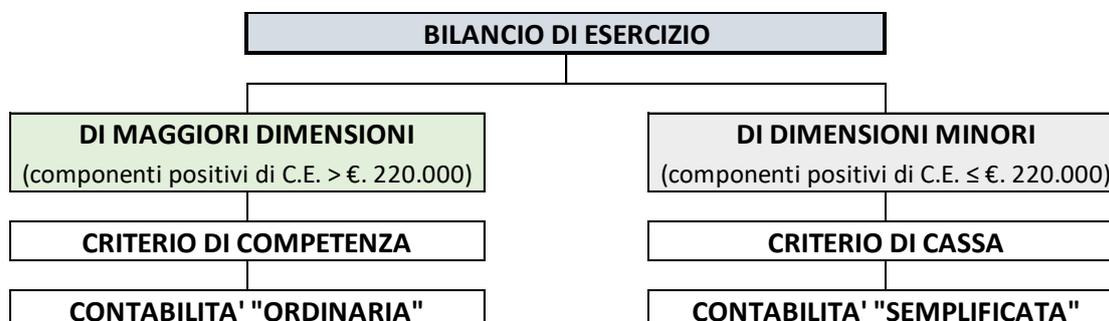
Appare, tuttavia, sufficientemente chiaro che il legislatore abbia inteso distinguere (oggettivizzando quanto previsto dal 1° principio OIC per gli enti non commerciali) tra:

- **enti di maggiori dimensioni** (componenti positivi > € 220.000): sono obbligati ad una **contabilità di tipo ordinario** (che prevede lo Stato patrimoniale) e dovranno adottare un **criterio di competenza**
- **enti di dimensioni minori** (componenti positivi ≤ € 220.000): possono adottare un criterio di cassa e, si ritiene, una contabilità di tipo semplificato

Il "Rendiconto finanziario", infatti, pare assimilabile ad un Conto Economico (riferimento a proventi ed oneri), anche se potrebbe includere alcune informazioni proprie del rendiconto finanziario delle società.

La **Relazione di missione**, infine, appare poi una sorta di "ibrido" tra un libro inventari (poste di bilancio) ed una relazione del CdA (per quanto attiene l'andamento della gestione)

Per approfondimenti, si rinvia al paragrafo dedicato alle scritture contabili (v. pag. XXX).



ENTI DEL TERZO CON ATTIVITÀ COMMERCIALE: gli enti del Terzo Settore:

- che esercitano l'attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, configurandosi, pertanto, quali enti commerciali a tutti gli effetti
- sono obbligati a tutti gli adempimenti propri delle società di capitali (tenuta di una ordinaria contabilità ex art. 2214 cc; deposito del bilancio ordinario, abbreviato o delle micro imprese, ecc.).

BILANCIO SOCIALE

L'art. 14 prevede degli ulteriori obblighi relativi all'attività sociale degli enti del Terzo Settore, anche in questo caso distinti a seconda delle dimensioni dell'ente.

ENTI DI MAGGIORI DIMENSIONI: gli ETS:

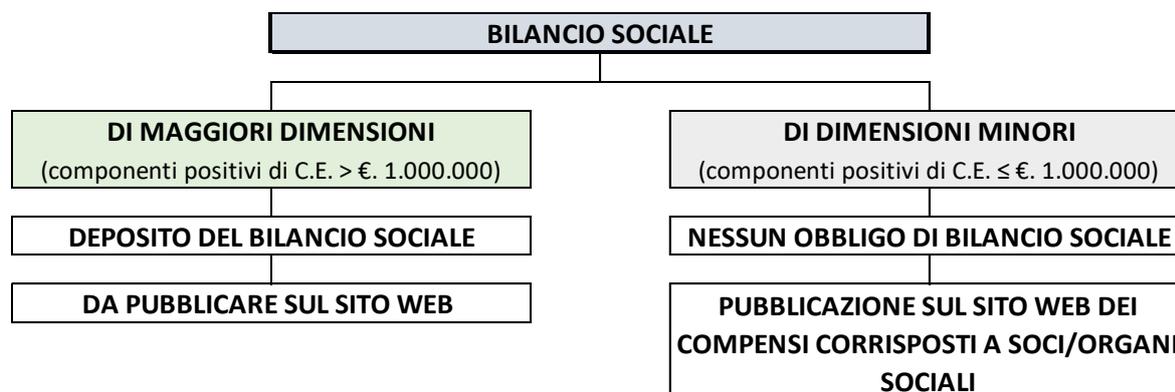
- ⇒ con ricavi, rendite, proventi o **entrate superiori ad € 1.000.000**
- ⇒ devono redigere il bilancio sociale, e:
 - **depositarlo** presso il **Registro unico**
 - **pubblicarlo** sul **sito Internet** istituzionale dell'Ente (si ritiene, ove realizzato).

ENTI DI DIMENSIONI MINORI: gli ETS:

- ⇒ con ricavi, rendite, proventi o **entrate superiori ad € 100.000**
- ⇒ possono limitarsi alla **pubblicazione sul proprio sito Internet** (o su quello della rete associativa cui aderiscono) **degli emolumenti, i compensi o i corrispettivi** attribuiti, a qualsiasi titolo:
 - agli organi dell'ente (componenti dell'organo amministrativo, dell'organo di controllo)
 - ai dirigenti
 - ed agli associati.

 **N.B.:** è evidente il riferimento al conto economico dell'attività complessiva, facendo riferimento alla somma dei componenti positivi:

- dell'attività istituzionale
- e dell'eventuale attività commerciale.



LIBRI SOCIALI

L'art. 15 del Codice definisce gli ulteriori obblighi di natura formale degli enti del Terzo Settore.

In modo del tutto analogo alle società di capitale, sono obbligatori:

- ⇒ il **libro degli associati/aderenti**
- ⇒ il libro delle **adunanze** e dei verbali:
 - delle **assemblee**
 - dell'**organo di amministrazione**
 - dell'**organo di controllo**
 - degli eventuali altri organi sociali.

 **Poteri degli associati:** gli associati:

- hanno diritto a **consultare i libri sociali**, secondo le modalità stabilite nell'atto costitutivo/statuto (interdetto in caso di assenza di tale previsione)
- inoltre, tale potere **non si estende libri contabili** (a differenza delle Srl).

ATTIVITÀ DI VOLONTARIATO

L'art. 17 del Codice disciplina l'attività dei volontari nell'ambito degli enti del Terzo Settore.



N.B.: in generale, i volontari **non devono obbligatoriamente** essere **associati**.

Particolari forme di enti del Terzo Settore (organizzazione di volontariato e associazioni di promozione sociale) prevedono, tuttavia, dei vincoli di natura quantitativa (v. pag. XXX).

Per svolgere le proprie attività (di interesse generale o meno), gli enti del Terzo Settore possono avvalersi di **volontari**, e cioè di soggetti che:

“prestano liberamente la propria attività in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà”.

Viene espressamente previsto che non si configura quale volontario l'associato che “occasionalmente coadiuva gli organi sociali nello svolgimento delle relative funzioni”.

OBBLIGO DI GRATUITA

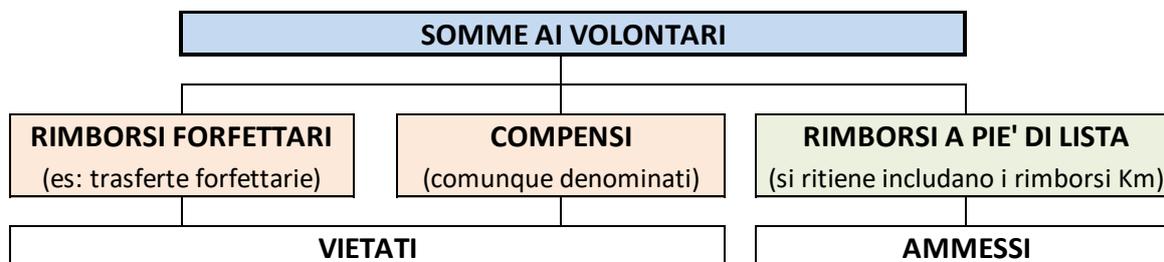
L'attività svolta dei volontari:

- ➔ **non può essere** in alcun modo **retribuita** (né dall'ente, né del beneficiario finale)
- ➔ l'ente può **solo rimborsare** le **spese effettivamente sostenute e documentate** (sono vietati i rimborsi forfettari) nei limiti e alle condizioni previsti dall'ente
- ➔ è **incompatibile con qualsiasi rapporto di lavoro**, subordinato o autonomo, con l'ente.



N.B.: l'obbligo, precedentemente previsto per le organizzazioni di volontariato, è stato esteso a tutti gli enti del Terzo Settore.

Si ritiene che tra le spese documentate rientrino i rimborsi chilometrici (nel presupposto che in generale non sono tassati in capo ai lavoratori dipendenti/co.co.co.), quantomeno per trasferte extra-comunali.



Copertura assicurativa: i volontari devono essere obbligatoriamente assicurati contro

- gli **infortuni** e le **malattie** (professionali) connesse all'attività svolta
- e per la **responsabilità civile verso terzi**.

A tal fine previsto che, in presenza di attività svolta a favore di pubbliche amministrazioni, il costo della copertura sia a carico della P.A.



LIBRO DEI “VOLONTARI”

In presenza:

- ⇒ di **volontari non occasionali**
- ⇒ l'ETS deve tenere un apposito registro (analogo ad un “Libro matricola” per i dipendenti).

ATTIVITÀ DI LAVORO NELL'AMBITO DEGLI ETS

L'art. 16 introduce due previsioni finalizzate ad introdurre una equità di trattamento del lavoro prestato nell'ambito degli Enti del Terzo Settore.

RETRIBUZIONE MINIMA

Tutti i "lavoratori" degli enti del Terzo Settore:

- hanno diritto ad un **trattamento economico e normativo**
- **non inferiore a quello** previsto dai **Contratti Collettivi di Lavoro** (art. 51 D.lgs. 81/2015).



N.B.: non è del tutto chiaro il richiamo ad una norma comunque imperativa per tutti i datori di lavoro.

Premesso che non dovrebbe poter introdurre una decadenza dall'iscrizione al Registro unico in caso di violazione, con più probabilità è finalizzato:

- ad **estendere la tutela a tutte le diverse tipologie di lavoro** che possa essere prestato a favore degli ETS (collaborazioni, ecc.)
- evitando, così, i numerosi abusi verificatisi in passato

Tale obbligo si deve poi ritenere fare riferimento al settore in cui opera l'ETS ed alla mansione ricoperta dal lavoratore.

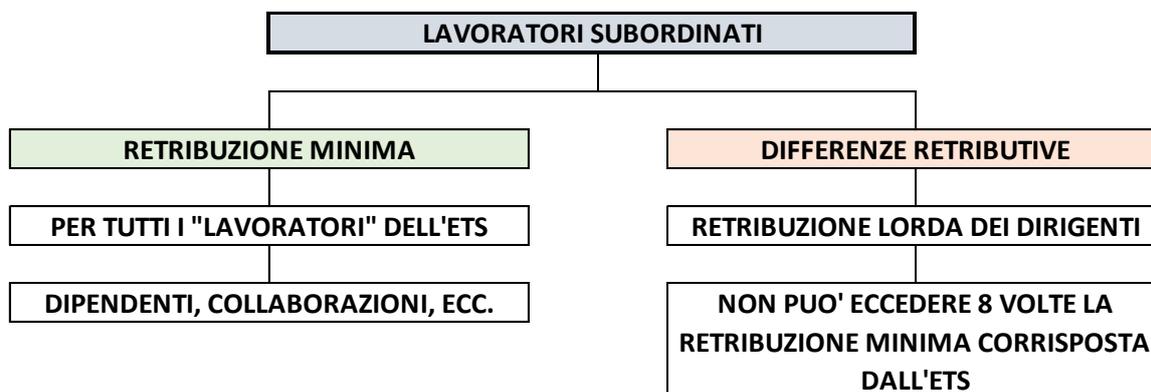
PEREQUAZIONE TRA DIPENDENTI

Tra i dipendenti del medesimo ente del Terzo Settore:

- la differenza di retribuzione lorda annua tra lavoratori dipendenti di diverse mansioni
- **non può essere superiore al rapporto di 1 a 8.**

Esempio: il dirigente capo di ente ha una retribuzione lorda di €. 120.000; la retribuzione minima di corrispondere agli altri dipendenti non potrà essere inferiore a €. 15.000 (cioè 1/8 di 120.000).

Il rispetto di tale parametro deve essere rendicontato nell'ambito della Relazione di missione.



ASSOCIAZIONI E FONDAZIONI ETS

Il Titolo IV del codice modifica la disciplina civilistica di associazioni e fondazioni del Terzo Settore, improntata a dei maggiori controlli.

Per le associazioni/fondazioni iscritte tra gli ETS viene, poi:

- **confermato l'obbligo di rispettare i caratteri cd. "di democraticità"**
- previsti per **gli enti associativi che non si qualificano come ETS solo per poter ottenere un regime fiscale agevolato** (art. 148 c. 8 Tuir e art. 4 c. 7 Dpr 633772).



N.B.: per quanto attiene eventuali associazioni/fondazioni che non si possono qualificare come enti del Terzo Settore si rinvia ai chiarimenti della precedente RF 176/2017.

ATTO COSTITUTIVO E STATUTO

L'atto costitutivo e lo statuto devono contenere i seguenti elementi:

a) denominazione dell'ente (che, si ricorda, deve contenere l'acronimo "ETS" o simile)
b) assenza di scopo di lucro e finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite
c) attività "di interesse generale" che costituisce l'oggetto sociale
d) sede legale
e) patrimonio iniziale ai fini dell'eventuale riconoscimento della personalità giuridica
f) norme sull'ordinamento, sull'amministrazione e sulla rappresentanza dell'ente
g) per le sole associazioni: <ul style="list-style-type: none"> - diritti e obblighi degli associati - requisiti per l'ammissione di nuovi associati e relativa procedura, secondo criteri non discriminatori, coerenti con le finalità perseguite e l'attività di interesse generale svolta
h) nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e, qualora previsto, del soggetto incaricato della revisione legale dei conti
i) norme sulla devoluzione del patrimonio residuo in caso di liquidazione/cessazione
j) durata dell'ente, ove prevista.



N.B.: gli ulteriori requisiti che gli enti non ETS prevedono facoltativamente nello Statuto (al fine di fruire del regime fiscale agevolato) sono, poi, disposti per legge, al fine di potersi iscrivere al Registro unico.

Lo statuto costituisce parte integrante dell'atto costitutivo, indipendentemente che sia stipulato a parte o sia integrato nell'atto costitutivo.

In caso di contrasto tra le clausole dell'atto costitutivo rispetto allo statuto, prevalgono queste ultime.

FORMA DELL'ATTO: il Codice:

- **non dispone alcuna forma obbligatoria** dell'atto costitutivo o dello statuto
- salvo che per fondazioni/associazioni riconosciute (v. oltre).

Al di fuori di quest'ultima ipotesi, è, dunque, possibile procedere come in passato tramite:

- atto pubblico
- scrittura privata autenticata
- **scrittura privata registrata.**

ASSOCIAZIONI – AMMISSIONE DEL SOCIO

L'art. 23 recepisce quanto già in precedenza applicato dalla maggior parte delle associazioni (principio della cd. "porta aperta"), disponendo che l'ammissione di un nuovo associato avviene:

- su domanda dell'interessato
- con **delibera dell'organo di amministrazione**, che va annotata nel Libro degli associati.

Rigetto della domanda: la delibera va notificata all'interessato entro 60 giorni; questo può richiedere che si pronunci l'Assemblea (o altro organo da questa eletto entro 60gg dalla comunicazione del rigetto).

Ciò può, tuttavia, essere derogato da specifiche disposizioni dell'atto costitutivo/statuto.



Nota: le precedenti disposizioni si estendono alle Fondazioni del Terzo settore:

- che dispongono di un organo assembleare o di indirizzo comunque denominato
- ove non derogate dall'atto costitutivo/statuto.

Democraticità della via associativa

Si deve notare che, in modo piuttosto singolare, considerate le finalità della norma:

- ➔ **a differenza di quanto previsto dall'art. 148 c. 8 Tuir** (finalizzato a subordinare le agevolazioni fiscali alle sole associazioni considerate "meritevoli"), non più applicabile agli ETS
- ➔ **il Codice non prevede il divieto:**
 - **partecipazioni "a tempo"** alla vita associativa (che dunque potrebbero essere introdotte), al fine di garantire l'effettività della stessa
 - **di trasmissione della quota a titolo oneroso.**

Al contrario le altre disposizioni risultano espressamente o implicitamente introdotte nell'articolo che regola il funzionamento dell'assemblea (es: il diritto di voto per i maggiori d'età).

Diverse tipologie di associati: al pari degli enti non ETS

- non è esclusa la possibilità di individuare in astratto diverse categorie di associati (es: *soci fondatori, sostenitori, benemeriti, onorari* o altro), in aggiunta ai soci effettivi
- qualora non siano attribuiti diritti o doveri diversi (es: tutti dovranno avere i medesimi diritti di voto; la giurisprudenza ha ritenuta legittima la differenza riguardante il quantum delle quote associative).

ASSEMBLEA

L'art. 24 disciplina in modo specifico il funzionamento dell'assemblea delle associazioni, con innovazione rispetto agli enti associativi non ETS).

SVOLGIMENTO DELLE ASSEMBLEE							
Diritto di voto	Isritti nel libro degli associati da almeno 3 mesi						
Voto capitario	A ciascun associato è attribuito 1 solo voto <u>Deroga:</u> l'atto costitutivo/statuto può attribuire fino a 5 voti in proporzione al numero degli associati						
Conflitto di interessi	Opera l'art. 2373 cc, con la possibile impugnazione della delibera assunta con il voto determinante del soggetto in conflitto di interessi)						
Deleghe in Assemblea	Ciascun associato può essere rappresentato da un altro associato (escluso l'organo amministrativo) tramite delega scritta						
	<table border="1" style="margin: auto; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="padding: 5px;">Tipo di associazione</th> <th style="padding: 5px;">Max associati rappresentati</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center; padding: 5px;">< 500 associati</td> <td style="text-align: center; padding: 5px;">3</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; padding: 5px;">≥ 500 associati</td> <td style="text-align: center; padding: 5px;">5</td> </tr> </tbody> </table>	Tipo di associazione	Max associati rappresentati	< 500 associati	3	≥ 500 associati	5
Tipo di associazione	Max associati rappresentati						
< 500 associati	3						
≥ 500 associati	5						
Modalità telematiche	Sono ammesse le assemblee tenute con modalità telematiche (videoconferenze; espressione del voto per corrispondenza o per via elettronica)						



Assemblee separate: le associazioni con almeno 500 associati possono prevedere lo svolgimento di assemblee separate per singole materie o particolari categorie di associati/attività in più ambiti territoriali.

COMPETENZE DELL'ASSEMBLEA

L'art. 25 dispone che l'assemblea deve **inderogabilmente** avere le seguenti competenze:

COMPETENZE INDEROGABILI DELL'ASSEMBLEA
- nomina e revoca dei componenti degli organi sociali
- nomina e revoca, se previsto, del soggetto incaricato della revisione legale dei conti
- approvazione del bilancio
- delibera in merito all' azione di responsabilità nei confronti dei componenti degli organi sociali
- delibera sull'esclusione degli associati (se l'atto costitutivo/statuto non attribuiscono tale competenza ad altro organo eletto dall'Assemblea)
- delibera sulle modificazioni dell'atto costitutivo/statuto
- approvazione dell'eventuale regolamento dei lavori assembleari
- delibera di scioglimento, trasformazione, fusione o scissione
- delibera sugli altri oggetti attribuiti dalla legge, dall'atto costitutivo/statuto alla sua competenza.



Nota: le precedenti disposizioni si estendono alle Fondazioni del Terzo settore:

- che dispongono di un organo assembleare o di indirizzo comunque denominato
- ove non derogate dall'atto costitutivo/statuto.

Appare evidente che la disciplina dell'Assemblea è ispirata a quella delle Srl.

CONFRONTO TRA LE ASSOCIAZIONI/FONDAZIONI DEL TERZO SETTORE E NON

Come anticipato:

- ➔ l'art. 148 c. 8 Tuir (non più applicabile ai soggetti non ETS) prevede l'obbligo di recepire nello statuto alcune clausole di democraticità della vita associativa
- ➔ non recepite integralmente dal codice per quanto attiene il "regime ETS".

Nel proseguo si presenta un raffronto tra le due distinte discipline:

CLAUSOLE DI DEMOCRATICITA' DELL'ART. 148 TUIR	ENTI ETS NEW
Intrasmissibilità della quota (o del contributo associativo) salvo che per i trasferimenti a causa di morte	Non previsto
Non rivalutabilità della quota	(di fatto superata dall'obbligo di devoluzione del patrimonio)
Divieto di partecipazione all'associazione a tempo determinato (*)	Non previsto
Diritto di voto agli associati maggiori d'età per le modificazioni di Statuto e nomina degli organi direttivi (*)	Implicitamente previsto
Libera eleggibilità degli organi amministrativi (*)	Espressamente disciplinato
Principio del voto singolo per associato (*)	SI (ma derogabile da statuto)
Sovranità dell'assemblea degli associati (*)	SI
Criteri di ammissione ed esclusione degli associati (*)	SI
Forme idonee di pubblicità delle convocazioni assembleari e delle relative deliberazioni (*)	Non previsto
Forme idonee di pubblicità dei bilanci o rendiconti (*)	SI (deposito al Registro unico)

(*) Disposizioni non applicabili alle associazioni politiche, sindacali e di categoria

ORGANO AMMINISTRATIVO

L'Assemblea deve nominare un organo di amministrazione (l'organo deve essere presente anche nelle fondazioni ancorché non vi sia alcuna nomina assembleare).

AMMINISTRATORI

Gli amministratori dell'Ente

- in generale: possono non essere degli associati
- tuttavia:
 - la **maggioranza di essi**
 - va scelta **tra gli associati** o tra le persone fisiche indicate dagli enti giuridici associati.

DISCIPLINA DELLO STATUTO

Lo statuto dell'ente può introdurre delle specifiche regolamentazioni in relazione all'organo amministrativo, elencate di seguito.

POSSIBILI PREVISIONI DELL'ATTO COSTITUTIVO/STATUTO	
Requisiti degli amministratori	l'obbligo di possesso di determinati requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza (anche in relazione a quanto potranno prevedere i codici di comportamento redatti da associazioni di rappresentanza o reti associative)
Nomina di 1 o più amministratori	<ul style="list-style-type: none"> - siano scelti tra le diverse categorie di associati (volontari; sostenitori; lavoratori; ecc.) - la minoranza degli amministratori sia nominata non dall'Assemblea, ma da soggetti esterni
Rappresentanza	Il potere di rappresentanza è generale (eventuali limitazioni sono opponibili solo se iscritte nel Registro unico o se è provato che i terzi ne erano a conoscenza)
Responsabilità	Sono applicabili, in quanto compatibili, le norme del codice civile
Conflitto di interessi	Sono applicabili, in quanto compatibili, le norme sull'indipendenza previste in materia di revisione legale (art. 15 D.lgs. 39/2010)
Ineleggibilità e decadenza	si applica quanto previsto in materia societaria dall' art. 2382 CC

AZIONI DEI SOCI - DENUNCIA IL TRIBUNALE E ALL'ORGANO DI CONTROLLO



Tra le novità più rilevanti vi è l'**estensione delle disposizioni previste in ambito societario (artt. 2408 e 2409 CC)** alle associazioni.

In particolare:

art. 2409 CC	in presenza di gravi irregolarità pregiudizievoli, possono presentare denuncia al Tribunale : <ul style="list-style-type: none"> - almeno 1/10 degli associati - l'organo di controllo - Il soggetto incaricato della revisione legale
Art. 2408 CC	<p>a ciascun associato (ad 1/10 degli associati nelle associazioni con > 500 associati) è attribuita la facoltà di denunciare all'organo di controllo (ove nominato) i fatti che ritiene pregiudizievoli; questo deve tenere conto nella Relazione all'assemblea.</p> <p>se la denuncia è fatta da almeno 1/20 degli associati, l'organo di controllo, se la ritiene fondata:</p> <ul style="list-style-type: none"> - deve tempestivamente convocare l'assemblea - presentando le proprie conclusioni e proposte (v. art. 2408, C.c.)

ORGANO DI CONTROLLO



Tra le **novità principali** del Codice, vi è l'**introduzione dei casi di obbligo di controllo** da parte di un terzo indipendente dell'attività dell'ETS, **sostanzialmente mutuato** da quanto **disposto per le Srl** in materia di controllo "di legalità" e controllo "dei conti".



Nota: gli Enti non ETS permangono soggetti al solo controllo:

- di un eventuale organo previsto da Statuto (es: probiviri; ecc.)
- oltre che, in generale, dell'Agenzia Entrate/Gdf.

L'art. 30 dispone in merito alla nomina dell'**organo di controllo interno**, di carattere collegiale o monocratico, prevedendo che:

- **fondazioni:** è sempre obbligatoria
- **associazioni:** è richiesta ove:
 - abbia superato **per 2 esercizi consecutivi**
 - **almeno 2 dei seguenti limiti quantitativi:**

PARAMETRI	Importo
Totale "attivo" di Stato patrimoniale	110.000
Totale "ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate"	220.000
Media dei Dipendenti	5



Nota: appare evidente l'analogia con l'obbligo di nomina del collegio sindacale da parte delle società di capitali; dovrebbero, pertanto, potersi estendere i medesimi criteri applicativi di cui nel seguito.

L'associazione potrà non nominare l'organo di controllo

- **nel 1° esercizio di attività:** se non siano stati superati 2 dei 3 parametri (senza ragguaglio ad anno)
- **successivamente: se per 2 esercizi consecutivi** (considerato quello in via di predisposizione) non siano superati 2 dei 3 parametri (non necessariamente sempre gli stessi) già in relazione al 2° di tali esercizi.

L'obbligo cessa qualora per 2 esercizi consecutivi i predetti limiti non vengano superati.

Esempio1: associazione che al termine dell'esercizio registra i seguenti risultati:

Esercizio	Anno 2019	Anno 2020	Anno 2021
totale attivo:	130.000 (> al limite)	100.000 (< al limite)	organo di controllo facoltativo , avendo superato per 2 volte i limiti nel solo medesimo anno
totale ricavi/entrate	250.000 (> al limite)	240.000 (> al limite)	
dipendenti:	6 (> al limite)	4 (≤ al limite)	

Esempio2: associazione che al termine dell'esercizio registra i seguenti risultati:

Esercizio	Anno 2019	Anno 2020	Anno 2021
totale attivo:	130.000 (> al limite)	10.000 (< al limite)	organo di controllo obbligatorio , avendo superato 2 limiti su 3 sia nel 2019 che nel 2020
totale ricavi/entrate	250.000 (> al limite)	240.000 (> al limite)	
dipendenti:	5 (≤ al limite)	6 (> al limite)	

Dipendenti occupati: il calcolo dovrebbe essere effettuato a fine esercizio in base alla media giornaliera dei dipendenti occupati (non rilevano amministratori o collaboratori), non considerando il semplice valore medio.

Patrimonio destinato: la sua presenza obbliga sempre alla nomina dell'organo di controllo



REQUISITI NECESSARI

Ai componenti dell'organo di controllo si applicano l'artt. 2397 c. 2 e l'art. 2399 Cod. Civ in materia di **collegio sindacale**; pertanto, in presenza do un organo:

- **monocratico**: il "sindaco" unico deve essere **iscritto al Registro dei revisori** legali
- **collegiale**: **almeno uno dei componenti** deve essere **iscritto al Registro dei revisori** legali, mentre gli altri membri possono essere scritti negli albi professionali dei commercialisti, avvocati o consulenti della, o fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche

FUNZIONI DELL'ORGANO DI CONTROLLO

L'organo di controllo svolge le seguenti funzioni:

CONTROLLO DI LEGALITÀ GENERALE	<ul style="list-style-type: none"> ▪ vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto ▪ vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ▪ controllo dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo, contabile e il suo concreto funzionamento (anche ai fini della cd. "responsabilità amministrativa" ex D.lgs. 231/2001)
CONTROLLO CONTABILE	<ul style="list-style-type: none"> ▪ controllo contabile laddove: <ul style="list-style-type: none"> - l'ente non possieda un soggetto incaricato per la revisione legale dei conti - o laddove un componente dell'organo di controllo sia un Revisore legale iscritto nell'apposito registro
CONTROLLO DI LEGALITÀ "SPECIFICO" DEGLI ETS	<ul style="list-style-type: none"> ▪ monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, in particolar modo per previsto: <ul style="list-style-type: none"> - dall'art. 5 (attività di interesse generale) - dall'art. 6 (attività diverse) - dall'art. 7 (raccolta fondi) - dall'art. 8 (destinazione del patrimonio e assenza di scopo di lucro) ▪ attestazione che il bilancio sociale è stato redatto in conformità all'art.14

Tutte le precedenti funzioni vanno esplicate, anche ove sia nominato un revisore, salvo il controllo legale dei conti.

Poteri di ispezione: i singoli componenti dell'organo di controllo

- possono, in qualunque momento, procedere ad ispezioni
- chiedendo agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su specifici affari.

REVISIONE LEGALE DEI CONTI

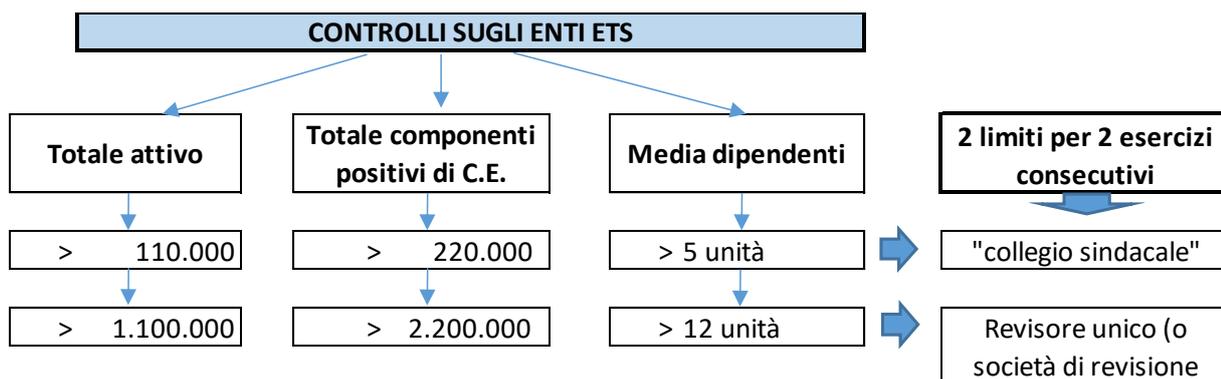


L'art. 31 prevede, infine, un ulteriore obbligo, inedito, di nomina:

- di **Revisore legale dei conti** (o società di revisione) iscritto nell'**apposito Registro**
- laddove l'ente:
 - abbia superato **per 2 esercizi consecutivi**
 - **almeno 2 dei seguenti limiti quantitativi:**

PARAMETRI	Importo
Totale "attivo" di Stato patrimoniale	1.100.000
Totale "ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate"	2.200.000
Media dei Dipendenti	12

L'obbligo viene meno qualora per 2 esercizi consecutivi i predetti limiti non vengano superati.



PERSONALITÀ GIURIDICA

Tra le maggiori novità della riforma, vi è una disciplina specifica per quanto riguarda l’acquisizione della personalità giuridica da parte di associazioni e fondazioni (in deroga al Dpr 361/2000).

Controllo di legalità: la personalità giuridica viene acquisita tramite **atto pubblico**, dove il notaio è tenuto a verificare la sussistenza:

- ➔ delle condizioni previste dal codice per la costituzione dell’ente
- ➔ del **patrimonio minimo** previsto in tal caso.

Una volta superata tale verifica:

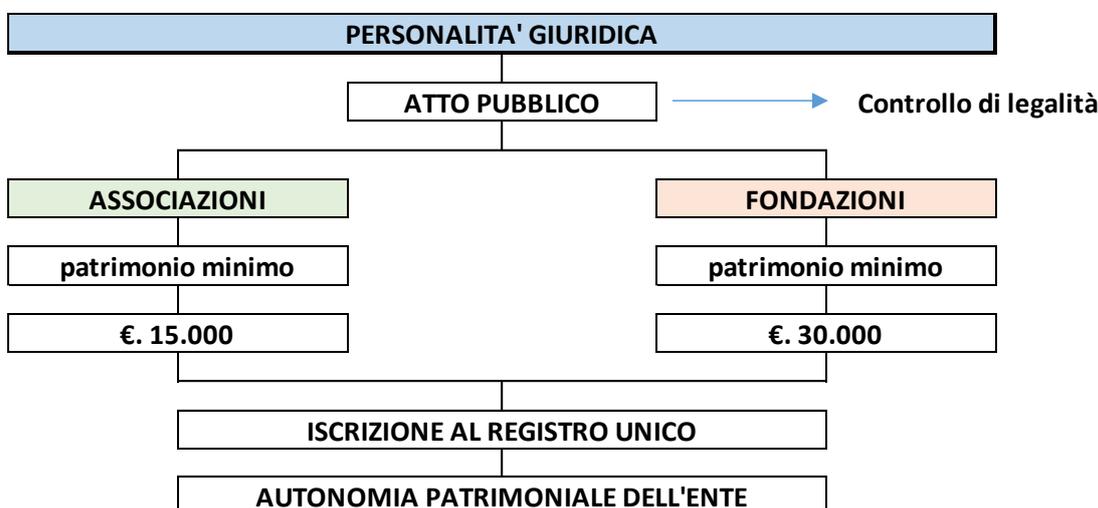
- l’ente assume **automaticamente la personalità giuridica**
- con acquisizione della cd. **“autonomia patrimoniale”** (per le obbligazioni risponde il solo ente con il proprio patrimonio, senza che si applichi più la responsabilità solidale di chi ha agito per suo conto).

PATRIMONIO MINIMO: per acquisire la personalità giuridica occorre disporre del seguente patrimonio:

SOGGETTO	PATRIMONIO MINIMO
Associazione riconosciuta	Non inferiore a € 15.000
Fondazione	Non inferiore a € 30.000

Analogamente alle Srl, il patrimonio può essere costituito

- in denaro
- e/o in natura: in tal caso è necessaria la perizia giurata di un revisore legale/società di revisione.



**PARTE II°
NOVITÀ IN
MATERIA FISCALE**

ATTIVITA' COMMERCIALI E COMMERCIALITA' DELL'ENTE

L'art. 79 del Codice, in relazione agli ETS, ridefinisce il concetto:

- ➔ sia di **attività commerciale delle singole attività** poste in essere
- ➔ che di **commercialità complessiva dell'ente**

senza abrogare gli articoli del Tuir (che continueranno ad applicarsi agli enti non ETS – v. sopra).

Premesso che gli Enti del Terzo Settore:

- a) devono avere come **attività esclusiva/prevalente un'attività "di interesse generale"** ex art. 5 Codice (v. RF177/2017), che può essere svolta:
 - con **modalità commerciali** (si diviene "imprese sociali")
 - con **modalità non commerciali**
- b) **potendo** comunque **svolgere anche altre attività** (art. 6):
 - in via non prevalente e, comunque, entro i limiti di un prossimo DM attuativo
 - da considerare sempre commerciali

l'art. 79 c. 1 introduce dei criteri obiettivi per individuare la commercialità delle attività e dell'ente.



N.B.: l'ETS deve pertanto procedere a effettuare ciascun periodo due test al fine di determinare la propria base imponibile IRES:

- **1° test:** riguarda la commercialità delle singole attività (non sono tassate quelle non commerciali)
- **2° test:** si ritiene rilevi (come per gli enti non ETS) per attrarre a commercialità tutte le attività poste in essere (prevale quindi sul 1° test)

Andrà, poi, chiarito se comporti la fuoriuscita dagli ETS lo svolgimento delle attività dell'art. 6 che:

- per quanto non prevalenti rispetto a quelle di interesse generale dell'art. 5
- siano svolte oltre i limiti del futuro DM attuativo.

ATT.' di INTERESSE GENERALE (art. 5)		ALTRE ATTIVITA' (art. 6)		QUALIFICA DELL'ENTE
PREVALENTI	Commerciale	NON PREVALENTI	Commerciale	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">ENTE NON COMM.</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">IMPRESA SOCIALE</div>
Gratuita o corr. ≤ costi effettivi	NO	entro i limiti del DM	sempre	
Corrisp. > costi effettivi	SI	attuativo		
Gratuita o corr. ≤ costi effettivi	NO	oltre i limiti del DM	sempre	(dubbio)
NON PREVALENTI	Commerciale	PREVALENTI	Commerciale	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">ENTE COMMERCIALE</div>
-	sempre	-	sempre	

ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE – 1° test

Le attività di interesse generale (art. 5) sono considerate **non commerciali** (si deve ritenere ai fini sia Iva che Ires/Irap) laddove **siano svolte**:

- ➔ a titolo **gratuito**
- ➔ o dietro versamento di **corrispettivi che non superano i costi effettivi** (senza considerare eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento – es: ticket sanitari).



Nota: la disposizione si applica anche alle attività "accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le P.A., la UE amministrazioni pubbliche straniere o altro organismi pubblici di diritto internazionale".
In tal caso tra i corrispettivi rientrano anche gli "apporti economici" di tali enti.

COSTI EFFETTIVI

Punto essenziale diviene l'individuazione dei "costi effettivi" che, secondo la Relazione illustrativa riguardano "sia i **costi diretti** che **quelli indiretti** afferenti la specifica attività".

Costi "promiscui": in presenza di costi imputabili a più attività (di interesse generale o meno), i "costi indiretti effettivamente sostenuti dovranno assegnarsi a ciascuna di queste **in misura proporzionale**" (si ritiene ai ricavi prodotti, analogamente a quanto previsto per il pro rata dei costi promiscui dall'art. 144 Tuir).

Costi indiretti: se per i costi diretti non si pongono particolari problemi di individuazione, per quanto attiene i **costi indiretti** è **probabile** si debbano richiamare i **principi civilistici**.

Nota: l'art. 2426 c. 1 CC (iscrizione delle immobilizzazioni) prevede la possibilità di capitalizzare i costi indiretti di produzione "per la quota ragionevolmente imputabile" fino al momento del quale il bene può essere utilizzato" che, secondo dottrina consolidata, riguarda la manodopera indiretta, gli ammortamenti dei cespiti della produzione, la forza motrice, i materiali di consumo, le consulenze tecniche e simili. Non si imputano le spese amministrative e commerciali.

In sostanza, le attività di interesse generale **non potranno produrre un cd. "utile industriale"** (o, quantomeno, dovrà essere di importo estremamente limitato, destinato ad azzerarsi con i costi indiretti).

N.B.: in presenza di **sole attività considerate non commerciali**, si deve ritenere che l'ente dovrà **possedere il solo codice fiscale** (non anche una partita Iva), analogamente agli enti non ETS.

Art. 79 c. 2: "Le **attività di interesse generale** di cui all'articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche (...) 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**".

ATTIVITÀ DI RICERCA SCIENTIFICA (art. 79 c. 3 Codice)

L'attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale sono è commerciale laddove:

- la finalità principale dell'ente consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse
- i relativi utili siano interamente reinvestiti nell'attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati
- non sia previsto un accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente, nonché ai risultati prodotti.

Tali attività si considerano non commerciali anche qualora affidate ad università e altri organismi di ricerca

COMMERCIALITÀ DELL'ENTE IN GENERALE – 2° test

L'art. 79 c. 5 Codice, nel premettere che è non commerciale l'ETS che svolge in via prevalente le attività di interesse generale con le modalità non commerciali di cui al paragrafo precedente:

- ➔ dispone una **presunzione assoluta di commercialità dell'ente** qualora i **proventi delle attività commerciali eccedano le entrate delle attività non commerciali**
- ➔ dove:
 - **per proventi delle attività commerciali** si intendono quelli derivanti:
 - dalle **attività di interesse generale** (art. 5 Codice) svolte **in forma di impresa** (1° test negativo)
 - dalle **altre attività** (art. 6 Codice) **ad eccezione dei proventi da sponsorizzazione**
 - **per entrate dell'attività non commerciali** si intendono:
 - i proventi delle attività di interesse generale svolte non in forma di impresa (1° test positivo)
 - i **contributi**, le **sovvenzioni**, le **liberalità**
 - le **quote associative**
 - il **valore normale delle cessioni e/o prestazioni** afferenti le **attività svolte con modalità non commerciali**.



