

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

Bilancio, Rendicontazione, Contabilità e Controlli

MAURIZIO POSTAL

Dottore Commercialista

Roma, 10 Aprile 2019

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: LA LEGGE DELEGA E LA SUA ATTUAZIONE

- La legge delega **6 giugno 2016 n. 106** prevedeva uno o più decreti legislativi di **riforma del «Terzo Settore»**, intendendo come tale il complesso degli enti privati (sono perciò esclusi gli enti pubblici) che senza scopo di lucro perseguono finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e in attuazione di tali finalità promuovono e realizzano attività di interesse generale.
- La legge 106 stabilisce che **non** fanno parte del Terzo Settore: formazioni e associazioni politiche, sindacati, le associazioni professionali e quelle di rappresentanza di categorie economiche. La legge 106 non si applica inoltre alle fondazioni bancarie, che però concorrono al Terzo Settore ma conservano la propria normativa speciale.
- Il Governo in attuazione della delega ha emanato nei mesi di luglio e agosto 2017 i seguenti **3 decreti**, entrati in vigore il giorno successivo alla rispettiva pubblicazione:
 - D. Lgs. 3 luglio 2017, 111, Disciplina del 5 per mille, pubbl. in G.U. il 18 luglio 2017;
 - D. Lgs. 3 luglio 2017, n. 112, **Disciplina dell'impresa sociale**, in G.U. il 19 luglio 2017;
 - D. Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, **Codice del terzo settore**, in G.U. del 2 agosto 2017.

In precedenza era stata emanato il decreto che disciplina il servizio civile nazionale.

Sono stati successivamente emanati due **decreti correttivi** dei precedenti: il D.Lgs. 20 luglio 2018, n. 95, relativo alla revisione dell'impresa sociale, e il D.Lgs. 3 agosto 2018, n. 105, per il codice del Terzo Settore.

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: I FOCUS POINTS DELLA RIFORMA/1

- Per la prima volta **VIENE DEFINITO IL TERZO SETTORE** in forma organica con una norma di valenza generale. In precedenza gli enti appartenenti a questa area erano individuati da norme di natura tributaria (Onlus) o settoriale (Aps, Odv, Coop sociali, ecc.)
- La **STRUTTURA PORTANTE** della riforma è il nuovo **REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE**: solo iscrivendosi ad esso, in una delle **7 categorie** previste, un ente privato senza scopo di lucro può definirsi ETS (o se di categoria speciale APS, ODV, Ente Filantropico, Società di Mutuo Soccorso o Impresa Sociale) e vedersi applicate le norme previste dai 3 decreti delegati attuativi della Riforma
- La legge delega 106/2016 prevedeva un nuovo quadro unitario degli ETS: in realtà il D.Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore o CTS) ha **CREATO UN SISTEMA DUALE**, sia civilistico che tributario, con **soggetti esclusi** dagli ETS *ex lege* e altri che resteranno **fuori** dall'applicazione del Codice **per propria scelta**
- Sono **QUASI ASSENTI GLI INTERVENTI SUL CODICE CIVILE**: è stato introdotto il solo art. 42-*bis* mentre la delega prevedeva una riforma generale del Libro I del C.C.; finalmente sono possibili **OPERAZIONI STRAORDINARIE** tra associazioni e/o fondazioni in via diretta

- ▶ Si registra un forte **POTENZIAMENTO DELLA FIGURA DELL'IMPRESA SOCIALE** (prevista nel CTS, il D.Lgs. 117/2017, ma regolata dallo specifico decreto, il D. Lgs. 112/2017), per la quale sono previsti:
 - a) **ampliamento delle attività esercitabili;**
 - b) **detassazione degli utili reinvestiti;**
 - c) **possibilità di remunerare i soci** mediante rivalutazione Istat delle quote e distribuzione dividendi nel limite dell'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentato di 2,5%
 - d) **possibilità di destinare una parte degli utili ad altri ETS;**
 - e) **detrazioni/deduzioni per gli investitori e i benefattori.**Inoltre è favorito il transito di altri ETS verso l'impresa sociale.
- ▶ Le norme civilistiche che riguardano gli ETS lasciano **MOLTO SPAZIO ALLA AUTONOMIA CONTRATTUALE**: quindi è importante scrivere adeguatamente gli STATUTI degli ETS.
- ▶ È stata **ridefinita in forma comune** a tutti gli ETS la **FIGURA del VOLONTARIATO** (art. 17 CTS).

