



20/12/2020

I quaderni del terzo settore

Guida civilistica e fiscale.



Dott.sa Elvira Niccoli
STUDIO NICCOLI DRAGO

IL TERZO SETTORE STRATEGICO NELLO SVILUPPO ECONOMICO E CIVILE.

Dott.sa Niccoli Elvira

In una società moderna il settore dell'economia sociale può costituire un elemento assolutamente strategico, sia nella promozione e nel potenziamento dei processi di inclusione sociale, sia nella promozione dello sviluppo economico e civile dei territori. Tanto non solo in ragione delle attività di produzione nel campo dei servizi alle persone e nella produzione dei beni di interesse collettivo, ma anche in virtù delle opportunità di crescita economica e di creazione di possibilità di lavoro che può generare.

Pur nella articolata varietà delle forme organizzative che caratterizzano il terzo settore, l'attività di produzione di beni e servizi di interesse collettivo e l'assenza di finalità lucrative, fanno sì che esso abbia come punto essenziale di riferimento le persone e le loro esigenze. In questo senso, le tipologie giuridiche e di modelli organizzativi della economia sociale tendono, o dovrebbe tendere, a coniugare efficienza economica e solidarietà, efficacia e democrazia collocando al primo posto i diritti della persona rispetto a quelli della proprietà e ponendo a l'agire economico obiettivi non limitati ai confini della singola impresa ma estesi alla generalità della comunità di riferimento.

Per tali aspetti, già prima della riforma del terzo settore avvenuta con il decreto legislativo 117/2017, vi era una convergenza di opinioni sull'esigenza di una riforma o revisione della normativa in materia, che nell'ultimo ventennio circa aveva registrato una impetuosa proliferazione dello sviluppo della realtà di fatto, a volte disordinata ma non sempre incoerente.

Si chiedeva al legislatore una maggiore organicità normativa che poteva essere utilmente perseguita adottando una normativa basata su un criterio di distinzione tra:

- una legislazione leggera di tutela riferita al soggetto, prevalentemente affidata al codice civile, sulla base di tipologie giuridiche neutre ed adattabile ad ogni tipo di attività e di scopi, purché non di lucro;
- una legislazione speciale più articolata e valorizzata, complementare a quella di tutela, riferita alle attività ed alle finalità perseguite dalle organizzazioni.

Obiettivo strategico, segnalato con forza nel “Libro Bianco del Terzo Settore” doveva essere quello di una semplificazione normativa in grado di disegnare un chiaro profilo giuridico del settore valorizzandone nel contempo la pluralità delle forme organizzative.

In questa direzione sembrano andare la Legge 13 giugno 2005, n. 118 "*Delega al Governo concernente la disciplina dell'impresa sociale*" pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 153 del 4 luglio 2005 ed il successivo decreto legislativo del 24 Marzo 2006 n. 15, che hanno definito la disciplina dell'impresa sociale ed hanno segnato una significativa innovazione normativa per il settore delle organizzazioni non profit, prevedendo la possibilità di utilizzo anche di forme societarie per l'esercizio di attività commerciali non profit. In tal guisa si è posto di fatto fine alla rigida dicotomia tra enti ed organizzazioni imprenditoriali regolati rispettivamente nel libro I e nel libro V del Codice Civile, si era in presenza di un quadro normativo assai articolato, in precedenza spesso disorganico, non sempre coerente, ma anche orientato ad ulteriore trasformazione.

Il Codice del Terzo Settore (D.Lgs. n. 117/2017) ha riordinato in modo organico la disciplina degli enti non commerciali, ora riuniti nell'acronimo ETS (Enti terzo settore) e unitamente ai decreti riguardanti l'impresa sociale (D.Lgs. n. 112/2017) ed il “cinque per mille” (D.Lgs. n. 111/2017) ha completato la riforma degli enti non profit, avviata con la Legge delega n. 106/2016 e successivamente integrata ad opera del D.Lgs. n. 105/2018, denominato “decreto Correttivo”.

Principali obiettivi della già menzionata riforma consistono:

- nell'armonizzazione della disciplina fiscale;
- nell'armonizzare le agevolazioni fiscali di cui tali enti possono usufruire:
 - a) esenzioni,
 - b) vantaggi economici,
 - c) benefici fiscali;
- nel riordinare tutta la normativa riguardante gli enti al fine di sostenere l'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 civile, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona e valorizzando il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa in attuazione dei principi costituzionali.

Da ultimo e non per ultimo la riforma del terzo settore concretizza il progetto lungimirante dei Padri della nostra Repubblica i quali all' art. 45 della Carta Costituzionale hanno disposto che *La Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata. La legge ne promuove e favorisce l'incremento con i mezzi più idonei e ne assicura, con gli opportuni controlli, il carattere e le finalità.*

1 LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

Da tempo si avvertiva la necessità di una riorganizzazione nella giungla delle leggi e delle frammentate disposizioni che regolamentano la vita del volontariato in Italia: un settore che coinvolge una serie di organizzazioni, associazioni, cooperative sociali e fondazioni e che impiega una moltitudine di volontari. Un settore diventato strategico per lo Stato, che permette di perseguire quei principi di solidarietà, sussidiarietà e questione sociale sanciti dalla Costituzione, diventando un nuovo sistema di welfare rivolto a sostegno all'invecchiamento, all'integrazione, alla formazione ed inclusione sociale.

1.1 La Legge Delega (Legge 6 giugno 2016 N. 106)

Con la **legge del 6 giugno 2016, n. 106**, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 3 luglio 2016 si è inteso attuare una revisione organica della legislazione civilistica e fiscale del terzo settore che comprende organizzazioni di volontariato, cooperative sociali, associazioni non profit, fondazioni e imprese sociali. La legge non riguarda la regolamentazione degli enti sportivi.

La legge delega di riforma del Terzo settore prevede una serie di interventi normativi che sono stati attuati attraverso il conferimento al governo di apposite deleghe, finalizzate al riordino e alla revisione organica della disciplina degli enti privati del terzo settore e delle attività degli enti stessi. La legge delega, pertanto, ha fissato i principi e criteri direttivi tradotti con l'adozione dei decreti legislativi.

L'art 1: “Per terzo settore si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi. Non fanno parte del terzo settore le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche.

Da una attenta lettura della disposizione normativa è possibile constatare una novità importante. La legge delega non soltanto definisce il terzo settore, ma va oltre definisce i soggetti che né sono destinatari e indica esplicitamente soggetti esclusi del terzo settore quali:

- le formazioni e le associazioni politiche;
- i sindacati;
- le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche;
- le fondazioni bancarie.

I destinatari dei principali effetti del provvedimento in esame possono individuarsi negli enti privati del terzo settore che promuovono e realizzano finalità solidaristiche e di interesse generale. I principali effetti dell'intervento si produrranno nei confronti degli associati lavoratori e con riferimento all'impegno sociale, nei confronti di dipendenti, utenti e tutti i soggetti interessati alle rispettive attività. Infine, seppure in via del tutto indiretta si produrranno effetti per gli enti locali che operano nel sistema integrato di interventi e di servizi socioassistenziali, di tutela e di valorizzazione del patrimonio culturale, paesaggistico e ambientale.

Per terzo settore si intende il complesso degli enti privati in possesso delle seguenti caratteristiche:

- essere costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- promuovere e realizzare in attuazione del principio di solidarietà e in coerenza con rispettivi statuti o atti costitutivi, attività di interesse generale, mediante forme di azione volontaria o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi, gratuitamente svolte.