Art. 79 c. 5: *“Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4, lettera b), tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali. Il mutamento della qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale”.*



Sponsorizzazioni escluse: la Relazione illustrativa ritiene che *“l'indicazione delle attività di sponsorizzazione si intendente inserita a titolo non esaustivo (...) e va intesa in una accezione non restrittiva”.* Con ogni probabilità ciò significa che il concetto va esteso alle prestazioni di pubblicità o analoghe.

APPLICAZIONE DELL'IVA - DUBBIO



L'Agenzia delle Entrate dovrà **chiarire la periodicità** con cui l'ETS debba **procedere ai vari test**.

Infatti appare evidente che la fuoriuscita:

- della singola attività dall'ambito delle attività istituzionali svolte con modalità non commerciali (1° test)
- dell'intera attività svolta (2° test)

configura l'obbligo di **applicare l'Iva su tutte le relative operazioni**, con conseguente possibile applicazione di **sanzioni per tardiva emissione di fattura** e violazioni conseguenti.

Inoltre, alcuni dati potrebbero rendersi evidenti solo al termine dell'esercizio (es.: i costi effettivi di un'attività potrebbero rivelarsi evidenti solo alla fine dell'anno).

E' dunque, probabile che vengono introdotti dei termini specifici, in cui rispetto esime da responsabilità per violazioni.



Perdita della qualifica di ente non commerciale: considerati gli obblighi che si impongono ex art. 79 c. 7 Codice (v. pag. 5854), si consiglia di eseguire il **test almeno ogni 3 mesi**.

CORRISPETTIVI “SPECIFICI” DEGLI ASSOCIATI

In relazione agli enti di natura associativa, analogamente a quanto previsto per gli Enti non ETS, l'art. 79 c. 6 Codice dispone:

- ➔ **non sono imponibili** le somme versate dagli associati a titolo di **quote/contributi associativi**
- ➔ non è considerata commerciale l'attività ordinariamente svolta nei confronti **dei propri associati o loro familiari e conviventi**, in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.



ATTENZIONE: rispetto alla previsione dell'art. 148 c. 1 Tuir per gli enti non ETS, quest'ultima disposizione:

- **estende la decommercializzazione anche ai familiari e ai conviventi** degli associati
- con effetti più ampi rispetto a quella prevista per le APS, che fa riferimento ai “familiari conviventi” (familiare risultanti nel medesimo “stato famiglia”, non anche ai compagni conviventi - v. pag. 49).

Pertanto, le prestazioni cui dà diritto l'ingresso nell'associazione permane non soggetta né ad Iva né Ires, anche se resa nei confronti della moglie/figlio dell'associato o della compagna che risulti convivente.

Inoltre (anche in tal caso con disposizione analoga all'art. 148 c. 2 Tuir):

- ➔ **corrispettivi “specifici”** a fronte di **cessioni di beni/prestazioni di servizi** effettuate **nei confronti degli associati o loro familiari/conviventi**
- ➔ **ivi inclusi i contributi/quote “supplementari”** che danno diritto a ulteriori prestazioni.

si considerano **di natura commerciale**.



ATTENZIONE: al contrario degli enti non ETS (ad eccezione di OdV ed APS, di cui oltre):

- ⇒ **non sono più previsti casi di deroga alla commercialità** di tali **attività verso gli associati**
- ⇒ dunque, **tutta l'attività svolta verso questo ultimi sarà sempre commerciale.**

Nota: l'ampia formulazione dell'art. 148 c. 3 Tuir permette a quasi tutte le associazioni non ETS:

- di sottrarre a tassazione (Iva e redditi) l'attività con corrispettivi specifici svolta verso gli associati
- diversa da quella tassativamente prevista dall'art. 148 c. 3 Tuir (cessione di beni nuovi, ecc.).

Tale aspetto sarà decisiva per stabilire se fare ingresso negli ETS (iscrivendosi al Registro) o meno.

Esempio	<p>Una associazione sportiva dilettantistica prevede:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la fruizione della struttura sportiva a fronte del pagamento della quota associativa - l'accesso alla Spa nella zona wellness previo pagamento di un corrispettivo specifico. <p>In tal caso:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ le quote associative rimangono sempre non tassate, indipendentemente dalla qualifica di ETS o meno ▪ i corrispettivi per l'ingresso alla Spa (anche qualificati come ulteriori quote associative): <ul style="list-style-type: none"> - <u>se l'associazione è iscritta al Registro ETS:</u> saranno commerciali (art. 79 c. 6 Codice) - <u>in caso contrario:</u> permangono decommercializzati (art. 148 c. 4 Tuir), senza, quindi, obbligo di certificazione del corrispettivo, né imponibilità Iva ed Ires/Irap.
----------------	---

Attività occasionale o meno: lo svolgimento di tali attività verso gli associati e familiari/conviventi:

- ove svolta in via occasionale attribuirà un reddito diverso (attività commerciale non abituale)
- sia svolta in via abituale: andrà considerata un'attività di impresa (con obbligo di P.Iva).

RACCOLTE DI FONDI, CONTRIBUTI-CORRISPETTIVO DELLE PA

L'art. 79 c. 4 Codice (mutuando quanto previsto dall'art. 143 Tuir ed art. 2 D.lgs. 460/97 per le Onlus) estende agli ETS la "**decommercializzazione**" di:

- ➔ lett. a): **fondi derivanti da raccolte pubbliche occasionali** (anche con offerte di beni di modico valore/servizi) in corrispondenza di **celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione**
- ➔ lett. b): **contributi** ed apporti **erogati da parte delle P.A.** per lo svolgimento:
 - di **attività "di interesse generale"** (ex art. 5 Codice)
 - e di ricerca scientifica di particolare interesse sociale.



Nota: rispetto a quanto previsto dall'art. 143 Tuir per gli enti non TES, tali disposizioni:

- coincidono con quelle dell'art. 148 c. 1 (quote associative) e dell'art. 143 c. 2 lett. a) Tuir (raccolta di fondi)
- differiscono da quelle dell'art. 143 c. 2 lett. b) Tuir, in quanto:
 - per gli enti non ETS: riguardano tutte le attività svolte "in convenzione" o "in regime di accreditamento", indipendentemente dalle attività esercitate (purché aventi finalità sociali)
 - per gli ETS: la decommercializzazione è limitata solo a specifiche attività (peraltro, non è chiaro se vadano anche rispettate le modalità non commerciali – cioè "a margine negativo" – o meno).



Occasionalità: il legislatore non ha di determinare con DM tale concetto (che, attualmente, risulta oggettivamente delineato solo per le associazioni/sportive dilettantistiche: 2 eventi all'anno per un importo complessivo non superiore ad € 51.645). Occorrerà, pertanto, particolare attenzione; si ritiene, peraltro, che i limiti citati delle sport dilettantistico possano costituire un valido punto di riferimento.

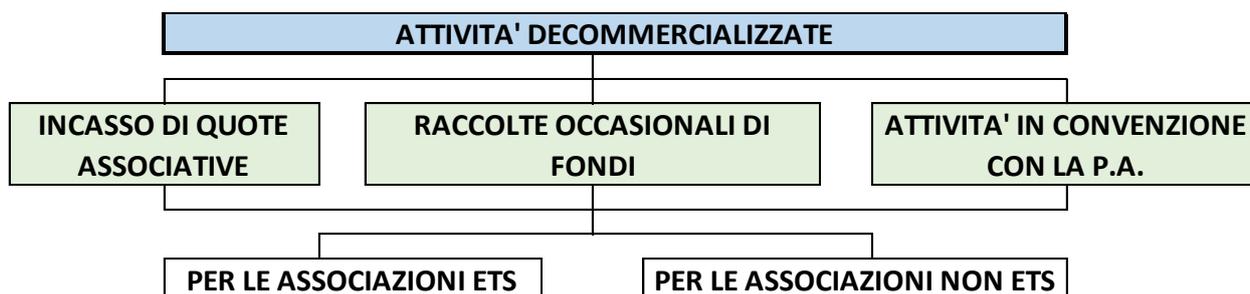
CONTRIBUTI-CORRISPETTIVO

In relazione ai contributi ricevuti dalle P.A. quale compenso di un'attività svolta (lett. sub b) sopra):

- ⇒ 1° test di commercialità: anch'essi si contrappongono ai costi effettivi per valutare l'eventuale commercialità della attività convenzionata con l'ente pubblico
- ⇒ 2° test di commercialità: nel caso in cui il margine dell'attività convenzionata di cui sopra risulti:
 - negativo (l'attività in convenzione non è commerciale): rientrano al **solo denominatore** del 2° test
 - positivo (l'attività è commerciale): rientrano **sia al numeratore** del 2° test **che al denominatore**.

Tuttavia, **anche in quest'ultimo caso** i contributi-corrispettivo

- **non dovrebbero essere tassati Ires** (l'art. 79 c. 4 dispone, infatti, che "non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito")
- mentre saranno **oggetti ordinariamente ad Iva**.



ALCUNI SCHEMI ESEMPLIFICATIVI

Cod	Tipologia di attività	Modalità di conduzione	Art. Codice
a)	di interesse generale	con modalità non commerciali	art. 5 e 79
b)		con modalità commerciali	c. 2 e 3
c)	non di interesse generale	sempre commerciali	art. 6

1° TEST - ATTIVITÀ "DI INTERESSE GENERALE"

La finalità è quella di suddividere le attività di interesse generale tra quelle sub a) (non commerciali) e quelle sub b) (commerciali).

Per ciascuna delle attività "di interesse generale" ex art. 5 del Codice, va verificata la seguente disuguaglianza:

$$\frac{\text{Corrispettivi utenti (associati o meno) + Contributi corrispettivo P.A.}}{\text{Costi effettivi dell'attività (no costi figurativi o valore normale di beni/servizi ceduti)}} > 1$$

Le variabili nel rapporto si ritiene che vadano assunte secondo i principi del TUIR, e cioè:

- per "**competenza**" (col dubbio ove l'ETS possa tenere il rendiconto finanziario "per cassa" – v. RF 178/2017 e oltre), salvo i costi che risultano ordinariamente deducibili per "cassa" (es.: compenso amministratori)
- i costi vanno **quantificati secondo le regole del TUIR** (es.: costi di autovetture, per gli immobili abitativi, ecc.)

2° TEST - COMMERCIALITÀ DELL'ENTE

Laddove il primo test individui **alcune attività svolte con modalità commerciali**, l'ETS deve procedere effettuare anche il 2° test (ove entrambe le attività fossero state non commerciali, tale 2° test risulterà sempre negativo), dato dal rapporto tra proventi commerciali e tutte le entrate non commerciali, e cioè, in formula:

$$\frac{\text{Proventi attività ex art. 5 non svolte ex c. 2 e 3 art. 79 + attività diverse ex art. 6}}{\text{Entrate attività art. 5 svolte ex c. 2 e 3 art. 79 + contributi/sovvenzioni/liberalità + quote associative + contrib.-corrispettivo della P.A + costi figurativi (prestaz. volontari e val. norm. di beni/servizi ceduti)}} > 1$$

Anche in questo caso si ritiene che le variabili nel rapporto vadano assunte secondo i principi del TUIR, in modo analogo a rapporto precedente.

Al denominatore la fattispecie più rappresentativa è costituita del valore normale delle prestazioni rese gratuitamente dai volontari nell'ambito delle attività di interesse generale svolte con modalità non commerciale.

REGIME ETS - TASSAZIONE

ESEMPIO1: una associazione sportiva gestisce due attività:

1° TEST - ATTIVITÀ "DI INTERESSE GENERALE":

1 Gestione del "vivaio" (attività di interesse generale prevalente)		Note
PROVENTI attività:		
Corrispettivi specifici da associati	7.000	(art. 79 c. 4 lett. b) Codice
Corrispettivi specifici da terzi	3.000	
Contributi (anche corrispettivi) da P.A.	40.000	
Totale	50.000	
COSTI effettivi (criteri fiscali) diretti e indiretti:	60.000	
MARGINE	-10.000	→ Att. decommercializzata

2 Ulteriore attività di interesse generale (campionato)		Note
PROVENTI attività		
Corrispettivi specifici da associati (ingressi)	35.000	→ (divengono tassati come ETS)
Corrispettivi specifici da terzi (ingressi)	25.000	
Contributi-corrispettivi da P.A. (gestione campo sportivo)	10.000	
	70.000	
COSTI effettivi (assunti in base ai criteri fiscali)	75.000	
MARGINE	-5.000	→ Att. decommercializzata

Il margine di entrambe le attività è negativo; dunque l'intera attività è svolta con modalità non commerciali ed è possibile evitare il 2° test, in quanto certamente negativo.

Non vi è alcun reddito d'impresa imponibile; il mod. Redditi ENC sarà compilato per eventuali redditi di altra categoria posseduti (fondiari, di capitale o diversi).

ESEMPIO2: nel caso precedente, si modifichino i dati (colorati in rosa) dell'associazione sportiva come segue:

1° TEST - ATTIVITÀ "DI INTERESSE GENERALE":

1 Gestione del "vivaio" (attività di interesse generale prevalente)		Note
PROVENTI attività:		
Corrispettivi specifici da associati	7.000	(art. 79 c. 4 lett. b) Codice
Corrispettivi specifici da terzi	3.000	
Contributi (anche corrispettivi) da P.A.	40.000	
Totale	50.000	
COSTI effettivi (criteri fiscali) diretti e indiretti:	60.000	
MARGINE	-10.000	→ Att. decommercializzata

2 Ulteriore attività di interesse generale (campionato)		Note
PROVENTI attività		
Corrispettivi specifici da associati (ingressi)	35.000	→ (divengono tassati come ETS)
Corrispettivi specifici da terzi (ingressi)	25.000	
Contributi-corrispettivi da P.A. (gestione campo sportivo)	10.000	
	70.000	regolarmente fatturata alla PA
COSTI effettivi (assunti in base ai criteri fiscali)	55.000	
MARGINE	15.000	→ Att. Commerciale

Il margine della 1° attività è negativo e, dunque, è svolta con modalità commerciali, a differenza della 2° attività.

2° TEST - ATTIVITÀ "DI INTERESSE GENERALE":

Posto che la seconda attività viene svolta con modalità commerciali, l'associazione deve procedere al 2° test. A tal fine si ponga che l'associazione abbia realizzato:

- quote associative per €. 40.000 e raccolte pubbliche di fondi per €. 5.000
- sponsorizzazioni a favore di terzi per €. 100.000 (e speso €. 10.000 per la stampa delle maglie).

CONFRONTO		1° attività	2° attività	
ENTRATE NON COMMERCIALI:				
Corrispettivi da utenti (associati o meno)		10.000	-	
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)		40.000	-	
Raccolte fondi			5.000	(art. 79 c. 4 lett. a) Codice
Elargizioni liberali			-	
Quote associative			40.000	
Valore normale beni/servizi ceduti			-	
Totale		50.000	45.000	95.000 Preval.: l'Ente è non comm.
PROVENTI COMMERCIALI:				
Corrispettivi da utenti (associati o meno)		-	60.000	<div style="border: 1px dashed black; padding: 5px;"> Contributi P.A.: si ritiene partecipino al rapporto in quanto ricevuti nell'ambito di una attività commerciale </div>
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)		-	10.000	
(sono escluse le sponsorizzazioni) Totale		-	70.000	

I proventi commerciali sono < entrate non commerciali complessive; pertanto l'ente rimane qualificato complessivamente come non commerciale (permane un ETS).

REDDITO IMPONIBILE

	Ricavi	Costi deduc.	Reddito	Note
Attività 1	(decommercializzata)		-	Il margine negativo (-10.000) non è deducibile tuttavia si ritengono comunque detassati
Attività 2	60.000	55.000	5.000	
Sponsorizzazioni	100.000	10.000	90.000	
Reddito imponibile			95.000	

Rimangono, poi, imponibili eventuali redditi di altra categoria posseduti (fondiari, di capitale o diversi).

ESEMPIO3: si varino ulteriormente i dati dell'associazione sportiva precedente come segue:

1° TEST - ATTIVITÀ "DI INTERESSE GENERALE":

1 Gestione del "vivaio" (attività di interesse generale prevalente)	
PROVENTI attività:	
Corrispettivi specifici da associati	2.000
Corrispettivi specifici da terzi	3.000
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)	30.000
Totale	35.000
COSTI effettivi (criteri fiscali) diretti e indiretti:	60.000
MARGINE	-25.000
	Att. decommercializzata

2 Ulteriore attività di interesse generale (campionato)	
PROVENTI attività	
Corrispettivi specifici da associati	35.000
Corrispettivi specifici da terzi	50.000
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)	10.000
	95.000
COSTI effettivi (assunti in base ai criteri fiscali)	55.000
MARGINE	40.000
	Att. Commerciale

2° TEST - ATTIVITÀ "DI INTERESSE GENERALE":

Rimangono inalterate le quote associative, le raccolte pubbliche di fondi e le sponsorizzazioni:

CONFRONTO

ENTRATE NON COMMERCIALI:	1° attività	2° attività
Corrispettivi da utenti (associati o meno)	5.000	-
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)	30.000	-
Raccolte fondi		5.000
Elargizioni liberali		-
Quote associative		40.000
Valore normale beni/servizi ceduti		-
Totale	35.000	45.000

PROVENTI COMMERCIALI:

Corrispettivi da utenti (associati o meno)	-	85.000
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)	-	10.000
(sono escluse le sponsorizzazioni) Totale	-	95.000

80.000



95.000

Preval.: l'ente diviene comm.

I proventi commerciali eccedono le entrate non commerciali complessive, e, pertanto l'ente viene qualificato complessivamente come commerciale (non è più un ETS).

REDDITO IMPONIBILE

	Ricavi	Costi ded.	Reddito	Note
Attività 1	80.000	60.000	20.000	Si ritiene che tutte le attività divengano tassate rilevando anche: - l'eventuale perdita fiscale dell'att. di inter. generale - tutti i componenti in precedenza considerati non commerciali (es: quote associative)
Attività 2	95.000	55.000	40.000	
Sponsorizzazioni	100.000	10.000	90.000	
			150.000	

Rimangono, poi, imponibili eventuali redditi di altra categoria posseduti (fondiari, di capitale o diversi).

ESEMPIO4: infine, l'associazione nella situazione di cui all'Esempio3, accertasi di essere stata assimilata ad un ente commerciale si avvede che, nell'ambito dell'attività commerciale svolta (ingressi alle partite di campionato):

- ha utilizzato l'opera gratuita di una serie di volontari (guardalinee, massaggiatori, ecc.)
- il cui "valore normale" (confrontato con i compensi richiesti in situazioni analoghe) porta ad un valore complessivo di circa €. 18.000

Procede quindi a eseguire nuovamente il 2° test:

CONFRONTO

ENTRATE NON COMMERCIALI:	1° attività	2° attività
Corrispettivi da utenti (associati o meno)	5.000	-
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)	30.000	-
Raccolte fondi		5.000
Elargizioni liberali		-
Quote associative		40.000
Valore normale beni/servizi ceduti		18.000
Totale	35.000	63.000

98.000

Preval.: l'Ente è non comm.**PROVENTI COMMERCIALI:**

Corrispettivi da utenti (associati o meno)	-	85.000
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)	-	10.000
(sono escluse le sponsorizzazioni) Totale	-	95.000

95.000

L'associazione si accorge così di non essere sconfinata nell'ambito degli enti commerciali; procede quindi a modificare la predisposizione del mod. Redditi ENC:

REDDITO IMPONIBILE

	Ricavi	Costi deduc.	Reddito	Note
Attività 1	(decommercializzata)		-	
Attività 2	85.000	55.000	30.000	(Ricavi: 95.000 – 10.000 corr. PA)
Sponsorizzazioni	100.000	10.000	90.000	
Reddito imponibile			120.000	

REGIME NON ETS - COMPARAZIONE

Nel proseguo si valuta l'impatto delle nuove disposizioni in relazione ai "vecchi" enti no profit.

ESEMPIO5: nell'Esempio1 si ponga ora che l'associazione sportiva non si configuri quale ETS (ha deciso di non iscriversi nel Registro unico).

A) Ai fini della tassazione: con riferimento all'Esempio1 precedente, si avrà quanto segue:

Imponibilità delle entrate	1° attività		2° attività		Note
	Non imp.	Imponib.	Non imp.	Imponib.	
Corrispettivi specifici da associati	7.000	-	35.000		(art. 148 c. 4 Tuir)
Corrispettivi specifici da terzi		3.000		15.000	
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)	40.000	-	-	20.000	
Raccolte fondi	5.000		-		(se max in 2 eventi)
Elargizioni liberali	-		-		
Quote associative	40.000				
Totale	40.000	3.000	35.000	35.000	
Reddito imponibile		38.000			

Conclusioni analoghe valgono per il secondo esempio.

Si noti poi che i contributi pubblici non risultano tassati nel caso in cui siano corrisposti:

- a fondo perduto a fronte dell'attività istituzionale (e non dell'attività commerciale)
- per lo svolgimento in convenzione con un ente pubblico (es: per la gestione di un campo sportivo, anche se hanno natura di corrispettivo – CM 124/98).



N.B.: premesso che rimane in dubbio se al reddito imponibile risulti ancora applicabile il regime forfettario L. 398/91 (v. RF 178/2017), in ogni caso appare **evidente il minor imponibile in assenza di opzione per il regime ETS** (€ 38.000 in luogo di € 150.000).

Pertanto, **per alcune associazioni** (es: culturali, prive di interesse generale) **i corrispettivi specifici dagli associati non saranno più detassati** (v. oltre il paragrafo "Norme di coordinamento" ed Esempio2 sotto).

B) Ai fini della perdita della qualifica di ente non commerciale

Più complessa è l'applicazione dell'art. 149 Tuir.

Premesso che nel caso specifico tale articolo non si applica (esonero per le associazioni sportive dilettantistiche, ex art. 149 c. 4 Tuir), laddove l'associazione nell'esempio avesse una natura diversa si dovrebbe comunque procedere alla verifica dei requisiti ivi indicati, con particolare riferimento alla prevalenza

- dei ricavi delle attività commerciali rispetto alle attività istituzionali
- dei redditi ritratti delle attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali
- delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese

A tal fine si deve notare come i requisiti dei ricavi e del reddito non risulti soddisfatto.

Tuttavia, nell'ambito dei soggetti non ETS, la CM 124/98 aveva ritenuto che l'art. 149 introduce dei "parametri che costituiscono «fatti indice di commercialità», i quali non comportano automaticamente la perdita di qualifica di ente non commerciale", essendo "necessario, in ogni caso, un giudizio complessivo, che tenga conto anche di

ulteriori elementi, finalizzato a verificare che l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo di imposta prevalentemente attività commerciale".

E' possibile che l'Agenzia estenda il concetto dal punto di vista interpretativo anche in relazione agli ETS.

ESEMPIO6 – ASSOCIAZIONE CULTURALE

Si ponga, infine, che l'ente precedente riguardi un **circolo culturale** di anziani "circolo del bridge" (la cui attività si ritiene non rientrare nell'ambito di quelle di interesse generale di cui all'art. 5 Codice), che, oltre all'attività statutaria (1° attività), organizza alcune competizioni aperte anche al pubblico (2° attività):

Imponibilità delle entrate	1° attività		2° attività		Note
	Non imp.	Imponib.	Non imp.	Imponib.	
Corrispettivi specifici da associati		7.000	-	35.000	(nuovo art. 148 c. 4 Tuir)
Corrispettivi specifici da terzi	-	3.000	-	15.000	
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)	40.000	-	-	20.000	
Raccolte fondi	5.000	-	-	-	(se "occasionalni")
Elargizioni liberali	-	-	-	-	
Quote associative	40.000	-	-	-	
Totale	85.000	10.000	-	70.000	
Reddito imponibile		80.000			

Appare evidente l'aggravio in termini di maggiore imponibile rispetto alla disciplina previgente.

In tal caso sarà preferibile sopprimere la previsione di "corrispettivi specifici" (anche nella forma di "Ulteriori quote associative"), includendo l'attività cui davano accesso nelle quote associative "ordinarie" (che andranno maggiorate, con tutti i conseguenti disagi per alcuni soci rispetto ad altri).

ONLUS – COMPARAZIONE

Significative (e di impatto sostanzialmente negativo) sono le novità ai fini reddituali per le **Onlus che svolgano anche delle attività commerciali**.

Infatti:

- in precedenza: era prevista la **totale decommercializzazione delle "attività connesse"** ex art. 150 Tuir (anche se soggette a determinati limiti: i relativi proventi non possono superare il 66% delle spese totali, ecc.)
- attualmente: tali attività risulteranno **comunque tassate nel caso attribuiscano un "margine" positivo**.

ESEMPIO7 - ONLUS: assumendo, in relazione ai dati dell'Esempio1 precedente, che l'ente sia una Onlus per la quale la 2° attività si configuri quale "direttamente connessa" alla 1° attività (istituzionale):

- in passato: il reddito complessivo sarebbe stato pari a zero
- con la riforma: si troverà a tassare il reddito indicato, di €. 105.000.

MODIFICHE AI FINI IVA: in relazione alla rilevanza ai fini Iva delle operazioni poste in essere dalla Onlus:

- in precedenza: le operazioni effettuate rientravano nel campo di applicazione dell'IVA a prescindere dalla loro riconducibilità all'attività istituzionale o a quella commerciale (in presenza di attività istituzionale e connesse, il reddito era pari a zero mentre il mod. Iva riportava le operazioni di entrambe le attività)
- in base al Codice: applicheranno le regole generali degli enti non commerciali (art. 4 c. 4 Dpr 633/72), a seconda che l'operazione sia compiuta nell'esercizio di attività istituzionale (non Iva e non Ires) o in quella commerciale (soggetta sia ad Iva che ad Ires).

ULTERIORI ASPETTI

Gli ETS determinano il reddito:

- **complessivo**: quale somma dei redditi prodotti, analogamente alle persone fisiche (art. 144 c. 1 Tuir)
- **d'impresa**: alle attività svolte con modalità commerciali si applicano le disposizioni dei soggetti Ires (es: plus/minusvalenze ex art. 86/101 Tuir; ammortamenti ex art. 102 Tuir, ecc.).

Determinazione del reddito

REDDITO FONDIARIO	€	
(+) REDDITO DI CAPITALE	€	
(+) REDDITI DIVERSI	€	
(+) REDDITO D'IMPRESA	€	(non decommercializzato)
REDDITO COMPLESSIVO	€	

Il reddito segue i medesimi **criteri di determinazione delle persone fisiche** e pertanto:

- criterio di competenza: per i redditi d'impresa
- criterio di cassa: per tutti gli altri redditi.

Va utilizzato il modello Redditi ENC (enti non commerciali).

Perdite d'impresa

Le eventuali perdite da esercizio di attività commerciale sono deducibili (art. 8 Tuir):

- con qualsiasi altri reddito dell'anno: se derivanti da impresa in contabilità semplificata
- con altri redditi d'impresa entro 5 anni: se in contabilità ordinaria.



N.B.: si ricorda che gli ETS hanno la facoltà di tenere la contabilità semplificata (art. 18 Dpr 600/73) per l'attività commerciale posta in essere indipendentemente dal volume dei ricavi.

Autoconsumo: anche agli ETS:

- si applica l'autoconsumo, sia di beni merce (art. 85 Tuir) che di beni strumentali (art. 87 e 88 Tuir)
- limitatamente ai beni dell'attività commerciale (es: alla devoluzione del patrimonio per cessazione).

ASSOCIAZIONI DI VOLONTARIATO E PROMOZIONE SOCIALE

Come indicato in precedenza, per gli enti “tipici” del Terzo Settore (che, ovviamente, non potranno più fruire dell’estensione delle agevolazioni proprie delle Onlus):

- ➔ oltre alle disposizioni di cui all’art. 79, analizzate in precedenza
- ➔ trovano applicazione **particolari disposizioni** (che tendono a confermare per tali enti il particolare regime previsto dalle leggi speciali, soppresse dal 2018 in quanto confluite nel Codice).

REGIME DELLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO

In aggiunta alle attività non commerciali previste dall’art 79 del Codice, l’art. 84 Codice:

- ➔ **considera non commerciali** anche le seguenti attività (in continuità con la L. n. 266/1991):

ATTIVITA’ DELLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO CONSIDERATE NON COMMERCIALI		
CESSIONE DI BENI	<ul style="list-style-type: none"> ▪ acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione ▪ prodotti dagli assistiti e dai volontari 	<p style="text-align: center;">senza l’intervento di intermediari (non si configura nel caso di cessione tramite portali/aste su internet)</p>
PRESTAZIONI DI SERVIZI	Somministrazione di alimenti e bevande durante manifestazioni , celebrazioni e simili a carattere occasionale	
Non devono essere impiegati mezzi organizzati in maniera professionale		



Immobili dell’attività istituzionale: i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale sono esenti da Ires (si noti che la norma era, di fatto, già applicabile in precedenza).

DISCIPLINA FINO ALLA INTRODUZIONE DEL “CODICE”

Sono “decommercializzate” (e quindi non sono imponibili ai fini redditi né Iva) **le operazioni commerciali** poste in essere qualora derivino da:

- ⇒ attività svolte “*marginalmente*”
- ⇒ **sia documentato il reimpiego** del reddito prodotto nell’attività istituzionale.

Non sono imponibili neppure i rimborsi spese percepiti a mezzo di convenzioni con enti pubblici.

ATTIVITÀ “MARGINALI”: devono intendersi (DM 25/05/1995):

- le vendite occasionali di beni durante celebrazioni o ricorrenze o iniziative di solidarietà
- vendita fatta in via diretta dall’organizzazione di beni acquisiti gratuitamente o prodotti dagli assistiti o da volontari
- somministrazione di alimenti e bevande durante manifestazioni occasionali
- **prestazioni di servizio per corrispettivo non superiore al 50% del costo di produzione.**

Le attività devono essere svolte:

- in funzione della realizzazione del fine istituzionale (in cui reinvestire i fondi raccolti)
- **senza l’impiego di mezzi organizzati** professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato (es.: uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell’impresa, ecc.).



Differenze e analogie col passato: in relazione alle attività decommercializzate appare evidente che:

- il reimpiego del reddito nell’attività istituzionale è già insito nel concetto di ETS “non a scopo di lucro”
- viene meno la di commercializzazione “forfettizzata” (i corrispettivi non devono essere superiore al 100% dei costi di produzione diretti e indiretti)
- le cessioni di beni di terzi possono essere anche al di fuori di celebrazioni/ricorrenze o simili (purché acquisite a titolo gratuito dai sovventori e senza ausilio di intermediari)
- rimane l’obbligo di assenza di “mezzi organizzati professionalmente”
- i “rimborsi spesa” da P.A. convenzionate rientreranno nell’esenzione dei “corrispettivi-contributo”

REGIME DELLE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE

Sempre in aggiunta alle attività non commerciali previste dall'art 79 del Codice, l'art. 85 Codice:

→ **considera non commerciali** anche le seguenti attività (in sostanziale continuità con gli attuali art. 148 TUIR, disapplicato per gli altri ETS, e con la L. n. 383/2000):

ATTIVITA'	ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE		
NON COMMERCIALI	Attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate: <ul style="list-style-type: none"> ▪ verso corrispettivi specifici ▪ nei confronti di: <ul style="list-style-type: none"> - associati e loro familiari, o associati di altre associazioni che svolgono la stessa attività e fanno parte di un'unica organizzazione (locale o nazionale) - nonché di enti composti in misura non inferiore al 70% da ETS 		
	Cessioni di proprie pubblicazioni verso pagamento di corrispettivi specifici per attuare gli scopi istituzionali	nei limiti del "de minimis"	
	Vendita, effettuata senza l'intervento di intermediari, di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione e senza l'impiego di mezzi organizzati		
	In deroga alla commercialità di cui sotto, l'attività, anche verso corrispettivi specifici: <ul style="list-style-type: none"> ▪ di somministrazione di alimenti e bevande presso le sedi di svolgimento dell'attività istituzionale da bar e esercizi similari ▪ di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici verso associati e loro familiari conviventi, a condizione che: <ul style="list-style-type: none"> - le finalità istituzionali siano riconosciute dal ministero dell'Interno - abbiano carattere complementare - avvenga senza pubblicità/diffusione di informazioni a non associati. <p><u>Esempio:</u> l'attività resa alla moglie non separata dell'associato non è tassata (a differenza di quella resa alla compagna dell'associato – v. pag. 40).</p>		nei limiti del "de minimis"
COMMERCIALI	<u>Presunzioni di commercialità:</u>		
	cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita	erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore	organizzazione di viaggi e soggiorni turistici
	prestazioni alberghiere	prestazioni portuali/aeroportuali	telecomunic./radiodiffusioni
	prest. di trasporto e deposito	somministraz. di pasti e gestione di spacci aziendali/mense	gestione di fiere ed esposiz. a carattere commerciale
	pubblicità commerciale		



Immobili dell'attività istituzionale: come per le OdV, non è tassata la rendita catastale ai fini Ires (anche in questo caso si tratta di un mero coordinamento di una norma già applicabile in precedenza).

ISI: quote/contributi corrisposti dai soci non concorrono alla base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti.



Differenze e analogie col passato: anche in questo caso il legislatore ha inteso garantire la continuità rispetto alle agevolazioni applicabili in passato alle APS riconosciute dal ministero degli interni.

In particolare, permane: devo fare

- non solo la detassazione dei corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati (art. 148 c. 3 Tuir), ma anche l'equiparazione delle cessioni di beni/prestazioni di servizi rese nei confronti dei familiari conviventi degli associati a quelle rese agli associati stessi (art. 20 L. 383/2000)
- la detassazione delle somministrazioni presso le sedi dell'attività/l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici verso associati o loro familiari conviventi (art. 148 c. 5 Tuir), in deroga alle presunzioni di commercialità (art. 148 c. 4 Tuir)
- la specifica agevolazione ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti (art. 21 L. 383/2000).

Inoltre viene aggiunta la detassazione

- delle cessioni di beni quesiti a titolo gratuito dai suoi avventori
- delle cessioni di proprie pubblicazioni verso corrispettivi specifici (più ampia rispetto all'art. 148 c. 3 Tuir).

REGIME FORFETARIO DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Il codice introduce due distinti regimi forfettari di determinazione del reddito degli ETS
Essi sono subordinati all'autorizzazione della Commissione Ue.

REGIME FORFETTARIO GENERALE PER GLI ETS

L'art. 80 del Codice dispone che gli enti del Terzo Settore possono **optare**:

- ➔ per la **determinazione forfettaria del reddito d'impresa** (non è un regime naturale)
- ➔ applicando i seguenti coefficienti di redditività ai proventi commerciali "conseguiti"
- ➔ di qualunque entità essi siano (non vi è un limite di ricavi).

TIPOLOGIA DI ATTIVITA'	RICAVI (a scaglioni)	COEFFICIENTI
Prestazioni di servizi	Fino a € 130.000	7%
	Da € 130.001 a € 300.000	10%
	Oltre € 300.000	17%
Altre	Fino a € 130.000	5%
	Da € 130.001 a € 300.000	7%
	Oltre € 300.000	14%

Esercizio contemporaneo delle due attività: il coefficiente fa riferimento all'ammontare dei ricavi:

- relativi all'attività prevalente: in presenza di distinta annotazione dei ricavi
- in caso contrario: si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi

BASE IMPONIBILE:

- ammontare dei **ricavi "conseguiti" nelle attività commerciali** (attività di interesse generale ex art. 5 svolte con modalità commerciali + secondarie/strumentali ex art. 6)
- **aggiungendo: plusvalenze + sopravvenienze + dividendi/interessi + proventi immobiliari.**

Esempio: associazione sportiva (non APS) che incassa corrispettivi delle partite per €. 90.000, cede il cartellino di uno sportivo per €. 30.000 e consegue ricavi da sponsorizzazioni per €. 50.000 avrà la seguente tassazione (indipendentemente dall'entità delle quote associative/raccolta fondi e attività decommercializzate):

	Comp. positivi	Coeff.	Ires
2 scaglione	130.000	7%	9.100
1 scaglione	40.000	10%	4.000
Totale	170.000		13.100

Sarà, poi, dovuta l'Irap con i criteri degli enti non commerciali.

Si noti l'aggravio rispetto al regime L. 398/91 in termini di maggiore aliquota di redditività e base imponibile Irap.

ESERCIZIO DELL'OPZIONE

L'accesso al regime forfettario:

- **si esercita in dichiarazione**
- **per le neoattività commerciali** va fatta in sede di comunicazione inizio attività (art. 35 Dpr 633/72)
- ha **durata minima triennale.**

L'esercizio della **revoca**:

- viene anche se effettuata nella dichiarazione dei redditi
- decorre dall'inizio dell'anno d'imposta nel corso del quale la dichiarazione è presentata.



Elementi fiscali “sospesi”: è disposto che:

- eventuali componenti di reddito rateizzati in periodi precedenti (es: plusvalenze) continuano a rilevare per le quote residue
- le perdite pregresse sono scomputabili nei periodi successivi secondo le ordinarie regole del Tuir.

AGEVOLAZIONI

L'applicazione di tale regime comporta **l'esclusione:**

- da **studi di settore** o **parametri**
- **dagli indici di affidabilità** (cd. “ISA”).

Permangono tutti gli **obblighi di tenuta delle scritture contabili** (a differenza del forfait per OdV/APS).



Nota: il regime forfettario di cui all'art. 145 Tuir (che prevede dei coefficienti più elevati) rimane applicabile:

- agli enti non ETS ex lege (associazioni sindacali/professionale, ecc.
- agli enti religiosi iscritti quali ETS per l'attività che non rientra tra quelle di interesse generale.

REGIME FORFETTARIO SPECIFICO PER ODV ED APS

Un particolare regime forfettario (art. 86 Codice) è previsto per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale.

CONDIZIONE

Il regime è applicabile dalle sole OdV/ASP che:

- **nell'anno d'imposta precedente**
- **hanno conseguito “ricavi”** (eventualmente ragguagliati al periodo d'imposta) **≤ € 130.000** (o alla diversa **soglia** autorizzata dall'Ue, in attesa della quale si applica la misura speciale di deroga)

In caso di supero dei ricavi, dovrebbe essere possibile applicare l'altro forfait, dell'art. 80 Codice.

COEFFICIENTI DI REDDITIVITÀ

Tali soggetti applicano:

- ai soli “ricavi percepiti” (dunque escluse le plusvalenze e gli altri elementi a differenza del forfait ordinario)
- i seguenti coefficienti:

SOGGETTI	COEFF.
ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO	1%
ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE	3%



N.B.: a differenza del regime ordinario del forfait (dove viene fatto riferimento ai proventi “conseguiti”), per le OdV/APS va fatto riferimento al **principio di cassa** (ricavi percepiti).

OPZIONE

A differenza del regime forfettario generale, quello per le OdV ed APS:

- è un **regime naturale**, che cessa dal periodo successivo a quello in cui vengono meno i requisiti
- è ammessa **l'opzione** per l'applicazione del **regime ordinario ai fini Iva e TUIR** che:
 - va comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata
 - ha durata **minima triennale** e resta valida per ciascun anno successivo “fino a quando permane la concreta applicazione” (e non fino a revoca).