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: I FOCUS POINTS DELLA RIFORMA/3

- ▶ La riforma prevede per gli ETS una **FORTE ACCENTUAZIONE DI ACCOUNTABILITY E CONTROLLI**: sono previsti il **Registro unico** nazionale pubblico consultabile on line; per gli ETS riconosciuti la **costituzione per atto pubblico** con un controllo di legalità ab origine; la redazione e il deposito del **bilancio di esercizio** (per ETS non piccoli oltre 220,000 di ricavi in forma non semplificata); oltre certi limiti dimensionali la redazione e il deposito del **bilancio sociale**; la nomina di un **organo di controllo** interno; oltre certi limiti di dimensione la **revisione legale**; le **verifiche periodiche** sulla regolarità amministrativa svolte dall'ufficio del RUNTS o dalle RETI di adesione; tutto ciò crea un sistema di enti la cui corretta gestione e la conoscibilità da parte di associati delle attività e terzi dovrebbero essere garantita.
- ▶ Il sistema dei **CONTROLLI AMMINISTRATIVI** è fondato sull'Ufficio del Registro Unico Nazionale e prevede forme di **AUTOCONTROLLO** da parte delle Reti Nazionali di adesione e/o dei Centri Servizi del Volontariato (CSV), con una formula simile a quella esistente nel sistema delle cooperative. Sono quindi riconosciute per la prima volta anche le **RETI ASSOCIATIVE**, come associazioni di secondo livello iscritte.
- ▶ Il Codice per gli ETS contiene una propria **DISCIPLINA TRIBUTARIA** e proprie AGEVOLAZIONI nel settore delle imposte dirette e indirette (ma non per l'Iva), che dovrebbero essere compatibili con i limiti previsti dalla UE e che tenta di essere «unitaria».

ETS: Principi ispiratori e inquadramento/I

Come prevede la L. 106/2017 il **CTS esclude** dal sistema degli ETS (enti del terzo settore) alcuni soggetti: i partiti **politici**, i **sindacati**, **gli enti pubblici**, le associazioni **professionali** e **di categoria**, gli enti sottoposti alla **direzione e coordinamento** dei precedenti. Sono escluse non dal Terzo Settore ma dalla applicazione del D. Lgs. 117/2017 (CTS) le fondazioni bancarie.

Secondo il Codice del Terzo Settore (CTS) **non potranno inoltre iscriversi al RUNTS** - e resteranno perciò assoggettati alle norme del Cod. Civ. e, tributariamente, del T.U.I.R. - gli enti che **non svolgono in via principale o esclusiva una o più delle attività «di interesse generale»** di cui all'art. 5 del CTS o che se le svolgono lo fanno con scopo di lucro o con finalità diverse da quelle civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

E' prevedibile che, anche se iscrivibili, **molti piccoli enti preferiranno non iscriversi al RUNTS** e non divenire ETS (enti del terzo settore) per evitare i costi amministrativi e di *governance* conseguenti, ritenendoli superiori ai vantaggi tributari e/o finanziari e/o alle facilitazioni nei rapporti con la P.A. riconosciuti agli ETS

Inoltre enti, come **le ASD (associazioni sportive dilettantistiche)**, non si iscriveranno **per arbitraggio fiscale** (in quanto è più favorevole l'attuale regime forfetario previsto dalla L. 398/1991, non abrogata dal Codice solo per questi enti e non riconosciuta applicabile agli ETS).

ETS: Principi ispiratori e inquadramento/II

Infine, nonostante l'art. 4, comma 1 preveda tra gli ETS anche «.. *gli altri enti di carattere privato diversi dalle società ..*», resta presente il **dubbio circa la iscrivibilità** nel RUNTS **degli enti che**, pur avendo le altre caratteristiche (attività, scopo e finalità) necessarie, **sono diversi da quelli tipizzati** nei Titoli IV (associazioni e fondazioni) e V (ODV, APS, enti filantropici, imprese sociali, reti associative e società di mutuo soccorso) del Codice, come ad esempio i Comitati e i Trust.