Alla luce della su esposta definizione, gli elementi chiave per considerare un ente appartenente al terzo settore sono i seguenti:

1. l'atto costitutivo e lo statuto devono prevedere espressamente il perseguimento senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
2. In attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con quanto previsto nello statuto o atto costitutivo, gli enti medesimi devono promuovere e realizzare attività di interesse generale;
3. Le attività di interesse generale possono essere promosse e realizzate mediante tre forme:
 - forme di azione volontaria e gratuita;

- mutualità;
- Produzione e scambio di beni e servizi.

Al secondo comma emerge il richiamo, al “rispetto e la coerenza con la normativa dell’Unione Europea” in materia sociale in riferimento a:

- articolo 3 del trattato sull'Unione europea (TUE);
- articoli 9, 10, 19, 45-48, 145-150 e 151-161 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE);

Gli articolati riguardano la promozione dell'occupazione, il miglioramento delle condizioni di vita e di lavoro, una protezione sociale adeguata, il dialogo tra la direzione e gli altri membri del personale, uno sviluppo delle risorse umane atto a garantire un livello occupazionale elevato e duraturo e la prevenzione dell'emarginazione sociale sono gli obiettivi comuni dell'UE e dei suoi Stati membri in campo sociale e in materia di occupazione, come enunciato all'articolo 151 TFUE.

I decreti legislativi devono perseguire i seguenti obiettivi:

- revisione della disciplina del titolo II, libro I del Codice civile;
- riordino e revisione della disciplina (anche tributaria) proprio degli enti del terzo settore
- redigendo un apposito codice del terzo settore;
- revisione della disciplina in materia di impresa sociale;
- revisione della disciplina sul servizio civile nazionale.

L’art. 2 della legge delega detta i principi e i criteri direttivi:

- riconoscere, favorire e garantire l'esercizio del diritto di associazione e di costituire liberamente delle strutture associative. In attuazione dei seguenti principi costituzionali (art. 2,3,18,118 della Costituzione)
 - a. partecipazione democratica;
 - b. solidarietà
 - c. Sussidiarietà
 - d. Pluralismo.

- Riconoscere e favorire l'iniziativa economica privata nell'ottica di concorrere ad elevare i livelli di tutela dei diritti civili e sociali.
- Assicurare una piena autonomia statutaria degli enti nel rispetto della legge
- semplificare e rendere coerente la normativa vigente.

Dalla lettura dei criteri direttivi contenuti nella legge delega, si possono evidenziare alcuni elementi qualificanti sotto il profilo fiscale:

Art. 4 - Riordino e revisione della disciplina del terzo settore e codice del terzo settore

La legge delega stabilisce che i decreti legislativi provvedono al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del terzo settore. Ai fini del presente lavoro si segnalano le novità salienti:

- **divieto di distribuzione, anche in forma indiretta degli utili** o degli avanzi di gestione o del patrimonio dell'ente.
- **tenuta della contabilità rendiconti.** Individuazione dei criteri che consentono di distinguere la tenuta della contabilità ed e rendiconti, la diversa natura delle poste contabili in relazione al perseguimento dell'oggetto sociale.
- **attività d'impresa svolta dall' ente in forma non prevalente.** In caso di attività di impresa svolta dall' ente in forma non prevalente e non stabile il codice definisce i criteri e vincoli in base ai quali l'attività medesima risulta finalizzata alla realizzazione di scopi sociali.
- **obbligo di controlli interno, di rendicontazione, di trasparenza e di informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi.** I già menzionati obblighi sono disciplinati e differenziati anche in ragione della dimensione economica dell'attività svolta e dell'impiego di risorse pubbliche.
- **Assenza scopi lucrativi.** Al fine di garantire l'assenza degli scopi lucrativi il codice deve promuovere un principio di proporzionalità tra i diversi trattamenti economici e deve disciplinare gli obblighi di pubblicità relative agli emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi tipo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti e agli associati. La predetta disposizione viene prescritta al fine del rispetto del principio della trasparenza.

- **Registrazione degli enti e registro unico nazionale del terzo settore.** Il sistema di registrazione degli enti e di tutti gli atti di gestione rilevanti deve essere riorganizzato secondo criteri di semplificazione. Si prevede l'istituzione di un registro unico nazionale del terzo settore, presso il ministero del lavoro e delle politiche sociali.

L'iscrizione del registro è subordinata al possesso dei seguenti requisiti:

- svolgimento di attività di interesse generale;
- Organizzazione, amministrazione controlli in base ai principi di democrazia uguaglianza, pari opportunità, partecipazione degli associati e dei lavoratori;
- Divieto di distribuzione di utili anche in forma indiretta.

L'iscrizione è inoltre, obbligatoria per tutti gli enti che si avvalgono di finanziamenti pubblici, di fondi privati raccolti attraverso pubbliche sottoscrizioni, di fondi europei o che esercita attività in regime di convenzione o accreditamento o che intendono avvedersi delle disposizioni di favore.

Art. 6 Impresa sociale

La legge delega, inoltre, ha dettato i seguenti principi e criteri direttivi in materia di impresa sociale:

Riordino e revisione della disciplina dell'impresa sociale, qualificandola tra gli enti del Terzo settore quale organizzazione privata che svolge attività d'impresa destinando i propri utili prioritariamente al conseguimento dell'oggetto sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti, garantendo il coinvolgimento dei dipendenti, degli utenti e di tutti i soggetti interessati alle sue attività

- Individuazione dei settori di attività nell'ambito delle iniziative di interesse generale così come previsto dall'art. 4, c. 1, lett. b).
- Previsione di forme di remunerazione del capitale investito che assicurino, comunque, la destinazione prevalente degli utili al conseguimento dell'oggetto sociale nonché gli eventuali limiti di distribuzione.
- Obbligo di redazione del bilancio civilistico ai sensi degli artt. 2423 e seguenti del C.C., salvo limiti ed incompatibilità con la forma giuridica adottata.
- Acquisizione di diritto della qualifica di impresa sociale per cooperative sociali e loro consorzi.

- Disciplina della partecipazione di imprese private e soggetti pubblici alle cariche sociali negli organi amministrativi, salvo divieto di assumerne la direzione, presidenza e controllo.
- Coordinamento della disciplina dell'impresa sociale con il regime delle attività d'impresa delle Onlus.
- Disciplina degli organi di controllo e monitoraggio del rispetto degli obblighi di legge e di statuto, principi di corretta amministrazione, adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile.

Aspetti fiscali:

- Accesso a forme di raccolta del capitale di rischio tramite portali telematici, (analogamente a quanto previsto per le startup innovative).
- Introduzione di misure agevolative a favore degli investimenti di capitale.

Art. 8 – Vigilanza, monitoraggio e controllo

Le funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo pubblico sugli enti del terzo settore, ivi comprese le imprese sociali, e sulle loro attività sono esercitate dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, in collaborazione con i ministeri e dipartimenti interessati e con l'Agenzia delle entrate, attraverso le seguenti forme:

- **un concreto esercizio** della vigilanza, del monitoraggio e del controllo, attuato dagli organi preposti;
- **Forme di autocontrollo** degli enti del terzo settore, anche attraverso l'utilizzo di strumenti atti a garantire la più ampia trasparenza e conoscibilità delle attività svolte dagli enti medesimi;
- **Bilancio sociale**, che viene predisposto nel rispetto di linee guida, al fine di valutare l'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del terzo settore. Per valutazione dell'impatto sociale si intende la valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all' obiettivo individuato.