AGEVOLAZIONI

Con l'adozione del regime forfettario, si applicano delle agevolazioni **del tutto analoghe a quelle previste a favore dei contribuenti forfettari** (art. 1 c. 54-89 L. 190/2014):

ULTERIORI AGEVOLAZIONI DERIVANTI DAL REGIME FORFETARIO PER ODV/APS
Nessun addebito dell'Iva sulle operazioni attive, né detrazione sugli acquisti (nessun versamento Iva)
<u>Adempimenti contabili</u> : esonero da registrazione/tenuta delle scritture contabili (obbligo di conservazione dei documenti emessi/ricevuti)
<u>Adempimenti Iva</u> : esonero da tutti gli obblighi previsti dal DPR 633/1972 ; vige solo l'obbligo: <ul style="list-style-type: none"> - di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto - di certificazione dei corrispettivi e di emissione delle fatture
<u>Reverse charge</u> : obbligo di integrazione della fatture ricevute; sono tenuti al versamento dell'Iva relativa entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni
<u>Sostituti d'imposta</u> : non operano le ritenute alla fonte , ma indicano in dichiarazione i dati dei percettori e dei compensi
<u>Agevolazioni</u> : esclusione dall'applicazione di studi di settore, parametri ed ISA
<u>Operazioni con l'estero</u> : per le operazioni di: <ul style="list-style-type: none"> - acquisto/cessione intraUE: si osservano le ordinarie disposizioni (art. 38 c. 5 lett. c) e 41 c. 2 DL 331/93) - servizi intraUE: si applicano gli artt. 7-ter e seguenti del DPR 633/1972 - importazione, esportazione e assimilate: si applica il DPR 633/1972.
<u>Raccolte di fondi</u> : ricorre comunque l'obbligo dell'apposito Rendiconto e relativa Relazione illustrativa.

SCRITTURE CONTABILI

Il codice disciplina:

- ✓ **all'art. 13:** gli obblighi in materia di **bilancio** (v. RF 178/2017)
- ✓ **all'art. 87:** gli obblighi in materia di **scritture contabili**.

Gli obblighi contabili degli ETS sono differenziati a seconda dei proventi conseguiti nell'ambito delle attività commerciali eventualmente svolte, come evidenziato di seguito:

A) PER L'ATTIVITÀ COMPLESSIVAMENTE SVOLTA: gli ETS che:

→ **nell'esercizio precedente** hanno **conseguito proventi ≤ €. 50.000:** nell'esercizio successivo possono tenere il "**rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese**" (art. 13 c. 2 Codice), che si ritiene vada compilato "per cassa"



N.B.: si deve ritenere che il concetto si applichi anche nel caso di assenza di attività commerciale.

→ **nell'esercizio precedente** hanno **conseguito proventi > €. 50.000:** devono:

⇒ tenere **scritture contabili cronologiche e sistematiche** (per competenza)



N.B.: come già per le Onlus, l'obbligo si considera assolto ove sia tenuta la **contabilità ordinaria** (libro giornale e libro degli inventari, ex artt. 2216 e 2217 cc.).

⇒ predisporre il bilancio **entro 6 mesi dalla chiusura dell'esercizio** (cioè la "situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente", di cui all'art. 13 Codice)

distinguendo tra:

- le **attività di interesse generale** (art. 5)
- dalle **altre attività** (art. 6).



N.B.: tali adempimenti vanno conciliati con le diverse modalità di presentazione del bilancio ex art. 13 Codice.

B) PER LE EVENTUALI ATTIVITÀ COMMERCIALI (art. 5 svolte con modalità commerciali e art. 6)

- tenere la **contabilità semplificata** (di cui all'art. 18 Dpr 600/73)
- **indipendentemente dal volume dei ricavi/proventi.**



CONTABILITÀ SEPARATA: come già previsto dall'art. 144 c. 2 Tuir per gli enti non ETS:

- in presenza di esercizio di attività commerciale
- scatta l'obbligo di tenere la contabilità separata rispetto all'attività istituzionale.

A tal fine la Relazione illustrativa ritiene che:

- non vi è l'obbligo di istituire un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività
- essendo sufficiente "un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività istituzionale e quelle destinate all'attività commerciale"

Costi promiscui tra attività istituzionale e commerciale: opera la suddivisione prevista dall'art. 144 c. 4 Tuir.

RACCOLTE PUBBLICHE DI FONDI

Come già per il passato, è previsto l'obbligo:

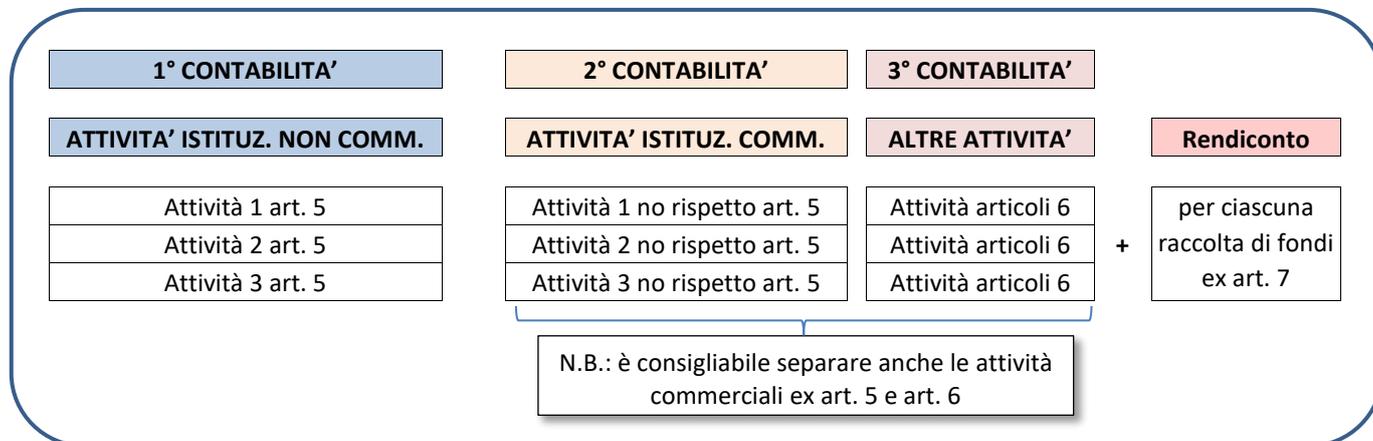
- ⇒ di redigere **apposito rendiconto**, accompagnato da una **relazione illustrativa**, che riepiloga le entrate e le spese relative a ciascuna celebrazione/ricorrenza/campagna di sensibilizzazione
- ⇒ di inserire **all'interno del bilancio annuale**

L'obbligo ricorre anche per le OdV/APS che si avvalgono del regime forfetario.

LIBRO DEI “VOLONTARI”

Si ricorda che, tra gli adempimenti “contabili”, vi è l’obbligo

- ⇒ di tenuta un apposito registro (analogo ad un “Libro matricola” per i dipendenti)
- ⇒ in presenza di **volontari (associati o meno) non occasionali**



ESEMPIO DI BILANCIO

USCITE/COSTI		ENTRATE/RICAVI	
Costi attività art.5 non comm.	300.000	Ricavi attività art. 5 non comm	200.000
Costi attività art.5 comm.	100.000	Ricavi attività art.5 comm.	250.000
Costi attività art.6	200.000	Ricavi attività art.6	350.000
Altri costi att. art.5 non comm.	50.000	Altri proventi att. art. 5 non comm	40.000
Altri costi att. art.5 comm.	20.000	Altri proventi att. art. 6	5.000
Altri costi attività art.6	10.000	Raccolta fondi	300.000
		Elargizioni liberali	60.000
Uscite	680.000	Entrate	1.205.000
		AVANZO COMPLESSIVO	525.000
		di cui avanzo ex art. 5 non comm.	-110.000
		ed elarg. lib. e raccolta fondi	360.000
		di cui utile ex art. 5 comm.	130.000
		di cui utile ex art. 6	145.000

Il margine industriale sarà sempre negativo

ATTIVO		PASSIVO	
Beni strum. art.5 non comm.	1.000.000	Debiti attività art.5 non comm.	700.000
Beni strumentali art. 5 comm.	200.000	Debiti attività art.5 comm.	50.000
Beni strumentali art. 6	500.000	Debiti attività art. 6	100.000
Crediti attività art. 5 non comm.	100.000	Altre passività art. 5 non comm.	150.000
Crediti attività art. 6	200.000	Altre passività art. 6	50.000
...	800.000	...	200.000
		Patrimonio netto complessivo	1.550.000
		di cui ex art. 5 non comm.	850.000
		di cui ex art. 5 comm.	150.000
		di cui ex art. 6	550.000
Totale a pareggio	2.080.000	Totale a pareggio	2.800.000

Suddivisione necessaria per la redazione della Relazione di Missione

Verifiche: sulla scorta dei dati del bilancio, l’ente può ogni anno procedere a valutare:

- i 2 test di commercialità, a consuntivo
- le modalità di presentazione del bilancio (ordinario e sociale)
- l’eventuale obbligo di revisione contabile (Attivo > €. 110.000; entrate > €. 220.000; media 12 dipend.)
- l’integrità del patrimonio minimo per associazioni (€. 15.000) e fondazioni (€. 30.000) riconosciute.

	PROVENTI ATT. COMM. ANNO PRECEDENTE	ATTIVITA' COMPLESSIVA		ATTIVITA' COMMERCIALI	
CONTABILITÀ	≤ €. 50.000	Rendiconto entrate/uscite	per cassa	contabilità semplificata	contabilità separata
	> €. 50.000	Libro giornale e inventari	per competenza		
	ENTRATE COMPLESSIVE NELL'ANNO	BILANCIO (*) entro 6 mesi dalla chiusura dell'esercizio			
BILANCIO	≤ €. 220.000	Rendiconto Finanziario (inclusi proventi ed oneri)		Rendiconto delle raccolte di fondi (entro 4 mesi dalla chiusura dell'eserc.)	
	> €. 220.000	- Stato Patrimoniale - Rendiconto Finanziario (inclusi proventi ed oneri) - Relazione di missione			
BILANCIO SOCIALE	≤ €. 1.000.000	nessun obbligo			
	> €. 1.000.000	Deposito al Registro unico + pubblicazione sul sito internet			

(*) Da redigere in conformità alla modulistica definita con DM del Ministro del lavoro

Esempio1: una associazione nel 2018 ha realizzato proventi dell'attività commerciale per €. 40.000: nel 2019 può tenere una contabilità "per cassa" per l'attività complessiva.

Nel 2019 consegue entrate (att. comm. + quote ass. + raccolte fondi, ecc.) per €. 250.000: il bilancio 2019 depositato al Registro unico dovrà contenere lo Stato Patrimoniale (oltre Rendiconto finanziario e Relazione di missione): sarà ammesso predisporlo sulla scorta della rilevazione "per cassa" dei dati?

Esempio2: nell'esempio precedente si ponga ora che nel 2018 abbia realizzato proventi commerciali per €. 60.000: per il 2019 deve tenere la contabilità ordinaria (per competenza) per l'attività complessiva.

Nel 2019 consegua entrate non commerciali per €. 250.000: il bilancio 2019 potrà essere depositato nella forma del solo Rendiconto finanziario.

CORRISPETTIVI – ESONERO

In relazione alle attività commerciali poste in essere, gli ETS,

- ⇒ **non sono soggetti all'obbligo di certificazione** dei corrispettivi con **ricevuta/scontrino fiscale**
- ⇒ **fermi restando tutti gli altri obblighi IVA** (annotazione dei corrispettivi direttamente nel relativo registro, liquidazione periodica, ecc.).

SOSTITUTI D'IMPOSTA

Gli enti ETS, infine:

- ⇒ rimangono **ordinariamente soggetti** agli adempimenti dei sostituti d'imposta (mod. CU, mod. 770 ecc.)
- ⇒ ad eccezione di OdV ed APS che adottino lo specifico regime forfettario (v. pag. 52).

INGRESSO E FUORIUSCITA DAL REGIME ETS

Gli enti non commerciali devono tenere in considerazione alcuni aspetti particolari nel caso in cui:

- ⇒ si iscrivano per la prima volta al Registro unico, accedendo così al regime ETS
- ⇒ vengono cancellati dal Registro unico a causa di sopravvenuta mancanza dei requisiti o in seguito all'estinzione dell'ente.

INGRESSO DA PARTE DI ONLUS E ASSOCIAZIONI

L'art. 101 Codice dispone che **non integra l'ipotesi di scioglimento** dell'ente l'iscrizione nel Registro unico da parte:

- delle Onlus (che vengono così a perdere la qualifica di Onlus)
- degli enti associativi

che, pertanto, non saranno dovuti ad alcuna devoluzione del proprio patrimonio.

CANCELLAZIONE DAL REGISTRO UNICO

La cancellazione dal registro unico da parte dell'ente può avvenire a causa:

- ➔ della **estinzione** dell'ente stesso
- ➔ della **perdita dei requisiti** (cancellazione obbligatoria) o la volontaria fuoriuscita, con prosecuzione dell'attività in forma diversa da ETS.

ESTINZIONE DELL'ENTE

L'art. 9 Codice obbliga l'ente a devolvere l'intero patrimonio netto:

- ➔ all'ente eventualmente previsto per disposizione di una legge speciale
- ➔ o, in caso, contrario (previo parere obbligatorio del Registro unico):
 - agli **altri enti del Terzo Settore individuati dallo Statuto** o dall'organo sociale competente in materia (gli amministratori o l'Assemblea, a seconda delle previsioni statutarie)
 - se non individuati, alla Fondazione Italia Sociale.

Esempio: si torni all'esempio del paragrafo precedente, che indicava la seguente situazione nell'esercizio n:

ATTIVO	PASSIVO
...	...
	Patrimonio netto complessivo 1.550.000
	di cui ex art. 5 non comm. 850.000
	di cui ex art. 5 comm. 150.000
	di cui ex art. 6 550.000

L'intero importo di €. 1.550.000 dovrà essere destinato ad uno dei soggetti di cui sopra:

- con apporto in natura
- con apporto di denaro.

PERDITA DEI REQUISITI

L'art. 50 Codice dispone che, **quando l'ente continua ad operare** ma non è più in possesso dei requisiti per mantenere l'iscrizione:

- ➔ **la cancellazione comporta l'obbligo di devoluzione del patrimonio** (in linea con quanto attualmente previsto in caso di cancellazione dall'anagrafe delle Onlus) ai medesimi enti di cui al punto precedente
- ➔ **ma per la sola parte "incrementatasi" nel periodo di iscrizione al Registro.**



ATTENZIONE - Migrazione nell'ambito del Registro unico: il trasferimento da una sezione ad un'altra nell'ambito del Registro unico non comporta alcuna devoluzione del patrimonio.

Pertanto, la **trasformazione in Impresa sociale** (anch'esso ente del Terzo settore), **permette la mancata devoluzione** del patrimonio (quantomeno temporaneamente; infatti anche l'impresa sociale ha l'obbligo di devoluzione alla sua estinzione, potendo restituire ai soci i soli apporti di questi).

Esempio: in relazione all'esempio precedente, si ponga ora che l'ente abbia apportato una modifica statutaria incompatibile con la permanenza nel Registro unico.

Alla data della iscrizione della delibera al Registro unico, elabora il seguente bilancio:

ATTIVO		PASSIVO	
...
		Patrimonio netto complessivo	1.930.000
		di cui ex art. 5 non comm.	970.000
		di cui ex art. 5 comm.	170.000
		di cui ex art. 6	790.000
Totale a pareggio	280.000	Totale a pareggio	1.930.000

In tal caso la devoluzione sarà limitata alla somma "incrementale": $1.930.000 - 1.550.000 = \text{€ } 380.000$.

Verificato ciò, l'ente decide di trasformarsi in Impresa sociale, chiedendo la migrazione al Registro unico, evitando così la devoluzione.

PERDITA DELLA QUALIFICA DI ENTE NON COMMERCIALE

L'art. 87 c. 7 dispone che la perdita della qualifica di ente non commerciale in **assenza di supero del 2° test** (v. 39), con assimilazione ad un ente commerciale (art. 73 c. 1 lett. b) Tuir):

→ **rimane retroattiva** (analogamente agli Enti non ETS, ex art. 149 Tuir) **all'inizio del periodo d'imposta**

→ tuttavia, è disposto che tutti i relativi obblighi contabili, tra cui:

- **l'iscrizione a Libro inventari di tutti i beni** facenti parte **del patrimonio** dell'ente
- l'adozione del libro giornale, del libro dei beni ammortizzabili, dei partitari, ecc.
- **la scritturazione delle operazioni eventualmente non già effettuate**, comprese dall'inizio del periodo d'imposta e la perdita dello status

vanno rese entro 3 mesi dal realizzarsi di tale condizione.

LIQUIDAZIONI IVA

Nulla viene disposto in relazione alla rielaborazioni delle liquidazioni periodiche Iva:

- che non devono più riguardare le sole attività fin dall'origine considerate commerciali
- ma anche le attività precedentemente "decommercializzate":
 - attività di interesse generale svolte con modalità non commerciale
 - raccolta di fondi, se verso vendita di beni di modico valore

ecc.



Nota: in particolare in assenza di una norma analoga a quanto legislatore ha previsto per i contribuenti minimi che decadono (in cui debito d'imposta per le operazioni pregresse socio in sede di dichiarazione annuale Iva), sorge il dubbio se siano applicabili le sanzioni previste per la tardiva emissione di fattura con Iva e violazioni conseguenti, l'omessa certificazione dei corrispettivi, ecc.

DEVOLUZIONE DEL PATRIMONIO

Si applicano i medesimi criteri analizzati per la "perdita dei requisiti" per la permanenza dell'iscrizione nel registro unico.

IMPOSTE INDIRETTE – AGEVOLAZIONI

Sono destinatari delle disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali (art. 82 Codice):

- gli enti del Terzo Settore
- cooperative sociali (escluse le imprese sociali costituite in forma societaria, salvo alcune eccezioni).



N.B.: come anticipato, il legislatore ha sostanzialmente **trasferito** a tali soggetti **le agevolazioni fiscali precedentemente previste per le ONLUS**, tornando ad aggiungervi quelle ai fini dell'imposta di registro (sopresse dal 1/01/2014 per le Onlus).

AGEVOLAZIONI IN PASSATO PREVISTE PER LE ONLUS (D.LGS. 460/97)

↓
trasferite
↓

AGLI ENTI DEL TERZO SETTORE (e COOPERATIVE SOCIALI)

IMPOSTE DI REGISTRO E IPO-CATASTALI “FISSE”

Sono soggetti alle imposte di registro e ipo-catastali **in misura fissa** i seguenti atti:

ATTI	CONTENUTO
SOCIALI	<ul style="list-style-type: none"> ▪ atti costitutivi ▪ modifiche dello statuto
	<p> <u>N.B.:</u> l'adeguamento/integrazione al Codice non sconta imposta di registro</p>
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ operazioni straordinarie di trasformazione (anche eterogenea) o fusione/scissione
IMMOBILIARI	<ul style="list-style-type: none"> ▪ gli atti traslativi della proprietà di immobili (o costitutivi di diritti reali di godimento) a favore degli ETS (e imprese sociali), previa attestazione che gli immobili: <ul style="list-style-type: none"> - entro 5 anni dal trasferimento - saranno utilizzati direttamente per attuare gli scopi istituzionali. <p> <u>Dichiarazione mendace:</u> al mancato utilizzo per le finalità di cui sopra entro 5 anni, si applicano le imposte in misura ordinaria, oltre alla sanzione del 30%.</p>

IMPOSTE DI SUCCESSIONE/DONAZIONE, IMPOSTA DI BOLLO ED ISI

Si applicano le seguenti **esenzioni**:

ESENZIONE DA IMPOSTE DI ALCUNI ATTI/DOCUMENTI E ATTIVITA'		
IMPOSTA DI SUCCESSIONE / DONAZIONE E IPO-CATASTALI	IMPOSTA DI BOLLO	IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI
<p>Trasferimenti a titolo gratuito agli ETS (incluse coop. sociali ed escluse imprese sociali costituite in forma societaria)</p> <ul style="list-style-type: none"> - di qualsiasi bene (inclusi immobili) - utilizzato per attuare le finalità istituzionali (civiche, solidaristiche e di utilità sociale) 	<p>Atti, documenti, istanze, contratti, copie (anche se dichiarate conformi), estratti, certificazioni, dichiarazioni, attestazioni e ogni altro documento posti in essere o richiesti dagli enti.</p>	<p>Non è dovuta per le attività indicate nella tariffa DPR 640/1972, svolte:</p> <ul style="list-style-type: none"> - in modo occasionale - in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze/campagne di sensibilizzazione purché si provvede a darne comunicazione al concessionario.



Concessioni governative: atti e provvedimenti relativi agli ETS sono esenti da **tasse CCGG** ex Dpr 641/72.

IMU E TASI

In relazione agli **immobili**, continuano ad applicarsi le agevolazioni previste, in generale, per tutti gli enti non commerciali: sono **esenti IMU/TASI** gli immobili **posseduti** dagli **ETS non commerciali**:

- **destinati allo svolgimento** di attività (art. 7 c. 1 lett. i) D.lgs. 504/92):
 - assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive
 - dirette all'**esercizio del culto** e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi (per scopi missionari), alla catechesi e all'educazione cristiana (art. 16, L. 222/85).
- **con modalità non commerciali.**



Utilizzo promiscuo: anche in tal caso per individuare la “quota” utilizzata per l'attività commerciale” (da assoggettare ad IMU) sono richiamati le disposizioni previgenti (art. 91-bis DL 1/2012 e, pertanto, anche le relative disposizioni attuative, DM 200/2012 – v. RF 115/2015).

ALTRI TRIBUTI

Per i **tributi diversi da quelli sopra**, gli enti territoriali possono deliberare:

- per **gli enti che non hanno** per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale
- **la riduzione o l'esenzione** dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti.

nei rispetto dei limiti comunitari degli aiuti alle imprese (art. 88 Codice), cioè del cd. “de minimis”.

Esempio: ai fini **Irap** le Regioni potranno disporre la riduzione dell'aliquota, o l'esenzione.



AGEVOLAZIONI FISCALI PER LE LIBERALITA'

Al fine di semplificare il regime di detrazioni e deduzioni destinati al Terzo Settore, l'art. 83 del Codice provvede a sostituire le relative norme del Tuir (che vengono così abrogate).

EROGAZIONI LIBERALI DELLE PERSONE FISICHE

L'importo delle erogazioni liberali a favore di enti del Terzo Settore:

- **in denaro**, da effettuarsi mediante sistemi tracciabili di pagamento
- **o in natura**

sono ammesse in **detrazione dall'Irpef**:

- **per il 30% dell'importo**, nel limite massimo di € 30.000 per ciascun periodo d'imposta
- **elevato al 35%** per quelle **in denaro** rese in favore delle **organizzazioni di volontariato**.

EROGAZIONI LIBERALI DI IMPRESE O PERSONE FISICHE

L'importo delle erogazioni liberali a favore di enti del Terzo Settore:

- **in denaro**, da effettuarsi mediante sistemi tracciabili di pagamento
- **o in natura**

se effettuate da **persone fisiche, enti e società**:

- sono **deducibili** dal reddito dell'erogatore **nel limite del 10% del reddito dichiarato**
- in caso di incapienza, l'eccedenza può **riportata fino al 4° anno successivo**.

Viene, infine, confermata la detrazione del 19% dei contributi associativi per un importo max € 1.300 (€ 1.291,14 in precedenza) versati alle società di mutuo soccorso che operano nei settori di cui all'art. 1 L. 3818/1886.

EROGAZIONI LIBERALI – NOVITA'

ONERI	NORME SOSTIT. per gli ETS	AGEVOLAZIONE			ART. 83 CODICE	AGEVOLAZIONE		
		%	Limite	Beneficiario		%	Limite	Beneficiario
DETRAIBILI	Art. 15 c. 1.1	26%	€ 30.000	Onlus e OdV	comma 1	30%	€ 30.000	ETS
	Art. 15 c. 1 lett. i-quater	19%	€ 2.065,83	APS		35%	€ 30.000 in denaro	OdV
DEDUCIBILI	Art. 14 DL 35/2005	10% redd. dichiarato max 70.000		Onlus, OdV e APS	comma2	10% redd. dichiarato nessun massimale Ecced. riportabile		ETS



Cumulabilità: non è ammesso il cumulo delle deduzioni o detrazioni relative alle stesse erogazioni.



Attuazione: si rinvia ad apposito DM l'individuazione dei beni in natura oggetto di detrazione/deduzione e criteri e modalità di valorizzazione delle liberalità

Si deve ritenere che le persone fisiche, analogamente al passato, possono scegliere se operare la detrazione di imposta o la deduzione dal proprio reddito.

CREDITO D'IMPOSTA "SOCIAL BONUS" (ART. 81 CODICE)

Le **erogazioni liberali**:

- ⇒ in denaro
- ⇒ agli enti del Terzo Settore (tenuti ad appositi adempimenti)

attribuiscono un credito d'imposta pari a:

- **65% dell'importo**: per le **persone fisiche**
- **50% dell'importo**: se effettuate da **enti o società**

previa **presentazione** al Ministero del lavoro di un **progetto di recupero**:

- degli immobili pubblici inutilizzati
- dei beni mobili/immobili confiscati alla criminalità assegnati ai suddetti enti

e da questi utilizzati solo per le attività di interesse generale.

Quantificazione del credito d'imposta: avviene in applicazione dei seguenti limiti:

- **15% del reddito** imponibile se riguarda **persone fisiche** ed **enti non commerciali**
- **5‰ dei ricavi**, se riferito ai soggetti titolari di reddito d'impresa.

Modalità di utilizzo: il credito d'imposta (che andrà attuato da apposito DM):

- non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap
- va ripartito in 3 quote annuali ed è utilizzato solo in F24 (non è soggetto ai limiti annuali massimi)

DECORRENZA E ABROGAZIONI

L'individuazione dell'operatività delle varie disposizioni del Codice va ricondotta ai seguenti articoli:

- **art. 104** "Entrata in vigore"
- **art. 102** "Abrogazioni"
- **art. 101** "Norme transitorie e di attuazione"
- **art. 89** "Coordinamento normativo"

NORME TRANSITORIE ED ENTRATA IN VIGORE (art. 101, 102 e 104 Codice)

Al fine di garantire continuità alle disposizioni attualmente in vigore, l'art. 104 Codice dispone una entrata in vigore progressiva delle sue disposizioni:

- A) in generale:** la disciplina fiscale generale degli ETS (cioè gli artt. da 79 ad 89 contenuti nel Titolo X): **si applica dall'anno successivo a quello:**
- **in cui interverrà l'autorizzazione comunitaria**
 - e, comunque, **non anteriormente a quello di operatività del Registro Unico.**



ABROGAZIONI: solo da tale data saranno abrogate le disposizioni speciali relative (art. 102 Codice):

- 1) alla **disciplina delle ONLUS** (D.lgs. 469/97) delle **OdV** (L. 266/91) ed **APS** (L. 383/2000)
- 2) all'**estensione del regime forfettario L. 398/91** ad **associazioni diverse da quelle sportive dilettantistiche**
- 3) alle **erogazioni liberali** di cui al **DL 35/2005** che fino ad allora continuano a trovare applicazione.

Tuttavia, in relazione alle Onlus, OdV, APS ed Imprese sociali, l'art. 101 c. 2 dispone che:

- **fino all'operatività del Registro unico**
- **continuano ad applicarsi le norme previgenti** "ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti" nei relativi Registri se "si adeguano alle disposizioni del presente decreto entro 18 mesi dalla data della sua entrata in vigore".

Pertanto, vi sarà una continuità normativa solo se tali enti provvederanno ad adeguare lo Statuto alle disposizioni del Codice **entro il 3/01/2019.**



ATTENZIONE: l'art. 53 Codice impone a **Regioni/Province Autonome** di disciplinare i procedimenti necessari per l'iscrizione e la cancellazione dal Registro Unico **entro il 30/01/2019.**

Dunque, se ciò avverrà nel 2019, le disposizioni del Codice potranno entrare **in vigore solo dal 2020.**

- B) in deroga:** **alcune disposizioni** fiscali relative alle **ONLUS/OdV ed ASP** trovano applicazione anticipata **fin dal 1/01/2018.**

NORME DI COORDINAMENTO (art. 89 Codice)

L'art. 89 del Codice provvede a coordinare le disposizioni del Tuir e delle leggi speciali che le disposizioni del Codice stesso.



A tal fine:

- in alcuni casi: si tratta di disposizioni di coordinamento normativo con le varie norme modificate dal Codice, al fine di consentirne l'applicazione da parte degli enti ETS (sostituzione dei riferimenti alle "Onlus" col riferimento agli ETS)
- in altri casi: si tratta di **limitare le disposizioni che sopravvivono solo ad alcuni enti**.

PRINCIPALI DISPOSIZIONI NON ABROGATE – NUOVO AMBITO APPLICATIVO

TUIR		CONTENUTO	ENTI NON ETS (*)	ENTI ETS
Art. 143	c. 1	Attività minori	SI	(si ritiene implicitam. abrogato)
	c. 3	Non imponibilità di raccolta di fondi e contributi-corrispettivo	SI	NO (sostituito da norme <u>quasi</u> equival.)
Art. 144	c. 2	Contabilità separata per l'attività commerciale	SI	NO (sostituito da norma equivalente)
	c. 4	Pro-rata per i costi promiscui	SI	SI
	c. 5 e 6	Personale religioso enti ecclesiastici ed Enti soggetti a contabilità pubblica	SI	NO
Art. 145		Regime forfettario	Solo agli enti esclusi ex lege dagli ETS	NO
Art. 148 (associaz.)	c. 1	Detassazione quote/contributi associativi	SI	NO (sostituito da norma equivalente)
	c. 2	Commercialità dei contributi specifici degli associati	SI	
	c. 3	Deroga alla commercialità del comma 3 per la le associazioni: politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona	Soppresso per le associazioni: assistenziali, culturali, di promozione sociale e formazione extra-scolastica della persona <u>N.B.:</u> permane per le ass. sportive (*)	NO (norma <u>quasi</u> equival. solo per ASP)
	c. 4	Presunzione assoluta di commercialità in deroga al comma 3	SI	
	c. 5-7	Attività comunque decommercializzate per APS e altre associazioni specifiche	SI	
	c. 8	Clausole di democraticità dello statuto per fruire delle agevolazioni precedenti	SI	NO (sostituito da norma equivalente)
Art. 149		Test per la perdita della qualifica di ente non commerciale	SI	NO (sostituito da norma ad hoc)

() Relaz. Illustrativa: l'art. 89 c. 4 Codice "modifica l'articolo 148, comma 3 del TUIR – che esclude la natura commerciale per le attività svolte agli enti associativi, in diretta attuazione degli scopi istituzionali e verso pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti degli associati – limitandone l'applicazione agli enti che per definizione restano esclusi dall'ambito del Terzo settore. La presente norma si coordina, per i soggetti iscritti al Registro unico di cui all'articolo 45, con quanto previsto dall'articolo 79, comma 6".*



(*) Come anticipato, tali disposizioni si applicano:

a) certamente agli **enti che non possono diventare ETS**, quali quelli:

- di cui all'art. 4 c. 2 Codice: sindacati, associazioni di categoria, ecc.
- che **non svolgono in via prevalente un'attività "di interesse generale"** (es: associazione culturale "generica")

b) ma, si ritiene, anche agli enti la cui **attività prevalente rientri tra quelle di interesse generale** (es: associazione sportiva) che, tuttavia, **non ritengano conveniente di iscriversi al Registro unico** (in caso contrario si applicherebbe le norme degli "enti commerciale", non potendo applicare il Codice).

Norma	CONTENUTO	ENTI NON ETS	ENTI ETS
L. 398/91	Regime forfettario per le Associazioni sportive dilettantistiche	dubbio (la norme non è abrogata; lo è solo l'estensione a tutte le tipologie di associazioni – v. oltre)	NO

Nota: le associazioni sportive dilettantistiche svolgono attività di interesse generale; pertanto, laddove l'Agenzia abbracci la tesi di cui al punto b) precedente, potranno continuare ad avvalersi del regime forfettario.

D.lgs 346/90	CONTENUTO	ENTI NON ETS	ENTI ETS
art. 3 c. 1 e 2	Esenzione da imposte di donazione/successione ed ipotecarie e catastali per: - fondaz./ass. riconosciute operanti in determinati ambiti - Onlus	SI	NO (sostituiti da norme equivalenti)
D.lgs 347/90			
art. 1 c. 2		SI	
art. 10 c. 3		SI	

Norma	CONTENUTO	ENTI NON ETS	ENTI ETS
DPR 601/73 art. 6	Riduzione IRES al 50% per determinati enti no profit (di assistenza sociale, beneficenza, scientifiche, storiche, ecc.)	SI (*)	NO

(*) Per gli enti non ETS "ex lege" (sindacati, ecc.) si applica solo alle attività diverse da quelle "di interesse generale" ex art. 5 Codice.

TUIR	DEDUZIONI E DETRAZIONI
10 c. 1 lett. g)	Privati: la deduzione per elargizioni a ONG è alternativa alla detraz. del 26% ex art. 15 c. 1.1 Tuir
100 c. 2 lett. a) e b)	Imprese: la deduzione per le erogazioni liberali di cui a tali lettere sono alternative alla deduzione ex art. 100 c. 2 lett. h)
153 c. 6 lett. a) e b)	Enti non commerciali non residenti: la deduzione per le erogazioni liberali di cui a tali lettere sono alternative alla deduzione ex art. 100 c. 2 lett. h)

Nota: si tratta di una razionalizzazione di norme previgenti, per evitare che analoghe elargizioni possano cadere sotto disposizioni alternative. Sono ulteriori rispetto a quelle indicate nel precedente paragrafo relativo alle liberalità.

ONLUS, ODV E APS – NORME IN VIGORE DAL 2018

L'art. 104 c. 1 dispone che, in relazione alle:

- **Onlus** di cui all'art. 10 del D.lgs. 460/1997
- **organizzazioni di volontariato** (cd. "OdV") iscritte nei registri di cui alla L. 266/1991
- **associazioni di promozione sociale** (cd. "APS") iscritte nei registri di cui all'art. 7 L. 383/2000

le seguenti norme si **applicano in via transitoria:**

→ a **partire dal 2018**

→ e **fino all'anno di entrata in vigore Titolo X** del Codice (cioè fino all'entrata in vigore delle disposizioni fiscali generali che regolano la disciplina degli ETS di cui al paragrafo successivo)

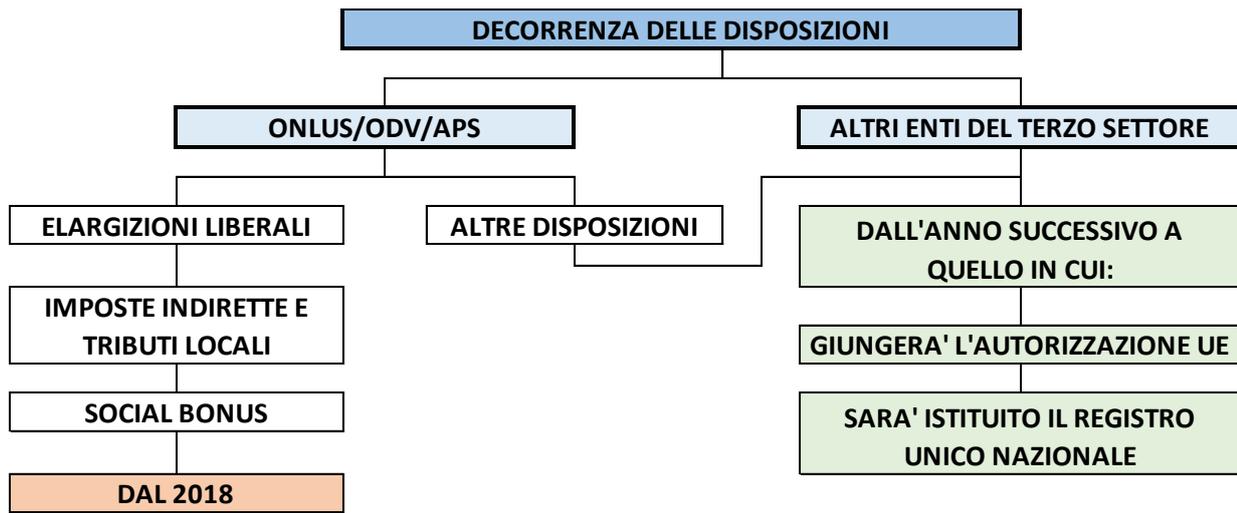
Articoli del Codice	DISPOSIZIONI APPLICABILI IN VIA TRANSITORIA DAL 2018	ABROGAZIONI DAL 2018	
art. 81	Agevolazioni	-	
art. 82			Social bonus
art. 83			Imposte indirette e tributi locali
art. 84 c. 2 e 85 c. 7			Deduzione/detrazione delle erogazioni liberali (che sostituiscono le disposizioni del Tuir abrogate di cui sotto)
		Esenzione Ires degli immobili destinati esclusivamente ad attività non commerciale da OdV e APS	

art. 102, co. 1, lett. e)	oneri deducibili o detraibili	Oneri deducibili: erogazioni liberali in denaro, nel limite di € 1.549,37 o al 2% del reddito d'impresa dichiarato, a favore di APS iscritte negli appositi Registri	art. 100, co. 2, lett. l)
art. 102, co. 1, lett. f)		Oneri detraibili al 19%: erogazioni liberali in denaro, nel limite di € 2.065,83, a favore delle APS iscritte negli appositi Registri (si applica l'ultimo periodo della lett. i-bis)	art. 15, co. 1, lett. i-quater)
art. 102, co. 1, lett. g)		Oneri detraibili al 19%: contributi associativi, nel limite di € 1.291,14, versati alle società di mutuo soccorso che operano solo nei settori di cui all'art. 1 L. 3818/1886.	art. 15, co. 1, lett. i-bis)

ABROGAZIONI (art. 102 Codice)

Nel seguito il dettaglio delle disposizioni abrogate dall'anno successivo al momento successivo tra quello in cui **interverrà l'autorizzazione comunitaria o di operatività del Registro Unico**:

DESTINATARI	NORMA ABROGATA	CONTENUTO
ONLUS	Art. 150 Tuir	Detassazione dei proventi connessi delle Onlus
	D.Lgs. 460/1997, artt. da 10 a 29 ad tranne art. 13 c. 2, 3 e 4	Ordinamento giuridico delle Onlus  N.B.: rimangono in vigore le disposizioni dell'art. 13 c. 2, 3 e 4, relative alle cessioni gratuite alle ONLUS
	Art. 20-bis DPR 600/73	Scritture contabili delle Onlus
ODV	L. 266/1991, art. 8	c. 1, 1° periodo Le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini dell'Iva
		c. 4 Detassazione delle attività commerciali cd. "marginali" ai fini Ires, qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato. I criteri relativi al concetto di marginalità di cui al periodo precedente, sono fissati dal MEF con proprio decreto
APS	L. 383/2000	art. 20 Prestazioni in favore dei familiari degli associati
		art. 21 Imposta sugli intrattenimenti applicabili alle APS
REGIME FORFETTARIO L. 398/91	D.L. 417/1991, art. 9-bis	Estensione del regime forfettario L. 398/1991 previsto per le associazioni sportive dilettantistiche alle associazioni senza fini di lucro e pro loco
	L. 350/2003, art. 2 c. 31	Estensione del regime forfettario L. 398/1991 alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare
EROGAZIONI LIBERALI	D.L. 35/2005, art. 14	c. 1 Liberalità in denaro/natura erogate da persone fisiche/giuridiche in favore di associazioni riconosciute/fondazioni aventi per finalità istituzionale: - la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al D.Lgs. 42/2004 - lo svolgimento/promozione di attività di ricerca scientifica sono deducibili dal reddito complessivo nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di € 70.000 annui
		c. 2 obblighi del destinatario (redazione di apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria)
		c. 3 Resta ferma la facoltà di applicare le disposizioni di cui all'art. 100 c. 2 TUIR
		c. 4 e 5 Aspetti sanzionatori
		c. 6 Incumulabilità



ADEMPIMENTI DEGLI ETS - SINTESI

ETS "puri" (non OdV/APS)	(sole attività non commerciali, superando il 1° test) – No reddito d'impresa imponibile
Entrate < € 220.000	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per cassa" - Bilancio semplificato ("Rendiconto finanziario") - No bilancio sociale - Revisione legale se superato l'Attivo (€ 110.000) e la Media dip. (12) per 2 esercizi
Entrate > € 220.000	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per competenza" - Bilancio formato da Stato Patrimoniale + Conto Economico - Bilancio sociale solo se Entrate > € 1.000.000 - Revis. legale se: Attivo > € 110.000; Entrate > € 220.000; Media dip. 12 (2 param. su 2 es.)
ETS "misti" (no OdV/APS)	(attività commerciali non prevalenti, superando il 2° test) – Reddito d'impresa imponibile
Entrate < € 220.000 (nulla cambia se si applica il reg. forfetario art. 80 Codice)	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per cassa" per l'attività complessiva - Bilancio semplificato ("Rendiconto finanziario") - Contabilità separata (sempre ammessa la cont. semplificata per l'att. comm.) - Ordinari adempimenti Iva per l'att. comm. (tranne scontrini/ric. fiscali) - No bilancio sociale - Revisione legale se superato l'Attivo (€ 110.000) e la Media dip. (12) per 2 esercizi
Entrate > € 220.000 (nulla cambia se si applica il reg. forfetario art. 80 Codice)	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per competenza" per attività complessiva - Bilancio formato da Stato Patrimoniale + Conto Economico - Contabilità separata (sempre ammessa la cont. semplificata per l'att. comm.) - Ordinari adempimenti Iva per l'att. comm. (tranne scontrini/ric. fiscali) - Bilancio sociale se entrate + ricavi > € 1.000.000 - Revis. legale se: Attivo > € 110.000; Entrate > € 220.000; Media dip. 12 (2 param. su 2 es.)