Quindi il **sistema introdotto** dal D. Lgs. 117/2017 (CTS – Codice del terzo settore) **ha natura duale**; a regime esiteranno infatti:

- enti **non iscritti al RUNTS** (registro unico nazionale del terzo settore) e regolati ancora dal Cod. Civ. e dal TUIR;
- enti **iscritti al RUNTS** (registro unico), i soli che posso definirsi ETS e che sono regolati dal Codice del Terzo Settore (art. 11, D. Lgs. 117/2017).

Anche per il **riconoscimento della personalità giuridica** la prima categoria conserva le attuali procedure concessorie. La seconda ottiene il riconoscimento direttamente con l'iscrizione al RUNTS (dopo il vaglio del notaio che roga l'atto pubblico di costituzione). Per gli ETS sono omogeneizzati i **limiti patrimoniali minimi** per il riconoscimento (15 mila e 30 mila euro). Per gli enti oggi già con personalità giuridica (DPR 361/2000), che si iscriveranno al RUNTS (registro unico), l'iscrizione nell'originario registro delle persone giuridiche è sospesa fintanto che sia mantenuta l'iscrizione nel RUNTS (art.22, co. 1-bis).

ETS: Principi ispiratori e inquadramento/III

Per enti iscritti al RUNTS, che soli possono definirsi ETS, il nuovo Codice lascia **ampi vuoti normativi nella disciplina civilistica** (es. convocazione e maggioranze dell'assemblea): per quanto non regolato dal Codice l'art. 3 richiama l'applicazione delle norme del Cod. Civ.; ma poiché anch'esse sono piuttosto sintetiche, saranno **fondamentali le previsioni contenute negli statuti**. In ogni caso prevalgono su CTS e su Cod. civ. eventuali norme speciali di settore (non abrogate dal CTS, ad es. per società di mutuo soccorso, coop. sociali, ecc.). Diviene perciò fondamentale predisporre in maniera corretta e completa lo statuto degli ETS.

Gli ETS si dividono nelle seguenti **7 categorie** (a cui corrispondono le **sezioni del RUNTS** - art. 46):

1. **Organizzazioni di volontariato (ODV)**
2. **Associazioni di promozione sociale (APS)**
3. **Enti filantropici** (nuova categoria)
4. **Imprese sociali** (che sono però specificamente regolate dal D. Lgs. 112/2017; sono tali di diritto le cooperative sociali)
5. **Reti associative**
6. **Società di mutuo soccorso**
7. **Altri enti del Terzo Settore**: categoria residuale che comprende associazioni (riconosciute e non) e fondazioni; non è chiaro se vi possono rientrare anche «*altri enti di carattere privato non iscritti nelle precedenti categorie*» (cfr. art. 4, co. 1, D. Lgs.117/2017).

ETS: Principi ispiratori e inquadramento/IV

Condizione per poter essere ETS è essere un **ente privato**, non escluso soggettivamente e **non controllato da altro ente escluso**, che **persegue la gestione in via esclusiva o principale**:

1. **senza scopo di lucro**

2. **con finalità civiche**, solidaristiche e di utilità sociale (caratteristica assorbita dal punto successivo in quanto non definita in nessuna norma?)

3. **di una o più delle 26 attività di interesse generale** elencate nell'art. 5 del CTS

Le **26 attività** dell'art. 5 sono in parte quelle già previste dalle normative precedenti (p.es. per gli ODV o per le Onlus). Spesso una delle voci costituisce una famiglia di attività. **Alcune attività** sono però **nuove**, come ad es. la riqualificazione di immobili pubblici non utilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata o le attività svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale.

Inoltre non è **mai richiesto lo svolgimento nei cfr. di soggetti svantaggiati**, come in precedenza accadeva per le Onlus.

Anche **lo sport dilettantistico è elencato tra le attività** di interesse generale: quindi le ASD possono divenire ETS, salvo verificare la coerenza di scopo e finalità (ed eventuali problemi statutari)

L'elenco delle attività di interesse generale **potrà essere aggiornato** con DPCM (il Correttivo ha inserito la tutela degli animali e la prevenzione del randagismo)

ETS: Principi ispiratori e inquadramento/V

Gli ETS possono svolgere oltre alle attività di interesse generale anche **attività diverse**, purché:

1. **secondarie** rispetto alle attività generali, in termini di risorse impiegate
2. **strumentali** a queste
3. e **se previste** dallo statuto (art. 6).