Art. 8 – Servizio civile universale

La legge delega prevede il servizio civile universale finalizzato alla difesa non armata della Patria e alla promozione dei valori fondativi della Repubblica.

Art. 9 Misure fiscali e di sostegno

La legge delega fissa i criteri e principi direttivi da rispettare in sede di emanazione dei decreti legislativi e stabilisce il riordino e l'armonizzazione della disciplina tributaria degli enti del terzo settore.

In particolare, si stabilisce la revisione della definizione di ente non commerciale e l'introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, con divieto di ripartizione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e dell'impatto sociale delle attività svolte dall'ente. In pratica alla fine di beneficiare del regime tributario di vantaggio, l'ente dovrà rispettare i seguenti principi:

- a) perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- b) divieto di ripartizione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione;
- c) impatto sociale delle attività svolte;
- d) devoluzione del patrimonio per fini mutualistici.

La disciplina tributaria prevede le seguenti misure:

- Deducibilità e detraibilità delle erogazioni liberali.

Razionalizzazione e semplificazione del regime di deducibilità dal reddito complessivo e di detraibilità dell'imposta lorda sul reddito delle persone giuridiche delle erogazioni liberali, in denaro o in natura, disposte in favore degli enti del terzo settore. Lo scopo della semplificazione è quello di promuovere gli interventi donativi delle persone e degli enti e promuovere le iniziative di raccolta dei fondi.

- Istituto del cinque per mille.

- Revisione e semplificazione della struttura relativa alla destinazione del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in base alle scelte espresse dai contribuenti in favore degli enti del terzo settore;
- Revisione anche dei criteri di accreditamento dei soggetti beneficiari e dei requisiti per l'accesso al beneficio, nonché semplificazione e accelerazione delle procedure per il calcolo e l'erogazione dei contributi spettanti agli enti;

- Introduzione per i soggetti beneficiari del contributo del cinque per mille di obblighi di pubblicità delle risorse ad essi destinate.
- **Regimi fiscali e contabili semplificati.** Razionalizzazione dei predetti regimi in relazione ai parametri oggettivi da individuare.
- **Imprese sociali.** Previsione della possibilità di accedere a forme di raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici e di misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale.
- **Fondo destinato a sostenere le attività di interesse generale.** Istituzione, presso il ministero del lavoro e delle politiche sociali, di un fondo destinato a sostenere lo svolgimento delle attività di interesse generale, attraverso il finanziamento di iniziative e progetti promosse da organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale e fondazioni.
- **Titoli di solidarietà.** Introduzione di meccanismi volti alla diffusione di titoli di solidarietà e di finanza sociale finalizzati a obiettivi di solidarietà sociale.
- **Assegnazione di mobili pubblici inutilizzati.** Promozione dell'assegnazione in favore degli enti del terzo settore, anche in associazione tra loro, degli immobili pubblici inutilizzati, nonché dei beni immobili e mobili confiscati alla criminalità organizzata, secondo criteri di semplificazione e di economicità, anche al fine di valorizzare in modo adeguato i beni culturali e ambientali.
- **Agevolazioni per trasferimento di beni patrimoniali agli enti del terzo settore.** Previsioni di agevolazioni volte a favorire il trasferimento dei beni patrimoniali agli enti del terzo settore.
- **Onlus.** Revisione della disciplina riguardante le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, in particolare prevedendo una migliore definizione delle attività istituzionali e di quelle connesse, ferma restando il vincolo di non prevalenza delle attività connesse e il divieto di distribuzione, anche indiretta degli utili o degli avanzi di gestione e fatte salve le condizioni di maggior favore relative alle organizzazioni di volontariato, alle cooperative sociali e alle organizzazioni non governative.

Art. 10 – Fondazione Italia Sociale

Istituzione di una fondazione di diritto privato con finalità pubbliche al fine di sostenere, attrarre e organizzare, con l'apporto di risorse finanziarie e gestionali, interventi innovativi da parte di enti del Terzo settore, caratterizzati dalla produzione di beni e servizi con un elevato impatto sociale e occupazionale e rivolti, in particolare, ai territori e ai soggetti maggiormente svantaggiati.

- La fondazione, con funzioni sussidiarie e non sostitutive del pubblico, dovrà impiegare in

prevalenza risorse provenienti dal mondo privato. Per il 2016 viene stabilita una dotazione patrimoniale di € 1.000.000.

- L'organizzazione, il funzionamento e la gestione della Fondazione dovranno rispettare i principi di efficacia, efficienza, trasparenza ed economicità.
- Annualmente si dovrà trasmettere alle Camere, entro il 31.12, una relazione sulle attività svolte, sui risultati conseguiti, sull'entità e articolazione del patrimonio, nonché sull'utilizzo della dotazione iniziale.

1.2 D.Lgs. 3 luglio 2017, N.117, codice del terzo settore.

La difficoltà di Stato e mercato nel soddisfare l'incalzante domanda di servizi di assistenza alla persona ha favorito il sorgere di una terza via, la quale si pone talvolta come supporto alla Pubblica Amministrazione: il c.d. Terzo Settore. Si è pertanto reso necessario un intervento normativo volto a superare la disorganicità della legislazione previgente: gli enti del Terzo Settore (di seguito anche ETS) sono stati fino a questo momento disciplinati in parte dal Libro I del Codice Civile (associazioni e fondazioni), in parte da leggi speciali (ONLUS, APS, ODV, imprese sociali). Dopo un'attesa quasi ventennale si è quindi giunti all'emanazione, in attuazione della legge delega 6 giugno 2016, n. 106, di tre decreti legislativi sulle tematiche attinenti al Terzo Settore stesso:

- decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 111, Disciplina del 5x1000, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 166 del 18 luglio 2017 ed entrato in vigore il 19 luglio 2017;
- decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, Disciplina dell'impresa sociale, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 167 del 19 luglio 2017 ed entrato in vigore il 20 luglio 2017;
- decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, Codice del Terzo settore, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 179 del 2 agosto 2017 ed entrato in vigore il 3 agosto 2017;

i quali modificano la previgente disciplina in maniera così significativa da essere definiti "Riforma del Terzo Settore".

Il decreto legislativo n 117/2017, in vigore dal 3 agosto 2017 attua il mandato della legge delega che, all' art1, comma 2, lett. B, dispone che si provveda:

"al riordino e alla revisione organica della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti relative agli enti del Terzo settore di cui al comma 1, compresa la disciplina tributaria applicabile a tali enti, mediante la

redazione di un apposito codice del Terzo settore, secondo i principi e i criteri direttivi di cui all'articolo 20, commi 3 e 4, della legge 15 marzo 1997, n. 59, e successive modificazioni”

Particolare enfasi è da porre sulle finalità svolte dagli enti del terzo settore, infatti ricordiamo che nell' art. 73 del TUIR – dpr 917 del 1986 - il legislatore fiscale, nella definizione di ENTE NON COMMERCIALE, pone l'attenzione non tanto sulle finalità quanto sulle modalità di svolgimento dell'attività, il così detto “oggetto” nonché l'attività tipica svolta dall'ente per il conseguimento della finalità. Infatti, in base al citato art. 73 ENTE COMMERCIALE è quello che, sebbene ispirato da finalità di utilità sociale, prosegua tali finalità tramite un'attività commerciale.