APS e ODV "puri"	(sole attività non commerciali, superando il 1° test) No reddito d'impresa imponibile
Entrate < € 220.000	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per cassa" - Bilancio semplificato ("Rendiconto finanziario") - No bilancio sociale - Revisione legale se superato l'Attivo (€ 110.000) e la Media dip. (12) per 2 esercizi
APS e ODV "misti"	(attività commerciali non prevalenti, superando il 2° test) – Reddito d'impresa imponibile
Entrate < € 220.000	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per cassa" per l'attività complessiva - Esonero da tenuta delle scritture contabili per l'att. Comm.
Reg. Forfetario art. 86 (ric. comm. < € 130.000)	<ul style="list-style-type: none"> - Nessun adempimento Iva per l'att. comm. - No bilancio sociale - Revisione legale se superato l'Attivo (€ 110.000) e la Media dip. (12) per 2 esercizi
Entrate < € 220.000	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per cassa" per l'attività complessiva - Contabilità separata (sempre ammessa la cont. semplificata per l'att. comm.)
No Reg. Forfetario art. 86 (ric. comm. > € 130.000)	<ul style="list-style-type: none"> - Ordinari adempimenti Iva per l'att. comm. (tranne scontrini/ric. fiscali) - No bilancio sociale - Revisione legale se superato l'Attivo (€ 110.000) e la Media dip. (12) per 2 esercizi
Entrate > € 220.000	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per competenza" per attività complessiva - Bilancio formato da Stato Patrimoniale + Conto Economico - Esonero da tenuta delle scritture contabili per l'att. Comm.
Reg. Forfetario art. 86 (ric. comm. < € 130.000)	<ul style="list-style-type: none"> - Nessun adempimento Iva per l'att. comm. - Bilancio sociale se entrate + ricavi > € 1.000.000 - Revis. legale se: Attivo > € 110.000; Entrate > € 220.000; Media dip. 12 (2 param. su 2 es.)
Entrate > € 220.000	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per competenza" per attività complessiva - Bilancio formato da Stato Patrimoniale + Conto Economico - Contabilità separata (sempre ammessa la cont. semplificata per l'att. comm.) - Ordinari adempimenti Iva per l'att. comm. (tranne scontrini/ric. fiscali)
No Reg. Forfetario art. 86 (ric. comm. > € 130.000)	<ul style="list-style-type: none"> - Bilancio sociale se entrate + ricavi > € 1.000.000 - Eventualmente regime forfetario articolo 80 Codice - Revis. legale se: Attivo > € 110.000; Entrate > € 220.000; Media dip. 12 (2 param. su 2 es.)
Impresa sociale (libro V Titolo V e VI C.C.)	<ul style="list-style-type: none"> - Contabilità ordinaria (ente lucrativo); Bilancio sociale; Obbligo di Revisore - No spettanza Ires al 50% ex art. 6 Dpr 601/73

**PARTE III°
NORMATIVA**

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

Schema di decreto legislativo recante “Codice del Terzo settore, a norma dell’articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106”.

ATTENZIONE: le parole barrate nel testo che segue sono state espunte a seguito delle censure del Consiglio di stato, recepite in sede di emanazione del testo definitivo del D.lgs. 117/2017

Lo schema di decreto legislativo in esame, che si compone di 104 articoli suddivisi in dodici Titoli, è predisposto in attuazione della delega conferita al Governo con la legge 6 giugno 2016, n. 106, per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale.

La delega prevede il riordino e la revisione organica della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti, relative agli enti del Terzo settore, compresa la disciplina tributaria applicabile a tali enti, mediante la redazione di un apposito Codice del Terzo Settore.

Tale attività di revisione e riordino è finalizzata al sostegno dell'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona, alla valorizzazione del potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, in attuazione degli articoli 2, 3, secondo comma, 4, 9, 18 e 118, comma 4, della Costituzione.

- I Titoli primo e secondo recano disposizioni di carattere generale relative agli enti del Terzo settore. Il Titolo terzo prevede disposizioni in materia di volontari e di attività di volontariato.
- Titoli quarto e quinto disciplinano le specifiche tipologie di enti del Terzo settore, in particolare le associazioni e le fondazioni, le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le reti associative e le società di mutuo soccorso. E' inoltre prevista una norma di rinvio - articolo 40 - alla disciplina delle imprese sociali dettata dal decreto legislativo di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106 e alla disciplina delle cooperative sociali e dei loro consorzi di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381.
- Il Titolo sesto disciplina il Registro unico nazionale del Terzo settore.
- Il Titolo settimo reca la disciplina relativa ai rapporti con gli enti pubblici.
- Il Titolo ottavo detta disposizioni in materia di promozione e di sostegno degli enti del Terzo settore prevedendo l'istituzione del Consiglio nazionale del Terzo settore, la disciplina dei centri di servizio per il volontariato e norme in materia di risorse finanziarie destinate agli enti medesimi.
- Il Titolo nono reca disposizioni in materia di titoli di solidarietà degli enti del Terzo settore e altre forme di finanza sociale.
- Il Titolo decimo disciplina il regime fiscale degli enti in parola.
- Il Titolo undicesimo detta disposizioni in materia di controlli e coordinamento.
- Infine il Titolo dodicesimo reca disposizioni transitorie e finali.

Il **Titolo primo** del Codice contiene alcune disposizioni generali. Segnatamente, l'**articolo 1** presenta, in linea con quanto previsto dalla legge delega, gli obiettivi legislativi che ci si propone di realizzare attraverso il Codice; mentre l'**articolo 2** contiene una norma di principio nella quale, riconosciuto il particolare ruolo degli enti del Terzo settore per il perseguimento di finalità costituzionalmente rilevanti, si prevede la loro promozione da parte della Repubblica italiana. I due articoli possono rilevare anche ai fini dell'interpretazione delle restanti disposizioni del Codice, orientando l'interprete, nel dubbio, verso quelle soluzioni interpretative che siano maggiormente compatibili con i principi espressi dagli articoli 1 e 2 del Codice.

Di particolare importanza, nell'ambito del titolo primo, è l'articolo 3, che individua le **fonti di disciplina degli enti del Terzo settore** ed illustra il rapporto tra le medesime. Innanzitutto, il primo comma chiarisce che anche agli enti del Terzo settore che hanno una disciplina particolare, come ad esempio le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, si applicano le restanti disposizioni del Codice, a condizione, ovviamente, che esse non siano derogate dalle norme particolari relative alla specifica figura organizzativa del Terzo settore e siano con queste ultime compatibili.

Pertanto, a titolo di **esempio**, alle **organizzazioni di volontariato** di cui al Titolo V, capo I, si applicherà, tra gli altri, l'articolo 11 sull'iscrizione in registri, ma non già l'articolo 12, comma 1, poiché derogato dalla disposizione particolare di cui all'articolo 32, comma 3, secondo cui "la denominazione sociale deve contenere l'indicazione di organizzazione di volontariato o l'acronimo ODV". Potenzialmente, il primo comma dell'articolo 3 si applica non solo agli enti del Terzo settore che sono destinatari di una disciplina particolare all'interno del Codice del Terzo settore, ma anche a quelli che eventualmente lo siano all'esterno del Codice del Terzo settore (nell'ambito, cioè, di una legge "speciale" rispetto a quest'ultimo).

In tal modo, il Codice assurge al rango di **fonte principale del diritto degli enti del Terzo settore globalmente considerato**. Il secondo comma prevede l'applicazione del Codice civile nel caso di lacune di previsione accertate nel Codice del Terzo Settore, previa verifica di compatibilità [n.d.r.: la norma "speciale", il Codice del Terzo settore, deroga la norma "generale", il Codice Civile].

Evidentemente, il rinvio generico al Codice civile deve intendersi come riferito in particolare alle norme del Codice civile, e alle relative disposizioni di attuazione, che disciplinano i vari tipi organizzativi (associazione, ecc.).

Infine, il comma 3 ribadisce quanto già previsto nella legge delega, ovvero che le disposizioni del Codice **non si applicano alle fondazioni di origine bancaria** di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153. Un'unica eccezione alla suddetta regola generale si rinviene nelle disposizioni del capo II del Titolo VIII, là dove si disciplinano i centri di servizio

per il volontariato, prevedendosi, in sintonia con la legge delega, l'obbligo delle fondazioni di origine bancaria di contribuire all'attività e alle funzioni di questi centri.

Il **Titolo secondo** reca disposizioni generali sugli enti del Terzo settore, volte soprattutto alla loro identificazione generale e dunque a disegnare la loro identità giuridica di fondo.

L'articolo 4, comma 1, li individua, chiarendo che **sono enti del Terzo settore**:

- non solo quelli "nominati" e specificamente disciplinati dalle legge, come le organizzazioni di volontariato o le imprese sociali,
- ma anche tutte le altre associazioni e fondazioni che:
 - senza scopo di lucro e **per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**
 - **svolgano una o più attività di interesse generale** in forma di:
 - ✓ azione volontaria
 - ✓ o di erogazione gratuita di denaro/beni/servizi
 - ✓ o di mutualità
 - ✓ o di produzione/scambio di beni o servizi
 - e che siano inoltre **iscritte nel registro unico** nazionale del Terzo settore.

Pertanto, **oltre a enti del Terzo settore "tipici", il Codice ammette enti del Terzo settore "atipici" in forma di associazione o di fondazione.**

Oltre alle finalità e all'attività, anche l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore è uno degli elementi essenziali dell'ente del Terzo settore, sicché:

- **non potranno configurarsi enti del Terzo settore non iscritti al registro,**
- ed enti non iscritti nel registro che si auto-definissero del Terzo settore violerebbero l'articolo 12, comma 3, che riserva l'uso della denominazione di ente del Terzo settore o della locuzione "ETS" agli enti del Terzo settore.

Il comma 2 dell'articolo 4 esclude dal perimetro del Terzo settore le amministrazioni pubbliche ed altre categorie di soggetti, tra cui i partiti politici e i sindacati. Il comma 3 è specificamente dedicato agli enti ~~ecclesiastici~~ **religiosi** civilmente riconosciuti ~~e a quelli delle confessioni religiose che hanno stipulato per effetto di patti, accordi o intese con lo Stato,~~ e individua i limiti e le condizioni di applicabilità a questi enti delle norme del Codice, ~~nel rispetto dei medesimi patti, accordi o intese~~ tenendo conto della particolare natura di questi enti.

L'articolo 5 è norma fondamentale del Codice in quanto individua le **attività di interesse generale** che **devono costituire l'oggetto sociale esclusivo o principale** di un ente del Terzo settore (diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, in ragione della specificità della normativa applicabile ad esse).

Si chiarisce che le attività devono comunque essere svolte nel rispetto della (eventuale) normativa specifica loro applicabile. Se dunque, ad esempio, una normativa settoriale pone una riserva o una condizione (ad esempio, l'iscrizione in appositi albi o registri) per l'esercizio di una determinata attività, tali riserve e condizioni si applicherebbero anche agli enti del Terzo settore.

Il comma 1 presenta una lista molto lunga di attività di interesse generale. In essa si è voluto

- da un lato, comprendere tutte le attività che già, storicamente, gli enti del Terzo settore svolgono, anche per espressa previsione legislativa (come nel caso, emblematico, degli interventi e servizi sociali ai sensi della legge 8 novembre 2000, n. 328),
- dall'altro includere attività "nuove" in cui gli enti del Terzo settore possono giocare un ruolo fondamentale per la promozione dell'interesse generale (come ad esempio la riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata).

L'elenco di attività di cui al comma 1 è esaustivo, nel senso che solo le attività elencate costituiscono attività di interesse generale ai fini del Codice. **Tuttavia**, deve osservarsi che **molte attività non nominate non devono ritenersi, solo per questo, escluse, perché potrebbero rientrare in una o più attività individuate nell'elenco.**

Ad esempio, l'attività di "promozione sociale" potrebbe collocarsi, tra le altre, nelle lettere a), e), j), i) dell'articolo 5, comma 1, a seconda di quale sia il suo oggetto specifico.

D'altronde, compaiono nell'elenco formule, come quella di cui alla lettera w), che si prestano ad includere varie attività di interesse generale non specificamente individuate nell'elenco.

In ogni caso, il comma 2 dell'articolo 5, attuando uno specifico punto di delega, consente l'aggiornamento, nel rispetto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, dell'elenco di attività mediante decreto del Presidente del Consiglio dei ministri da adottarsi su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, acquisito il parere delle commissioni parlamentari competenti.

L'articolo 6 permette agli enti del Terzo settore di svolgere **attività diverse da quelle di interesse generale** di cui all'articolo 5 a condizione che:

- l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano
- e siano **secondarie e strumentali** rispetto alle attività di interesse generale, **secondo criteri e limiti definiti con decreto** del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Cabina di regia di cui all'articolo 97, **anche tenendo conto dell'insieme delle risorse** (umane, strumentali e finanziarie) **impiegate in tali attività**, in rapporto a quelle impiegate nelle attività di interesse generale.

Tale decreto dovrà dunque individuare criteri:

- non solo quantitativi

- ma anche qualitativi

alla luce del parametro della strumentalità.

Inoltre, **nel definire quantitativamente il carattere secondario dell'attività** di cui all'articolo 6 rispetto all'attività di cui all'articolo 5 del Codice, dovrà **tenere conto**:

- **non solo dei ricavi** dell'attività secondaria
- **ma anche, tra l'altro, dei suoi costi**, anche figurati,

considerato il riferimento svolto dal Codice "all'insieme delle risorse impegnate in tali attività".

L'**articolo 7** definisce **l'attività di raccolta fondi**, di cui gli enti del Terzo settore, ~~diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali,~~ possono avvalersi per finanziare le proprie attività di interesse generale, cioè quelle di cui all'articolo 5 del Codice. Ammette, al secondo comma, che gli enti del Terzo settore la realizzino

- anche in forma organizzata e continuativa,
- o mediante sollecitazione al pubblico
- o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore
- impiegando **risorse proprie e di terzi**, inclusi volontari e dipendenti,

e ispirandosi a verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità a linee guida da adottarsi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore di cui all'articolo 58, nonché la Cabina di regia di cui all'articolo 97 .

Altra norma di centrale rilevanza è l'**articolo 8**. Esso pone un **vincolo di destinazione di eventuali utili** e, più in generale, del patrimonio degli enti del Terzo settore allo svolgimento delle attività ~~di interesse generale per statuarie ai fini~~ dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Secondo una prassi normativa ricorrente nella legislazione previgente, al fine di evitare ogni possibile aggiramento del vincolo di destinazione di cui al comma 1, il comma 2 dell'articolo in questione reca il divieto di distribuzione:

- sia diretta
- che indiretta

di utili ed avanzi *di* gestione, fondi e riserve, comunque denominati,

- a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori,
- amministratori ed altri componenti degli organi ~~associativi-sociali~~,

anche

- nel caso di recesso
- o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo.

Il comma 3 individua alcune fattispecie che costituiscono **"in ogni caso" una distribuzione indiretta non consentita**, come ad esempio

- "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 e ed in ogni caso non superiori ad euro ottantamila annui**".

In tal modo, il comma 3 non esclude che altre fattispecie "atipiche" di distribuzione possano configurarsi.

Con riferimento alla lettera d) del comma 3 va precisato che tale disposizione **non impedisce, ma anzi conferma**:

- la possibilità della cessione o della prestazione gratuite o verso corrispettivi inferiori al loro valore normale di beni o servizi (da intendersi alla luce dell'articolo 9 del TUIR)
- qualora esse costituiscano proprio l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 5 e realizzino pertanto le finalità dell'ente del Terzo settore.

Conseguentemente, ad esempio, l'organizzazione di volontariato che svolga attività di assistenza sociale o sanitaria potrebbe erogare gratuitamente i propri servizi agli associati, senza che ciò costituisca distribuzione indiretta di utili. Infine viene parimenti considerata distribuzione indiretta di utili 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. Si prevede che tale ultimo limite possa essere aggiornato, in relazione all'andamento del mercato finanziario, con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

L'**articolo 9** costituisce un corollario logico dell'articolo 8, poiché **impedisce che il patrimonio residuo dell'ente** del Terzo settore **possa costituire oggetto di appropriazione individuale in sede di liquidazione**, e che, quindi, ciò che era impedito durante l'esistenza dell'ente, possa liberamente realizzarsi al momento della sua estinzione o del suo scioglimento. Tale patrimonio, infatti, deve essere devoluto, previo parere positivo dell'Ufficio del Registro unico nazionale 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 deve essere reso dall'ufficio competente entro 30 giorni dalla data di ricezione della richiesta. Decorso il predetto termine, il silenzio dell'ufficio viene considerato dal legislatore significativo dell'assenso all'atto di devoluzione. La norma prevede la sanzione civilistica della nullità degli atti di devoluzione posti in essere in assenza o in difformità dal predetto parere.

L'**articolo 10** consente agli enti del Terzo dotati di personalità giuridica ed iscritti nel registro delle imprese di 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.

L'articolo 11, da leggersi in combinato disposto con l'articolo 4, comma 1, pone per gli enti del Terzo settore il **requisito dell'iscrizione nel registro unico nazionale** del Terzo settore e l'obbligo di indicare gli estremi di tale iscrizione negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico. Inoltre, gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono anche soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese. Per le **imprese sociali**, l'iscrizione nell'apposita sezione "imprese sociali" del registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore.

L'**articolo 12** da un lato obbliga gli enti del Terzo settore ad inserire nella propria denominazione sociale l'indicazione di ente del Terzo settore o l'acronimo "ETS" e a farne uso negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico; dall'altro lato, al comma 3, fa divieto ad enti diversi da quelli del Terzo settore di usare l'indicazione di ente del Terzo settore o l'acronimo "ETS", ovvero parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli. Il comma 2 pone una deroga con riguardo agli enti di cui all'articolo 4, comma 3.

L'**articolo 13** obbliga tutti gli enti del Terzo settore a **redigere e depositare presso il Registro unico nazionale** del Terzo settore il **bilancio di esercizio secondo modelli predisposti con decreto** del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo Settore.

Tuttavia, gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, oltre a dover tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del codice civile, 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.

Il comma 6 dispone che **l'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale dell'attività di cui all'articolo 6** nella relazione al bilancio o nella relazione di missione.

L'**articolo 14** pone un ulteriore obbligo, che è quello di redigere e depositare, nonché **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 e la Cabina di regia, alla luce di alcuni criteri già indicati dal medesimo articolo 14. Tale obbligo esiste però soltanto per gli enti del Terzo settore con **ricavi, rendite, proventi o entrate, comunque denominate, superiori ad 1 milione di euro**. Tutti gli altri enti del Terzo settore, ancorché non obbligati, possono ovviamente redigere un bilancio sociale, soprattutto qualora intendano in tal modo documentare e testimoniare l'impatto sociale delle proprie attività di interesse generale.

A medesimi fini di trasparenza, e in ossequio al criterio di graduazione, risponde la previsione **dell'obbligo** in capo agli enti del Terzo settore con **ricavi, rendite, proventi o entrate, comunque denominate, superiori a cinquantamila euro annui di pubblicare annualmente ed aggiornare nel proprio sito Internet**, o nel sito Internet della rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscano, **gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati**, ~~ad esclusione delle retribuzioni e dei compensi versati agli associati in quanto lavoratori subordinati e autonomi.~~

L'**articolo 15** obbliga gli enti del Terzo settore a tenere, oltre le scritture prescritte negli articoli 13, 14 e 17, comma 1, del Codice, altri libri sociali.

S'intende che ciascun ente deve tenere solo i libri sociali che sono compatibili con la sua forma giuridica. Il libro degli associati, ad esempio, non deve essere tenuto da una fondazione.

Il comma 2 individua l'organo obbligato alla tenuta dei libri sociali.

Il comma 3 pone il **diritto di ciascun associato di esaminare i libri sociali**, da esercitarsi secondo le modalità previste dall'atto costitutivo o dallo statuto dell'ente. Il comma 4 pone una deroga con riguardo agli enti di cui all'articolo 4, comma 3.

L'**articolo 16** ribadisce il diritto dei **lavoratori** degli enti del Terzo settore a ricevere un **trattamento economico e normativo** non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81.

Al suo secondo comma, per **evidente esigenze equitative** nell'ambito di enti orientati verso l'interesse generale, impone che, in ciascun ente del Terzo settore, la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti non sia superiore al rapporto uno a sei-otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda. Gli enti del Terzo settore devono dar conto del rispetto di questo parametro nel proprio bilancio sociale o, in mancanza, cioè là dove l'ente del Terzo settore non rediga un bilancio sociale perché tra l'altro ad esso non obbligato dall'articolo 14, nella relazione di missione di cui all'articolo 13, comma 1.

Nel **Titolo terzo** si rinvengono le nozioni, valide ai fini del Codice, di volontario e di attività di volontariato, nonché la relativa disciplina. La scelta compiuta dal legislatore delegato è quella di operare un **chiaro ed omogeneo inquadramento giuridico del volontario**, anche in ragione del fatto che quest'ultimo può esplicare la propria attività nelle molteplici tipologie di enti del Terzo settore, e non soltanto nelle organizzazioni di volontariato.

L'**articolo 17**, comma 1, consente agli enti del Terzo settore di **avvalersi di volontari** nello svolgimento delle **proprie attività e sono tenuti ad iscrivere in un apposito registro i volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale** ~~di interesse generale, dei quali devono tenere un apposito registro~~.

Il comma 2 definisce, ~~ai fini del Codice~~, il volontario come "una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, **anche** per il tramite di un ente del Terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà".

Dalla gratuità dell'attività del volontario discende il **divieto assoluto ed incondizionato di retribuire l'attività** del volontario. Al volontario **possono soltanto essere rimborsate**, dall'ente del Terzo settore tramite il quale svolge l'attività, **le spese effettivamente sostenute e documentate** per l'attività prestata, **peraltro entro limiti massimi** e alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente medesimo.

Sono **in ogni caso vietati rimborsi spese di tipo forfetario**.

Il comma 4 ammette la possibilità, entro certi limiti quantitativi, e comunque nel rispetto del divieto di rimborsi forfetari, del **rimborso di spese autocertificate** dal volontario ai sensi dell'articolo 46 del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445. Questa particolare modalità di rimborso non è ammessa con riferimento alle attività di volontariato aventi ad oggetto la donazione di sangue e di organi.

Il comma 5 pone l'importante principio, a tutela del volontario e al fine di evitare abusi, della **incompatibilità della qualità di volontario con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito** con l'ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale costui svolge la propria attività volontaria.

Il comma 6 stabilisce che **non si considera volontario l'associato che eserciti gratuitamente una carica sociale o che occasionalmente coadiuvi gli organi sociali nello svolgimento delle loro funzioni**.

Infine, il comma 7 dichiara non applicabili le disposizioni del titolo terzo agli operatori volontari del servizio civile universale, al personale impiegato all'estero a titolo volontario nelle attività di cooperazione internazionale allo sviluppo, **nonché agli operatori che prestano le attività di cui alla legge 21 marzo 2001, n.74**, in ragione della previsione della remunerazione delle attività da questi prestate, nonché della specificità della normativa di settore.

L'**articolo 18** impone agli enti del Terzo settore che si avvalgono di volontari di assicurarli contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato, nonché per la responsabilità civile verso terzi. Il secondo comma prevede che con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, da emanarsi entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del Codice, siano individuati meccanismi assicurativi semplificati, riguardanti le diverse tipologie di polizze attivabili (individuale, numerica e collettiva) e siano disciplinati i relativi controlli. Il comma 3 stabilisce che la copertura assicurativa dei volontari è elemento essenziale delle convenzioni tra gli enti del Terzo settore e le amministrazioni pubbliche, e che i relativi oneri sono a carico dell'amministrazione pubblica controparte del rapporto convenzionale.

L'**articolo 19** si rivolge alle amministrazioni pubbliche, che chiama a promuovere in vario modo, nei limiti delle risorse disponibili, la cultura del volontariato. Il ruolo delle amministrazioni pubbliche nella valorizzazione del volontariato trova il suo fondamento nella considerazione che la cultura e i valori del volontariato (reciprocità, condivisione, solidarietà, ecc.) concorrono al perseguimento del bene comune, realizzando mutamenti positivi nel contesto sociale di riferimento. A tal riguardo, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca e il Ministro per la semplificazione e la PA, previa intesa con la Conferenza Stato-Regioni, definirà attraverso un successivo decreto criteri per il riconoscimento in ambito scolastico e lavorativo delle competenze acquisite nella realizzazione di attività o percorsi di volontariato.

E' stato altresì previsto che 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.

Particolari disposizioni sono dettate con riguardo alla promozione del volontariato tra i giovani, cioè in scuole ed università. Infine, il comma 4 contiene una modifica all'articolo 10, comma 2, della legge 6 marzo 2001, n. 64.

Il **Titolo quarto**, suddiviso in capi, del Codice è dedicato alle **associazioni e alle fondazioni** del Terzo settore, ovvero, come chiarisce l'**articolo 20**, contiene disposizioni applicabili **a tutti gli enti del Terzo Settore costituiti in forma:**

- di associazione, riconosciuta o non riconosciuta,
- di fondazione,

ancorché appartenenti alle categorie di enti del Terzo settore che hanno una disciplina particolare, come ad esempio

- le organizzazioni di volontariato, che hanno la forma di associazione, anche non riconosciuta come persona giuridica,
- gli enti filantropici, che possono avere la forma di associazione o di fondazione.

Tale titolo contiene dunque disposizioni altresì applicabili, alle condizioni di cui all'articolo 3, comma 1, alle imprese sociali costituite in forma di associazione o di fondazione.

Nel dettare queste norme ci si è ispirati al principio del rafforzamento dell'autonomia statutaria di questi enti. D'altra parte, **tenuto conto del limitato numero di norme dedicate nel Codice civile ad associazioni e fondazioni, si sono dettate norme relative al governo e all'amministrazione di questi enti**, necessarie per il loro adeguato funzionamento in coerenza con le loro finalità tipiche.

Alcune misure di *governance*, come **l'obbligo di nominare un organo di controllo interno** e un **revisore legale** dei conti, **pur rappresentando un appesantimento rispetto alla disciplina di associazioni e fondazioni del codice civile e alla normativa previgente, sono state ritenute necessarie** anche al fine di assicurare un adeguato livello di controllo in enti beneficiari di un trattamento fiscale agevolativo nonché di altre misure di sostegno da parte delle amministrazioni pubbliche. Nel disciplinare la materia, si è peraltro applicato un principio di gradualità, nel senso che gli obblighi inerenti la *governance* dell'ente sono stati commisurati alle sue dimensioni, espresse sulla base di parametri predeterminati.

L'**articolo 21** individua il contenuto minimo essenziale dell'atto costitutivo **e dello statuto** delle associazioni e fondazioni del Terzo settore e chiarisce che lo statuto contenente le norme relative al funzionamento dell'ente, anche se costituisce oggetto di atto separato, rappresenta parte integrante dell'atto costitutivo, nonché che in caso di contrasto tra le clausole dell'atto costitutivo e quelle dello statuto prevalgono le seconde.

L'articolo 22 consente alle **associazioni** e alle **fondazioni** del Terzo settore, che abbiano un **patrimonio minimo rispettivamente di euro 15.000 e di euro 30.000, di acquisire la personalità giuridica**, in deroga al d.P.R. 1 febbraio 2000, n. 361, **mediante iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore**.

Questo articolo attua un preciso punto di delega in cui si chiedeva la semplificazione del procedimento di riconoscimento della personalità giuridica.

L'articolo 22 si ispira al diritto societario, affidando un ruolo centrale al **preventivo controllo di legalità da parte del notaio** e riducendo alla mera verifica della regolarità formale della documentazione il ruolo dell'ente pubblico.

In tal modo, **il procedimento di riconoscimento della personalità giuridica degli enti del Terzo settore diventa automatico come per le società**.

Il comma 2 individua i compiti del notaio e dispone che l'ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore, verificata la regolarità formale della documentazione, iscrive l'ente nel registro stesso. Con l'iscrizione, l'ente del Terzo settore acquista la personalità giuridica e dell'obbligazioni dell'ente, come dispone il comma 7, risponde solo l'ente con il suo patrimonio. Ovviamente, nulla impedisce alle associazioni e fondazioni del Terzo settore di acquisire la personalità giuridica mediante la procedura ordinaria di cui al d.P.R. 1 febbraio 2000, n. 361.

Il comma 3 stabilisce in merito all'ipotesi in cui il notaio non ritenga sussistenti le condizioni per la costituzione dell'ente o il patrimonio minimo. Se, in tal caso, fondatori o amministratori o associati insistono col domandare direttamente all'ufficio del registro competente di disporre l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, la domanda si intende negata con il meccanismo del silenzio rigetto nel termine di ~~tre~~ **sessanta** giorni dalla sua presentazione. Tale meccanismo si spiega in ragione del diniego di deposito da parte del notaio, che presuppone un difetto di legalità. Il comma 4 individua il patrimonio minimo per il conseguimento della personalità giuridica e dispone che 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. Il comma 5 contiene una disposizione a tutela dell'integrità del patrimonio minimo di cui al comma 4: quando esso risulta 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. Il procedimento di cui ai commi 2 e 3 si applica anche alle modificazioni dell'atto costitutivo e dello statuto.

L'**articolo 23** dispone in merito alla procedura di ammissione di nuovi associati in un'associazione del Terzo settore, ispirandosi al principio dell'apertura dell'associazione a nuove adesioni, e segnatamente alla disciplina delle società cooperative contenuta nel Codice civile. In particolare, il comma 1 individua l'organo competente a decidere sulle nuove ammissioni, lasciando ampia autonomia statutaria al riguardo. Il comma 2 pone comunque l'obbligo di motivare la deliberazione di rigetto della domanda di ammissione e di comunicarla agli interessati, affinché, come prevede il comma 3, essi possano fare appello all'assemblea dei soci o ad altro organo eletto dalla medesima affinché riesamino la questione. Il comma 4 estende le disposizioni dell'articolo 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 dal loro statuto.

L'**articolo 24** disciplina il funzionamento dell'assemblea nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore. I commi 1 e 2 dispongono in merito al diritto di voto. In particolare, il comma 2 prevede il voto per teste, con possibilità di deroga statutaria, comunque sottoposta al limite di cinque voti, nel caso in cui l'associato sia un ente del Terzo settore. Il comma 3 regola la delega di voto, e precisamente il meccanismo e i limiti di questa particolare forma di espressione del voto, distinguendo al riguardo tra associazioni che hanno meno di cinquecento associati ed associazioni che hanno almeno cinquecento associati (e tra queste ultime, dunque, anche le reti associative di cui all'articolo 41). Il comma 4 consente di prevedere per statuto l'intervento degli associati 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. Il comma 5 consente nelle associazioni che hanno almeno cinquecento associati (e tra queste ultime, dunque, anche alle reti associative di cui all'articolo 41) di costituire 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, prevedendo che a tali assemblee si applichino le disposizioni di cui ai commi 3, 4, 5 e 6 dell'articolo 2540 del Codice civile, in quanto compatibili. Il comma in questione intende recepire una prassi in uso nelle grandi associazioni o reti associative di enti del Terzo settore, ovvero di prevedere statutariamente forme di democrazia indiretta al fine di rendere possibile e più efficace il governo di associazioni con un numero molto consistente di associati. La base sociale complessiva è, pertanto, articolata in assemblee separate individuate per materia, territorio o categorie di associati. Queste assemblee separate eleggono propri delegati che formano l'assemblea generale dei delegati, che opera in sostituzione dell'assemblea generale di tutti gli associati, di cui ha i relativi poteri. I delegati non necessariamente operano alla stregua di *nuncii* ma ad essi potrebbero anche essere accordata discrezionalità nelle decisioni, secondo le disposizioni statutarie in merito. Sempre secondo le previsioni statutarie, l'assemblea dei delegati potrebbe operare per singoli atti (ed esaurire così le sue funzioni) ovvero anche stabilmente per il compimento di più atti in un determinato periodo di tempo. Di tali forme di democrazia rappresentativa nelle associazioni più grandi si terrà conto anche in altre disposizioni dell'articolo 25. Infine, il comma 6 dell'articolo 24 estende le disposizioni dell'articolo 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 dal loro statuto.

L'**articolo 25** individua, al comma 1, le competenze inderogabili dell'assemblea degli associati. Il comma 2 consente di derogare al comma 1 nelle associazioni che hanno almeno cinquecento associati (incluse dunque le reti associative): lo statuto potrebbe infatti attribuire alcune competenze all'organo amministrativo o ad altro organo comunque

denominato eletto dall'assemblea degli associati o dall'assemblea dei delegati. ~~Nelle reti associative lo statuto potrebbe inoltre attribuire altre competenze, in luogo dell'assemblea degli associati, all'assemblea dei delegati o ad altro organo eletto dalla medesima.~~ Infine, il comma 3 attribuisce una facoltà alle fondazioni del Terzo settore il cui statuto preveda la costituzione di un organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato.

L'**articolo 26** vincola gli enti del Terzo settore a nominare un organo di amministrazione, prevedendo, **salvo deroga ai sensi dell'articolo 25, comma 2**, che tale nomina spetta all'assemblea, fatta eccezione per i primi amministratori che sono nominati nell'atto costitutivo. Il comma 2, al fine di evitare un'eccessiva separazione tra proprietà dell'ente e gestione ed assicurare così una misura minima di autogestione da parte degli associati, prevede che la maggioranza degli amministratori è scelta tra le persone fisiche associate ovvero ~~tra le persone~~ indicate dagli enti giuridici associati, con conseguente applicazione dell'articolo 2382 del Codice civile. Il comma 3 consente all'atto costitutivo o allo statuto di subordinare l'assunzione della carica di amministratore al possesso di specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza, anche con riferimento a requisiti al riguardo previsti da codici di comportamento redatti da associazioni di rappresentanza o reti associative del Terzo settore, prevedendosi in tal caso l'applicazione dell'articolo 2382 del Codice civile. Inoltre, il comma 4 consente ad atto costitutivo o statuto di prevedere che uno o più amministratori siano scelti tra gli appartenenti alle diverse categorie di associati, anche al fine di assicurare una gestione partecipata da tutti i diversi *stakeholder* dell'ente del Terzo settore (volontari, sostenitori, lavoratori, utenti, ecc.). Ancora, il comma 5 consente all'atto costitutivo o allo statuto di attribuire a soggetti esterni all'ente, segnatamente ad enti del Terzo settore **o senza scopo di lucro**, enti di cui all'articolo 4, comma 3, o a lavoratori o utenti, la nomina in via extraassembleare di uno o più amministratori. In ogni caso, tuttavia, la nomina della maggioranza degli amministratori è riservata all'assemblea, **salvo deroga ai sensi dell'articolo 25, comma 2**. Il comma 6 prevede che gli amministratori, entro trenta giorni dalla notizia della loro nomina, debbano chiederne l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo Settore. Il comma 7 riguarda il potere di rappresentanza attribuito agli amministratori e il regime di opponibilità di eventuali limitazioni di tale potere. Il comma 8 è specificamente dedicato alle fondazioni del Terzo settore e prevede anche qui l'obbligatorietà della nomina di un organo di amministrazione e l'applicazione di alcune disposizioni dell'articolo (quelle non specificamente dedicate alle associazioni e compatibili con la forma di fondazione). Si dispone infine che nelle fondazioni del Terzo settore il cui statuto preveda la costituzione di un organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, possono trovare applicazione, in quanto compatibili, i precedenti commi 4 e 5.

L'**articolo 27** estende agli amministratori degli enti del Terzo settore l'articolo 2475-ter del Codice civile in materia di conflitti di interesse.

L'**articolo 28** estende agli amministratori degli enti del Terzo settore, nonché ai direttori, ai componenti dell'organo di controllo, ove nominato, e al soggetto incaricato della revisione legale dei conti, ove nominato, il regime di responsabilità di cui agli articoli 2392, 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis, 2395, 2396 e 2407 del codice civile e all'articolo 15 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, in quanto compatibili.

L'**articolo 29** estende agli enti del Terzo settore la previsione di cui all'articolo 2409 del codice civile, in quanto compatibile. E stabilisce, al suo secondo comma, che ogni associato, ovvero almeno un decimo degli associati nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, che hanno più di 500 associati, può denunciare i fatti che ritiene censurabili all'organo di controllo, se nominato, il quale deve tener conto della denuncia nella relazione all'assemblea. Se la denuncia è fatta da almeno un ventesimo degli associati dell'ente, l'organo di controllo deve agire ai sensi dell'articolo 2408, comma 2, del codice civile. Il comma 3 dichiara non applicabile l'articolo 29 agli enti di cui all'articolo 4, comma 3.

L'**articolo 30** concerne la nomina di un organo di controllo interno, anche monocratico. Segnatamente, tale nomina è sempre obbligatoria nelle fondazioni del Terzo settore. Invece, nelle associazioni del Terzo settore è obbligatoria solo quando per due esercizi consecutivi siano stati superati alcuni parametri, indicati al comma 2. 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 ~~separati~~ **destinati** ai sensi dell'articolo 10. Si prevede che i componenti dell'organo di controllo debbano essere scelti tra le categorie di soggetti di cui all'articolo 2397, comma 2, del codice civile. Nel caso di composizione collegiale dell'organo di controllo, i requisiti di professionalità devono essere posseduti da almeno un componente. Ai componenti dell'organo di controllo si applica in ogni caso l'articolo 2399 del codice civile. I commi 6 e 7 individuano i compiti dell'organo di controllo interno. Esso 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, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 5, 6, 7 e 8, ed attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui all'articolo 14. Il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dai sindaci. Infine, il comma 8, attribuisce alcuni specifici poteri ai componenti dell'organo di controllo, cioè procedere in qualsiasi momento, anche individualmente, ad atti di ispezione e di controllo, e a tal fine, chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari.

L'**articolo 31** pone in capo agli enti del Terzo settore l'obbligo di nominare un soggetto incaricato della revisione legale dei conti tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro, allorché siano superati per due esercizi consecutivi alcuni parametri. L'obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati. La nomina è inoltre

obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni **separati destinati** ai sensi dell'articolo 10. In ogni caso, la nomina non è obbligatoria allorché il controllo contabile sia effettuato dall'organo di controllo interno composto da almeno un revisore legale iscritto nell'apposito registro.

Il **Titolo quinto** del Codice è dedicato a particolari categorie di enti del Terzo Settore, ovvero a enti del Terzo settore destinatari di una disciplina particolare. Ad ogni capo in cui il titolo quinto è suddiviso, corrisponde una diversa tipologia (o "famiglia") di enti del Terzo settore, ovvero, nell'ordine proposto, quella delle ODV, delle APS, degli enti filantropici, delle imprese sociali, delle reti associative ed infine delle società di mutuo soccorso. L'individuazione delle categorie non soltanto corrisponde all'assetto normativo previgente, dove per ogni famiglia vigeva un autonomo provvedimento normativo, ma soddisfa anche esigenze di sistemazione e razionalizzazione del sistema normativo degli enti del Terzo settore, con particolare riferimento alla materia fiscale.