I criteri e limiti delle attività secondarie e strumentali saranno fissati con D.M.

Gli ETS possono altresì svolgere **raccolte di fondi** anche in **forma organizzata e continuativa** (novità - art. 7); ma vi sono conseguenze tributarie se non occasionali, art. 79, 4, lett. a). Anche per le raccolte di fondi le linee guida saranno stabilite con D.M.

Il **patrimonio dell'ETS è vincolato** alla attività statutaria e alle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale: è quindi **vietata la distribuzione di utili o avanzi**, in via diretta o indiretta (perciò l'art. 8 pone limiti agli emolumenti, retribuzioni, prezzi e oneri finanziari pagati a organo sociali o associati).

In **caso di scioglimento** dell'ETS il patrimonio deve essere devoluto ad altri ETS (secondo lo statuto) o alla Fondazione Italia Sociale, previo parere dell'ufficio del RUNTS (art. 9)

ETS: Rendicontazione e Bilancio/I (disp. civilistiche)

L'art. 13 **non dispone obblighi precisi in campo contabile**, ma si occupa principalmente del bilancio di esercizio.

Gli enti del Terzo settore (ETS) che non svolgono attività d'impresa **sono distinti ai fini del bilancio** in: a) piccoli; b) non-piccoli. Il comma 2 ci dice che un **ETS è piccolo quando ha «ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000 euro»** (N.B. il successivo art. 87, co. 3, dopo il «Correttivo» prevede lo stesso limite anche ai fini fiscali per il rendiconto gestionale di cassa).

Il **bilancio degli ETS piccoli** (con ricavi/proventi inferiori a 220.000 euro) è composto dal «*rendiconto per cassa*»; come si è già detto dopo il «Correttivo» **anche la norma tributaria**, il co. 3 dell'art. 87, prevede che i soggetti che abbiano in un anno proventi dalle attività di cui agli artt. 5 e 6 non superiori a 220.000 euro possono tenere nell'anno successivo il «*rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive di cui all'articolo 13, comma 2*».

Il **bilancio degli ETS non piccoli** è composta da: a) stato patrimoniale; b) rendiconto gestionale, «con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente»; c) relazione di missione «*che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie*»; manca la previsione di una nota integrativa distinta dalla relazione di missione. Il criterio di rilevazione è quello di **competenza** economica.

ETS: Rendicontazione e bilancio/II (disp. civilistiche)

Gli ETS «principalmente» o «prevalentemente» commerciali (che svolgono attività d'impresa):

- devono tenere le scritture ex art.2214, c.c.
- redigono il bilancio seguendo le disposizioni civilistiche (artt.2423 e ss, 2435-bis, 2435-ter, c.c.).

Il bilancio degli ETS non commerciali è redatto in **conformità alla modulistica definita con decreto** del Ministro del lavoro, sentito il Consiglio nazionale del terzo settore (dall'anno successivo alla sua pubblicazione). Problema: mancano **clausole generali, postulati e criteri** di valutazione.

Ad oggi gli enti non commerciali utilizzano le **prassi indicate da**: Agenzia per il Terzo settore (2009); Raccomandazioni CNDC (2001 - 2011); codice civile.

Gli amministratori devono **documentare** nella Relazione di missione (ET non commerciali) o in una annotazione posta in calce al Rendiconto per cassa (ETS non commerciali piccoli) o nella Nota integrativa al bilancio (per gli ETS che svolgono attività d'impresa) il **carattere secondario e strumentale delle altre attività svolte**, quelle di cui all'art. 6.

La norma (non solo tributaria: oltre all'art. 87, comma 6, CTS, anche l'art. 48 ne parla) prevede un **rendiconto specifico delle raccolte fondi** all'interno del bilancio per gli ETS non commerciali.

Il **bilancio** deve essere **depositato** al Registro delle imprese per gli enti che svolgono l'attività in forma di impresa o altrimenti al RUNTS.