Nei nuovi ETS tale impostazione viene superata rilevando, oltre agli altri requisiti, la finalità a prescindere dal modo in cui questa stessa venga perseguita purché in assenza di scopo di lucro.

Specifichiamo che lo scopo di lucro di cui stiamo parlando è inteso in senso soggettivo e personale a favore degli associati, organi o comunque soggetti legati o correlati agli ETS.

Al contrario la normativa non vede in modo negativo il lucro oggettivo che consente l'arricchimento dell'ente stesso.

La forma può essere:

- Sia quella tipica degli enti di erogazione vale a dire azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi;
- Quella tipica delle società cooperative vale a dire la mutualità;
- Quella tipica degli enti di produzione vale a dire la forma di produzione o scambio di beni o servizi;

per completare i requisiti degli ETS si ritiene necessario definire:

- Quali siano le attività di interesse generale;
- In cosa consista l'assenza di scopo di lucro e quale sia la destinazione finale del patrimonio.

L'articolo 10 consente di istituire patrimoni destinati ad uno specifico affare in analogia e con rinvio a quanto previsto dall' articolo 2447-bis, c.c. per le società per azioni.

Tale facoltà è concessa solo agli ETS che siano:

- dotati di personalità giuridica;
- iscritti nel Registro imprese.

L'istituzione di patrimoni specifici comporta l'obbligo di nomina dell'organo di controllo di cui all' articolo 30 o del revisore legale di cui all' articolo 31.

L' assenza di scopo di lucro è definito in modo puntuale agli articoli 8 e 9 del codice attraverso:

- l'obbligo che il patrimonio degli ETS sia destinato esclusivamente al proseguimento delle loro finalità;
- divieto di distribuzione di utili, avanzi, fondi, riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo;
- una definizione di distribuzione indiretta necessaria per evitare comportamenti elusivi;
- la canalizzazione del patrimonio residuo al momento dell'estinzione dell'ente ad altri ETS o alla Fondazione Italia Sociale.

In merito alla DISTRIBUZIONE INDIRETTA è mutuato dalla normativa ora soppressa che riguardava le ONLUS e precisamente tra spunto dall' art. 10 del D.Lgs 460/1997.

In particolare, è distribuzione indiretta di utili:

- compensi agli organi 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 o condizioni;
- Corresponsione di retribuzioni o compensi superiori al 40% rispetto ai CCNL;
- Acquisto di beni e servizi a corrispettivi superiori al valore normale;
- Cessione dei beni o prestazione di servizi a condizioni più favorevoli rispetto a quelle di mercato ai soci, componenti gli organi, a coloro che operano con l'organizzazione, a coloro che hanno fatto erogazioni e più in generale a parti correlate (tranne se oggetto di attività di interesse generale);
- Corresponsione di interessi a soggetti diversi dagli intermediari finanziari di interessi passivi superiori di 4 punti percentuali al tasso annuo di riferimento;
- Remunerazione di strumenti finanziari emessi a soggetti diversi dalle banche in misura superiore di due punti percentuali rispetto al limite di distribuzione dei dividendi.

In caso di SCIOGLIMENTO la destinazione del patrimonio residuo di liquidazione è subordinata al parere positivo del RUNTS da rilasciare entro 30 giorni dalla richiesta (con silenzio assenso dopo tale termine).

Il patrimonio residuo è devoluto, nell'ordine:

- Secondo la destinazione disposta dalla legge se esistente;
- Ad altri ETS secondo le disposizioni dello statuto o dell'organo dell'ETS preposto a tale decisione;
- In mancanza, alla fondazione Italia Sociale.

Da considerare, infine, che le destinazioni che non rispettino tali vincoli sono nulle.

Proprio l'istituzione di un registro unico nazionale del terzo settore è un elemento di novità, volto a razionalizzare tutti i registri finora vigenti e con lo scopo di semplificare la procedura di acquisizione della personalità giuridica.

Il legislatore con gli articoli da 13 a 15 e con l'articolo 87 definisce le scritture civilistiche e fiscali obbligatorie nonché i libri contabili che gli ETS devono tenere.

L'articolo 13 stabilisce che il bilancio degli ETS è stilato secondo modulistica redatta dal Decreto del Ministero del lavoro e si compone di:

- **Regole generali:**
 - Stato patrimoniale
 - Rendiconto finanziario
 - Relazione di missione, che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario e le modalità di proseguimento delle finalità statutarie.
- **Regola particolare per ETS con entrate inferiori ad euro 220.000**

Il bilancio può essere redatto nella forma sopradescritta ordinaria, oppure può essere redatto nella forma di rendiconto finanziario di cassa. Allo stato è necessario fare riferimento alle LINEE GUIDA E SCHEMI PER LA REDAZIONE DEI BILANCI DI ESERCIZIO DEGLI ENTI NON PROFIT emanata dalla soppressa Agenzia per il terzo settore, prevedendo che il loro bilancio sia composto da due sezioni:

1. Sezione A, incassi e pagamenti, che riporta i flussi monetari in entrata ed in uscita, manifestatisi nel corso del periodo amministrativo e distinti a seconda che siano relativi alla "gestione corrente" (realizzati in modo definitivo nel corso dell'esercizio) o alla "gestione in conto capitale" (realizzati da variazioni di natura patrimoniale);
2. Sezione B, Situazione Attività e Passività.

Regola per gli ETS commerciali vale a dire quelli che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale

Tenuta delle scritture contabili di cui all' articolo 2214, c.c. e redazione del bilancio da depositare al Registro imprese in una delle forme seguenti:

- Bilancio ordinario -art. 2423, c.c.;
- Bilancio in forma abbreviata -art. 2435bis, c.c.;
- Bilancio delle microimprese -art.2435 ter, c.c.;

inoltre, la disciplina prevede che qualora gli ETS non fossero iscritti al registro delle imprese il bilancio va depositato al RUNTS.

L' articolo 14 impone agli enti del terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate superiori a 1 milione di euro di depositare presso il registro unico nazionale del terzo settore e pubblicare nel proprio sito internet il bilancio sociale redatto secondo le linee guida adottate con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali.

In attesa di leggere gli emanandi modelli ministeriali è da ricordare che la soppressa Agenzia per le ONLUS ha emanato le Linee guida per la redazione del bilancio sociale per le organizzazioni non profit dal quale il ministero probabilmente non si discosterà molto da tali direttive che prevedono in funzione della dimensione dell'ente di coprire i seguenti argomenti:

- Le motivazioni, gli obiettivi e l'approccio seguito dall' Organizzazione Non Profit nel processo di rendicontazione sociale;
- Le caratteristiche dell'Organizzazione Non Profit;
- Le attività che l'Organizzazione Non Profit ha sviluppato per raggiungere i propri obiettivi ed i risultati generati dalla propria gestione nel periodo di rendicontazione;
- Il feedback dei lettori e gli obiettivi futuri che l'Organizzazione si propone di perseguire al termine del periodo di rendicontazione.

L' articolo 15 impone che l'organo amministrativo curi la tenuta di:

- Libro degli associati o aderenti;
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico;
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, e che l'organo competente curi la tenuta del libro dell'organo di controllo e di eventuali altri organi sociali.