L'**articolo 32** contiene al comma 1 la definizione di organizzazione di volontariato individuandone le caratteristiche specifiche nell'ambito degli enti del Terzo settore di cui all'articolo 4 del Codice: la forma associativa, l'irrelevanza del possesso della personalità giuridica, l'essere costituita da un numero di associati non inferiore a ~~nove volontari~~ **sette persone fisiche** o a ~~tre~~ **cinque** organizzazioni di volontariato, le finalità (lo svolgimento di una o più attività di cui all'articolo 5, ~~con esclusione di quelle di commercio equo e solidale e di agricoltura sociale, riservate ad enti aventi natura di impresa~~), i destinatari (i terzi in via prevalente) e le modalità di svolgimento dell'attività (attraverso l'apporto prevalente dei volontari associati).

Il comma 2 introduce una specifica disposizione, per cui, in coerenza con la nozione di ente del Terzo settore introdotta dalla legge n. 106/2016, possono entrare nella compagine associativa anche enti del Terzo Settore **o senza scopo di lucro** diversi dalle organizzazioni di volontariato, purché il loro numero non sia superiore al ~~trenta~~ **cinquanta** per cento del numero delle organizzazioni di volontariato associate.

Il comma 3 prevede che la denominazione sociale debba contenere l'indicazione di organizzazione di volontariato o l'acronimo ODV; viceversa, inibisce l'utilizzo di tale denominazione o del relativo acronimo, come pure di altre locuzioni equivalenti o parole comunque anche potenzialmente ingannevoli, a soggetti diversi dalle organizzazioni di volontariato. Tale disposizione è finalizzata a dare sin dal primo momento al pubblico l'esatta consapevolezza del tipo di ente con cui ci si relaziona e impedire, invece, comportamenti scorretti da parte di entità che non possiedono la caratteristica di organizzazioni di volontariato.

L'ultimo comma fa salve, per le organizzazioni di volontariato che operano nel settore della protezione civile, le disposizioni specifiche che regolano la materia, in ragione della peculiarità della stessa, anche alla luce dell'attuazione della legge 16 marzo 2017, n. 30, recante delega al Governo per il riordino delle disposizioni legislative in materia di protezione civile.

L'**articolo 33**, al fine di salvaguardare la specifica identità delle ODV nell'ambito degli enti del Terzo settore, cioè la loro natura di organizzazioni di volontari, consente alle ODV di assumere lavoratori dipendenti o di avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura solo nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta, prevedendo che, in ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non possa essere superiore al ~~venti~~ **cinquanta** per cento del numero dei volontari. I commi 2 e 3 dispongono in merito alle entrate ammissibili delle ODV. In particolare, il comma 3 chiarisce che per le attività di interesse generale prestate le ODV hanno diritto esclusivamente al rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, ~~senza nullo altro poter pretendere da beneficiari, terzi o dalle PP.AA.~~

Quanto alla *governance* delle ODV, l'**articolo 34** prevede alcune disposizioni particolari, quale quella per cui tutti gli amministratori delle organizzazioni di volontariato devono essere scelti tra **le persone fisiche associate** ~~i volontari associati~~ ovvero tra le persone indicate, tra i propri ~~volontari~~ associati, dalle organizzazioni di volontariato associate, con conseguente applicazione dell'articolo 2382 del Codice civile. Inoltre, il comma 2 specifica che ai componenti degli organi sociali 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. Unica deroga è prevista per i casi nei quali l'ODV, ricorrendo i presupposti previsti dall'articolo 30, sia tenuta a costituire un organo di controllo all'interno del quale è prevista obbligatoriamente la presenza di almeno un componente in possesso dei requisiti di professionalità specificamente previsti dall'articolo 2397, comma 2, del Codice civile: In questo caso l'articolo in esame consente all'ODV la remunerazione dell'opera prestata dal professionista, in quanto derivante dall'adempimento di una norma imperativa.

L'**articolo 35** contiene al comma 1 la definizione di associazione di promozione sociale individuandone le caratteristiche specifiche nell'ambito degli enti del Terzo settore di cui all'articolo 4 del Codice: la forma associativa, l'irrelevanza del possesso della personalità giuridica, l'essere costituita da un numero di associati non inferiore a ~~nove~~ **sette** persone fisiche o a ~~cinque~~ **tre** associazioni di promozione sociale, le finalità (lo svolgimento di una o più attività di cui all'articolo 5, ~~con esclusione di quelle di commercio equo e solidale e di agricoltura sociale, riservate ad enti aventi natura di impresa~~), i destinatari (i propri associati, i loro familiari o i terzi, in linea con la precedente normativa di settore) e le modalità (attraverso l'apporto prevalente dell'attività volontaria e gratuita dei propri associati).

Il comma 2 dell'articolo contiene specifiche limitazioni già presenti nella vigente legge n. 383/2000, per cui non si considerano associazioni di promozione sociale i circoli privati, 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 collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale, in modo da garantire ampiamente l'ammissione di nuovi soci e la partecipazione alla vita associativa in condizioni di uguaglianza e democraticità.

Il comma 3 introduce una specifica disposizione, per cui, in coerenza con la nozione di ente del Terzo settore introdotta dalla legge n.106/2016, possono entrare nella compagine associativa anche enti del Terzo Settore **o senza scopo di lucro** diversi dalle associazioni di promozione sociale, purché il loro numero non sia superiore al ~~trenta~~ **cinquanta** per cento del numero delle associazioni di promozione sociale associate.

Tale disposizione non si applica agli enti di promozione sportiva riconosciuta dal CONI che associano un numero non inferiore a cinquecento associazioni di promozione sociale.

Il comma 5 prevede che la denominazione sociale debba contenere l'indicazione di associazione di promozione sociale o l'acronimo APS; viceversa, inibisce l'utilizzo di tale denominazione o del relativo acronimo, come pure di altre locuzioni equivalenti o parole comunque anche potenzialmente ingannevoli, a soggetti diversi dalle associazioni di promozione sociale.

Tale disposizione è finalizzata a dare sin dal primo momento al pubblico l'esatta consapevolezza del tipo di ente con cui ci si relaziona e impedire, invece, comportamenti scorretti da parte di entità che non possiedono la caratteristica di associazioni di promozione sociale.

L'**articolo 36**, in continuità con quanto già previsto dalla legge n. 383 del 2000, prevede che le associazioni di promozione sociale, possono assumere lavoratori dipendenti e avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura, anche dei propri associati, qualora sia strettamente necessario, ferma restando la prevalenza dell'apporto volontario dei propri associati.

Viene comunque fatta salva la disposizione di cui al comma 5 dell'articolo 17, per cui la qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività volontaria, disposizione volta a garantire e tutelare il lavoratore impedendo che la sua prestazione possa essere (anche in elusione alla vigente normativa lavoristica) considerata in parte come prestazione lavorativa e in parte come prestazione volontaria.

La possibilità di avvalersi di lavoratori dipendenti o autonomi viene limitata per valorizzare le caratteristiche dell'apporto dei volontari e le finalità della legge nel suo complesso, superando le difficoltà interpretative della normativa vigente: il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al ~~venti~~ **cinquanta** per cento del numero dei volontari o al cinque per cento del numero complessivo degli associati.

L'**articolo 37** individua una nuova tipologia organizzativa nell'ambito degli enti del Terzo settore, quella degli **enti filantropici**. Si tratta di enti che non potrebbero farsi rientrare né nella categoria delle ODV né in quella delle APS né tanto meno in quella delle imprese sociali, ma che pure sono molto diffusi nella prassi, sotto diverse forme (fondazioni filantropiche, fondazioni di comunità, associazioni che raccolgono fondi da erogare poi in ricerca scientifica per la cura di malattie gravi; ecc.). Tali enti possono essere costituiti sia in forma di associazione che di fondazione ed hanno natura erogativa. Infatti, si propongono di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale. Il comma 2 precisa che la loro denominazione sociale deve contenere l'indicazione di ente filantropico e che tale indicazione, così come di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, non può essere usata da soggetti diversi dagli enti filantropici.

L'**articolo 38** individua le entrate ammissibili degli enti filantropici, stabilendo che essi traggono le risorse economiche necessarie allo svolgimento della propria attività principalmente da contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi. I loro atti costitutivi 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.

L'**articolo 39** stabilisce che 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**. Tale prescrizione è conseguenza del rilievo primario che in questa categoria di enti del Terzo settore riveste il momento erogativo.

L'**articolo 40** si limita a rinviare, per quanto riguarda le imprese sociali e tra esse le cooperative sociali, alla loro normativa specifica. Si tratta, però, di una disposizione di rinvio utile a chiarire che le imprese sociali, ancorché oggetto di un atto legislativo autonomo, sono comunque enti del Terzo settore, e che dunque nei confronti delle imprese sociali possono trovare applicazione le norme del Codice nei limiti e alle condizioni di cui all'articolo 3 e, per quanto riguarda le imprese sociali in forma di associazione o di fondazione, di cui all'articolo 20.

L'**articolo 41** tratta delle reti associative di cui all'articolo 4 comma 1 lettera p) della legge n. 106/2016, disciplinandone requisiti e compiti. Si tratta di enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, anche non riconosciuta, che associno almeno ~~500~~ **100** enti o, **in alternativa**, almeno ~~400~~ **20** fondazioni localizzate in almeno cinque regioni del territorio nazionale.

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 province autonome sono equiparate alle reti associative nazionali ai fini di cui all'articolo 59, comma 1, lettera b), relativo alla composizione del Consiglio nazionale del Terzo settore.

L'iscrizione delle reti in un'apposita sezione dell'istituendo Registro unico nazionale del Terzo settore, nonché la loro costituzione e operatività da almeno un anno, sono condizioni necessarie per l'accesso delle reti medesime alle risorse del Fondo di cui all'art. 9, comma 1, lettera g), della legge n. 106/2016. In ogni caso tali risorse non potranno essere destinate, direttamente o indirettamente, ad enti diversi dalle organizzazioni di volontariato, dalle associazioni di

promozione sociale e dalle fondazioni, pur facenti parte della rete medesima, in attuazione di quanto disposto dalla norma primaria istitutiva del Fondo, in base alla quale lo stesso è destinato a sostenere lo svolgimento di attività di interesse generale attraverso il finanziamento di iniziative e progetti promossi da organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale e fondazioni.

Il comma 6 fa salve alcune disposizioni in materia di protezione civile, con riferimento alle reti associative operanti in tale ambito, in ragione della peculiarità della materia, anche alla luce dell'attuazione della legge 16 marzo 2017, n. 30, recante delega al Governo per il riordino delle disposizioni legislative in materia di protezione civile.

I commi 7, 8, 9 e 10 prevedono che gli atti costitutivi o gli statuti disciplinino 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.

Possono disciplinare il diritto di voto degli associati in assemblea anche in deroga a quanto stabilito dall'articolo 24, comma 2, nonché le modalità e i limiti delle deleghe di voto in assemblea anche in deroga a quanto stabilito dall'articolo 24, comma 3 e, infine, le competenze dell'assemblea degli associati anche in deroga a quanto stabilito dall'articolo 25, comma 1.

Gli **articoli 42-44** (capo VI) sono dedicati alle società di mutuo soccorso. In particolare:

- **l'articolo 42** opera un rinvio alla disciplina di cui alla legge 15 aprile 1886, n. 3818;
- **l'articolo 43** prevede che le società di mutuo soccorso esistenti alla data di entrata in vigore del Codice, possono entro tre anni trasformarsi in associazioni del Terzo settore o in associazioni di promozione sociale, mantenendo, contrariamente a quanto previsto dall'articolo 8, comma 3, della legge 15 aprile 1886, n. 3818, il proprio patrimonio;
- **l'articolo 44** esclude, nei confronti delle società di mutuo soccorso l'obbligo di versamento del contributo del 3% sugli utili netti annuali di cui all'articolo 11 della legge 31 gennaio 1992, n. 59 previsto a carico delle società cooperative. Tale obbligo non è difatti configurabile in capo alle società di mutuo soccorso in considerazione del fatto che il relativo modello societario è istituzionalmente inidoneo a produrre utili (infatti le società di mutuo soccorso sono enti non lucrativi, che non svolgono attività d'impresa, non hanno capitale sociale e vi è l'obbligo di impiegare la totalità dei contributi dei soci in attività in favore dei medesimi). La norma in esame prevede inoltre che le stesse non sono obbligate ad iscriversi nella apposita sezione delle imprese sociali presso il registro delle imprese, qualora abbiano un versamento annuo di contributi associativi non superiore a 50.000 euro o non gestiscano fondi sanitari integrativi.

Il **Titolo sesto** disciplina il Registro unico nazionale del Terzo Settore.

L'articolo 45 al comma 1 supera l'attuale molteplicità di registri (nazionale e delle regioni e province autonome per la legge 383/2000 in materia di associazioni di promozione sociale, delle regioni e province autonome in materia di organizzazioni di volontariato, istituiti e disciplinati rispettivamente da normative nazionali e regionali) ed introduce un Registro unico nazionale del Terzo Settore – istituito presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali - che raccoglie oltre alle APS e alle ODV anche altri enti del Terzo settore; il registro, unitario, sarà operativamente gestito con modalità informatiche uniformi, ~~da uffici appartenenti alle~~ **in collaborazione con le** regioni e province autonome che entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo in esame ~~dovranno essere individuati da ciascuna regione e provincia autonoma~~ **individuano le strutture competenti**. L'individuazione dell'ufficio competente, a livello statale, sarà fatta dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali nell'ambito della dotazione organica di livello dirigenziale non generale disponibile a legislazione vigente.

Il comma 2 stabilisce che il Registro è pubblico e accessibile a tutti gli interessati attraverso strumenti telematici da qualunque parte del territorio nazionale.

L'articolo 46 prevede per il Registro unico diverse sezioni ciascuna delle quali rappresenta una specifica tipologia di enti definiti dai vari articoli del Codice: 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. Quest'ultima voce ha carattere residuale ed è volta a consentire l'iscrizione anche a soggetti "sui generis" che pur in possesso dei requisiti generali previsti per la generalità degli enti, presentano difficoltà a riconoscersi in una specifica categoria. In tal modo la disposizione non "ingessa" la libertà organizzativa degli enti, soprattutto quelli di nuova costituzione, consentendo l'emersione di nuove tipologie organizzative al momento difficilmente individuabili ma in grado, in futuro, di svilupparsi con caratteristiche originali. La numerosità delle sezioni di cui al comma 1 trova un bilanciamento nel comma 2, che inibisce la contemporanea iscrizione in più sezioni del Registro, in linea con quanto già disposto alcune normative regionali che, stabilendo tale principio hanno inteso orientare i vari enti ad una connotazione e configurazione precisa e definita, anche al fine di evitare comportamenti "opportunistici" da parte degli enti. L'unica eccezione al principio della incompatibilità è previsto, in ragione della loro specifica natura, nei confronti delle reti associative, che possono avere composizioni variabili e aggregare enti del Terzo Settore anche tra loro disomogenei.

Una ulteriore misura di flessibilità del sistema è prevista dal comma 3, che stabilisce che il Ministro del lavoro e delle politiche sociali può istituire con proprio decreto, **sentita la Conferenza Unificata**, nuove sezioni o sottosezioni o modificare le sezioni già esistenti, in modo da aggiornare le disposizioni alla realtà sociale ed organizzativa degli enti del Terzo Settore.

L'articolo 47 disciplina in via generale (fatte salve le necessarie misure di dettaglio previste dal decreto ministeriale di cui all'art. 54) l'iscrizione nel Registro unico.

Il comma 1 individua il soggetto autorizzato a presentare l'istanza (ferma restando la specifica previsione di cui all'articolo 22, relativo alla disciplina per l'acquisto della personalità giuridica), ovvero il legale rappresentante dell'ente

o quello della rete associativa cui l'ente eventualmente aderisce, l'ufficio competente (quello del Registro unico nazionale della regione o della provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale) e specifica che dovranno essere depositati contestualmente l'atto costitutivo, lo statuto ed eventuali allegati nonché indicata la sezione del Registro nella quale l'ente chiede l'iscrizione. In caso di reti associative, in ragione degli specifici compiti e caratteristiche di tali tipologie di enti, la domanda deve essere presentata **all'Ufficio statale del Registro unico nazionale individuato dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali** ai fini dell'iscrizione nella specifica sezione ad esse dedicata.

Il comma 2 prevede che l'ufficio del Registro verifichi la sussistenza delle condizioni previste dal codice per ricomprendere l'ente nel Terzo settore e per la sua iscrizione nella sezione richiesta.

Il comma 3 individua in 60 giorni dalla presentazione della domanda i termini entro i quali l'ufficio del Registro può iscrivere l'ente, rifiutare l'iscrizione con provvedimento motivato (fermo restando quanto previsto ai sensi dell'art. 10 bis della legge n.241/1990 in materia di procedimento amministrativo) oppure invitare l'ente a completare o rettificare la domanda o ad integrare la documentazione presentata. In questo caso può assegnare un ulteriore termine per la presentazione della domanda rettificata o integrata.

Il comma 4 prevede che decorsi sessanta giorni dalla presentazione della domanda principale o in caso di rettifica completamento o integrazione, la domanda si intende accolta secondo il principio del "silenzio assenso" già previsto in tali termini dalla legge n.383/2000 nella parte relativa all'iscrizione al registro delle associazioni di promozione sociale.

Il comma 5 introduce una specifica forma di semplificazione e riduzione dei tempi procedurali nel caso in cui lo statuto e l'atto costitutivo dell'ente siano redatti secondo modelli standard tipizzati, predisposti dalle reti associative e approvati dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali: in tal caso l'ufficio del Registro unico, verificata la regolarità formale della documentazione iscriverà in assenza di ragioni ostative specifiche l'ente nel Registro unico entro 30 giorni dalla presentazione della domanda.

Il comma 6 prevede quale rimedio giurisdizionale avverso il provvedimento di diniego di iscrizione al Registro il ricorso davanti al tribunale amministrativo competente per territorio.

L'articolo 48 stabilisce le informazioni e gli atti che relativamente a ciascun ente iscritto devono necessariamente essere rispettivamente contenute nel Registro unico (con le relative modalità di aggiornamento) o depositati presso di esso al fine di renderli accessibili al pubblico, nell'ottica di rendere trasparenti e accessibili importanti informazioni relative a soggetti che grazie all'iscrizione, possono essere ammessi a percepire fondi pubblici o a ricevere specifici benefici in considerazione della loro natura di enti del Terzo Settore, nonché il relativo regime di sanzioni e responsabilità.

Il comma 1 elenca analiticamente le informazioni che obbligatoriamente l'ente iscritto deve fornire e che devono sempre essere contenute nel Registro: la denominazione, la forma giuridica, la sede legale, le 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** ~~l'eventuale patrimonio minimo~~, le generalità dei soggetti che hanno la rappresentanza dell'ente, le generalità dei soggetti che ricoprono cariche sociali con indicazione di poteri e limitazioni.

Il comma 2 prevede inoltre che nel Registro unico devono 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, che 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.

Il comma 3 prevede che i rendiconti e i bilanci di cui agli articoli 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente ~~e il rendiconto relativo ai contributi pubblici percepiti~~ devono essere depositati entro il **30 giugno di ogni anno** ~~30 giorni, rispettivamente, dalla loro approvazione o dal termine del periodo di riferimento del rendiconto stesso. Nel medesimo termine,~~ **Entro 30 giorni decorrenti a decorrere da ciascuna modifica**, devono essere trasmesse le informazioni aggiornate e depositati gli atti di cui al comma 1 e 2.

Il comma 4 prevede **in caso di mancato o incompleto deposito, nei termini, degli atti e dei loro aggiornamenti nonché di quelli relativi alle informazioni obbligatorie, che l'Ufficio del Registro diffidi l'ente del Terzo settore ad adempiere all'obbligo, assegnando un termine non superiore a 180 giorni, decorsi inutilmente i quali l'ente è cancellato dal Registro** ~~a carico degli enti che non provvedano al deposito degli atti e dei loro aggiornamenti o non rendano le informazioni obbligatorie previste dall'articolo, nel termine di 180 giorni la specifica sanzione della cancellazione dal Registro.~~

Il comma 5 individua negli amministratori i soggetti onerati agli adempimenti di cui ai commi precedenti, prevedendo nei loro confronti l'applicazione delle sanzioni amministrative pecuniarie di cui all'articolo 2630 del Codice civile (Omessa esecuzione di denunce, comunicazioni e depositi).

Il comma 6, infine, prevede, in relazione all'iscrizione degli enti del Terzo settore di maggiori dimensioni, l'obbligo per l'ufficio del Registro unico nazionale di acquisire l'informazione antimafia di cui all'articolo 91 del D.Lgs n.159/2011 ("codice delle leggi antimafia")

L'articolo 49 disciplina le ipotesi di estinzione e di scioglimento dell'ente.

In particolare il comma 1 prevede che l'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore accerti, anche d'ufficio, l'esistenza di una delle cause di estinzione o scioglimento dell'ente e ne dia comunicazione agli amministratori e al presidente del tribunale competente per territorio affinché provveda ai sensi dell'articolo 11 e ss. delle disposizioni di attuazione del codice civile (nomina dei liquidatori).

Il comma 2 prevede che una volta chiusa la procedura di liquidazione, ne sia data comunicazione all'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore che provvede alla conseguente cancellazione dell'ente dal Registro.

L'articolo 50 disciplina i casi in cui l'ufficio del Registro unico può disporre la cancellazione dell'ente del Terzo settore dal Registro stesso. Esso può avvenire su richiesta dell'ente stesso o d'ufficio, anche sulla base di provvedimenti delle autorità giudiziaria o tributaria, quando l'ente sia venuto meno o non risulti più in possesso dei requisiti necessari ai fini dell'iscrizione. Nel secondo caso, **quando l'ente sia operante ma non più in possesso dei**

requisiti, la cancellazione comporta l'obbligo di devoluzione del patrimonio (in linea con quanto attualmente previsto in caso di cancellazione dall'anagrafe delle Onlus), **per la parte incrementatasi nel periodo di iscrizione al Registro.**

Qualora l'ente, tuttora in vita, abbia perso (ad es. a seguito di una modifica statutaria o di situazioni e circostanze oggettive) i requisiti per l'iscrizione in una delle sezioni specifiche ma mantenga caratteristiche tali da consentire l'iscrizione in altra sezione del Registro, può rivolgere istanza di migrazione ad altra sezione all'Ufficio del Registro unico competente, che procede previa verifica dei presupposti di legge (come in caso di nuova iscrizione). ~~Anche in questo caso si procede alla devoluzione del patrimonio incrementale, a beneficio dei soggetti che continuano ad essere iscritti nella originaria sezione.~~

Il rimedio giurisdizionale nei confronti dei provvedimenti di cancellazione è attivabile ai sensi del comma 4 con ricorso al T.A.R. competente.

L'articolo 51 assoggetta ciascuno degli enti iscritti al registro ad una revisione d'ufficio a scadenza ~~almeno~~ triennale affinché sia verificata (secondo una previsione già rinvenibile nella normativa sulle associazioni di promozione sociale, in particolare all'art. 8 della legge 383/2000) in capo agli enti la permanenza dei requisiti di legge.

L'art. 52 disciplina la funzione di pubblicità dichiarativa del Registro unico, prevedendo che gli atti iscritti annotati o depositati presso il Registro e quindi conoscibili ai terzi siano ad essi opponibili nell'interesse dell'ente solo dopo la loro pubblicazione nel Registro (a meno che non sia provata a cura dell'ente la loro effettiva conoscenza da parte dei terzi stessi), analogamente a quanto previsto per le imprese dagli artt. 2188 del codice civile in materia di registro delle imprese e da varie norme speciali. Il comma 2 consente ai terzi di dimostrare l'impossibilità di prendere conoscenza degli atti ad essi opponibili una volta pubblicati ma tale possibilità è mantenuta in essere per un margine di 15 giorni, decorsi i quali l'atto pubblicato diventa comunque pienamente opponibile.

L'articolo 53 individua la tempistica per l'attuazione piena del Registro Unico: entro un anno, con atto non regolamentare assunto previa intesa con la Conferenza Stato Regioni, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali definisce la procedura per l'iscrizione nel Registro e individua i documenti da presentare e le modalità di deposito degli atti, unitamente alle regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro nonché le sue modalità di comunicazione con il Registro delle Imprese. Tale atto è indispensabile per assicurare su tutto il territorio nazionale l'uniformità delle regole e dei requisiti di cui all'art. 5 comma 1 lett. h) e art. 7 comma 1 della legge delega.

Sulla base di tale atto ai sensi del comma 2 dell'articolo, le Regioni disciplinano ~~con proprie leggi~~ i procedimenti amministrativi per l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e cancellazione e, sulla base della struttura informatica unitaria rendono operativo il Registro unico.

Il comma 3 quantifica le risorse da impiegare per l'infrastruttura informatica e per la gestione del Registro unico e l'operatività degli uffici e prevede che tali risorse siano assegnate sulla base di specifici accordi con le Regioni e le province autonome.

L'articolo 54 prevede che il decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di cui all'articolo precedente disciplini anche il confluire dei dati relativi alle associazioni di promozione sociale già in possesso delle Amministrazioni territoriali nella struttura unitaria del Registro unico gestita dagli uffici del Registro operanti presso le regioni stesse. Una volta completate tali attività di traslazione, ciascun ufficio del Registro unico nazionale richiede agli enti previamente iscritti nei registri preesistenti le integrazioni necessarie ai sensi della nuova normativa (informazioni o documenti da depositare). Il comma 3 assegna agli enti candidati all'iscrizione nel registro Unico un termine per integrare informazioni e documentazioni richieste, prevedendo in caso di omissione la sanzione della mancata iscrizione; il comma 4 prevede un regime temporaneo grazie al quale gli enti iscritti nei preesistenti registri che non hanno ancora visto perfezionata l'iscrizione nei nuovi registri possono continuare a beneficiare dei diritti derivanti dalla pregressa iscrizione senza soluzione di continuità.

Il **Titolo settimo** affronta la materia dei rapporti tra gli enti del Terzo settore e le pubbliche amministrazioni. In via preliminare la delimitazione dell'ambito soggettivo di applicazione viene fatta attraverso il richiamo alla previsione dell'articolo 1, comma 2 del decreto legislativo n.165/2001. Il tema viene affrontato nelle diverse fasi nelle quali si possono concretizzare forme relazionali tra la

P.A. e gli enti del Terzo settore, dalla fase di programmazione, a quella di progettazione per finire a quella di attuazione dell'intervento. Il coinvolgimento degli enti del Terzo settore nelle fasi sopra indicate deve rispondere alla duplice esigenza di favorire processi e strumenti di partecipazione che possano accrescere la qualità delle scelte finali, ferme restando le prerogative proprie dell'Amministrazione procedente in ordine a tali scelte. Il coinvolgimento degli enti del Terzo settore, in tale cornice, si pone come espressione dei principi costituzionali di buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa, di sussidiarietà e di autonomia. Sotto il profilo dell'ambito oggettivo, il coinvolgimento degli enti del Terzo settore, che sulla base della L. n.328/2000 e del successivo D.P.C.M. 30.3.2001, era limitato agli interventi e servizi sociali, viene esteso a tutti i settori inerenti alle attività di interesse generale. Detto coinvolgimento dovrà essere attuato dalle amministrazioni procedenti nel rispetto dei principi in tema di partecipazione al procedimento amministrativo, nonché delle norme che disciplinano specifici procedimenti, con particolare riguardo alla programmazione sociale di zona.

L'articolo 55, recependo l'orientamento espresso dall'ANAC nella delibera n. 20 gennaio 2016, n.32, recante "Determinazione delle linee guida per l'affidamento di servizi a enti del Terzo settore e alle cooperative sociali" definisce al comma 2 la co-programmazione come il processo attraverso il quale la pubblica amministrazione

individua i bisogni da soddisfare, gli interventi a tal fine necessari, le modalità di realizzazione degli stessi e le risorse disponibili. Il successivo comma 3 definisce la co-progettazione come il processo attraverso il quale la pubblica amministrazione definisce ed eventualmente realizza specifici progetti di servizio o di intervento finalizzati a soddisfare individuati anche all'esito della precedente fase di programmazione. Anche la co-progettazione viene individuata dal legislatore come strumento ordinario di esercizio dell'azione amministrativa, non più limitato ad interventi innovativi e sperimentali, attraverso il quale si realizzano forme di collaborazione pubblico/privato. L'individuazione degli enti del Terzo settore da coinvolgere nel partenariato, **anche mediante forme di accreditamento**, dovrà avvenire attraverso procedimenti ex articolo 12 della legge n.241/1990, rispettosi dei principi di trasparenza, imparzialità, partecipazione e parità di trattamento. Centrale sarà il ruolo dell'amministrazione procedente alla quale compete, come già enunciato dalla richiamata delibera ANAC n. 32/2016, la predeterminazione degli obiettivi generali e specifici del progetto, della durata e delle caratteristiche essenziali dello stesso, nonché dei criteri e delle modalità per l'individuazione degli enti partner. Una volta individuato l'ente o gli enti partner, lo sviluppo dell'attività vera e propria di co-progettazione non potrà riguardare aspetti caratterizzanti del progetto ma esclusivamente modalità attuative e non potrà produrre modifiche al progetto tali che, se originariamente previste, avrebbero potuto determinare una diversa individuazione del partner.

L'**articolo 56** contiene la disciplina delle convenzioni che le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del d.lgs. n. 165 del 2001 possono sottoscrivere sia con le associazioni di promozione sociale che con le organizzazioni di volontariato, riallacciandosi alle previsioni contenute rispettivamente nell'articolo 30 della legge n. 383/2000 e nell'articolo 7 della legge n.266/1990. La convenzione è lo strumento giuridico mediante il quale il soggetto pubblico riconosce in capo all'ente del Terzo settore rientrante in una delle due tipologie sopra indicate i requisiti necessari per il perseguimento di obiettivi di interesse pubblico, mette a disposizione di tale soggetto le risorse necessarie per il perseguimento degli obiettivi predefiniti, controlla, verifica e valuta la conformità dell'operato dell'ente alle prescrizioni convenzionali.

Il comma 1 introduce innanzitutto un limite di carattere temporale e prevede che solo le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale iscritte da almeno sei mesi nel registro unico del Terzo Settore possono stipulare convenzioni con le amministrazioni pubbliche, limitazione presente, con riferimento alle associazioni di promozione sociale, anche nell'articolo 30 della legge n. 383 del 2000.

Le convenzioni sono finalizzate allo svolgimento di attività o servizi **sociali** di interesse generale, **se più favorevoli rispetto al ricorso al mercato**, da espletarsi in favore di terzi.

Il comma 2 prevede poi che soltanto le spese effettivamente sostenute e documentate dalle associazioni di promozione sociale o di volontariato potranno essere ammesse a rimborso. Si tratta del cd. "criterio dei costi reali", reso necessario dal fatto che gli enti in parola sono enti senza fini di lucro.

Il comma 3 enuclea i principi che le amministrazioni pubbliche sono tenute a rispettare nell'individuazione delle associazioni di promozione sociale e delle organizzazioni di volontariato con cui sottoscrivere le convenzioni: principi di imparzialità, **pubblicità**, trasparenza, partecipazione e parità di trattamento, espressi nella legge n.241/1990. Detta individuazione avverrà pertanto nel rispetto delle disposizioni contenute nell'articolo 12 della citata legge, ~~anche~~ attraverso l'espletamento di procedure comparative riservate alle medesime. La disposizione prevede anche, in capo alle amministrazioni pubbliche, la potestà di individuare, naturalmente in via preventiva, specifici requisiti di moralità professionale e di adeguatezza da valutarsi in base ad una serie specifica di parametri, puntualmente elencati dalla norma quali: la struttura dell'associazione o organizzazione, l'attività concretamente svolta, le finalità perseguite, il numero degli aderenti, le risorse a disposizione e la capacità tecnica e professionale. Quest'ultimo requisito viene definito dalla norma quale concreta capacità di operare e realizzare l'attività oggetto della convenzione; a titolo esemplificativo, la disposizione individua alcuni criteri per valutare la capacità tecnica e professionale, ovvero l'esperienza maturata, l'organizzazione, la formazione e aggiornamento dei volontari.

Il comma 4 individua specificamente alcuni contenuti obbligatori delle convenzioni; le condizioni necessarie a svolgere con continuità le attività oggetto delle stesse, il rispetto dei diritti e della dignità degli utenti e degli standard organizzativi e strutturali eventualmente previsti dalla normativa nazionale o regionale, la durata del rapporto regolato dalla convenzione stessa; il contenuto e le modalità dell'impiego dei volontari; il numero e l'eventuale qualifica professionale delle persone impegnate nelle attività oggetto della convenzione; le modalità di coordinamento dei volontari e dei lavoratori con gli operatori dei servizi pubblici; le coperture assicurative, i rapporti finanziari (le spese da ammettere a rimborso, fra cui necessariamente gli oneri relativi alla copertura assicurativa); le modalità di risoluzione del rapporto; le forme di verifica delle prestazioni e di controllo della loro qualità; la verifica dei reciproci adempimenti nonché le modalità di rimborso delle spese.

Con riferimento a tale ultimo punto, la norma ribadisce che le stesse devono essere effettive e viene espressamente esclusa qualsiasi attribuzione a titolo di maggiorazione, accantonamento, ricarico o simili, mentre il rimborso dei costi indiretti è limitato alla quota parte imputabile direttamente all'attività oggetto della convenzione. Tale previsione consente contribuisce a rimarcare la differenza tra le convenzioni in parola e i contratti per l'affidamento di servizi: nel primo caso, la convenzione prevede una forma di sostegno finanziario alle attività oggetto della medesima, poste in essere dall'ente del Terzo settore, che riceve una somma di danaro dalla pubblica amministrazione esclusivamente a titolo di rimborso di spese effettivamente sostenute e rendicontate. Nel secondo caso, il contratto ha per oggetto la prestazione di un servizio, a fronte del quale è previsto il pagamento di un corrispettivo. Diverse sono anche le procedure amministrative sottostanti all'individuazione della controparte: nel primo caso, viene preso in considerazione l'articolo 12 della legge n.241/1990; nel secondo caso il codice dei contratti pubblici.

L'**articolo 57** detta una disciplina speciale per quanto concerne i servizi di trasporto sanitario di emergenza urgenza: in ragione della peculiarità del servizio, strettamente connesso alla tutela della salute della persona, si prevede che detti servizi possano costituire oggetto, in via prioritaria, di affidamento in convenzione alle organizzazioni di volontariato, in presenza di specifici requisiti e condizioni. Sotto il profilo soggettivo, la norma prevede un rafforzamento dell'affidabilità, prescrivendo oltre al requisito dell'iscrizione da almeno sei mesi nel Registro unico nazionale del Terzo

settore, l'adesione ad una rete associativa e l'**accreditamento ai sensi della normativa regionale, ove esistente**. Inoltre, in coerenza con i recenti orientamenti espressi dalla Corte di giustizia europea, l'affidamento diretto dei servizi in parola deve contribuire effettivamente al raggiungimento delle finalità sociali, sia diretto al soddisfacimento di finalità solidaristiche, e costituisca una scelta tutoria dell'economicità dell'azione amministrativa, più specificamente, di efficienza del bilancio. Inoltre i servizi devono essere effettuati solo a rimborso delle spese effettivamente sostenute, non potendo le organizzazioni affidatarie trarre alcun profitto dal servizio, né tantomeno procurarlo ai propri membri. La norma in esame esplicita e salvaguarda detti presupposti, anche attraverso il richiamo alle disposizioni contenute nel precedente articolo 56. Tale disposizione si colloca inoltre all'interno della più recente cornice normativa europea, con specifico riguardo alla Direttiva 2014/24/UE sugli appalti pubblici, la quale, in tema di servizi alla persona, prevede che gli Stati membri sono liberi di fornire tali servizi direttamente o di organizzare servizi sociali attraverso modalità che non comportino la conclusione di contratti pubblici, ad esempio tramite il semplice finanziamento di tali servizi, a condizione che tale sistema assicuri una pubblicità sufficiente e rispetti i principi di trasparenza e di non discriminazione. Pertanto, la previsione contenuta negli art.142 e 143 del D.lgs. n.50/2016, che recepisce la sopra menzionata direttiva n.24/2014, nel disciplinare il particolare regime giuridico degli appalti nei servizi sociali, lascia impregiudicata la facoltà di affidare i servizi in parola attraverso modalità diverse, quali l'affidamento in convenzione, già presente nel nostro ordinamento con le richiamate disposizioni di cui all'art.7 della legge n.266/1990 e all'art.30 della legge n.383/2000.

Il **Titolo ottavo**, suddiviso in capi, disciplina la promozione e il sostegno degli Enti del Terzo settore: viene in primo luogo in considerazione il Consiglio nazionale del Terzo settore, che la legge delega, all'articolo 5, comma 1, lettera g), configura quale organismo collegiale di consultazione degli enti del Terzo settore a livello nazionale, nella prospettiva del superamento del vigente sistema degli Osservatori nazionali per il volontariato e per l'associazionismo di promozione sociale, previsti, rispettivamente dall'articolo 12 della legge n. 266/1991 e dagli articoli 11 e ss. della legge n.383/2000. Più specificamente, l'**articolo 58** prevede l'istituzione del Consiglio nazionale del Terzo Settore presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, attribuendone la presidenza al Ministro del lavoro e delle politiche sociali o ad un suo delegato.

Ai sensi dell'**articolo 59**, tale organo consultivo è composto da:

a) ~~sei~~ **otto** rappresentanti designati dall'associazione degli enti Terzo settore più rappresentativa sul territorio nazionale, in ragione del numero di enti aderenti alla stessa, calcolati sulla base dei dati amministrativi ricavabili dagli enti iscritti al Registro unico nazionale del Terzo settore. La designazione di tali componenti dovrà essere effettuata in modo da assicurare pluralismo all'interno di tale organismo, facendo sì che tutte le diverse componenti del Terzo settore siano adeguatamente rappresentate, tenendo in particolare conto della tripartizione delineata dal legislatore delegante tra enti che realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita, enti che realizzano tali attività mediante forme di mutualità ed enti che le realizzano mediante forme di produzione e scambio di beni e servizi;

b) ~~dieci~~ **quattordici** rappresentanti di reti associative, **di cui otto nazionali, che siano espressione delle diverse tipologie organizzative del Terzo settore** iscritte nell'apposita sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore;

c) cinque esperti di comprovata esperienza professionale in materia di Terzo Settore, che abbiano svolto attività in organismi ed enti pubblici o privati o aziende pubbliche e private ovvero che abbiano conseguito una particolare specializzazione professionale, culturale e scientifica desumibile dalla formazione universitaria e post-universitaria;

d) tre rappresentanti delle autonomie regionali e locali, di cui due designati dalla Conferenza Stato-Regioni di cui al decreto legislativo 28 agosto 1997, n.281, ed uno designato dall'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI);

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

a) un rappresentante designato dal presidente dell'ISTAT con comprovata esperienza in materia di Terzo Settore;

b) un rappresentante designato dal presidente dell'INAPP con comprovata esperienza in materia di Terzo Settore;

c) il direttore generale del Terzo Settore e della responsabilità sociale delle imprese del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Si prevede inoltre che i componenti del Consiglio siano nominati con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, che per ogni componente effettivo del Consiglio debba essere nominato un supplente, che i componenti del Consiglio rimangano in carica per tre anni e non possono essere nominati per più di due mandati consecutivi, al fine di assicurare l'opportuna rotazione. Viene stabilito inoltre il principio della gratuità della partecipazione al Consiglio, da parte dei suoi componenti effettivi e supplenti. Detta partecipazione, pertanto, non origina alcun diritto alla corresponsione di compensi, indennità, rimborsi od emolumenti comunque denominati.

Nel delineare la composizione del nuovo organo consultivo, si è inteso superare l'approccio settoriale sottostante ai preesistenti Osservatori, nonché la frammentarietà delle necessarie forme di interazione con i livelli della *governance* territoriale, attraverso la costituzione di un organismo collegiale, che si configura quale sede unitaria rappresentativa dei diversi livelli di governo ed esponenziale del pluralismo organizzativo del Terzo settore.

L'**articolo 60** individua i compiti, di natura consultiva, svolti dal Consiglio.