La riforma più attesa risulta essere quella del regime fiscale del terzo settore, che tratteremo in maniera più approfondita nel secondo capitolo e prevede che gli ETS determineranno il reddito in maniera forfettaria, sulla base di un coefficiente di redditività che varierà a seconda dell'ammontare dei ricavi e della natura dell'ente.

Il codice definisce puntualmente l'ammontare dei ricavi, i diversi coefficienti e quali risorse avranno natura commerciale o non commerciale. Vengono definite specifiche disposizioni in ordine ai regimi fiscali per organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale.

Le altre misure previste per il sostegno e la promozione del Terzo settore sono:

- L'istituzione del social bonus: in caso di erogazioni liberali a favore di enti del Terzo settore che abbiano presentato un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili immobili confiscati alla criminalità organizzata è riconosciuto un credito d'imposta:
 - pari al 65 per cento delle erogazioni liberali effettuate dalle persone fisiche e del 50 per cento se effettuate da soggetti Ires;
 - alle persone fisiche, nei limiti del 15% del reddito imponibile;
 - ai soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 5 per mille dei ricavi annui;
- L'istituzione di misure per l'assegnazione per fini istituzionali di immobili pubblici inutilizzati agli enti del Terzo settore;
- Agevolazioni in materia di imposte indirette (in caso di successioni, donazioni, imposte di registro, ipotecarie e catastali);
- L'innalzamento dei limiti di detraibilità per le erogazioni liberali effettuate da persone fisiche a favore degli enti del Terzo settore e relativa ridefinizione della disciplina per le detrazioni e le deduzioni:
 - Il limite di detraibilità viene innalzato dal 26% al 30% per le erogazioni liberali effettuate da persone fisiche a favore di enti del terzo settore;
 - detraibilità al 35% per le erogazioni liberali a favore di organizzazioni di volontariato;
 - rimozione del limite imposto dalla normativa precedente (70.000 euro annui) relativo alla misura massima deducibile dal reddito complessivo delle imprese e soggetti IRES;
- L'istituzione dei Titoli di Solidarietà: obbligazioni o altri titoli di debito emessi dagli istituti di credito destinati a favorire il finanziamento ed il sostegno delle attività svolte da enti del Terzo settore.

I titoli di solidarietà prevedono che:

- 1) gli istituti di credito possono erogare, a titolo di liberalità, una somma non inferiore allo 0.60% dell'ammontare nominale collocato a favore di uno o più enti di terzo settore sulla base di un progetto appositamente predisposto dall'ente;
- 2) gli istituti di credito, tenuto conto delle richieste di finanziamento pervenute dagli enti di terzo settore, devono destinare l'intera raccolta effettuata tramite l'emissione dei titoli di solidarietà ad impieghi a favore degli enti di terzo settore.

Tali titoli beneficiano del regime fiscale previsto per i titoli di Stato e riconoscono un credito di imposta agli istituti di credito emittenti e agli istituti di credito che emettono titoli di solidarietà è riconosciuto un credito di imposta pari al 50% delle erogazioni liberali effettuate a favore degli enti di terzo settore;

L'istituzione di un Fondo per il finanziamento di progetti di attività di interesse generale destinato a sostenere le iniziative di organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale e fondazioni del Terzo settore.

1.3 D.Lgs 3 luglio 2017, n. 112, disciplina dell'impresa sociale

Il D.Lgs. n.112/2017 regola l'impresa sociale, attuativo della legge delega 106/2016, abroga la previgente normativa di cui al D.Lgs. 155/2006 al fine di rimuovere i principali ostacoli allo sviluppo di tale particolare fattispecie normativa del Terzo settore.

Tale decreto, definisce Imprese Sociali:

“...tutti gli enti privati, costituiti anche in forma societaria, che esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività”.

Non possono acquisire la qualifica di Impresa Sociale:

- Le società costituite da un unico socio persona fisica;
- Le amministrazioni pubbliche (incluse le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni e gli enti locali e loro consorzi e associazioni, tutti gli enti pubblici non economici, nazionali regionali locali);
- Gli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente. L' erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati.

Il decreto affronta 6 principali punti:

- 1) AMPLIAMENTO DEI CAMPI DI ATTIVITA';
- 2) POSSIBILITA' DI RIPARTIRE, SEPPURE IN FORMA LIMITATA, GLI UTILI E GLI AVANZI DI GESTIONE;
- 3) INTRODUZIONE DI MISURE FISCALI AGEVOLATIVE PER CHI INVESTE NEL CAPITALE SOCIALE DELLE IMPRESE SOCIALI;
- 4) DEFISCALIZZAZIONE DEGLI UTILI INTERAMENTE REINVESTITI;
- 5) POSSIBILITA' DI ACCEDERE A FORME DI RACCOLTA DI CAPITALE DI RISCHIO TRAMITE PORTALI ONLINE (CROWDFUNDING) IN ANALOGIA A QUANTO PREVISTO PER LE STARTUP INNOVATIVE;
- 6) LE COOPERATIVE SONO IMPRESE SOCIALI DI DIRITTO.

Si allargano, quindi, i settori di attività dell'Impresa Sociale, in cui vi ritroviamo:

- Ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- Organizzazione e gestione di attività culturali, turistiche o ricreative di particolare interesse sociale;
- Riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata;
- Alloggio sociale;

- Microcredito;
- Agricoltura sociale.

L'elenco delle attività di interesse generale sarà suscettibile di aggiornamento da farsi con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri.

L'attività di impresa di interesse generale deve essere svolta "in via principale", ossia deve generare almeno il 70% dei ricavi complessivi.

Si considera comunque di interesse generale, indipendentemente dal suo oggetto, l'attività dell'impresa sociale nella quale, per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, sono occupati:

- a) lavoratori molto svantaggiati;
- b) persone svantaggiate o con disabilità e persone senza fissa dimora che versino in una condizione di povertà tale da non poter reperire e mantenere un'abitazione in autonomia.

Per costituire attività di interesse generale, l'Impresa Sociale impiega alle sue dipendenze un numero di persone di cui alle lettere a) e b) non inferiore al 30% dei lavoratori. Ai fini del computo di questa percentuale minima, i lavoratori di cui alla lettera a) non possono contare per più di un terzo.

L'altro concetto essenziale per qualificare un Impresa Sociale è l'assenza di scopo di lucro, quindi quale ETS, l'Impresa Sociale non può avere come scopo principale quello di distribuire ai propri soci, amministratori, dipendenti, salvo limitate deroghe, gli utili avanzati di gestione, i quali devono essere destinati allo svolgimento dell'attività statutaria o di incremento del patrimonio. In deroga al generale divieto, il decreto consente, innovando rispetto alla disciplina previgente, la distribuzione di una quota degli utili e degli avanzi di gestione annuali.

Tale quota deve comunque essere inferiore al 50% degli utili e avanzi complessivi, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti:

- (se costituite in forma di società) ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;
- a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

Si ricorda infine che le Imprese Sociali possono destinare una quota non superiore al 3% degli utili netti annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, a fondi istituiti dagli enti e dalle associazioni (anche enti associativi riconosciuti), nonché alla Fondazione Italia Sociale, specificatamente ed esclusivamente destinati alla promozione e allo sviluppo delle Imprese Sociali attraverso azioni ed iniziative di varia natura.

L'art 12 in caso di scioglimento disciplina che, in caso di scioglimento volontario dell'ente o di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale, il patrimonio residuo delle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile, al netto di:

- il capitale effettivamente versato ai soci, eventualmente rivalutato e
- i dividendi deliberati e non distribuiti nei limiti suddetti

è devoluto, salvo quanto specificatamente previsto in tema di società cooperative, ad altri enti del terzo settore costituiti ed operanti da almeno tre anni o ai Fondi per la promozione e lo sviluppo delle Imprese Sociali secondo le disposizioni statutarie.

- COSTITUZIONE:

Ai sensi dell'art 5, per quanto concerne ciò di cui ci occupiamo nel presente lavoro che, l'Impresa Sociale nel suo atto costitutivo deve specificare:

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

- SCRITTURE CONTABILI:

Per quanto riguarda le scritture contabili, le imprese sociali hanno l'obbligo di:

- tenere il libro giornale e il libro degli inventari;
- redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile, in quanto compatibili;

- ORGANI INTERNI DI CONTROLLO:

L' art. 10 dispone l'obbligatorietà per tutte le Imprese Sociali (indipendentemente da qualunque parametro dimensionale) della nomina di uno o più sindaci di cui almeno un membro deve essere scelto tra i revisori legali, gli iscritti negli albi professionali individuati dal Ministro della giustizia, o fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche. MISURE FISCALI:

Per quanto riguarda le disposizioni fiscali, è prevista la defiscalizzazione degli utili se investiti per intero nell' attività dell'Impresa Sociale, la detrazione IRPEF del 30% delle somme investite dai privati per un ammontare massimo di 1 mln di euro e mantenute per un limite di tre anni, nonché la deduzione IRES del 30% sulle somme investite da imprese per un ammontare massimo di 1.8 mln euro e mantenute per almeno tre anni.

Alle Imprese Sociali non si applicano:

- Le norme in materia di società di comodo e in materia di perdite sistematiche;
- Gli studi settore;
- I parametri;
- Gli indici sintetici di affidabilità economica.

Per espressa previsione dell'articolo 9, comma 1, lettera t), della Legge delega n. 106/2016 devono essere introdotte "misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale" nelle Imprese Sociali le quali, in mancanza di questo incentivo, sarebbero eccessivamente penalizzate rispetto alle società lucrative, che non soggiacciono ai suddetti limiti di remunerazione del capitale.

L' incentivo consiste, nonché nelle suddette agevolazioni per gli investitori, anche nella possibilità per le Imprese Sociali di accedere alla raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici regolati dal testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria.

Inoltre, nell'ambito delle agevolazioni va ricordata quella prevista per gli ETS applicabile anche alle Imprese Sociali di cui all' articolo 82, comma 4, del D.Lgs. 117/2017 che prevede:

"Le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli enti del Terzo settore di cui al comma 1, incluse le imprese sociali, a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso."

1.4 Associazioni e fondazioni

1.4.1 Associazioni

Le associazioni sono formazioni sociali, forme stabili di organizzazione collettiva per il proseguimento di fini superindividuali, non lucrativi e per la gestione di interessi comuni.

La stessa Costituzione tutela all'art. 2 i diritti inviolabili dell'uomo sia come singolo sia nelle formazioni sociali in cui si svolge la sua personalità e assicura il diritto ai cittadini di associarsi liberamente, senza autorizzazione, per fini non vietati ai singoli dalla legge penale (art. 18).

Le associazioni sono parte della categoria di enti morali, di cui elementi essenziali sono le persone, lo scopo, in taluni casi, il patrimonio.

Elemento fondamentale fra i tre elementi sopracitati è sicuramente costituito dalle persone; cioè la collettività di individui che, associandosi, definisce uno scopo comune ideale sulla base del quale si viene a costituire l'ente associativo. Il "fine ideale" è ciò che connota la volontà dei partecipanti all' ente associativo, e qualifica il soggetto associazione quale formazione sociale.

Le associazioni si distinguono in:

- Associazioni riconosciute: trovano la loro disciplina generale negli articoli che vanno dal n.14 al n. 35 del codice civile
- Associazioni non riconosciute: l'ordinamento interno e l'amministrazione delle associazioni non riconosciute sono regolati dagli accordi degli associati. Le associazioni non riconosciute che rispondono delle obbligazioni sia con il proprio patrimonio (definito fondo comune) sia con i beni personali degli amministratori e di chi abbia agito in nome e per conto dell'associazione.

Le differenze di disciplina fra associazioni riconosciute e non riconosciute conseguono essenzialmente al provvedimento di riconoscimento.

Il rispetto delle normative fiscali impongono:

- Domanda di attribuzione del codice fiscale;

- **Iscrizione al repertorio economico amministrativo** – l'art. 9 del D.P.R 7 dicembre 1995, n 581 prevede l'obbligo della denuncia al REA per tutti coloro che esercitano attività economiche e professionali;

- **Deposito del contratto di associazione presso l'Ufficio Registri** – Atti privati dell'Agenzia delle entrate – il contratto di associazione (atto costitutivo e statuto) in duplice copia originale, va depositato da parte del legale rappresentante legale dell'associazione, o suo delegato, presso Ufficio Registri – Atti privati dell'Agenzia delle entrate territorialmente di competenza.

- **Invio modello EAS** – entro 60 giorni dalla data di costituzione. È bene sottolineare che l'invio non è facoltativo ma è obbligatorio e assolve ad un onere dichiarativo al fine di poter godere delle agevolazioni recate dall' art. 148 del TUIR.

Come abbiamo detto precedentemente non è necessario che l'atto costitutivo contenga l'indicazione del patrimonio in quanto è sufficiente garanzia per i terzi la responsabilità personale degli amministratori dell'associazione.

Esiste tuttavia anche per le associazioni non riconosciute un patrimonio nettamente separato da quello degli associati, l'art. 37 c.c. individua col termine "fondo comune" il patrimonio delle associazioni non riconosciute, nonostante la condizione giuridica del "patrimonio" e del fondo comune è identica. Entrambi assolvono alla funzione di credito, tuttavia nelle associazioni non riconosciute l'illimitata responsabilità degli amministratori, ai sensi dell'art. 38 c.c., rende il patrimonio non essenziale.

Tuttavia, generalmente le associazioni non riconosciute hanno un patrimonio, costituito dai contributi degli associati.

Gli associati non hanno alcun diritto sul fondo comune.

1.4.2 Fondazioni

La fondazione, fino all'inizio del XIX secolo, non era considerata come un'entità autonoma, ma essenzialmente come un istituto di diritto successorio, o al limite come un'entità riconducibile al gruppo delle associazioni.

Solo all'inizio del XIX secolo si comincia a fare delle differenze fra l'associazione e la fondazione: la prima era indicata come universitas personarum, ossia come gruppo di persone unite per il proseguimento di uno scopo, la seconda era definita come universitas bonorum, ossia come un insieme di beni destinato al proseguimento di uno scopo.

Possiamo distinguere due tipologie di fondazioni:

- Le fondazioni operative che si caratterizzano per la gestione in proprio di un'attività (case di cure, scuole, biblioteche, centri di ricerca ecc.), esse rappresentano la forma di ente non profit più diffusa in Italia.