Esso esprime pareri non vincolanti, ove richiesto, sugli schemi di atti normativi che riguardano il Terzo settore; sulle modalità di utilizzo delle risorse finanziarie statali specificamente destinate al Terzo settore; esprime parere obbligatorio non vincolante sulle linee guida in materia di bilancio sociale e di valutazione di impatto sociale

dell'attività svolta dagli enti di Terzo Settore; designa un componente nell'organo di governo della Fondazione Italia sociale, di cui all'art.10 della legge n.106/2016, ed è coinvolto nelle funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo sugli enti del Terzo Settore, ai sensi del comma 1, dell'articolo 7, della legge n.106/2016, con il supporto delle reti associative **nazionali**; designa, infine, i rappresentanti degli enti del Terzo Settore presso il CNEL, come previsto dalla legge n.936/1986.

Per lo svolgimento di tali compiti il Consiglio si avvarrà delle risorse umane e strumentali del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Le modalità di funzionamento del Consiglio saranno fissate con regolamento interno da adottarsi a maggioranza assoluta dei suoi componenti.

Il capo II, dedicato ai centri di servizio per il volontariato, dà attuazione al dettato dell'art.5, comma 1, lettera e) della legge delega, che prevede la revisione del sistema dei centri di servizio per il volontariato introdotti nell'ordinamento giuridico dall'art.15 della legge 11.8.1991, n.266 "Legge-quadro sul volontariato".

Più specificamente, **l'articolo 61** stabilisce i requisiti prescritti per l'accreditamento dei Centri di servizio per il volontariato: a tal fine, in armonia con il criterio direttivo espresso nella legge delega, secondo il quale alla costituzione e gestione dei CSV possano concorrere tutti gli enti del Terzo Settore, ad eccezione di quelli costituiti nelle forme di cui al libro quinto del codice civile, assumendo la personalità giuridica ed una delle forme giuridiche previste per gli enti del Terzo Settore, il nuovo regime giuridico prevede che i CSV assumano la forma giuridica di associazione riconosciuta del Terzo settore, avente personalità giuridica, e siano costituiti da organizzazioni di volontariato di cui alla sopra citata legge 11 agosto 1991, n. 266 e da altri enti del Terzo settore, ad esclusione di quelli costituiti in forma societaria. Il medesimo articolo 61 stabilisce inoltre puntuali prescrizioni in ordine al contenuto degli statuti dei CSV, che si pongono come condizioni necessarie al fine del rilascio del prescritto accreditamento. In particolare, la costituzione dei CSV, in coerenza con gli specifici criteri direttivi contenuti nella legge di delega, deve essere finalizzata allo svolgimento di attività di supporto tecnico, formativo ed informativo, al fine di promuovere e rafforzare la presenza ed il ruolo dei volontari nei diversi enti del Terzo Settore: tale attività di supporto sarà rivolta non solo alle organizzazioni di volontariato, ma anche ad altri enti del Terzo settore, pur se non associati al CSV medesimo; il divieto di utilizzare risorse provenienti dal Fondo di finanziamento stabile dei CSV per effettuare erogazioni pecuniarie dirette a terzi ovvero cessioni a titolo gratuito di beni mobili o immobili acquisiti mediante le medesime risorse; l'obbligo di adottare una contabilità separata per le risorse provenienti da fonti diverse dal Fondo di finanziamento stabile dei CSV. Sotto tale profilo, tra le fonti ulteriori di finanziamento dei CSV sono annoverabili anche i proventi derivanti dall'esercizio di attività d'impresa, consentita ai CSV, purché non pregiudichi l'espletamento dei compiti demandati ai CSV medesimi nel successivo art. 63 e rispetti il requisito dell'assenza dello scopo di lucro, richiesto quale contenuto statutario necessario. L'articolo 61 individua, quali ulteriori prescrizioni che devono necessariamente essere contenute nello statuto, l'obbligo di ammettere come associati le organizzazioni di volontariato e gli altri enti del Terzo settore, che ne facciano richiesta, esclusi quelli costituiti in una delle forme del libro V del Codice civile; 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; l'attribuzione della maggioranza di voti in ciascuna assemblea alle organizzazioni di volontariato; misure dirette ad evitare il realizzarsi di situazioni di controllo dell'ente da parte di singoli associati o di gruppi minoritari di associati; misure volte a favorire la partecipazione attiva e l'effettivo coinvolgimento di tutti gli associati, sia di piccola che di grande dimensione, nella gestione del CSV; specifici requisiti di onorabilità, professionalità, incompatibilità ed indipendenza per i titolari di cariche sociali, con particolare riferimento al presidente dell'organo di amministrazione; il limite massimo di mandati consecutivi per gli amministratori ed il limite massimo di copertura, da parte della stessa persona, della carica di presidente dell'organo di amministrazione; la presenza di un rappresentante dell'Organismo territoriale di controllo di cui al successivo art.9, nell'ambito dell'organo di controllo interno del CSV; l'obbligo di redazione e pubblicazione del bilancio sociale; misure dirette a favorire la trasparenza e la pubblicità degli atti del CSV.

I commi 2 e 3 dettano le condizioni e i limiti in ordine al rilascio degli accreditamenti, stabilendo che il numero di CSV accreditabili sul territorio nazionale è fissato dall'Organismo Nazionale di Controllo, disciplinato nel successivo articolo 64: nella fissazione di tale limite numerico, dovrà in ogni caso essere garantita la presenza di almeno un CSV per ogni Regione e provincia autonoma, senza poter superare, sempre per ciascuna regione o provincia autonoma, il limite massimo costituito dal numero dei CSV presenti nel territorio regionale (o della provincia autonoma) alla data di entrata in vigore del decreto in esame, ed evitando la compresenza di più CSV in uno stesso territorio. In tale cornice, l'ONC accrediterà un CSV per ogni città metropolitana (sia nelle Regioni a statuto ordinario che in quelle previste dagli ordinamenti di ciascuna Regione a statuto speciale) 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 nei territori delle città metropolitane e delle province sopra citate. L'Organismo Nazionale di Controllo potrà derogare ai criteri di accreditamento sopra indicati, con proprio atto motivato, nel quale dovrà essere dato conto delle specifiche esigenze territoriali del volontariato o di contenimento dei costi alla base della determinazione assunta in deroga. Viene infine fissato, al comma 4, il principio di tassatività delle cause di revoca dell'accreditamento.

L'articolo 62 disciplina il finanziamento dei CSV, in coerenza con il dettato dell'art.5, comma 1, lettera e) della legge n.106/2016, nel punto in cui prevede il finanziamento stabile dei CSV medesimi, attraverso un programma triennale, con le risorse già previste dall'articolo 15 della legge quadro sul volontariato. Per il finanziamento stabile dei CSV, viene istituito un Fondo unico nazionale, alimentato dalle Fondazioni di origine bancaria, mediante contributi annuali obbligatori, integrativi o volontari, ed amministrato dall'Organismo nazionale di controllo, di cui al successivo articolo 64. I contributi annuali obbligatori corrispondono, ai sensi del comma 3, ad 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, individuati in conformità alle previsioni del decreto legislativo n.153/1999. Le Fondazioni di origine bancaria calcolano ogni anno, in sede di approvazione del

bilancio di esercizio, le somme in tal modo dovute, versandole al Fondo unico nazionale entro il 31 ottobre dell'anno di approvazione del bilancio. Quanto ai contributi integrativi, si è ritenuta necessaria la previsione del relativo obbligo di versamento al fine di attuare il punto di delega riguardante la necessità che il finanziamento dei CSV sia "stabile", attraverso "un programma triennale" (articolo 5, comma 1, lettera e) n.3 della legge n.106/2016). Poiché il 1/15 è calcolato annualmente ed è variabile di anno in anno, evidentemente i contributi integrativi sono indispensabili affinché il finanziamento dei CSV possa essere stabile nel triennio programmato. Peraltro, le FOB sono obbligate a versare contributi integrativi solo in mancanza di riserve accantonate sufficienti ad assicurare la stabilità del finanziamento quando il 1/15 da solo non lo consenta. Le Fondazioni possono altresì versare contributi volontari ulteriori rispetto a quelli obbligatori, nonché contributi integrativi, negli anni in cui i contributi obbligatori versati risultino inferiori ai costi annuali del sistema dei CSV, ed anche la riserva con finalità di stabilizzazione sia insufficiente per la loro copertura: in tal caso ciascuna Fondazione sarà tenuta a versare al Fondo unico nazionale un contributo integrativo proporzionale al contributo obbligatorio già versato. Il comma 6 prevede, a decorrere dall'anno 2018, il riconoscimento alle Fondazioni di origine bancaria che effettuano i versamenti al Fondo unico nazionale (indipendentemente dalla loro natura, siano essi obbligatori, integrativi o volontari) di un credito d'imposta, utilizzabile esclusivamente in compensazione, pari al 100 per cento dei versamenti effettuati, fino ad un massimo di euro 15 milioni per il solo anno 2018 e di euro 10 milioni per gli anni successivi. Tale disposizione trova copertura attraverso la corrispondente riduzione dell'autorizzazione di spesa di cui all'articolo 1, comma 187, della legge 23 dicembre 2014, n.190, che prevede risorse per la riforma del Terzo Settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale pari a 190 milioni di euro annui a regime dall'anno 2017.

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.

Il comma 7 attribuisce all'Organismo nazionale di controllo il compito di stabilire l'ammontare del finanziamento stabile triennale dei CSV, anche tenendo conto sia del criterio del fabbisogno storico, che del criterio dinamico delle esigenze di promozione del volontariato, nonché il compito di ripartire annualmente e territorialmente, su base regionale, le risorse provenienti dalle Fondazioni, secondo criteri trasparenti, obiettivi ed equi. La definizione dei criteri di riparto dovrà tenere nel debito conto, da un lato, la provenienza territoriale delle risorse conferite dalle Fondazioni e, dall'altro, esigenze di perequazione territoriale e il flusso storico dell'attribuzione territoriale delle risorse, al fine precipuo di assicurare l'effettivo soddisfacimento delle finalità di promozione e rafforzamento della presenza e del ruolo dei volontari negli enti del Terzo Settore. L'Organismo nazionale di controllo, nell'ambito della fondamentale funzione di determinazione e ripartizione del finanziamento stabile triennale dei CSV, può destinare una quota di tale finanziamento all'associazione di CSV più rappresentativa sul territorio nazionale (in ragione del numero dei CSV aderenti) per la realizzazione di azioni di sistema, che possano più efficacemente svolgersi su scala nazionale. L'Organismo nazionale di controllo determina altresì, secondo criteri di efficienza, di ottimizzazione e contenimento dei costi e di stretta strumentalità alle funzioni da svolgere, il fabbisogno occorrente alla copertura delle proprie spese di organizzazione e funzionamento, ivi incluse quelle relative alle proprie articolazioni territoriali (Organismi territoriali di controllo) e quelle relative ai componenti degli organi di controllo interno dei CSV nominati dagli Organismi territoriali di controllo, nel rispetto di due limiti ben definiti: la quantificazione di tali voci di costo non può eccedere il 5% del totale dei contributi obbligatori versati dalle Fondazioni di origine bancaria; eventuali compensi riconosciuti ai componenti e ai dirigenti dell' Organismo nazionale e degli Organismi territoriali di controllo non possono gravare sulle risorse del Fondo unico nazionale, in coerenza con quanto previsto dall'art. 5, comma 1, lettera f) della legge delega, che prescrive che detti emolumenti debbano essere posti a carico, in maniera aggiuntiva, delle fondazioni bancarie finanziatrici. Eventuali economie emergenti dalle spese di organizzazione e funzionamento saranno utilizzate nell'esercizio finanziario successivo a quello di approvazione del relativo bilancio, riducendo, conseguenzialmente, per un importo equivalente, le somme da destinarsi nell'esercizio successivo alle spese di organizzazione e di funzionamento. Il comma 9 stabilisce altresì il principio della destinazione esclusiva delle risorse del medesimo Fondo alla copertura dei costi del sistema dei CSV. L'articolo in esame prevede inoltre un sistema di stabilizzazione degli introiti derivanti dai contributi obbligatori: negli anni in cui tali contributi siano superiori al fabbisogno annuale del sistema dei CSV, l'eccedenza viene accantonata a titolo di riserva, ai fini del suo successivo utilizzo negli anni nei quali, viceversa, il gettito contributivo obbligatorio risulti inferiore al fabbisogno annuale. I CSV possono utilizzare anche risorse finanziarie diverse da quelle costitutive del Fondo unico nazionale, che possono essere liberamente percepite e gestite dai CSV medesimi, anche attraverso lo svolgimento di attività d'impresa, purché in coerenza con le proprie funzioni e compiti, adottando per tali risorse ulteriori una contabilità separata. Viceversa, i CSV non potranno accedere alle risorse pubbliche del Fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel Terzo Settore, disciplinato nel successivo articolo 72, in quanto essi già usufruiscono di uno specifico finanziamento attraverso le risorse del FUN, ai cui oneri vi è una compartecipazione dell'erario pubblico, sotto forma di riconoscimento del credito d'imposta.

L'articolo 63 declina le funzioni e i compiti dei centri di servizio per il volontariato, rispondenti alla missione loro assegnata dalla legge n.106/2016 di fornire servizi di supporto tecnico, formativo ed informativo, con l'obiettivo di promuovere e rafforzare la presenza ed il ruolo dei volontari negli enti del Terzo Settore, senza distinzione tra enti associati e non associati, con particolare, ma non esclusivo, riguardo alle organizzazioni di volontariato, nel rispetto ed in coerenza con gli indirizzi strategici stabiliti dall'Organismo nazionale di controllo.

Il provvedimento in esame elenca le tipologie di servizi erogabili dai Centri di servizio per il volontariato:

- a) 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, 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;

b) 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;

c) servizi di consulenza, assistenza qualificata ed accompagnamento, finalizzati a rafforzare conoscenze e competenze dei volontari negli ambiti giuridico, fiscale, assicurativo, del lavoro, progettuale, gestionale, organizzativo, della rendicontazione economico/sociale, della ricerca fondi, dell'accesso al credito;

d) 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 degli enti del Terzo settore, ad accreditare il volontariato come interlocutore autorevole e competente;

e) 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 tecnologico, finalizzati a facilitare l'operatività dei volontari, attraverso la messa a disposizione temporanea di spazi, strumenti ed attrezzature;

f) ~~servizi relativi al controllo degli enti del Terzo settore, secondo le previsioni di cui all'articolo 7, comma 2, della legge delega.~~

L'erogazione dei servizi deve conformarsi ai principi di gratuità, qualità, economicità, territorialità e prossimità, universalità, integrazione, pubblicità e trasparenza.

I commi 4 e 5 dell'articolo 63 disciplinano, rispettivamente, la destinazione delle risorse finanziarie residue, nonché dei beni mobili o immobili acquistati mediante le risorse del Fondo unico nazionale, in caso di scioglimento dell'ente accreditato come CSV o di revoca dell'accreditamento: nella prima fattispecie, sorge l'obbligo del versamento delle risorse residue all'Organismo nazionale di controllo, che potrà destinarle al nuovo Centro di servizio accreditato in sostituzione del precedente, o, in mancanza, ad altri CSV della medesima regione, o, in mancanza ancora, alla riserva con finalità di stabilizzazione del Fondo unico nazionale. Nella seconda fattispecie, i beni dovranno essere trasferiti in conformità alle indicazioni espresse dall'Organismo nazionale di controllo.

Gli articoli 64 e 65 definiscono il nuovo modello di governance del sistema dei Centri di servizio per il volontariato, in coerenza con il dettato dell'art.5, comma 1, lettera f) della legge di delega, che prevede l'attribuzione delle funzioni di programmazione e controllo delle attività e della gestione dei centri di servizio per il volontariato ad organismi regionali o sovra-regionali, tra loro coordinati sul piano nazionale, da costituirsi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, secondo criteri di efficienza e di contenimento dei costi di funzionamento da porre a carico delle risorse provenienti dalle fondazioni bancarie finanziatrici. La governance del sistema individua un assetto organizzativo incentrato su di un Organismo nazionale di controllo (ONC), avente la natura giuridica della fondazione con personalità giuridica di diritto privato, costituita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, dotata di autonomia statutaria e gestionale, sottoposta alla vigilanza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali. La fondazione si articola territorialmente (a livello regionale o sovra-regionale) in 10 Organismi territoriali di controllo (OTC), privi di autonoma soggettività giuridica, cui è demandata la realizzazione dei controlli sui CSV.

L'**articolo 64** attribuisce all'ONC funzioni di indirizzo e di controllo dei CSV, che si esplicano attraverso i seguenti compiti:

a) amministra il Fondo unico nazionale e riceve i contributi delle Fondazioni di origine bancaria secondo modalità da esso individuate;

b) determina i contributi integrativi dovuti dalle Fondazioni;

c) stabilisce il numero di enti accreditabili come CSV nel territorio nazionale;

d) definisce triennialmente, nel rispetto dei principi di sussidiarietà e di autonomia ed indipendenza degli enti del Terzo settore e del volontariato, gli indirizzi strategici generali da perseguirsi attraverso le risorse del Fondo unico nazionale;

e) determina l'ammontare del finanziamento stabile triennale del sistema dei CSV e ne stabilisce la ripartizione annuale e territoriale;

f) versa annualmente ai CSV ed, ove previsto, all'Associazione nazionale dei CSV, le somme loro assegnate;

g) verifica la legittimità e la correttezza dell'attività svolta dall'Associazione nazionale dei CSV attraverso le somme alla medesima assegnate;

h) determina i costi del suo funzionamento, inclusi i costi di funzionamento degli OTC e i costi relativi ai componenti degli organi di controllo interno dei CSV, nominati dagli OTC;

i) individua criteri obiettivi ed imparziali e procedure pubbliche e trasparenti di accreditamento dei CSV, tenendo conto, tra gli altri elementi, della rappresentatività degli enti richiedenti, espressa anche dal numero di enti associati, della loro esperienza nello svolgimento di servizi alle organizzazioni di volontariato e agli enti del Terzo settore, e della competenza delle persone che ricoprono le cariche sociali;

j) accredita i CSV, di cui tiene un elenco nazionale, da rendersi pubblico;

k) definisce gli indirizzi generali, i criteri e le modalità operative cui devono attenersi gli OTC nell'esercizio delle proprie funzioni, di cui approva il regolamento di funzionamento;

l) predisporre modelli di previsione e rendicontazione che i CSV sono tenuti ad osservare nella gestione delle risorse del Fondo unico nazionale;

m) controlla l'operato degli OTC e ne autorizza spese non preventivate;

n) assume i provvedimenti sanzionatori nei confronti dei CSV, su propria iniziativa o su iniziativa degli OTC;

o) promuove l'adozione da parte dei CSV di strumenti di verifica della qualità dei servizi erogati attraverso le risorse del Fondo unico nazionale e ne valuta gli esiti;

p) predisporre una relazione annuale sulla proprie attività e sull'attività e lo stato del sistema dei CSV, che invia al Ministero del lavoro e delle politiche sociali entro il 31 maggio di ogni anno e rende pubblica con modalità telematiche.

La fondazione è composta da:

a) ~~sei~~ **sette** componenti, di cui uno con funzioni di Presidente, designati dall'Associazione delle Fondazioni bancarie più rappresentativa sul territorio nazionale, in ragione del numero delle fondazioni alla medesima aderenti;

b) due componenti designati dall'Associazione di CSV più rappresentativa sul territorio nazionale, in ragione del numero dei Centri di servizio alla stessa aderenti;

c) due componenti (di cui uno espressione delle organizzazioni di volontariato) designati dall'associazione di enti del Terzo settore più rappresentativa degli enti del Terzo settore sul territorio nazionale, in ragione del numero di enti aderenti alla stessa, calcolati sulla base dei dati degli enti iscritti al Registro unico nazionale del Terzo settore;

d) un componente designato dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali;

e) un membro designato dalla Conferenza Stato-Regioni.

Si prevede inoltre che i componenti dell'ONC rimangano in carica per tre anni, che non possano essere nominati per più di tre mandati consecutivi, che per ogni componente effettivo dell'ONC debba essere nominato un supplente e che per la partecipazione all'ONC non possano essere corrisposti compensi a favore dei membri, gravanti sul Fondo unico nazionale o sul bilancio dello Stato, conformemente a quanto previsto dall'art.5, comma 1, lettera f) della legge delega, che pone l'onere finanziario relativo ad eventuali emolumenti a carico, in maniera aggiuntiva, delle fondazioni bancarie finanziatrici.

Si prevede inoltre una maggioranza qualificata per l'adozione dello statuto della Fondazione e per le modifiche statutarie.

L'**articolo 65** attribuisce agli OTC funzioni di controllo dei Centri di servizio per il volontariato nel territorio di riferimento, individuando a tal fine ~~40-14~~ ambiti territoriali, aventi dimensioni regionali o sovraregionali.

Le funzioni di controllo si esplicano attraverso i seguenti compiti demandati agli OTC:

a) ricevono le domande e istruiscono le pratiche di accreditamento dei Centri di servizio per il volontariato in particolare verificando la sussistenza dei requisiti di accreditamento;

b) verificano periodicamente, con cadenza almeno biennale, il mantenimento dei requisiti di accreditamento come Centri di servizio per il volontariato; sottopongono altresì a verifica i CSV quando ne facciano richiesta formale motivata il Presidente dell'organo di controllo interno del CSV o un numero non inferiore al 30% di enti associati o un numero non inferiore a cento enti del Terzo settore non associati al CSV; ripartiscono tra i CSV istituiti in ciascuna Regione il finanziamento deliberato dall'ONC su base regionale e ammettono a finanziamento la programmazione dei CSV;

c) verificano la legittimità e la correttezza dell'attività dei CSV in relazione all'uso delle risorse del Fondo unico nazionale, nonché la loro generale adeguatezza organizzativa, amministrativa e contabile, tenendo conto delle disposizioni del presente decreto e degli indirizzi generali strategici fissati dall'ONC;

d) nominano, tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro, con specifica competenza in materia di Terzo settore, un componente dell'organo di controllo interno del Centro di servizio per il volontariato con funzioni di presidente;

e) propongono all'ONC l'adozione di provvedimenti sanzionatori nei confronti dei Centri di servizio per il volontariato;

f) predispongono una relazione annuale sulla propria attività, che inviano entro il 30 aprile di ogni anno all'ONC e rendono pubblica mediante modalità telematiche.

Ciascun OTC è formato da: componenti designati dalle Fondazioni bancarie, componenti espressione delle organizzazioni di volontariato del territorio designati dall'associazione nazionale degli enti del Terzo settore più rappresentativa sul territorio di riferimento, in ragione del numero di enti aderenti alla stessa, componenti designati dall'ANCI e componenti designati dalle Regioni, in numero variabile a seconda del territorio di riferimento.

~~a) cinque componenti designati dalle Fondazioni bancarie con sede legale nel territorio di riferimento, di cui uno con funzioni di Presidente;~~

~~b) due componenti, di cui uno espressione delle organizzazioni di volontariato del territorio, designati dall'Associazione nazionale degli enti del Terzo settore più rappresentativa sul territorio di riferimento, in ragione del numero di enti aderenti alla stessa, calcolati sulla base dei dati degli enti iscritti al Registro unico nazionale del Terzo settore;~~

~~c) un componente designato dall'ANCI;~~

~~d) un componente designato dalle Regioni e/o dalle Province autonome del territorio di riferimento.~~

Similmente a quanto disposto per l'Organismo nazionale di controllo, si prevede inoltre che i componenti degli OTC rimangano in carica per tre anni, che non possano essere nominati per più di tre mandati consecutivi, che per ogni componente effettivo dell'ONC debba essere nominato un supplente e che per la partecipazione all'OTC non possano essere corrisposti compensi a favore dei membri, gravanti sul Fondo unico nazionale o sul bilancio dello Stato.

Ciascun OTC adotta un proprio regolamento di funzionamento, sottoposto all'approvazione da parte dell'Organismo nazionale di controllo.

L'**articolo 66** regola il sistema sanzionatorio e gli strumenti di tutela giurisdizionale. Per quanto attiene al primo aspetto, nell'ambito dei poteri di controllo ad essi assegnati, gli Organismi territoriali di controllo, in presenza di irregolarità, invitano i CSV ad adottare i provvedimenti e le misure necessarie a sanare tali irregolarità. Il comma 2 disciplina le violazioni più gravi, prevedendo in capo all'Organismo territoriale di controllo, in caso di irregolarità non sanabili o non sanate, un obbligo di segnalazione di tali irregolarità all'Organismo nazionale, che potrà adottare i seguenti

provvedimenti: a) diffida formale con eventuale sospensione dell'accreditamento nelle more della sanatoria dell'irregolarità; b) revoca dell'accreditamento, esperita dopo aver sollecitato, senza ottenere riscontro, il rinnovo dei componenti dell'organo di amministrazione del CSV. Per quanto concerne la tutela giurisdizionale, il comma 4 prevede l'impugnabilità dei provvedimenti dell'Organismo nazionale di controllo davanti al TAR del Lazio, in primo grado, e davanti al Consiglio di Stato, in secondo grado.

I capo III prevede ulteriori specifiche misure aventi la funzione di sostegno per gli enti del Terzo settore.

L'articolo 67 costituisce la riproposizione dell'articolo 24 comma 1 della legge 383/2000, consentendo alle associazioni di promozione sociale e alle organizzazioni di volontariato che svolgano attività sulla base di progetti o risultino affidatarie di servizi di interesse generale in regime di convenzione con le pubbliche amministrazioni, di beneficiare, senza oneri per lo Stato, delle forme di agevolazione creditizia o di garanzie già previste dalle norme vigenti in favore di cooperative e loro consorzi (si fa in particolare richiamo alla legge 24 novembre 2003, n.326). La ratio della norma originaria e della sua riproposizione in questa sede è quella di estendere a enti che per definizione svolgono attività e servizi di interesse generale e in particolare lo fanno in regime convenzionale con le pubbliche amministrazioni, il favor già riservato dal legislatore agli enti cooperativi anche in forma consortile.

L'articolo 68 ripropone estendendola anche alle organizzazioni di volontariato, in virtù della loro peculiare funzione e del riconoscimento del particolare valore sociale di tali soggetti, i benefici già previsti in favore delle associazioni di promozione sociale dall'articolo 24, commi 2 e 3 della legge n. 383/2000 recante la disciplina delle associazioni di promozione sociale. La ratio della norma risiede appunto nella "presunzione di meritevolezza" delle attività di interesse generale delle predette organizzazioni, considerato che le previsioni dell'art. 2751 bis fanno riferimento a crediti maturati dai lavoratori subordinati e parasubordinati, dai lavoratori autonomi, dagli artigiani e coltivatori diretti ecc., tutti soggetti che l'ordinamento ritiene meritevoli di particolare tutela, tutela che si ritiene di riconoscere anche a quei soggetti privi di finalità lucrative che svolgono compiti di riconosciuto valore sociale.

L'articolo 69 ripropone pressoché integralmente, con gli aggiornamenti necessari estendendola a tutti gli enti del Terzo settore, in virtù della loro peculiare funzione e del riconoscimento del particolare valore sociale di tali soggetti, la disposizione di cui all'articolo 28 della legge 383/2000 di disciplina delle associazioni di promozione sociale, disciplina che nella formulazione originaria era relativa esclusivamente alle associazioni di promozione sociale e alle organizzazioni di volontariato. La ratio della norma è quella di promuovere l'accesso degli enti del Terzo Settore ai fondi dell'Unione europea, in particolare (ma non solo) a quelli del Fondo sociale europeo, anche alla luce del ruolo riconosciuto a livello comunitario ai soggetti dell'economia sociale, ai quali sono appunto da ricondurre gli enti del Terzo settore.

L'articolo 70 ripropone estendendoli a tutti gli enti del Terzo settore di cui alla legge 106/2016 e al presente decreto legislativo, le disposizioni di cui all'articolo 31, commi 1 e 2 della legge n. 383/2000, previste per le associazioni di promozione sociale e per le organizzazioni di volontariato. La disposizione prevede al comma 1 che lo Stato, le Regioni e province autonome e gli enti locali possano nella loro autonomia individuare forme di concessione temporanea in uso, a titolo gratuito, dei propri beni immobili e mobili in favore degli enti del Terzo Settore, in occasione di particolari occasioni (manifestazioni e iniziative) nel rispetto dei principi generali di trasparenza, pluralismo e uguaglianza che devono comunque caratterizzare l'azione delle pubbliche amministrazioni.

Il comma 2 prevede la possibilità, sempre in tali occasioni a carattere temporaneo, di somministrare al pubblico alimenti e bevande presso i locali e gli spazi dove si tengono le manifestazioni, previa segnalazione certificata di inizio attività (SCIA) al Comune e senza la necessità del possesso di specifici requisiti professionali. a disposizione di cui trattasi è peraltro in linea con quanto già previsto dall'art. 41 del D.L. 5/2012 convertito con l. 35/2012, secondo cui " L'attività temporanea di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di sagre, fiere, manifestazioni religiose, tradizionali e culturali o eventi locali straordinari, è avviata previa segnalazione certificata di inizio attività priva di dichiarazioni asseverate ai sensi dell'articolo 19 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e non è soggetta al possesso dei requisiti previsti dal decreto legislativo 26 marzo 2010, n. 59".

L'articolo 71 ripropone estendendo i relativi benefici a tutti gli enti del Terzo settore di cui alla legge 106/2016 e al presente decreto legislativo, con l'eccezione delle imprese sociali in ragione della specificità di queste ultime e per evitare situazioni distorsive della concorrenza con le altre tipologie di imprese, alcune disposizioni già in vigore. In particolare, il comma 1 corrisponde al comma 4 dell'art. 32 della legge 383/2000, che consente alle APS di svolgere le proprie attività istituzionali presso le proprie sedi e i locali a disposizione senza previo cambio di destinazione d'uso. La ratio è consentire lo svolgimento delle attività istituzionali di interesse generale presso la propria sede anche temporanea, indipendentemente dalla destinazione urbanistica dei locali stessi; naturalmente tali attività, comunque di tipo istituzionale, non devono avere carattere produttivo.

I commi 2 e 4 estendono a tutti gli enti del Terzo Settore (sempre con esclusione delle imprese sociali) i benefici già previsti rispettivamente dai commi 1 (per le sole associazioni di promozione sociale e organizzazioni di volontariato) e 5 (per le sole APS) del citato articolo 32 della legge 383/2000, consentendo rispettivamente agli enti del Terzo Settore, per lo svolgimento delle rispettive attività istituzionali, di ottenere in comodato dallo Stato, dalle Regioni e Province autonome e dagli enti locali beni immobili e mobili di proprietà delle stesse ma non utilizzati (ponendo a carico degli enti comodatari l'onere di effettuare sull'immobile, a propria cura e spesa, gli interventi di manutenzione e gli altri interventi necessari a mantenere la funzionalità dell'immobile); nonché di accedere alle forme di agevolazione e alle facilitazioni previste per i privati (ad esempio alle forme di credito edilizio agevolato previsto dalla normativa nazionale e regionale) in caso di costruzione o manutenzione conservativa e straordinaria, di adeguamento alle disposizioni in materia di sicurezza, delle strutture e degli edifici da utilizzare per lo svolgimento delle attività istituzionali. Ciò, naturalmente, a parità di condizioni con gli altri soggetti privati e nel limite delle risorse finanziarie comunque disponibili.

Anche in questo caso la ratio è quella di estendere (fatta la suddetta eccezione delle imprese sociali) a tutti gli enti del Terzo Settore, disciplinati congiuntamente, forme di benefici finora rinvenibili in disposizioni specifiche riferite solo ad alcune tipologie di esse (prevalentemente le associazioni di promozione sociale e in alcuni casi le organizzazioni di volontariato), in considerazione del particolare riconoscimento del valore sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo Settore nel loro complesso. Infine, il comma 3 si propone di coordinare la normativa già esistente in materia di concessione di immobili demaniali culturali a soggetti privati a canone agevolato per finalità di restauro e apertura alla pubblica fruizione (art.3- bis del decreto –legge n.351/2001 e art.1, commi 303, 304 e 305 della legge n.311/2004), incentrata sul principio di solidarietà, con la disciplina del partenariato pubblico –privato introdotta dal nuovo codice dei contratti pubblici (art.151, comma 3 del d.lgs. .n.50/2016). Tale disciplina introduce procedure semplificate di scelta del partner finalizzate alla valorizzazione degli immobili culturali demaniali, e appare particolarmente opportuna laddove il partner sia un ente del Terzo settore. Si prevede che le concessioni in parola siano assegnate per un periodo di tempo commisurato al raggiungimento dell'equilibrio economico-finanziario dell'iniziativa e comunque non eccedente i 50 anni.

Il capo IV, dedicato alle risorse finanziarie per gli enti del Terzo settore, recepisce i contenuti dell'articolo 9, comma 1 della legge n.106/2016, che demanda alla legislazione delegata il compito di provvedere alla disciplina delle misure di sostegno economico in favore degli enti del Terzo settore, nonché l'istituzione, presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali di un nuovo strumento finanziario

In particolare, l'**articolo 72** reca la disciplina di tale nuovo strumento finanziario, il Fondo per il finanziamento di progetti e di attività di interesse generale nel Terzo settore, destinato a sostenere, anche attraverso le reti associative di cui all'articolo 41, lo svolgimento di attività di interesse generale attraverso il finanziamento di iniziative e progetti promossi da organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale e fondazioni comprese tra gli enti del Terzo settore iscritti nel registro unico nazionale del Terzo Settore. Le iniziative e i progetti potranno essere finanziati anche in attuazione di accordi sottoscritti, ai sensi dell'art. 15 della legge 7 agosto 1990, n. 241, dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali con le pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2 del D.lgs. 30 marzo 2001, n.165. In tal modo si intende favorire l'attivazione di sinergie nel quadro di un'organica governance multilivello, capace di favorire l'integrazione tra le diverse fonti di finanziamento disponibili (comunitarie, statali e regionali), da convogliare verso priorità condivise. La norma prevede che il Ministro del lavoro e delle politiche sociali determini annualmente con proprio atto di indirizzo gli obiettivi generali, le aree prioritarie di intervento e le linee di attività finanziabili nei limiti delle risorse disponibili sul Fondo medesimo e che in attuazione di tale atto di indirizzo le strutture amministrative del Ministero del lavoro e delle politiche sociali individuino, all'esito delle procedure a tal fine necessarie (ex artt.12 e 15 della legge n.241/1990), i soggetti attuatori degli interventi finanziabili attraverso le risorse del Fondo. Premesso che l'articolo 9, comma 1, lettera g) della legge n. 106 del 2016, prevede che il Fondo sia articolato, solo per l'anno 2016, in due sezioni: la prima di carattere rotativo, la seconda di carattere non rotativo, il comma 5 dell'articolo in esame stabilisce che **per l'anno a decorrere dall'anno 2017**, la dotazione della seconda sezione del medesimo Fondo sia incrementata di ~~40 milioni~~ **45 milioni di euro e di 20 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2018, salvo che per l'anno 2021 per il quale è incrementata di 2,2 milioni di euro**. Tale incremento trova copertura attraverso la corrispondente riduzione dell'autorizzazione di spesa di cui all'articolo 1, comma 187, della legge 23 dicembre 2014, n.190, che prevede risorse per la riforma del Terzo Settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale pari a 190 milioni di euro annui a regime dall'anno 2017.

L'**articolo 73**, nell'ottica di una migliore gestione e allocazione della spesa, prevede che, a decorrere dall'anno 2017, gli oneri relativi agli interventi in materia di Terzo settore di competenza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, relativi ad alcune disposizioni di legge, cessino di essere finanziati a valere sul Fondo nazionale per le politiche sociali, di cui all'articolo 20, comma 8, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e siano trasferiti, per le medesime finalità, su un apposito capitolo di spesa iscritto nello stato di previsione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, nel programma "Terzo settore (associazionismo, volontariato, Onlus e formazioni sociali) e responsabilità sociale delle imprese e delle organizzazioni", nell'ambito della missione "Diritti sociali, politiche sociali e famiglia".

Le norme considerate sono:

a) articolo 12 della legge 11 agosto 1991, n. 266, per un ammontare di 2 milioni di euro, relativo al Fondo per il volontariato, finalizzato a sostenere finanziariamente i progetti sperimentali elaborati, anche in collaborazione con gli enti locali, da organizzazioni di volontariato iscritte nei registri delle organizzazioni di volontariato istituiti dalle regioni e dalle province autonome, per far fronte ad emergenze sociali e per favorire l'applicazione di metodologie di intervento particolarmente avanzate;

b) articolo 1 della legge 15 dicembre 1998, n. 438, per un ammontare di 5,16 milioni di euro, relativo al contributo statale previsto dall'articolo 1 della legge 19 novembre 1987, n. 476, a favore di associazioni ed enti di promozione sociale;

c) articolo 96, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n.342, per un ammontare di 7,75 milioni di euro, relativo alle risorse per l'acquisto, da parte delle associazioni di volontariato e organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), di autoambulanze e di beni strumentali utilizzati direttamente ed esclusivamente per attività di utilità sociale che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diverse utilizzazioni senza radicali trasformazioni;

d) articoli 12 e 13 della legge 7 dicembre 2000, n.383, per un ammontare di 7,05 milioni di euro, relativi al sostegno delle iniziative di formazione e di aggiornamento per lo svolgimento delle attività associative nonché di progetti di informatizzazione e di banche dati nei settori disciplinati dalla citata legge, nonché relativi a progetti sperimentali elaborati, anche in collaborazione con gli enti locali, dalle associazioni iscritte nei registri disciplinati dalla legge, per far fronte a particolari emergenze sociali e per favorire l'applicazione di metodologie di intervento particolarmente avanzate.

La norma prevede che il Ministro del lavoro e delle politiche sociali definisca annualmente con uno o più atti di indirizzo, nei limiti delle risorse disponibili sopra quantificate, gli obiettivi generali, le aree prioritarie di intervento, le

linee di attività finanziabili e la destinazione delle risorse a tre specifiche finalità individuate dalla norma stessa, rinvenienti dalle originarie norme istitutive: a) sostegno alle attività delle organizzazioni di volontariato; b) sostegno alle attività delle associazioni di promozione sociale; c) contributi per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali. In attuazione di tale atto di indirizzo le strutture amministrative del Ministero del lavoro e delle politiche sociali individueranno i soggetti attuatori degli interventi finanziabili, all'esito delle procedure a tal fine necessarie, da attuarsi nel rispetto dei principi posti dalla legge n.24171990 in tema di provvedimenti attributivi di vantaggi economici. La nuova disciplina consegue il duplice obiettivo di permettere alla P.A. di operare un'efficace programmazione, in virtù dell'immediata disponibilità delle risorse finanziarie acquisita per effetto della legge di bilancio e di disporre di una flessibilità nell'allocazione delle risorse medesime verso i fini stabiliti dalla norma primaria.

I successivi tre articoli declinano i contenuti delle finalità al cui soddisfacimento sono destinate le risorse di cui al precedente articolo 73. In particolare, l'**articolo 74** prevede la concessione di contributi per la realizzazione di progettualità da parte delle organizzazioni di volontariato per fare fronte ad emergenze sociali e per l'applicazione di metodologie di intervento particolarmente avanzate. Viene previsto che i progetti possano essere realizzati anche attraverso partenariati con altre organizzazioni di volontariato ed in collaborazione con gli Enti locali, ai fini della maggiore efficacia degli stessi.

Analoga previsione è contenuta nell'**articolo 75**, riguardante le associazioni di promozione sociale, per le quali, in ragione della loro natura, si prevede che le iniziative progettuali possano essere destinate altresì alla formazione degli associati e più in generale al rafforzamento della *capacity building*. Il comma 3 dell'articolo mantiene in essere per le cd. 5 "associazioni storiche" (ENS - Ente nazionale sordi, ANMIL - associazione nazionale mutilati invalidi del lavoro, UICI - unione italiana ciechi e ipovedenti, UNMS - unione nazionale mutilati per servizio, ANMIC - Associazione nazionale mutilati e invalidi civili, tutte persone giuridiche privatizzate) il finanziamento delle attività istituzionali di promozione e integrazione sociale degli aderenti, appartenenti a categorie particolarmente meritevoli di tutela, già disposto ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera a), della legge n. 476 del 1987, nella misura indicata all'articolo 1 comma 2, della legge n. 438 del 1998 (si tratta di un finanziamento complessivo di 2.580.000,00 euro da ripartirsi in parti uguali tra tutti i suindicati enti).