- Le fondazioni di erogazione si caratterizzano per il raggiungimento del loro scopo in maniera indiretta, erogando sussidi e contributi (grant) a dei soggetti terzi. Questi ultimi, a loro volta, Domanda di apertura della posizione IVA per le eventuali attività commerciali svolte;

intervengono con la propria struttura per offrire beni e servizi alla collettività. Appartengono a questo gruppo, tra le altre, le fondazioni bancarie. Questa tipologia di fondazione è la più diffusa nei paesi anglosassoni ed in Germania.

Il contenuto dell'atto costitutivo della fondazione è disciplinato dall' art. 16 c.c., si individua la nascita della fondazione dall' atto di fondazione, un atto di autonomia privata, la cui natura è quella di negozio giuridico unilaterale.

Ai sensi dell'art. 16 c.c., l'atto di fondazione deve contenere, per quanto interessa al presente lavoro, gli elementi di seguito indicati:

- **I criteri e le modalità di erogazione delle rendite** – tale prescrizione si riferisce a quelle fondazioni la cui attività consiste nell' erogare somme di denaro o altre prestazioni a favore di altri beneficiari. Col termine rendita, si vogliono indicare non solo i frutti e le rendite del patrimonio, ma anche genericamente i proventi dell'attività di fondazione o gli utili, nel caso essa svolga un'attività d' impresa. Le modalità di erogazione devono essere determinate nell'atto di fondazione, in mancanza le stabiliranno non gli amministratori della fondazione, bensì l'autorità tutoria dell'ente in sede di riconoscimento, in funzione di arbitratore o in sede di integrazione del negozio ai sensi dell'art. 1349 c.c.

- **Le norme relative all' estinzione, alla devoluzione e alla trasformazione** – l'indicazione di queste norme è facoltativa. In nessun caso, comunque, l'atto di fondazione può prevedere che i beni residui tornino al fondatore o vadano ai suoi eredi. Per ciò che riguarda la trasformazione, la legge prevede esplicitamente i casi in cui l'autorità governativa può disporla. Anche l'atto costitutivo può però contenere norme a riguardo.

Gli adempimenti richiesti per la nascita della fondazione sono gli stessi previsti per la nascita dell'associazione riconosciuta, ricordiamoli brevemente:

- **Istituzione dei libri sociali;**
- **Obbligo di bilancio o rendiconto;**
- **Domanda di attribuzione del codice fiscale e di partita IVA;**
- **Iscrizione a Repertorio economico amministrativo;**
- **Riconoscimento giuridico ed iscrizione nel registro delle persone giuridiche;**
- **Deposito del contratto di associazione presso l'Ufficio Registri – Atti privati dell'Agenzia delle entrate;**
- **Invio modello EAS;**

1.4.3 Delle associazioni e delle fondazioni del terzo settore.

Il titolo IV regola le associazioni e le fondazioni vale a dire le due forme giuridiche in cui si riconoscono la maggior parte degli enti non-profit.

Vista l'importanza di associazioni (riconosciute e non) e fondazioni è sicuramente di rilievo che il legislatore abbia provveduto a dettare disposizioni in relazione all'atto costitutivo, al funzionamento, agli organi, integrando così le scarse indicazioni del Codice civile.

L'articolo 21 del Codice del Terzo Settore detta il contenuto minimo di atto costitutivo e statuto, ossia:

- Denominazione dell'ente;
- l'assenza di scopo di lucro e le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite;
- l'attività di interesse generale che costituisce l'oggetto sociale;
- la sede legale il patrimonio iniziale ai fini dell'eventuale riconoscimento della personalità giuridica;
- le norme sull'ordinamento, l'amministrazione e la rappresentanza dell'ente;
- i diritti e gli obblighi degli associati;
- i requisiti per l'ammissione di nuovi associati, ove presenti, e la relativa procedura, secondo criteri non discriminatori, coerenti con le finalità perseguite e l'attività di interesse generale svolta;
- la nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e, quando previsto, del soggetto incaricato della revisione legale dei conti;
- le norme sulla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento o di estinzione;
- la durata dell'ente, se prevista;
- le norme relative al funzionamento dell'ente.

Con l'iscrizione l'ETS acquista la personalità giuridica e conseguentemente per le obbligazioni dell'ente risponde solo l'ente con il suo patrimonio. Il patrimonio minimo risulta essere pari a € 15000 per le associazioni e € 30000 per le fondazioni. In caso di apporti in natura il patrimonio è certificato da una relazione giurata redatta da un revisore legale dei conti.

Quando il patrimonio minimo risulta diminuito di 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 ricostruzione del patrimonio minimo
- procedere alla trasformazione, alla prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, alla fusione o allo scioglimento dell'ente.

1.5 Particolari categorie di ETS.

Il Titolo V del codice è dedicato a particolari categorie di enti del terzo settore e precisamente:

- Organizzazioni di volontariato;

- Associazioni di promozione sociale
- Imprese sociali per le quali il codice rinvia al D.Lgs. n. 112/2017;
- Enti filantropici;
- Reti associative;
- Società di mutuo soccorso per le quali il codice consente la trasformazione senza penalizzazione.

L' intento è stato quello di razionalizzare l'assetto normativo previgente dando collocazione e sistematizzazione a tali enti anche dal punto di vista fiscale.

In questo paragrafo tratteremo, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale. Prima di entrare nel merito è bene notare una differenza fondamentale che distingue le due categorie di ETS, che, come vedremo, su molti aspetti sono trattate in maniera analoga.

Possiamo considerare le ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO come associazioni di volontari che rivolgono la loro vita a favore di terzi non associati che operano prevalentemente con volontari non necessariamente associati e che si finanziano con erogazioni liberali o con attività per le quali spetta solo il rimborso delle spese, mentre per quanto riguarda le ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE le possiamo considerare come associazioni di persone che sono o volontari o beneficiari dell' attività svolta. Perciò si potrebbe dire che le ASSOCIAZIONE di promozione sociale operano principalmente con l'ausilio e a favore dei propri associati pur potendo peraltro operare anche a favore di terzi.

1.5.1 Le associazioni di promozione sociale.

Le Associazioni di Promozione Sociale rappresentano delle importanti categorie di Enti del Terzo settore per le quali la nuova normativa ha previsto una specifica disciplina che si 'aggiunge' a quella comune a tutti gli enti di tipo associativo.

Le APS erano in un primo momento disciplinate dalla L.383/00 abrogata dall' attuale D.Lgs 117/2017, entrato in vigore il 3 agosto 2017 e attualmente disciplinate dal Titolo V, Capo II del Codice del Terzo settore art. 35 ("associazioni di promozione sociale") e art. 36 ("risorse").

Le APS sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale per lo svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più attività di cui all'articolo 5 ossia attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Qualora successivamente alla costituzione il numero degli associati diviene inferiore a quello stabilito, è cancellata dal Registro unico nazionale del Terzo settore o può iscriversi in altra sezione del registro unico del terzo settore.

Tali associazioni si avvalgono in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati (o delle persone aderenti agli enti associati).

Nelle APS possono essere associati altri Enti del Terzo settore o senza scopo di lucro a condizione che il loro numero non sia superiore al 50% del numero delle APS, fatta eccezione per gli enti di promozione sportiva riconosciuta dal CONI.

Inoltre bisogna specificare che NON sono 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.
- Le associazioni comunque denominate che prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa
- Le associazioni comunque denominate che collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.