A fronte di tale finanziamento si prevede la sottoposizione delle stesse a specifici obblighi, a partire dalla trasmissione all'amministrazione erogatrice del contributo, entro un anno dalla erogazione del contributo, il rendiconto sull'utilizzo del contributo ricevuto per l'anno precedente. Ulteriori obblighi sono disciplinati nel titolo undicesimo, concernente i controlli.

L'**articolo 76** prevede, in continuità con l'originaria norma istitutiva, l'erogazione di contributi alle organizzazioni di volontariato per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e di beni strumentali, utilizzati direttamente ed esclusivamente per attività di interesse generale, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diverse utilizzazioni senza radicali trasformazioni, nonché, per le sole fondazioni, per la donazione dei beni ivi indicati nei confronti delle strutture sanitarie pubbliche. L'elemento innovativo riguarda la possibilità dell'erogazione del contributo anche per l'acquisto di autoveicoli per attività sanitarie (ad esempio per trasporto sangue, organi, ecc.); inoltre, per ragioni di economicità procedimentale, si prevede che nel caso di organizzazioni di volontariato aderenti ad una rete associativa, la richiesta e l'erogazione del contributo avvenga per il tramite della rete medesima. Ad un successivo decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali è rimessa la fissazione della disciplina attuativa dell'articolo in commento.

Il titolo IX disciplina i titoli di solidarietà e altre forme di finanza sociale tenendo conto di quanto previsto all'articolo 9, comma 1, lettera f), n. 1 e h) della legge 6 giugno 2016 n. 106 ove è espressamente prevista possibilità di accedere a forme di raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici, in analogia con quanto previsto per le start-up innovative, nonché l'introduzione di meccanismi volti alla diffusione di titoli di solidarietà e di altre forme di finanza sociale finalizzate a obiettivi di solidarietà sociale. A tal fine l'**articolo 77** prevede che le banche italiane, comunitarie ed extracomunitarie autorizzate ad operare in Italia, in osservanza delle previsioni del Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, possano emettere obbligazioni e altri titoli di debito nonché certificati di deposito con l'obiettivo di sostenere le attività istituzionali degli enti del Terzo settore. Su tali titoli le banche emittenti non potranno applicare le commissioni di collocamento con l'obbligo di destinare l'intera raccolta effettuata attraverso l'emissione dei Titoli agli enti del Terzo settore tenendo conto degli obiettivi di solidarietà sociale perseguiti. Una quota pari almeno allo 0,6% della raccolta potrà essere devoluta a titolo di liberalità agli enti del Terzo settore con assegnazione, in questo caso, di un credito d'imposta pari al 50 per cento della stessa erogazione liberale. Gli interessi, i premi ed ogni altro provento derivante dai titoli di cui sopra sono assoggettati al medesimo regime fiscale previsto per i Titoli di Stato. Agli acquisti dei Titoli non si applica la disciplina antielusiva che comporta la sterilizzazione dalla base di computo dell'aiuto alla crescita economica, ex articolo 1, comma 6-bis del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201. I titoli inoltre non concorrono alla formazione dell'attivo ereditario soggetto ad imposta di successione e non rilevano ai fini della determinazione dell'imposta di bollo dovuta per le comunicazioni relative ai depositi titoli. In particolare con il comma 1 si prevede che le banche italiane, comunitarie ed extracomunitarie autorizzate ad operare in Italia, in osservanza delle previsioni del Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, possono emettere specifici "titoli di solidarietà" (di seguito i "Titoli"). Su tali titoli, gli Emittenti non applicano le commissioni di collocamento. Con il comma 2 si chiarisce che i Titoli possono essere sia i) obbligazioni ed altri titoli di debito, non subordinati, non convertibili e non scambiabili e non conferiscono il diritto di sottoscrivere o acquisire altri tipi di strumenti finanziari e non sono collegati ad uno strumento derivato, sia ii) certificati di deposito consistenti in titoli individuali non negoziati nel mercato monetario. Il comma 3 chiarisce che alle obbligazioni ed agli altri titoli di debito si applicano le disposizioni legislative e regolamentari in materia di strumenti finanziari di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 e relative disposizioni attuative. Lo stesso comma 3 chiarisce che ai certificati di deposito, consistenti in titoli individuali non negoziati nel mercato monetario, si applicano le disposizioni in materia di trasparenza bancaria dettate dal decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385. Il comma 4 disciplina il livello di remunerazione che devono garantire le

obbligazioni e gli altri titoli di debito che deve essere pari al maggiore tra *i)* il tasso di rendimento lordo annuo di obbligazioni dell'Emittente, aventi analoghe caratteristiche e durata, collocate nel trimestre solare precedente la data di emissione dei Titoli e

ii) il tasso di rendimento lordo annuo dei Titoli di Stato con vita residua simile a quella dei Titoli. Lo stesso comma 4 disciplina il livello di remunerazione che devono garantire i certificati di deposito che deve essere pari al maggiore tra *i)* il tasso di rendimento lordo annuo di certificati di deposito dell'Emittente, aventi analoghe caratteristiche e durata, emessi nel trimestre solare precedente la data di emissione dei Titoli e *ii)* il tasso di rendimento lordo annuo dei Titoli di Stato con vita residua simile a quella dei Titoli. Sia con riferimento alle obbligazioni ed agli altri titoli di debito sia con riferimento ai certificati di deposito, gli Emittenti possono anche applicare un tasso inferiore rispetto al maggiore tra i due tassi di rendimento sopra indicati, a condizione che si riduca corrispondentemente il tasso di interesse applicato sulle correlate operazioni di finanziamento. Le modalità attraverso le quali il minore onere della raccolta si riverbera sui minori ricavi degli impieghi devono essere precisate nel decreto che attua la norma primaria. Il comma 5 prevede che gli Emittenti possono erogare, a titolo di liberalità, ad uno o più Enti del Terzo Settore, una somma correlata all'ammontare nominale collocato dei Titoli. Qualora tale somma sia almeno pari allo 0,60% del predetto ammontare, agli emittenti spetta un credito d'imposta pari al 50% delle erogazioni liberali effettuata.

Tali erogazioni sono funzionali al sostegno di attività istituzionali dell'Ente, ritenute meritevoli sulla base di un progetto predisposto dagli Enti richiedenti che gli Emittenti devono valutare secondo i parametri specificati nel previsto decreto attuativo. In base al comma 6, gli Emittenti sono obbligati a destinare una somma pari all'intera raccolta effettuata attraverso l'emissione dei Titoli (al netto dell'erogazione liberale di cui sopra) ad impieghi a favore degli Enti del Terzo settore per garantire il sostegno finanziario ad iniziative istituzionali realizzate dagli stessi Enti. Il comma 7 evidenzia che il rispetto della previsioni di cui ai commi 5 e 6, cioè l'erogazione di una liberalità e l'utilizzo della raccolta al finanziamento delle iniziative istituzionali degli enti del Terzo settore, consente l'applicazione di previsioni di favore; in particolare:

- a) i Titoli non rilevano ai fini del computo delle contribuzioni dovute dai soggetti sottoposti alla vigilanza della CONSOB (comma 8);
- b) gli interessi, i premi ed ogni altro provento di cui all'articolo 44 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 ed i redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera *c-ter* del medesimo decreto, relativi ai Titoli di cui al comma 2 (obbligazioni e gli altri titoli di debito nonché certificati di deposito), sono soggetti al regime fiscale previsto per i medesimi redditi relativi a Titoli di Stato, ivi inclusa l'applicazione delle disposizioni di cui al decreto legislativo 1° aprile 1996 n. 239 per le obbligazioni e gli altri titoli di debito (comma 9);
- c) agli Emittenti, è riconosciuto un credito d'imposta pari al 50% delle erogazioni liberali in danaro effettuate a favore degli enti del Terzo settore, a compensazione della disapplicazione di ogni commissione di collocamento sui Titoli (comma 10);
- d) gli acquisti dei Titoli non rilevano ai fini della previsione antielusiva che comporta la sterilizzazione dalla base di computo dell'aiuto alla crescita economica, ex articolo 1, comma 6- *bis* del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (comma 11);
- e) i Titoli non concorrono alla formazione dell'attivo ereditario soggetto ad imposta di successione (comma 12);
- f) i Titoli non rilevano ai fini della determinazione dell'imposta di bollo dovuta per le comunicazioni relative ai depositi titoli (comma 13).

Il comma 14 istituisce l'obbligo per gli Emittenti di comunicare, entro il 31 marzo di ogni anno, all'Organismo di vigilanza del Terzo settore, il valore delle emissioni di Titoli effettuate nell'anno precedente, le erogazioni liberali impegnate a favore degli enti del Terzo settore e gli importi erogati a titolo di liberalità specificando l'ente beneficiario e le iniziative sostenute e gli importi impiegati specificando le iniziative oggetto di finanziamento.

Ai sensi del comma 15, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di natura regolamentare sono stabilite le modalità attuative delle predette disposizioni.

Con l'**articolo 78** si disciplina il regime fiscale del c.d. "social lending" (di cui alla sezione IX del Provvedimento della Banca d'Italia, emanato l'8 novembre 2016, recante disposizioni per la raccolta del risparmio dei soggetti diversi dalle banche) al fine di favorire la raccolta di capitale da parte degli Enti del Terzo settore assoggettando, per il tramite di una ritenuta a titolo d'imposta, la remunerazione del capitale al medesimo trattamento fiscale previsto per i Titoli di Stato. In particolare si prevede, al comma 1, che i soggetti gestori dei portali on-line, che intervengono nel pagamento degli importi percepiti dai soggetti che prestano fondi attraverso tali portali, operano sugli stessi importi una ritenuta alla fonte a titolo di imposta, secondo le previsioni dell'art. 26, comma 4 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973,

n. 600, con l'aliquota prevista per i Titoli di Stato. Il comma 2 specifica inoltre che, per i soggetti che non svolgono attività d'impresa, gli importi percepiti attraverso i portali costituiscono redditi di capitale ai sensi dell'articolo 44 comma 1, lettera a) del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Ai sensi del comma 3, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di natura regolamentare, sono stabilite le modalità attuative delle predette disposizioni.

La disciplina fiscale del Terzo settore, contenuta nel **Titolo decimo**, è finalizzata ad **operare una semplificazione ed armonizzazione**, nel rispetto della normativa dell'Unione europea, **del quadro legislativo oggi esistente (art. 9 comma 1 della legge 6 giugno 2016 n. 106)**, caratterizzato da una estrema frammentazione, **con una pluralità di disposizioni che si sono stratificate nel corso del tempo creando un sistema fiscale non del tutto omogeneo** per enti del Terzo Settore.

Il quadro attuale prevede, infatti, accanto alle norme di carattere generale e residuale sugli enti non commerciali, contenute negli articoli 143 e ss. del TUIR, una pluralità di disposizioni relative a particolari tipologie di enti, come ad esempio

- le organizzazioni di volontariato (L. 11 agosto 1991, n. 266),
- le associazioni e società sportive dilettantistiche (L. 16 dicembre 1991, n. 398 e L. 27 dicembre 2002, n. 289),
- le associazioni di promozione sociale (L. 7 dicembre 2000, n. 383)
- o le ONLUS (D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460).

Il moltiplicarsi di discipline di dettaglio è stato finora di ostacolo alla costruzione di un percorso di semplificazione fiscale e procedimentale per gli enti in esame e soprattutto per gli operatori del settore, chiamati a confrontarsi con definizioni normative, adempimenti (ad es. in materia di pubblicità e di raccolta fondi) e modalità di attuazione dei fini statuari diversificati a seconda delle varie tipologie di enti, oltre che con qualificazioni fiscali delle attività a volte simili ma non sovrapponibili, come è avvenuto per il diverso inquadramento e trattamento delle attività commerciali "connesse" (per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale) o "marginali" (si pensi alle organizzazioni di volontariato) rispetto alle finalità principali e di carattere prevalentemente non commerciale dell'ente. Non è difficile immaginare come, in questo scenario generale, sia gradualmente cresciuta la richiesta di semplificazione e riordino da parte degli operatori del settore, alle prese con un quadro particolarmente complesso e frastagliato. Occorre, infatti, considerare che la disciplina applicabile ai diversi enti del Terzo settore deve essere ricavata, allo stato attuale, attraverso una faticosa opera di coordinamento tra norme introdotte in tempi e secondo modalità diverse, cui possono ricollegarsi dubbi legati all'effettiva corrispondenza tra la meritevolezza degli interessi perseguiti ed il trattamento fiscale spettante. Questo ha portato anche a specifiche problematiche interpretative legate al controllo delle molteplici tipologie di enti, assoggettati a regimi pubblicitari variegati, che possono accedere a forme di tassazione forfetaria del reddito.

Nell'intento di **riordinare questo settore legislativo**, la Legge delega per la riforma del Terzo settore ha fornito all'articolo 9 una serie di criteri direttivi per riformare la disciplina tributaria in esame, soffermandosi in particolare sulla necessità:

- di una **revisione complessiva della definizione di ente non commerciale** (articolo 9, comma 1, lettera a)),
- di una razionalizzazione e semplificazione:
 - del regime di **deducibilità e detraibilità delle erogazioni liberali** (articolo 9, comma 1, lettera b))
 - e dei **regimi fiscali e contabili semplificati** previsti per gli enti del Terzo settore (articolo 9, comma 1, lettera e))
- nonché sull'opportunità di **introdurre agevolazioni per favorire il trasferimento di beni patrimoniali a detti enti** (articolo 9, comma 1, lettera d))
- e di **rivedere l'attuale disciplina delle ONLUS**, con particolare riguardo alla definizione delle attività istituzionali e di quelle connesse, fatte salve le condizioni di maggior favore previste per le attuali ONLUS "di diritto" (articolo 9, comma 1, lettera m)).

A questo si aggiunga la necessità di un quadro più armonizzato delle discipline vigenti in quei settori ove il perseguimento delle finalità di interesse generale viene attuato grazie all'ausilio del volontariato, uno dei pilastri fondamentali per tutto il Terzo settore.

In questi termini la Legge delega richiede, dunque, di porre particolare attenzione all'armonizzazione della disciplina delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale (articolo 5, lettera a)).

Nel quadro generale appena descritto il regime fiscale degli enti del Terzo settore, contenuto nel Titolo X,

- è stato disegnato **tenendo conto della distinzione tra attività commerciali e non commerciali** svolte
- e, dunque, **in base alla natura dell'ente medesimo**,

inserendosi organicamente nella struttura del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

Tale **distinzione** consente di **disciplinare in termini differenti la fiscalità degli enti**:

- che **svolgono l'attività istituzionale** di cui all'articolo 5 **con modalità commerciali**
- rispetto a quelli che **non esercitano (od esercitano solo marginalmente) l'attività di impresa**

al fine di rendere l'intervento di riforma compatibile con il diritto dell'Unione europea e di superare le problematiche che, nel sistema attuale, derivano dalla sovrapposizione e difficile coesistenza tra un modello generale (quello del titolo II del TUIR) ed uno derogatorio (quello della disciplina ONLUS, di cui al D.lgs. n. 460/1997, senza contare la presenza di ulteriori discipline legislative, come quelle richiamate in apertura).

In questa prospettiva, la riforma è strutturata secondo **tre linee di intervento**.

In primo luogo, la riforma consente di meglio **definire il concetto di non commercialità**, in rapporto alle singole e specifiche attività di cui agli articoli 5 e 6 ed alle modalità di gestione dell'ente e di individuare coerentemente la natura commerciale o non commerciale dell'ente, attraverso criteri in grado di fornire una maggiore certezza applicativa, rispetto al sistema esistente (articolo 79).

In secondo luogo, la riforma prevede una serie di **misure di sostegno** che si giustificano in termini sistemici: la non applicazione delle imposte sulle successioni e donazioni per i trasferimenti a favore dell'ente, l'applicazione in misura solo fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale e l'esenzione da bollo e altri tributi minori di cui all'articolo 82; le deduzioni e le detrazioni per coloro che effettuano liberalità a favore di tali enti (articolo 83) nonché il "social bonus", che assegna crediti d'imposta pari al 65 per cento, per i soggetti IRPEF, e al 50 per cento per i soggetti IRES, in caso di erogazioni liberali a favore degli enti del Terzo settore assegnatari di immobili pubblici o beni mobili o immobili confiscati alla mafia (articolo

81) a patto che gli immobili vengano destinati ad attività non commerciali. Inoltre, con riferimento alle organizzazioni di volontariato (ODV) ed alle associazioni di promozione sociale (APS), oltre a prevedere specifiche misure di favore,

la non commercialità è ulteriormente valorizzata, considerando una serie di attività nei confronti dei terzi e degli stessi soci, che non assumono rilevanza sotto il profilo fiscale (cfr. articoli 84 e 85).

In terzo luogo, la riforma valorizza adeguatamente sul piano tributario l'eventuale carattere commerciale delle attività, principali o secondarie, esercitate dall'ente. La commercialità, nelle finalità con cui è stato costruito il nuovo Codice del Terzo settore, può costituire un elemento del tutto fisiologico in rapporto alle finalità di interesse generale perseguite. Per questo, essa richiede una particolare attenzione sul piano fiscale, ancorché con una disciplina necessariamente differente da quella prevista per le attività non commerciali, per evidenti esigenze di sistema.

Per questo, la riforma introduce un regime *ad hoc* di determinazione del reddito, avente carattere opzionale, per le attività commerciali svolte (in modo non prevalente o secondario) dagli enti aventi natura non commerciale, basato su diversi coefficienti che si applicano, a scaglioni, sull'ammontare dei ricavi derivanti dalle prestazioni di servizi o cessioni di beni, la cui efficacia viene subordinata alla preventiva autorizzazione della Commissione europea, che sarà richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali (cfr. articolo 80 ed articolo 100, comma 10).

Inoltre, per le ODV e le APS, la riforma introduce un regime forfetario ordinario applicabile in caso di ricavi non superiori ad una determinata soglia che semplifica di gran lunga, sia dal punto di vista delle imposte dirette sia dell'IVA, gli adempimenti a carico di ODV e APS (articolo 86).

Infine, proprio per garantire la libertà di scelta delle realtà del Terzo settore, sono previste una serie di norme di raccordo con le altre previsioni del sistema fiscale, che continuano ad essere applicabili a quei soggetti che decidono di non iscriversi al Registro (articolo 89).

In questo quadro generale le disposizioni del titolo X vanno lette in stretta correlazione con quelle in tema di impresa sociale che saranno destinate ad attrarre tutti quei soggetti che svolgono attività commerciale prevalente e la cui organizzazione, pur nel perseguimento di finalità di interesse generale, è associabile, sotto il profilo organizzativo, a quella di un'impresa con i limiti derivanti dal reinvestimento degli utili nelle finalità sopra citate. Va detto che il modello dell'impresa sociale, tenendo conto dell'assenza di specifiche disposizioni fiscali nella legislazione previgente, non è stato fino ad oggi fonte di attrazione per quegli enti che, pur perseguendo obiettivi di interesse generale, svolgono o potrebbero svolgere attività commerciali secondo modalità organizzative di carattere imprenditoriale. Nel quadro della riforma del Terzo settore l'impresa sociale trova finalmente un puntuale inquadramento fiscale con un trattamento agevolato, connesso al reinvestimento degli utili nelle finalità di interesse generale perseguite.

Pertanto gli Enti del Terzo settore potranno, in virtù di quanto sopra, scegliere la specifica sezione del Registro unico nazionale in cui collocarsi tenendo conto del proprio modello organizzativo, del tipo di attività svolta e del nuovo regime fiscale a questo associabile.

Sotto questo profilo dunque l'introduzione di specifici e paralleli regimi fiscali, destinati agli enti del Terzo settore ed all'impresa sociale, costituisce un ulteriore e fondamentale tassello nel complessivo quadro di riforma avviato con la Legge n. 106/2016.

Per quanto riguarda l'entrata in vigore delle suddette norme, si prevede che le disposizioni in materia di "social bonus", le agevolazioni specifiche in materia di imposte indirette e tributi locali, le detrazioni e deduzioni in caso di erogazioni liberali, e l'esenzione dalle imposte sul reddito per gli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale dalle organizzazioni di volontariato ed associazioni di promozione sociale entreranno in vigore a far tempo dal 1 gennaio 2018.

Le altre disposizioni, concernenti in massima parte i criteri di determinazione e tassazione del reddito d'impresa e di quelli prodotti dagli enti del Terzo settore in funzione della specifica sezione di appartenenza, entreranno progressivamente in vigore a partire dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea, che verrà richiesta ai sensi dell'articolo 100, comma 10 con riferimento all'articolo 80, e comunque non prima del periodo di imposta successivo a quello in cui diventerà operativo il Registro unico nazionale del Terzo Settore..

Il diverso lasso temporale che caratterizza il momento di entrata in vigore delle suddette disposizioni si concilia anche con quanto specificatamente indicato all'articolo 7, comma 4 della L. n. 106/2016 (e ribadito dall'articolo 100, comma 9) che richiede di svolgere un monitoraggio sui criteri applicativi della stessa Legge delega ed gli effetti da questa derivanti. Nello specifico si pone l'opportunità di monitorare l'impatto della riforma su tutti gli enti del Terzo settore, tenendo conto delle attività da questi svolte e dei criteri di scelta che si potranno applicare grazie alle maggiori opportunità oggi concesse, con l'impresa sociale, per coloro che svolgono anche attività di natura commerciale. In questi termini la Legge delega assegna al Governo un periodo di 12 mesi per introdurre disposizioni correttive ed integrative che tengano conto delle evidenze attuative nel frattempo emerse anche a fronte del citato monitoraggio.

Tanto premesso, il Titolo X del presente schema di decreto legislativo è formato da un corpo unitario di norme raggruppate in quattro capi, dedicati rispettivamente alle disposizioni generali e speciali sugli enti del Terzo settore (Capo I, articoli 79-83), alle disposizioni specifiche sulle organizzazioni di volontariato ed associazioni di promozione sociale iscritte nelle apposite sezioni del Registro unico nazionale del Terzo settore (Capo II, articoli 84-86), agli obblighi di tenuta delle scritture contabili (Capo III, articolo 87) ed alla previsione di opportune disposizioni transitorie e finali (Capo IV, articoli 88-89). In aggiunta a queste disposizioni vanno considerati l'articolo 94 (dedicato ai controlli fiscali ed inserito nel Titolo XI) e gli articoli 100, 101 e 103 (relativi a regimi transitori, abrogazioni ed entrata in vigore, inseriti nel Titolo XII).

Passando all'analisi delle singole disposizioni, **l'articolo 79 fornisce criteri unitari per determinare la natura non commerciale o commerciale degli enti del Terzo settore**, tenendo conto

- delle attività da essi svolte
- e delle modalità operative concretamente impiegate.

Il **comma 1** stabilisce che agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le norme del titolo X in esame, nonché le disposizioni del titolo II del TUIR in materia di IRES, relative sia agli enti commerciali che a quelli non commerciali, in quanto compatibili con le prime.

Il **comma 2** chiarisce che **le attività di interesse generale di cui all'articolo 5, 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, comprese le amministrazioni pubbliche straniere, l'Unione europea ed altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando** le stesse sono svolte:

- a **titolo gratuito**
- 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**. In ossequio ai principi comunitari l'attività svolta dagli ETS si considera non commerciale qualora gli eventuali corrispettivi ricevuti, non superino i costi effettivi, considerando anche gli apporti pubblici e fatte salve le compartecipazioni alla spesa previste dall'ordinamento. Questo significa che, **affiche l'attività dell'ETS possa considerarsi non commerciale, la somma tra il corrispettivo (proveniente dall'utente o da terzi) e i contributi non potrà superare i costi effettivi, intendersi per questi ultimi sia i costi diretti che quelli indiretti afferenti la specifica attività**. Nell'ipotesi di **svolgimento di diverse attività riconducibili all'art. 5, i costi indiretti effettivamente sostenuti dovranno assegnarsi a ciascuna di queste in misura proporzionale** al fine di consentire la valutazione in merito alla tipologia di attività svolta, se, dunque, di natura commerciale o non commerciale. È opportuno rilevare che **gli eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento non rilevano ai fini della individuazione della natura dell'attività svolta così come sopra descritta**.

Il **comma 3** stabilisce alla lettera **a)** che le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera **h)** (ricerca scientifica di particolare interesse sociale), **sono decommercializzate se poste in essere direttamente dagli enti di cui al comma 1, aventi come finalità principale lo svolgimento di attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e nei limiti in cui tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati**. Viene previsto, inoltre, al fine di garantire una non esclusività nel raggiungimento dei risultati della ricerca, che non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti. Ai sensi della lettera **b)** del comma 1, inoltre, sono considerate non commerciali le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera **h)**, affidate dagli enti del Terzo settore ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135.

Il **comma 4** soggiunge che in ogni caso **non concorrono alla formazione del reddito** degli enti del Terzo settore i fondi pervenuti a seguito di **raccolte pubbliche** effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Una **regola analoga è stabilita anche in relazione ai contributi ed agli apporti erogati da parte da parte delle amministrazioni pubbliche** di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, per lo svolgimento delle attività non commerciali in base ai precedenti commi 2 e 3 (**inclusi gli apporti e contributi aventi natura di corrispettivo, cfr. la Circolare n. 124/E/1998**).

La revisione della norma consente di venire incontro alle diverse esigenze degli enti del Terzo settore e, specialmente, quelli di più piccole dimensioni e con minore capacità di attrarre finanziamenti, i quali basano la raccolta fondi su iniziative ricorrenti nel corso dell'anno o ricevono contributi o apporti pubblici per le proprie attività istituzionali. La disposizione riproduce la norma attualmente contenuta nell'attuale articolo 143, comma 3 del TUIR – che per gli enti in esame, diversi dalle imprese sociali, viene disapplicato ai sensi del successivo articolo 89 – adeguandone così la formulazione alla luce delle nuove esigenze e potenzialità assunte dal Terzo settore. **Resta inteso che le entrate di cui sopra non concorrono alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore che nel loro complesso assumono natura non commerciale (e, cioè, anche quando siano svolte attività commerciali non prevalenti); in caso contrario le stesse sono assoggettate a tassazione quali redditi d'impresa**.

Al **comma 5** viene precisato che **gli enti del Terzo settore si considerano enti non commerciali**

- se svolgono **in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale** di cui all'articolo 5 del decreto
- **con le modalità precisate nei precedenti commi 2 e 3**.

L'ente **si configura invece come commerciale qualora**, indipendentemente dalle previsioni statutarie, **i proventi**:

- delle attività istituzionali di cui all'articolo 5 (svolte secondo modalità commerciali)
- **ed all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione, svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6,**

risultino **superiori** nel medesimo periodo di imposta **rispetto alle entrate derivanti da attività non commerciali**; vale a dire:

- i contributi,
- le sovvenzioni,
- le liberalità,
- le quote associative dell'ente
- e **ogni altra entrata assimilabile alle precedenti**
 - ✓ (ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei precedenti commi 2, 3 e 4, lettera b)),
 - ✓ **tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività non commerciali** (ivi incluse quelle svolte a titolo gratuito, nonché le attività non commerciali proprie delle organizzazioni di

volontariato ed associazioni di promozione sociale di cui ai successivi articoli 84 ed 85).

L'indicazione delle attività di sponsorizzazione si intende inserita a titolo non esaustivo rispetto a quelle puntualmente indicate nel decreto di cui all'art. 6 e va intesa in una accezione non restrittiva. Il mutamento della qualifica vale a partire dal periodo d'imposta in cui le attività commerciali assumono valore prevalente rispetto a quelle di carattere non commerciale secondo i criteri fissati nella presente disposizione.

Il **comma 6** si riferisce agli **enti di natura associativa** e fa specifico riferimento

- ai rapporti ed alle **attività svolte nei confronti dei propri associati e dei loro familiari e conviventi** in conformità alle finalità istituzionali degli enti (che vengono considerate non commerciali)
- nonché alle **somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi** (che non concorrono alla formazione del reddito dei suddetti enti).

Vanno, tuttavia, **considerate di natura commerciale**

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati **e dei loro familiari e conviventi**
- **verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.**

In tal caso, i 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 abitudine o di occasionalità. La disposizione ricalca il tenore dell'articolo 148, commi 1 e 2 del TUIR che viene disapplicato per gli enti in questione dal successivo articolo 89.

L'**articolo 80** prevede uno specifico **regime fiscale opzionale basato su coefficienti di redditività**, funzionali alla determinazione del reddito d'impresa degli enti non commerciali del Terzo settore, sempre che i relativi proventi non prevalgano sulle entrate derivanti dalle attività di natura non commerciale di cui all'articolo 79.

Tale regime tiene conto di quanto previsto all'articolo 145 del TUIR che, in base al susseguente articolo 89, comma 2, continua ad applicarsi agli enti non iscritti al Registro unico nazionale del Terzo settore (formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, associazioni di datori di lavoro ed enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti) nonché agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti, accordi o intese con lo Stato che non sono iscritti al citato Registro ovvero, qualora iscritti, alle attività diverse da quelle previste dall'articolo 5 che vengano da questi ultimi esercitate. Il comma 1 elenca i coefficienti di redditività riferiti alle attività di prestazioni di servizi e ad altre attività, distinguendoli a seconda dell'entità dei ricavi conseguiti.

A detti ricavi devono essere sommate anche le eventuali plusvalenze patrimoniali (articolo 86 del TUIR), sopravvenienze attive (articolo 88 del TUIR), dividendi ed interessi (articolo 89 del TUIR) e ricavi immobiliari (articolo 90 del TUIR). Il comma 2 chiarisce che in caso di contemporaneo esercizio di prestazioni di servizi e di altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente e che, in mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi. Il comma 3 disciplina le modalità di esercizio dell'opzione di cui al presente articolo, che può essere esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi, con effetti a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale l'opzione è esercitata e fino a quando la stessa non è revocata, fermo restando un periodo minimo triennale di applicazione. L'eventuale revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto, parimenti, dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata. Il comma 4 precisa, per gli enti che intraprendono l'esercizio d'impresa commerciale, che l'opzione può essere esercitata nella dichiarazione di inizio attività da presentare ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni. **I commi 5 e 6 contengono disposizioni di coordinamento con i regimi fiscali applicati prima dell'adesione al regime forfetario di cui all'art. 80 (richiamati anche dal successivo articolo 86). In particolare il comma 5 prevede che 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 TUIR 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. Parimenti, il comma 6 prevede che 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 ai sensi dei commi 1 e 2 del presente articolo, secondo le regole ordinarie stabilite dal TUIR. Il comma 7 stabilisce che gli Enti che optano per la determinazione forfetaria del reddito di impresa ai sensi del presente articolo sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 e dei parametri di cui all'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.**

L'**articolo 81** prevede, in diretta attuazione dell'articolo 9, comma 1, lettera J) della Legge delega, un credito d'imposta a favore di coloro che effettuano erogazioni liberali in denaro eseguite con modalità tracciabili a favore degli enti del Terzo settore non commerciali 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. Il comma 1 precisa che in relazione alle suddette erogazioni non è possibile il cumulo con le disposizioni del successivo articolo 83 o con agevolazioni fiscali previste a titolo di deduzione o detrazione di imposta da altre disposizioni di legge. **Il social bonus spetta per le erogazioni a favore di enti del Terzo settore in senso ampio, ricomprendendo quindi anche le imprese sociali. Al fine di evitare profili di incompatibilità comunitaria, l'assegnazione del beneficio fiscale viene assoggettato alla condizione che**

l'immobile sia dedicato in via esclusiva allo svolgimento di attività di interesse generale di natura non commerciale.

Relativamente ai soggetti eroganti si prevede che il credito può essere fruito da enti o società, senza fare riferimento alla loro soggettività ai fini dell'IRES, in modo tale da assicurare il beneficio anche alle società di persone e agli altri enti tassati per trasparenza.

I commi 2-6 stabiliscono la misura dell'incentivo, le relative modalità di fruizione e gli obblighi pubblicitari a carico dei beneficiari, in sostanziale analogia a quanto già previsto dall'articolo 1 del decreto-legge 31 maggio 2014, n. 83 in materia di "art-bonus". A questo riguardo, si fa presente che il credito in esame può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 sia dai titolari del reddito di impresa, sia dalle persone fisiche e gli enti che non esercitano attività commerciali. Detto credito non rileva ai fini della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Il comma 5 prevede che il bene oggetto del bonus deve essere fruito in via prevalente per l'esercizio delle attività istituzionali dell'ente di cui all'articolo 5. Ai sensi del comma 7, saranno individuate con decreto **di natura regolamentare** del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Interno e il Ministro dell'economia e delle finanze ed il Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, **emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3 delle legge 23 agosto 1988, n. 400**, le modalità di attuazione delle agevolazioni previste dal presente articolo, comprese le procedure per l'approvazione dei progetti di recupero finanziabili.

L'**articolo 82** prevede, in conformità ai criteri direttivi forniti dalla Legge delega, alcune indicazioni sistematiche volte a chiarire il trattamento fiscale degli enti del Terzo settore, con l'applicazione di ulteriori benefici riconosciuti a questi enti e non già previsti dalle previgenti norme tributarie.

Il comma 1 chiarisce, in via preliminare, che le disposizioni del presente articolo si applicano a tutti gli enti del Terzo settore escluse le imprese sociali costituite in forma societaria, salvo quanto indicato ai successivi commi 4 e 6 **(applicabili rispettivamente a tutti gli ETS, incluse le imprese sociali e agli enti del Terzo Settore non commerciali di cui all'art. 79 comma 5)**. La disposizione si applica, dunque, anche ad enti diversi dalle società, come ad esempio fondazioni o enti associativi iscritti nella sezione del registro dedicata alle imprese sociali.

Il comma 2 prevede l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecaria e catastale per i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore dei suddetti **enti e da questi utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale secondo quanto stabilito all'art. 8 comma 1**.

Il comma 3 stabilisce che gli atti costitutivi e le modifiche statutarie (comprese le operazioni straordinarie di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore **di cui al comma 1**) scontano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, in modo tale da garantirne la neutralità come già avviene per le analoghe operazioni eseguite in ambito societario. La disposizione si applica anche i soggetti di cui all'articolo 4, comma 3, qualora gli atti e le modifiche statutarie riguardino le attività di cui all'articolo 5 da questi svolte. L'esenzione di cui sopra, in coerenza con il principio generale richiamato all'art. 3, comma 4, del D.lgs. 346 del 31 ottobre 1990, si applica anche, a condizione di reciprocità, agli enti non commerciali aventi le caratteristiche degli ETS non commerciali di cui all'art. 79 comma 5, istituiti in tutti gli altri stati. **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.**

Il comma 4 introduce una specifica disposizione per le imposte di registro, ipotecaria e catastale che si applicano in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore dagli enti del Terzo settore, incluse le imprese sociali, a condizione che i beni siano utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale, con dichiarazione dell'ente contestuale alla stipula dell'atto. Anche in questa circostanza è prevista una specifica sanzione in caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione del bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale, con l'applicazione dell'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. La disposizione si inserisce tra quelle che comportano l'ampliamento del *favor* verso gli enti del Terzo settore, andando incontro ad una esigenza segnalata anche dalla Legge delega che, all'articolo 9, lettera l), prevede l'introduzione di agevolazioni volte a favorire il trasferimento di beni patrimoniali agli enti del Terzo settore. Si tratta di una disposizione che fino al 2013 era in vigore con riferimento ai soli soggetti ONLUS e che, quindi, viene ora ripristinata con un più ampio ambito applicativo.

Il comma 5 esenta dall'imposta di bollo gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, le copie conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, attestazioni **e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato** posti in essere o richiesti dagli enti in questione. Rientrano nell'ambito di questa disposizione, in via esemplificativa, documenti quali le fatture, le ricevute e le quietanze.

Il comma 6 stabilisce un'esenzione dall'IMU e dalla TASI per gli immobili posseduti e utilizzati **dagli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 5**, destinati esclusivamente **allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione o di culto**, nel rispetto delle condizioni dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dall'articolo 9, comma 8, secondo periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dall'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1 e dall'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16 e relative disposizioni di attuazione.

Il comma 7 prevede, per i tributi diversi dall'IMU e dalla TASI, che i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni possono deliberare nei confronti degli enti del Terzo settore di cui al comma 1 la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti.

Similmente, il comma 8 prevede che le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano possono disporre nei confronti degli enti di cui al comma 1 la riduzione o l'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive di

cui decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

Il comma 9 esenta dall'imposta sugli intrattenimenti le attività ricreative di cui alla tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, svolte dagli enti di cui al comma 1 in via occasionale o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione da parte degli enti in questione. Si prevede, comunque, l'obbligo di comunicare preventivamente lo svolgimento delle suddette attività spettacolistiche, all'Ente impositore (SIAE).

Il comma 10 esclude l'applicazione della tassa sulle concessioni governative per gli atti ed i provvedimenti relativi agli enti del Terzo settore di cui al comma 1.

L'**articolo 83** introduce una disciplina unitaria per le deduzioni e detrazioni previste per chi effettua erogazioni liberali a favore degli enti del Terzo settore non commerciali e altresì delle cooperative sociali (cfr. il successivo comma 8), con particolari ed ulteriori vantaggi qualora l'erogazione sia effettuata a favore delle organizzazioni di volontariato. Con la presente disposizione si attuano le indicazioni contenute all'articolo 9, comma 1, lettera b) della Legge delega, consentendo la razionalizzazione e semplificazione del regime delle detrazioni e deduzioni anche attraverso specifiche disposizioni di coordinamento sistematico contenute all'art. 89, con cui vengono fatte salve norme di favore previste settorialmente dall'ordinamento. Resta inteso, naturalmente, che le erogazioni liberali in esame devono essere esclusivamente destinate allo svolgimento delle attività istituzionali (non commerciali) degli enti e che una diversa destinazione può condurre a riqualificare l'ente come commerciale nonché a verificare i presupposti per la cancellazione dal Registro unico nazionale.

Il comma 1 istituisce una detrazione dall'IRPEF pari al 30 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in danaro effettuate con modalità tracciabili o in natura, a favore degli enti di cui sopra, per un importo complessivo dell'erogazione non superiore a 30.000,00 Euro in ciascun periodo di imposta. Si tratta di una disposizione che, rispetto a quanto indicato nella normativa vigente, incrementa in modo significativo il vantaggio a favore dei soggetti che attualmente effettuano erogazioni in denaro a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) (che attualmente godono di un'aliquota di detrazione del 26 per cento) o erogazioni a favore di fondazioni operanti nel settore musicale e delle associazioni di promozione sociale (per le quali è attualmente prevista un'aliquota del 19 per cento). La detrazione viene, peraltro, incrementata al 35 per cento per le erogazioni a favore delle organizzazioni di volontariato iscritte nell'apposita sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore.

Il comma 2 prevede una deduzione nei limiti del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato da enti e società **o da persone fisiche**. La disposizione in esame si ricollega alle erogazioni liberali in danaro effettuate con modalità tracciabili ed a quelle in natura. In questa circostanza la disposizione assegna un vantaggio ulteriore rispetto a quanto indicato all'articolo 14 del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35 che limitava l'erogazione a 70.000,00 Euro.

Nei casi in cui la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza può essere computata dal donante in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare. Questa disposizione assolve allo scopo di salvaguardare la possibilità di mantenere il beneficio conseguente all'erogazione liberale per quei soggetti che non presentano un reddito capiente rispetto all'importo donato nel periodo d'imposta in cui avviene l'erogazione liberale.

Con apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, saranno individuate le tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d'imposta e verranno stabiliti i criteri e le modalità di valorizzazione delle liberalità di cui ai commi 1 e 2.

Il comma 3 richiede, con riferimento a tutte le erogazioni contemplate dal presente articolo, che l'ente beneficiario dichiarati, al momento dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, di qualificarsi come ente non commerciale (sono escluse da questo obbligo, naturalmente, le cooperative sociali). La perdita dei requisiti relativi a questa qualifica deve essere comunicata dal rappresentante legale dell'ente presso il suddetto Registro entro trenta giorni dalla chiusura del periodo di imposta in cui detta circostanza si è verificata, a pena di un'apposita sanzione amministrativa di natura tributaria **da 500 a 5.000 euro**. E' **comunque** onere del soggetto erogante, in via preventiva rispetto alla fruizione della detrazione o deduzione, verificare presso il suddetto Registro se l'ente beneficiario abbia prodotto la citata dichiarazione o acquisire da quest'ultimo un'attestazione in tal senso.