1.5.2 Organizzazioni di volontariato.

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

Gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato possono prevedere l'ammissione come associati di altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro (e quindi ETS o non ETS), a condizione che il loro numero non sia superiore al 50% del numero di organizzazioni di volontariato associate.

Per le ODV che svolgono protezione civile le norme del CODICE TS si applicano subordinatamente alla disciplina specifica della protezione civile.

1.6 La disciplina delle ONLUS.

Con la piena attuazione della riforma del terzo settore, la normativa sulle ONLUS verrà abrogata: gli enti che ad oggi hanno la qualifica di ONLUS dovranno avviare l'iter per iscriversi al Registro unico nazionale del terzo settore. Nel frattempo, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione all'anagrafe ONLUS.

1.6.1 ONLUS

Le "organizzazioni non lucrative di utilità sociale" comunemente chiamate ONLUS, sono state istituite con il d.lgs. 4 dicembre 1997, n 460.

La figura delle ONLUS non rappresenta una particolare categoria soggettiva disciplinata dal codice civile quindi un nuovo soggetto giuridico, ma solo ed esclusivamente una distinta categoria con esclusivo una distinta categoria con esclusivo rilievo fiscale. Come afferma Pettinato essa "nasce come una qualifica, come distintivo da appuntare su una giacca, come una 'tessera elettronica' di accesso ad un regime speciale che lascia intatta la posizione soggettiva di chi la possiede" (PETTINATO, S., Uscire dal labirinto, Saronno (Varese), Monti, 1998, p.177).

L'aspetto più innovativo del decreto legislativo in esame è rappresentato dall'introduzione nell'ordinamento fiscale di una nuova figura. Quella delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale alla quale vengono riconosciute importanti agevolazioni fiscali.

I soggetti che possono, ai fini fiscali, essere considerati ONLUS vengono identificati in base a criteri di merito, in linea con l'esigenza di riorganizzare lo Stato sociale offrendo ai cittadini la possibilità di indirizzare in modo alternativo la domanda di servizi sociali.

L'obiettivo primario del legislatore è quello di contribuire alla promozione ed allo sviluppo del settore non profit attraverso un razionale impiego della leva fiscale, in modo da:

- Consentire all'amministrazione statale di conseguire risparmi di spesa in settori di utilità sociale, direttamente gestiti;
- Migliorare il livello qualitativo dei servizi sociali rivolti alla persona o alla collettività in considerazione della maggiore capacità di risposta alle esigenze degli individui manifestata dalle organizzazioni non profit.

Il godimento dei benefici fiscali è però legato al rispetto dei requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dall'art. 10 del decreto citato. Tali requisiti permettono di definire nel loro insieme il grado di merito della ONLUS. Nell'art. 10, Commi 1,8,9 e 10, del d.lgs. n. 460/1997 vengono specificatamente elencati i soggetti che:

- Possono assumere la qualifica di ONLUS:

- Le associazioni;
- I comitati;
- Le fondazioni;
- Le società cooperative;
- Gli altri enti di carattere privato.

- Soggetti che sono considerati automaticamente ONLUS: l'art. 10, comma 8, del d.lgs. n. 460/1997 qualifica automaticamente ONLUS organizzazioni non lucrative nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità i seguenti soggetti:

- Le organizzazioni di volontariato di cui legge n. 266/1991 iscritte nei Registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano;
- Le cooperative sociali di cui alla legge n. 381/1991;
- I consorzi costituiti esclusivamente da cooperative sociali;
- le organizzazioni non governative (ONG) riconosciute idonee ai sensi della legge n. 49/1987.

Il riconoscimento come ONLUS delle organizzazioni di volontariato dei consorzi costituiti da cooperative sociali e delle organizzazioni non governative, oltre a realizzare un collegamento con i regimi delle organizzazioni non governative, tutela le finalità di promozione umana e di integrazione sociale dei cittadini, le quali rappresentano elementi qualificanti l'attività di tali soggetti.

I soggetti che possono acquistare la qualifica di ONLUS limitatamente alle attività con finalità di solidarietà sociale sono:

- Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose riconosciute con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi e intese.
- Le associazioni di promozione sociale.

A condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili.

L' art. 10, comma 10, del d.lgs. n. 460/1997 individua, infine, i soggetti che non possono mai essere ONLUS, ossia:

- Gli enti pubblici;
- Le società commerciali;
- Le fondazioni bancarie;
- I partiti politici ed i movimenti politici;
- Le organizzazioni sindacali e di categoria;

Gli enti non residenti, pur in mancanza di una specifica previsione normativa, in quanto, le norme del d.lgs. n. 460/1997, facendo riferimento ad istituti propri del diritto interno e rinviando a leggi nazionali, non risultano loro applicabili.

I REQUISITI STATUTARI:

La qualificazione come ONLUS:

- Delle associazioni;
- Delle fondazioni;
- Dei comitati;
- Delle società cooperative;
- Degli altri enti di carattere privato

è subordinata all'indicazione, nell'atto costitutivo e/o nello statuto redatti nella forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata, dei requisiti statutari previsti dall'art.10, comma 1, del d.lgs. n. 460/1997 e che prevedano espressamente:

a) lo svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori:

- 1) assistenza sociale e sociosanitaria;
- 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 e 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 essa affidata a 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;

b) l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;

c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) a eccezione di quelle a esse direttamente connesse;

d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;

e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle a esse direttamente connesse;

f) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

g) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;

In riferimento ai settori di cui ai nn. 1 e 2, la circolare n. 116/1992 del Ministero del lavoro e della previdenza sociale, nel chiarire la disciplina delle cooperative sociali, ha specificato che i servizi sociosanitari devono essere finalizzati alla "promozione umana e alla integrazione sociale dei cittadini" nell'interesse generale della comunità. La circolare citata ha, inoltre, stabilito che tale funzione è svolta in concreto attraverso:

- Servizi sociali ed assistenziali;
- Servizi scolastici di base professionale;
- Servizi sanitari di base e ad elevata integrazione sociosanitaria.

L'attività relativa allo sport dilettantistico può essere desunta dall'art. 2 della l. n. 91/1981, secondo cui *"sono sportivi professionisti gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi ed i preparatori atletici, che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal CONI e che conseguono la qualificazione dalle federazioni stesse, con l'osservanza delle direttive stabilite dal CONI per la distinzione dell'attività dilettantistica da quella professionistica"*

Ulteriore requisito statutario cui le ONLUS devono attenersi consiste nell'esclusivo proseguimento di finalità di solidarietà sociale. Il significato dell'espressione "finalità di solidarietà sociale" non ha una connotazione

giuridica precisa nel nostro ordinamento. Esso è, però, specificato nei commi 2 e 3 dello stesso articolo 10, in base ai quali si intendono realizzate tali finalità quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, relative alle attività statutarie nei settori citati non sono rese nei confronti di tutti coloro che a qualsiasi titolo operino nell'organizzazione o ne facciano parte, dei soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, dei loro parenti entro il terzo grado e loro affini entro il secondo grado, delle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate.

Per avere finalità esclusiva di solidarietà sociale le attività indicate devono essere dirette ad arrecare benefici a:

- Persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;
- Componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

Fine 1° parte

Dott.sa Niccoli Elvira

Consulente aziendale e del terzo settore

Consulente in fiscalità internazionale