Il comma 4 contiene una disposizione di chiusura, stabilendo che i soggetti che effettuano erogazioni liberali ai sensi del presente articolo non possono cumulare la deducibilità o detraibilità con ogni altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge a fronte delle medesime erogazioni.

Al comma 5, si prevede che dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19 per cento dei contributi associativi per un importo superiore a 1.300 euro versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'articolo 1 della legge 15 aprile 1886, n. 3818, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie.

Il comma 6 ammette l'applicazione delle norme in esame a favore delle cooperative sociali **ed alle imprese sociali non costituite in forma di società, richiamando il profilo soggettivo dell'art. 82, comma 1, a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale** (cfr. articolo 8, comma 1).

L'**articolo 84** introduce alcune disposizioni di favore specificamente riferite alle organizzazioni di volontariato iscritte nell'apposita sezione del Registro unico nazionale, con l'intento di graduare il trattamento fiscale a seconda della maggiore meritevolezza degli interessi perseguiti e dell'assenza di finalità lucrative.

Ciò posto la norma, in continuità con le attuali previsioni della Legge 11 agosto 1991, n. 266 e nella susseguente normativa di attuazione, enumera alcune tipologie di attività che non sono considerate commerciali qualora effettuate dalle suddette organizzazioni senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità. Si tratta di una disposizione con la quale vengono decommercializzate specifiche attività che, solitamente, costituiscono lo strumento per reperire risorse finanziarie necessarie al sostentamento dell'ente. In particolare, oltre alle attività già richiamate all'art. 79 commi 2 e 3 (nonché 79, comma 4, per gli enti non commerciali) si fa riferimento ad attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e di cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari, sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario (in entrambe i casi, si ritiene che l'impiego di nuove modalità di vendita – ad esempio tramite portali o aste su internet – non debba necessariamente configurare la presenza di intermediari ai fini di questa disposizione). Rientrano in questo contesto anche le attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale. Si tratta di una disposizione già presente nell'ordinamento vigente, diretta a favorire la gestione da parte delle ODV di strutture destinate alla somministrazione di alimenti e bevande che sono naturalmente connaturate alle modalità di svolgimento delle loro attività.

Il comma 2 prevede un'ulteriore agevolazione, con riguardo agli immobili e ai redditi da questi rinvenibili destinati in via esclusiva allo svolgimento o al finanziamento di attività non commerciale, esentandone i redditi ai fini dell'IRES. Si tratta di una disposizione che introduce un beneficio specifico, con una novità nel panorama legislativo fiscale, permettendo alle organizzazioni che basano la propria attività sul supporto dei volontari, di evitare che la tassazione dei redditi immobiliari possa intaccare le risorse destinate allo svolgimento di attività di interesse generale meritevoli di tutela.

L'**articolo 85** si concentra sulle associazioni di promozione sociale, iscritte nell'apposita sezione speciale del Registro unico nazionale del Terzo settore, delineandone il regime tributario in sostanziale continuità con gli attuali articolo 148 del TUIR (disapplicato per gli enti del Terzo settore, dal successivo articolo 89) e con la Legge 7 dicembre 2000, n. 383 (abrogata dal successivo articolo 101), con gli opportuni interventi di aggiornamento e razionalizzazione.

Il comma 1 dispone, riprendendo l'articolo 148, comma 3 del TUIR, che non si considerano commerciali le attività svolte dalle associazioni di promozione sociale in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale. Si considerano, inoltre, non commerciali, oltre alle attività ritenute tali ai sensi dell'art. 79, quelle svolte secondo i requisiti di cui alla lettera *m*) dell'articolo 5, consentendo lo svolgimento di attività a favore **degli** enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore.

Il comma 2 soggiunge che non si considerano commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, neanche le cessioni a terzi di proprie pubblicazioni, cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali. Vanno invece considerate commerciali, ai sensi del comma 3 ed in analogia all'articolo 148, comma 4 del TUIR, le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, le somministrazioni di pasti, le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali nonché le prestazioni effettuate nell'esercizio di attività tipicamente commerciali elencate in modo specifico (gestione di spacci aziendali e di mense; organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; pubblicità commerciale; telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari).

La suddetta presunzione di commercialità – similmente a quanto previsto dall'articolo 148, comma 5 del TUIR – è esclusa dal comma 4 per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera *e*) della Legge 25 agosto 1991, n. 287, iscritte nell'apposito registro, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, con riferimento alla somministrazione di alimenti o bevande, effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar ed esercizi similari, nonché all'organizzazione di viaggi e soggiorni. A tale fine devono essere soddisfatte tutte le specifiche condizioni che vengono ora previste per assicurarne la non concorrenzialità sul mercato (attività strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali ed effettuata nei confronti dei soci o associati o dei familiari conviventi degli stessi, nonché assenza ai fini dello svolgimento di tale attività di strumenti pubblicitari o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dai soci o associati. Sotto quest'ultimo aspetto il mero utilizzo di strumenti specifici di diffusione rivolti per loro natura ad un pubblico indistinto, come, ad esempio social network o sito internet, non comporta di per se la perdita del beneficio, salvo ovviamente la dimostrazione delle finalità commerciali nell'utilizzo dei predetti strumenti).

Il comma 5 riprende il contenuto delle disposizioni fiscali già previste nella citata Legge n. 383/2000 stabilendo che le quote e i contributi corrisposti alle APS non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti.

Il comma 6 prevede che per le APS vanno considerate commerciali le attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato. Il comma 7, infine, esclude dall'IRES i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle APS e ricalca i medesimi obiettivi già indicati al comma 2 dell'art.84.

L'**articolo 86** prevede – in aggiunta e fatte salve le disposizioni di cui ai precedenti articoli 81, 82 e 83 – un regime contabile semplificato, con tassazione forfetaria, per le attività commerciali esercitate da organizzazioni di volontariato ed associazioni di promozione sociale. I commi che costituiscono l'articolo 86 riprendono, con i necessari adattamenti, il regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54-89 della L. 23 dicembre 2014, n. 190. **Si tratta di un**

regime opzionale , come indicato espressamente al comma 1 e ribadito più volte nel testo che si applica ad ODV e APS entro i predetti limiti a prescindere dalla natura commerciale o non commerciale degli stessi. Il regime forfetario in questione si applica se nel periodo d'imposta precedente ODV o APS hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori ad euro 130.000 o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea in sede di rinnovo della decisione in scadenza al 31 dicembre 2019 o alla soglia che sarà eventualmente armonizzata in sede europea. Fino al sopraggiungere della predetta autorizzazione si applica la misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE.

Le OdV ed APS possono avvalersi del regime forfetario comunicando **nella dichiarazione annuale** o nella dichiarazione di inizio di attività di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 di presumere la sussistenza dei requisiti di cui al comma 1 del presente articolo.

Il comma 4 dispone che, qualora sia esercitata l'opzione per il regime forfetario di cui ai commi precedenti, si applica il comma 5 e 6 dell'articolo 80, riguardanti, rispettivamente, la tassazione di componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario ed il riporto delle perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui decorre il regime forfetario. Per quanto riguarda il riporto delle perdite fiscali anteriori, si considera quale reddito dal quale computare in diminuzione le perdite quello determinato ai sensi del comma 3 del presente articolo.

L'efficacia del presente articolo viene subordinata all'autorizzazione della Commissione europea, previa notifica della misura ai sensi dell'art. 108, par. 3 del TFUE (cfr. il successivo articolo 101, comma 10)

L'**articolo 87** si sofferma sugli obblighi di **tenuta e conservazione delle scritture contabili** relativi a specifici ambiti di attività.

Il comma 1 riguarda gli enti non commerciali del Terzo settore che non applicano il regime forfetario di cui all'articolo 86 (per opzione, per difetto dei relativi requisiti o perché svolgono unicamente attività istituzionale). Detti enti, a pena di decadenza dai benefici fiscali per essi previsti, devono redigere scritture contabili analitiche per l'attività complessivamente svolta (lettera a) e, altresì, le scritture contabili riguardanti le attività svolte con modalità commerciali (lettera b)).

A questo riguardo viene chiarito, al comma 2, che gli obblighi di cui al comma 1, lettera a), si considerano assolti sia 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, sia per il tramite di altre modalità comunque analitiche.

Al comma 3 vengono esentati dalla tenuta delle scritture contabili i soggetti di minori dimensioni, in funzione dei proventi prodotti, ai quali potrà essere concesso di tenere un semplice rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive, così come previsto dall'articolo 20-bis, comma 3 del d.P.R. n. 600/1973 da raccordare con l'articolo 13 del Codice. Conseguentemente, il nuovo comma 3 prevede che i soggetti richiamati al comma 1 che, nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6, non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 50mila euro possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive di cui all'articolo 13, comma 2.

Il successivo comma 4 prevede, per gli enti del Terzo settore non commerciali, l'obbligo di tenere la contabilità separata per l'attività commerciale esercitata. Ai fini della contabilità separata non è stato appositamente previsto che si debba istituire un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività.

Il comma 5 dispone che gli enti del Terzo settore non commerciali non sono soggetti all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale per le attività non commerciali di cui agli articoli 5 e 6, fermi restando gli obblighi previsti dal titolo secondo del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e fatte salve le disposizioni di cui ai commi 5 e 8 dell'articolo 86 per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che aderiscono al relativo regime forfetario.

Il comma 6 è rivolto agli enti del Terzo settore non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi e prevede l'obbligo di inserire all'interno del rendiconto o del bilancio redatto un rendiconto specifico, accompagnato da una relazione illustrativa, riguardante le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate. La presente disposizione si rivolge, in quanto compatibile, anche alle ODV ed APS che si avvalgono del regime forfetario di cui al precedente articolo 76. A questo riguardo, si può ritenere che la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività istituzionale e quelle destinate all'attività commerciale, non sia di ostacolo all'eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti.

Il comma 7 contiene una norma di chiusura relativa alle ipotesi in cui l'ente del Terzo settore non commerciale debba assumere la qualifica di ente commerciale, in base ai criteri forniti dal precedente articolo 79, comma 5. In questo caso, si prevede che entro tre mesi dal realizzarsi delle suddette condizioni tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere compresi nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, con l'obbligo per il predetto ente di tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui agli articoli 14, 15, e 16. Le registrazioni nelle scritture cronologiche delle operazioni comprese dall'inizio del periodo di imposta al momento in cui si verificano i presupposti che determinano il mutamento della qualifica, devono essere eseguite entro tre mesi decorrenti dalla sussistenza dei suddetti presupposti, in deroga all'articolo 149, comma 3 del TUIR che viene disapplicato per gli enti del Terzo settore, ai sensi dell'articolo 89.

L'**articolo 88** prevede che le disposizioni di cui agli articoli 82, commi 7 e 8 ed 85, commi 2 e 4 possono essere applicate nei soli limiti del regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti "de minimis", e del regolamento (UE) n. 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti "de minimis" nel settore agricolo.

L'articolo 89 contiene **disposizioni di coordinamento normativo** volte a salvaguardare l'effettiva applicazione delle norme fiscali del presente Codice agli enti del Terzo settore.

Il **comma 1** **esclude, per gli enti del Terzo settore, l'applicazione di alcune norme del TUIR** relative agli enti non commerciali e, **altresi, di disposizioni relative ai trasferimenti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni ed alle imposte ipotecaria e catastale nonché al** regime semplificato di cui alla L. 398/1991. Viene così assicurata, in particolare, l'effettività delle previsioni di cui agli articoli 79, 80, 81 ed 86.

Al **comma 2** **viene fatta salva l'applicazione delle esenzioni di cui agli articoli 3, commi 1 e 2 del D.lgs. 346/1990 (imposta sulle successioni e donazioni) ed agli articoli 1, comma 2 e 10, comma 3 del D.lgs. n. 347/1990 (imposte ipotecaria e catastale) agli enti ecclesiastici di cui all'articolo 4, comma 3, del Codice, per i trasferimenti a titolo gratuito, relativi a beni che verranno impiegati in attività diverse da quelle previste dall'articolo 5.**

Il **comma 3** dispone che l'articolo 145 del TUIR, relativo al regime forfetario degli enti non commerciali, continua ad applicarsi ai soli enti che non possono ottenere l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore (formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, associazioni di datori di lavoro ed enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti) nonché agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti, accordi o intese con lo Stato che non sono iscritti al citato Registro ovvero, qualora iscritti, alle attività diverse da quelle previste dall'articolo 5 che vengano da questi ultimi esercitate.

Il **comma 4** modifica l'articolo 148, comma 3 del TUIR – che esclude la natura commerciale per le attività svolte agli enti associativi, in diretta attuazione degli scopi istituzionali e verso pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti degli associati – limitandone l'applicazione agli enti che per definizione restano esclusi dall'ambito del Terzo settore. La presente norma si coordina, per i soggetti iscritti al Registro unico di cui all'articolo 45, con quanto previsto dall'articolo 79, comma 6.

Il **comma 5** introduce un nuovo comma 3 all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601 allo scopo di evitare una duplicazione di benefici fiscali, prevedendo che "la riduzione [dell'aliquota IRES, n.d.r.] non si applica agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore" e che "ai soggetti di cui all'articolo 4, comma 3 del Codice del Terzo settore la riduzione si applica limitatamente alle attività diverse da quelle di cui all'articolo 5 del medesimo Codice". In altri termini, la riduzione dell'imposta sul reddito delle società prevista dal citato articolo 6 del d.P.R. n. 601/1973 si applica agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti ed agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti, accordi o intese con lo Stato, qualificati come enti del Terzo settore, limitatamente alle attività diverse da quelle elencate all'articolo 5.

Il **comma 6** modifica l'articolo 52, comma 1 del d.P.R. n. 633/1972 sostituendo le parole "al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460" con "al codice del Terzo settore", in modo tale da consentire la regolare effettuazione dei necessari accessi, ispezioni e verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria. Il **comma 7** chiarisce che si intendono riferite agli enti del Terzo settore **di cui all'articolo 82, comma 1** le disposizioni normative vigenti riferite alle ONLUS in quanto compatibili con le disposizioni del Codice. **Al secondo periodo viene introdotta ai fini di una maggiore coerenza normativa, una modifica all'articolo 3, comma 3, primo periodo ed all'articolo 10, comma 1, numeri 15), 19), 20) e 27-ter) del d.P.R. n. 633/1972** per consentire l'applicazione agli enti del Terzo settore di natura non commerciale di queste disposizioni (che riguardano, rispettivamente, l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA delle operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a favore degli enti e l'esenzione IVA di talune prestazioni sanitarie, socio-sanitarie ed educative effettuate da queste ultime).

Il **comma 8** modifica l'articolo 1, comma 3, della L. 22 giugno 2016, n. 112 sostituendo le parole "organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, comma 1, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, riconosciute come persone giuridiche, che operano prevalentemente nel settore della beneficenza di cui al comma 1, lettera a), numero 3), dell'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, anche ai sensi del comma 2-bis dello stesso articolo" con "enti del Terzo settore non commerciali che operano prevalentemente nel settore della beneficenza di cui all'articolo 5, comma 1, lettera u)", adeguando così la c.d. "legge dopo di noi" alla mutata realtà normativa.

Similmente, il **comma 9** modifica l'articolo 32, comma 7, della legge 11 agosto 2014 n. 125 aggiungendo in fine il seguente periodo "Le Organizzazioni non governative di cui al presente comma sono iscritte nel registro unico nazionale del Terzo settore".

Parimenti, il **comma 10** modifica l'articolo 6, comma 9, della citata Legge n. 112/2016 sostituendo le parole "le agevolazioni di cui all'articolo 14, comma 1, del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, e i limiti ivi indicati sono elevati, rispettivamente, al 20 per cento del reddito complessivo dichiarato e a 100.000 euro" con le parole "le agevolazioni previste per le organizzazioni di volontariato ai sensi dell'articolo 83, commi 1 e 2 del Codice del Terzo Settore".

Il **comma 11** stabilisce, allo scopo di evitare duplicazioni con l'articolo 83, che ai soggetti che effettuano erogazioni liberali agli enti del Terzo settore non commerciali ed alle cooperative sociali non si applicano, per le medesime erogazioni liberali, gli articoli 15, comma 1.1 e 100, commi 2, lettera h) del TUIR.

I **commi 12, 13 e 14** contengono alcune norme di coordinamento, mutuata dall'articolo 13 del D.lgs. n. 460/1997, per evitare il cumulo tra molteplici deduzioni e detrazioni previste dal TUIR per medesime erogazioni liberali a favore degli enti del Terzo settore.

Il **comma 15** prevede che ai soggetti che operano nel settore musicale ai sensi del decreto legislativo 29 giugno 1996, n. 367 e che sono iscritti al Registro unico nazionale del Terzo Settore non si applica l'articolo 25, comma 5 dello stesso decreto legislativo. Ne consegue che gli enti in questione potranno applicare le norme fiscali contenute nel presente titolo iscrivendosi al Registro o continuare ad applicare il loro odierno regime tributario.

Il **comma 16** prevede una disposizione di tenore analogo anche per le associazioni che operano o che partecipano a manifestazioni di particolare interesse storico, artistico e culturale, legate agli usi ed alle tradizioni delle comunità locali, istituendo un'alternativa tra l'applicazione delle norme del presente titolo (previa iscrizione nel

Registro unico nazionale del Terzo settore) e quelle di cui all'articolo 1, commi 185, 186 e 187 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (in assenza di iscrizione al Registro).

Il **comma 17** stabilisce che alle medesime condizioni di cui al precedente articolo 79, comma 3, lett. *b*) ed in attuazione dell'articolo 115 del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, il Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, le Regioni, gli enti locali e gli altri enti pubblici possono attivare forme speciali di partenariato con enti del Terzo settore che svolgono le attività indicate all'articolo 5, comma 1, lettere *i*), *j*), *k*) o *z*) – attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale; comunicazione a carattere comunitario; attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso; riqualificazione dei beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata – individuati attraverso le procedure semplificate di cui all'articolo 151, comma 3, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, dirette alla prestazione di attività di valorizzazione di beni culturali immobili di appartenenza pubblica.

Al **comma 18** viene precisato, analogamente a quanto già previsto dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo n. 460 del 1997, che le attività indicate all'articolo 79, comma 4, lettera *a*), fermo restando il regime di esclusione dall'imposta sul valore aggiunto, sono esenti da ogni altro tributo.

Ai commi 19-23 sono introdotte disposizioni di coordinamento normativo con la legge n. 166/2016 e le varie norme modificate da quest'ultima, in modo tale da consentirne l'applicazione da parte degli enti del Terzo settore non commerciali.

Il **Titolo undicesimo** del codice contiene le disposizioni in materia di **controlli e di coordinamento**. In particolare:

l'articolo 90 riguarda i controlli e i poteri di cui agli articoli 25, 26 e 28 del codice civile (relativi alle fondazioni), che sono esercitati, sulle fondazioni del Terzo settore, dall'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore.

L'articolo 91 individua i casi in cui i rappresentanti legali e i componenti degli organi amministrativi degli enti del Terzo settore sono soggetti a sanzione amministrativa pecuniaria e determina i relativi importi:

- 1) in caso di distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve, comunque denominati, a un fondatore, un associato, un lavoratore o un collaboratore, un amministratore o altro componente di un organo associativo dell'ente, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo;
- 2) in caso di devoluzione del patrimonio residuo effettuata in assenza o in difformità al parere dell'Ufficio del Registro unico nazionale;
- 3) in caso di utilizzo illegittimo dell'indicazione di ente del Terzo settore, di organizzazione di volontariato o di associazione di promozione sociale o i relativi acronimi ETS, ODV o APS, di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli.

Le rispettive sanzioni pecuniarie sono irrogate dall'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore e sono versate all'entrata del bilancio dello Stato con modalità da definirsi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

L'articolo 92 individua i compiti svolti dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali: *a*) vigilare sul sistema di registrazione degli enti del Terzo settore e monitorare lo svolgimento delle attività degli Uffici del Registro unico nazionale del Terzo settore operanti a livello regionale; *b*) **promuove l'autocontrollo degli enti del Terzo settore autorizzandone l'esercizio da parte delle reti associative nazionali iscritte nell'apposita sezione del registro unico nazionale e dei Centri di servizio per il volontariato accreditati ai sensi dell'articolo 61** ~~provvedere all'accreditamento delle reti associative iscritte nell'apposita sezione del Registro unico nazionale autorizzandole ad espletare attività di controllo nei confronti degli enti ad esse aderenti;~~ *c*) predisporre e trasmettere alle Camere, entro il 30 giugno di ogni anno, una relazione sulle attività di vigilanza, monitoraggio e controllo svolte sugli enti del Terzo settore anche sulla base dei dati acquisiti dalle regioni e province autonome e dall'organismo nazionale di controllo sui CSV, nonché sullo stato del sistema di registrazione.

Il comma 2 mantiene in capo alle Amministrazioni pubbliche competenti i poteri in ordine ai controlli, alle verifiche ed alla vigilanza finalizzati ad accertare la conformità delle attività di cui all'articolo 5 alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio.

Nell'articolo 93 si definiscono gli ambiti dei controlli sugli Enti del Terzo Settore, che sono finalizzati ad accertare:

- a*) la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;
- b*) il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;
- c*) l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;
- d*) il diritto di avvalersi dei benefici anche fiscali e del 5 per mille derivanti dall'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore;
- e*) il corretto utilizzo delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali, ad essi attribuite.

Il comma 2 rinvia, per le imprese sociali alle disposizioni contenute nell'articolo 15 del decreto legislativo di cui all'articolo 1, comma 2 lett. *c*) della legge 6 giugno 2016 n. 106.

Il comma 3 individua nell'ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore territorialmente competente rispetto alla sede legale dell'Ente il soggetto competente ad esercitare le attività di controllo di cui alle suddette lettere *a*), *b*) e *c*) del comma 1, e prevede che lo stesso possa procedere ad accertamenti documentali, visite ed ispezioni, d'iniziativa, periodicamente o in tutti i casi in cui venga a conoscenza di atti o fatti che possano integrare violazioni alle disposizioni del codice, anche con riferimento ai casi di cui alla lettera *b*). In caso di enti che dispongano di sedi secondarie in regioni diverse da quella della sede legale, l'ufficio del

Registro unico nazionale del Terzo settore competente ai sensi del primo periodo può attivare forme di reciproca collaborazione e assistenza con i corrispondenti uffici di altre regioni.

Il comma 4 affida agli enti pubblici erogatori di risorse finanziarie o che concedono in utilizzo propri beni, il compito di verificare il corretto utilizzo delle risorse pubbliche sopra indicate.

Il comma 5 individua i controlli che, previa autorizzazione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, le reti associative e i CSV possono porre in essere nei confronti dei propri aderenti.

Il comma 6 disciplina i requisiti e le modalità di autorizzazione di tali soggetti, da definirsi ulteriormente con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

Infine il comma 7 individua nel Ministero del lavoro e delle politiche sociali e nell'Organismo nazionale di controllo i soggetti che vigilano su reti associative e CSV.

L'articolo 94 è dedicato alla materia dei controlli fiscali, in attuazione dell'articolo 7 della Legge delega. Il comma 1 dispone che l'Amministrazione finanziaria, ivi incluse l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza, esercita autonomamente attività di controllo in merito sia al rispetto di quanto previsto dagli articoli 8 (destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro), 9 (devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento), 13 (scritture contabili e bilancio), 15 (libri sociali obbligatori), 23 (procedura di ammissione e carattere aperto delle associazioni) e 24 (assemblea) del Codice, sia al possesso dei requisiti richiesti per fruire delle agevolazioni fiscali previste per i soggetti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore, avvalendosi dei poteri istruttori ordinari previsti dall'ordinamento tributario. Le violazioni che possono condurre al disconoscimento dei regimi fiscali previsti dal presente Codice devono essere contestate con un avviso di accertamento, preceduto a pena di nullità da un invito a comparire per fornire dati e notizie rilevanti, considerando la particolare delicatezza di tali contestazioni e la possibile gravità delle loro conseguenze per gli enti in questione. In questo caso si segnala che la previsione di un obbligo al contraddittorio valorizza il rapporto di trasparenza tra Fisco e contribuenti garantendo la cooperazione tra le parti già nella fase procedimentale dell'istruttoria relativa alla valutazione dei connotati organizzativi dell'ente. Il contraddittorio è previsto a pena di nullità del relativo atto di accertamento.

Il comma 2 chiarisce in un'ottica di cooperazione tra le varie strutture deputate al controllo che, in ogni caso, l'Amministrazione finanziaria trasmetterà all'ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore ogni elemento utile ai fini della valutazione in merito all'eventuale cancellazione dal Registro unico di cui all'articolo 44 ove ne ricorrano i presupposti. Parimenti, **l'ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore trasmette all'Amministrazione finanziaria gli esiti dei controlli di competenza, ai fini dell'eventuale assunzione dei conseguenti provvedimenti.**

In proposito, il comma 3 precisa che ai fini dell'iscrizione, aggiornamento e cancellazione da detto registro degli enti nel Registro unico nazionale del Terzo settore resta fermo il controllo eseguito dal citato ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore.

Da ultimo, il comma 4 prevede, sempre nell'ottica di semplificazione allo scopo di evitare duplicazioni sul versante dei controlli e degli adempimenti, l'abrogazione dell'obbligo di presentazione del modello di cui al comma 1 dell'articolo 30 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 (c.d. modello EAS) per gli enti del Terzo settore iscritti nel suddetto Registro unico nazionale.

L'articolo 95 individua le finalità della vigilanza esercitata dal Ministero del lavoro, che è volta a verificare la tenuta complessiva del sistema di registrazione e di quello dei controlli per garantire l'uniformità dei sistemi e dell'osservanza delle norme sull'intero territorio nazionale.

In tale ottica, entro il 15 marzo di ogni anno le Regioni e province autonome trasmettano una relazione sull'iscrizione degli enti al Registro, sulla revisione periodica effettuata nell'anno precedente, sui controlli eseguiti e i relativi esiti, e in generale sulle criticità emerse, mentre l'ONC entro il 30 aprile di ogni anno trasmette relazione sulla propria attività e su quella e sullo stato dei CSV.

La disposizione prevede altresì la possibilità di effettuare verifiche mirate in loco avvalendosi degli ispettorati territoriali del lavoro e verifiche a campione sulle attività svolte dagli enti (reti e csv) autorizzati al controllo.

Ai sensi del comma 4, al Ministero compete la vigilanza sulle persone giuridiche privatizzate (ENS - Ente nazionale sordi, ANMIL - associazione nazionale mutilati invalidi del lavoro, UICI - unione italiana ciechi e ipovedenti, UNMS - unione nazionale mutilati per servizio, ANMIC - Associazione nazionale mutilati e invalidi civili) di cui all'art. 1 comma 1 lett. a) della legge 19 novembre 1987 n. 476; a tal fine negli organi di controllo di tali enti deve essere presente un rappresentante del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Il comma 5, infine, prevede che il provvedimento di riparto delle risorse finanziarie previste dalla legge finanziaria per il 2007 in favore di alcuni enti del Terzo Settore (l'Unione Italiana Ciechi, l'Irifer, lo Ierfop, l'Associazione nazionale privi della vista e ipovedenti Onlus, il Polo tattile multimediale della Stamperia regionale Braille Onlus di Catania) sia adottato dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sul cui stato di previsione della spesa sono collocate le risorse suddette, non più dal Ministero dell'Interno, precedente titolare dei capitoli di spesa trasferiti.

L'articolo 96 prevede che con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'interno, siano definiti forme, contenuti, termini e modalità per l'esercizio delle funzioni di vigilanza controllo e monitoraggio, le forme di raccordo con le altre amministrazioni interessate, i requisiti e le procedure per l'autorizzazione alla vigilanza delle reti associative, le forme di vigilanza su queste ultime.

L'articolo 97 prevede l'istituzione, presso la Presidenza del Consiglio dei ministri, di una Cabina di regia con il compito di coordinare, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 4, comma 1, lettera q) della legge delega, in raccordo con i ministeri competenti, le politiche di governo e le azioni di promozione e di indirizzo delle attività degli enti del Terzo settore. In particolare la Cabina di regia coordina l'attuazione del codice al fine di assicurarne la tempestività, l'efficacia e la coerenza ed esprimendo, là dove prescritto, il proprio orientamento in ordine ai relativi

decreti e linee guida; promuove le attività di raccordo con le Amministrazioni pubbliche interessate, nonché la definizione di accordi, protocolli di intesa o convenzioni, anche con enti privati, finalizzati a valorizzare l'attività degli enti del Terzo settore e a sviluppare azioni di sistema; monitora lo stato di attuazione del presente codice anche al fine di segnalare eventuali soluzioni correttive e di miglioramento. La composizione e le modalità di funzionamento della Cabina di regia sono stabilite con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, da adottare, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, entro tre mesi dalla data di entrata in vigore del codice in commento. ~~Della Cabina di regia fanno altresì parte due componenti designati dalla Conferenza Unificata. Della cabina di regia fanno altresì parte due rappresentanti degli enti territoriali.~~ Viene stabilito inoltre il principio della gratuità della partecipazione alla Cabina di regia, sicché detta partecipazione non origina alcun diritto alla corresponsione, in favore dei componenti la Cabina medesima, di compensi, indennità, rimborsi od emolumenti comunque denominati. L'istituzione ed il funzionamento della cabina di regia devono garantire l'invarianza finanziaria.

L'articolo 97 bis contiene disposizioni di salvaguardia della tutela delle minoranze linguistiche in relazione alla istituzione e tenuta del registro unico del Terzo Settore, all'utilizzo degli acronimi e alle funzioni di monitoraggio, vigilanza e controllo.

Il Titolo dodicesimo contiene le disposizioni transitorie e finali, nonché le abrogazioni di disposizioni vigenti.

L'articolo 98 prevede l'inserimento nel codice civile di un nuovo articolo, destinato a 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 presente decreto legislativo.

Con l'articolo 99, comma 1 sono modificate alcune disposizioni del d.lgs. 178/2012 (Riorganizzazione dell'Associazione italiana della Croce Rossa - C.R.I., a norma dell'articolo 2 della legge 4 novembre 2010, n. 183) prevedendo che la Associazione della Croce Rossa Italiana e i relativi comitati territoriali vengano iscritti di diritto nella sezione del Registro unico del Terzo Settore relativo alle Organizzazioni di volontariato (non più come ora tra le Associazioni di promozione sociale), nell'ottica della più razionale riconduzione tipologica della predetta Associazione alla fattispecie dell'organizzazione di volontariato. Viene conseguentemente abrogata la parte del sopra citato decreto legislativo che prevede la possibilità di accedere alle risorse previste per le Associazioni di promozione sociale.

Il comma 2 prevede che all'art. 26 comma 2 lett. b) della legge 125/2014 in materia di cooperazione internazionale allo sviluppo, il richiamo alle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) sia sostituito con quello agli Enti del Terzo Settore (ETS) non commerciali di cui all'art. 79 comma 5 del presente codice.

Il comma 3 contiene una disposizione di coordinamento normativo, prevedendo che all'articolo 14, comma 1 del D.L. n. 35/2005 (c.d. "più dai meno versi") dopo le parole: "Le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società" sono soppresse le seguenti: "in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nonché quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383.". Detta abrogazione avrà effetto fino alla definitiva soppressione del citato art. 14, commi 1, 2, 3 4, 5 e 6 sensi dei successivi articoli 102, comma 2 e 104, comma 2.

L'articolo 100 reca una clausola di salvaguardia per le province autonome di Trento e Bolzano dispone in via transitoria e fino all'adozione di nuovi provvedimenti ministeriali l'applicazione, in materia di raccolta fondi, di schemi di bilancio di esercizio, di bilanci o sociale, dei provvedimenti ("linee guida") finora a carattere non vincolante, a suo tempo predisposti dall'Agenzia del Terzo Settore. ~~Si fa riferimento alle linee guida per la raccolta dei fondi (seconda edizione, 2014); per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit (ottobre 2009); per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit (aprile 2014).~~

L'articolo 101 in coerenza con quanto disposto all'articolo 1, comma 7 della Legge 6 giugno 2016 n. 106, introduce alcune norme transitorie, riguardanti il Consiglio nazionale del Terzo Settore, gli effetti derivanti dall'iscrizione ai relativi registri delle Onlus, delle Organizzazioni di volontariato, delle Associazioni di promozione sociale e delle imprese sociali, la modalità di adeguamento, per tali enti, dei relativi statuti, nonché alcune disposizioni transitorie in materia di reti associative, di comitati di gestione, di accreditamento dei CSV, di Onlus; in particolare il comma 8 prevede che la perdita della qualifica di ONLUS, a seguito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore, anche in qualità di impresa sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi degli articoli 10, comma 1, lettera f) del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 e dell'articolo 4, comma 7, lettera b) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Similmente, per gli enti associativi, si prevede che l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, anche in qualità di impresa sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi dell'articolo 148 del TUIR. Le suddette disposizioni che precedono rilevano anche qualora l'iscrizione al Registro unico nazionale avvenga prima dell'autorizzazione della Commissione Europea di cui al seguente comma 10.

Il comma 9, considerando la possibilità che vengano emanate disposizioni integrative e correttive ai sensi dell'articolo 1, comma 7, della Legge 6 giugno 2016 n. 106, prevede nel periodo successivo alla entrata in vigore del presente decreto venga svolto uno specifico monitoraggio, coordinato dalla Cabina di regia di cui all'articolo 97, nelle modalità ed alle condizioni stabilite nel decreto di cui al citato articolo 7, comma 4 della Legge delega, con l'obiettivo di raccogliere e valutare le evidenze attuative che emergeranno nel periodo transitorio.

Il comma 10 subordina l'efficacia delle disposizioni di cui agli articoli 77, comma 10, 80, e 86 all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Il comma 11 prevede un incremento della dotazione finanziaria del Fondo nazionale per il servizio civile.

Il comma 12 fissa il termine di un anno dalla data di entrata in vigore del decreto in commento per l'adozione della normativa di dettaglio ivi contemplata.

L'art. 102 contiene l'elenco delle **disposizioni abrogate**,

- alcune delle quali **dall'entrata in vigore del decreto legislativo** di cui trattasi,
- **altre dall'adozione degli ulteriori provvedimenti** di cui alla legge delega.

Una particolare rilevanza ricoprono le norme di natura tributaria: nello specifico, con il comma 1, sono **immediatamente abrogate** le seguenti disposizioni salvo quanto previsto ai successivi commi 2, 3 e 4:

- La **legge 11 agosto 1991, n. 266 sulle organizzazioni di volontariato** e la **legge 7 dicembre 2000, n. 383 sulle associazioni di promozione sociale**;
- il regolamento concernente i criteri e le modalità per la concessione e l'erogazione dei contributi in materia di attività di utilità sociale, in favore di associazioni di volontariato e organizzazioni non lucrative di utilità sociale, adottato con D.M. 14.9.2010, n.177;
- il decreto del Ministro del tesoro dell'8 ottobre 1997 recante "Modalità per la costituzione dei fondi speciali per il volontariato presso le regioni"
- **l'articolo 100, comma 2, lettera l) del TUIR** relativo ad **erogazioni liberali nei confronti di ONLUS ed associazioni di promozione sociale**, che è necessario abrogare per prevenire sovrapposizioni con il nuovo articolo 73, che regola ora in modo unitario il regime delle erogazioni liberali a favore degli enti del Terzo settore.
- **l'articolo 15, comma 1, lettera i-quater) del TUIR** relativo alle **erogazioni liberali nei confronti di associazioni di promozione sociale**;
- **L'ARTICOLO 15, COMMA 1, LETTERA I-BIS) DEL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI, APPROVATO CON DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 22 DICEMBRE 1986, N. 917**

Sono invece **abrogate con il comma 2**, a decorrere dal termine precisato con il successivo articolo 103, comma 2 (ovvero dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea in merito al regime di determinazione del reddito di impresa degli enti del Terzo settore non commerciali), le seguenti disposizioni:

- **articoli da 10 a 29 del D.lgs. n. 460/1997, n. 460** relativi al **regime ONLUS**, che viene complessivamente sostituito dalle norme contenute nel presente decreto, **fatto salvo l'articolo 13, commi 2, 3 e 4 che restano in vigore ai fini del necessario coordinamento con la Legge 19 agosto 2016 n. 166.**
- articolo 20-bis, del d.P.R. n. 600/1973 in materia di **scritture contabili delle ONLUS** che viene sostituito, con riferimento agli enti del Terzo settore, dal nuovo articolo 77;
- **articolo 150 del TUIR** sul **trattamento delle ONLUS ai fini dell'IRES**, allo scopo di evitare sovrapposizioni con le nuove norme tributarie analizzate sopra;
- articolo 8, comma 2, primo periodo e comma 4 della L. n. 266/1991 sulle agevolazioni fiscali per le organizzazioni di volontariato le quali sono ora disciplinate, anche sotto il profilo fiscale, dalle norme del presente Codice e, in particolare, dagli articoli 84 e 86;
- **articolo 9-bis del D.L. n. 417/1991** relativo **all'estensione ad associazioni senza fini di lucro ed alle associazioni pro-loco del regime di cui alla L. n. 398/1991**, dal momento che **a tali enti potranno applicarsi le norme fiscali di cui al presente Codice**, contestualmente all'iscrizione nel Registro unico nazionale;
- **articolo 2, comma 31, della Legge n. 350/2003** relativo **all'estensione alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare** legalmente costituite senza fini di lucro **del suddetto regime di cui alla L. n. 398/1991** e delle altre disposizioni tributarie riguardanti le A.S.D., per la stessa motivazione di cui sopra;
- articoli 20 e 21 della Legge 7 dicembre 2000, n. 383 sulle agevolazioni fiscali per le associazioni di promozione sociale le quali sono ora disciplinate, anche sotto il profilo fiscale, dalle norme del presente Codice e, in particolare, dagli articoli 85 e 86;
- **l'articolo 14, commi 1, 2, 3, 4, 5 e 6 del d.l. n. 35/2005** riguardante **le erogazioni liberali a favore delle onlus e di altri enti del Terzo Settore.**

L'art. 103 individua la copertura finanziaria delle disposizioni aventi un effetto di spesa, che viene rinvenuta nella corrispondente riduzione dell'autorizzazione di spesa di cui all'articolo 1, comma 187, della legge 23 dicembre 2104, n.190. L'ultimo comma dell'articolo in esame prevede la clausola di invarianza finanziaria in base alla quale, dall'attuazione del decreto, non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

L'art. 104 reca le disposizioni sull'**entrata in vigore del decreto**.

Il **comma 1** prevede che

- gli articoli 81, 82 e 83 e 84, comma 2 ed 85, comma 7 (in considerazione della loro portata agevolativa)
- nonché l'articolo 102, comma 1, **lettere e), f) e g)** (che abrogano le norme del TUIR sulle erogazioni liberali a favore di enti del Terzo settore, ai quali si rivolgono gli articoli 81 e 83)

si applicano alle ONLUS di cui all'art. 10 del D.lgs. n. 460/1997, alle OdV di cui alla Legge n. 266/1991 ed alle APS di cui alla L. n. 383/2000, in via transitoria, dal 1° gennaio 2018 fino alla fine del periodo d'imposta nel quale le restanti disposizioni del titolo X entreranno in vigore, secondo quanto indicato al successivo comma 2.

Il comma 2 stabilisce, appunto, che le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto al comma 1, si applicano agli enti iscritti nel registro unico nazionale del Terzo Settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, comma 10 e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro.

Il comma 3 chiarisce infine che le norme del presente decreto entrano in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana.

Il Consiglio di Stato ha reso il parere nell'adunanza del 31 maggio 2017 formulando le seguenti osservazioni sulle quali si rappresenta quanto segue.

In relazione all'articolo 3, ha ritenuto che sarebbe stato preferibile consolidare nel Codice del Terzo Settore l'intera regolazione della materia (società di mutuo soccorso, cooperative sociali, e così via) (non accolta).
ecc...