ETS: Rendicontazione e bilancio/Esempio schema

RENDICONTO GESTIONALE

Il rendiconto gestionale deve essere redatto in conformità al seguente schema

ONERI E COSTI	Es.t	Es.t-1	PROVENTI E RICAVI	Es.t	Es.t-1
A) Costi e oneri da attività di interesse generale			A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale		
			1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Acquisti			2) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
2) Servizi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
3) Godimento beni di terzi			4) Proventi da contratti con enti pubblici		
4) Personale			5) Contributi da enti pubblici		
5) Ammortamenti			6) Contributi da enti privati		
5) Accantonamenti per rischi ed oneri			7) Erogazioni liberali		
7) Oneri diversi di gestione			8) Proventi del 5 per mille		
Totale			9) Altri ricavi, rendite e proventi		
			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)		
B) Costi e oneri da attività diverse			B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse		
1) Acquisti			1) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
2) Servizi			2) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
3) Godimento beni di terzi			3) Proventi da contratti con enti pubblici		
4) Personale			4) Contributi di enti pubblici		
5) Ammortamenti			5) Contributi da enti privati		
5) Accantonamenti per rischi ed oneri			6) Erogazioni liberali		
7) Oneri diversi di gestione			7) Altri ricavi, rendite e proventi		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività diverse (+/-)		

ETS: Rendicontazione e bilancio/Esempio schema

C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi			C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi		
1) Oneri da raccolte fondi abituali			1) Proventi da raccolte fondi abituali		
2) Oneri da raccolte fondi occasionali			2) Proventi da raccolte fondi occasionali		
3) Altri oneri			3) Altri proventi		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		
D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali			D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su prestiti			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Da patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Da altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Accantonamenti per rischi ed oneri					
5) Altri oneri			5) Altri proventi		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)		
E) Costi e oneri di supporto generale					
1) Acquisti					
2) Servizi					
3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Accantonamenti per rischi ed oneri					
5) Altri oneri					
Totale					
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)		

ETS: Rendicontazione e bilancio/Esempio schema

ATTIVO:

A) Quote associative o apporti ancora da versare

B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle non strumentali:

I - Immobilizzazioni immateriali:

1) costi di impianto e di ampliamento

2) costi di sviluppo

3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle

opere dell'ingegno

4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili

5) avviamento

6) immobilizzazioni in corso e acconti

7) altre

Totale

II - Immobilizzazioni materiali:

1) terreni e fabbricati

2) impianti e macchinari, attrezzature

3) attrezzature

4) automezzi e altri beni

5) immobilizzazioni in corso e acconti

Totale

III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:

1) partecipazioni in:

a) imprese controllate

b) imprese collegate

c) altre imprese

2) crediti:

a) verso associati e fondatori

b) verso enti pubblici

c) verso soggetti privati per contributi

d) verso enti del Terzo settore

e) verso enti della stessa rete associativa

f) verso imprese controllate

g) verso imprese collegate

h) da 5permille

i) verso altri

3) altri titoli

Totale

Totale immobilizzazioni

ETS: Rendicontazione e bilancio/Esempio schema

C) Attivo circolante:

I - Rimanenze:

- 1) materie prime, sussidiarie e di consumo
- 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati
- 3) lavori in corso su ordinazione
- 4) prodotti finiti e merci
- 5) acconti

Totale

II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

- 1) verso utenti
- 2) verso associati e fondatori
- 3) verso enti pubblici
- 4) verso soggetti privati per contributi
- 5) verso enti del Terzo settore
- 6) verso enti della stessa rete associativa
- 7) verso imprese controllate
- 8) verso imprese collegate
- 9) crediti tributari
- 10) imposte anticipate
- 11) verso altri

Totale

III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

- 1) partecipazioni in imprese controllate
- 2) partecipazioni in imprese collegate
- 3) altri titoli

Totale

IV - Disponibilità liquide:

- 1) depositi bancari e postali
- 2) assegni
- 3) danaro e valori in cassa

Totale

Totale attivo circolante

D) Ratei e risconti attivi

ETS: Rendicontazione e bilancio/Esempio schema

PASSIVO:

A) Patrimonio netto:

I – Fondo di dotazione dell'ente

II – Patrimonio vincolato

1) Riserve statutarie

2) Riserve vincolate per decisione degli organi

istituzionali

3) Riserve vincolate destinate da terzi

III – Patrimonio libero:

Riserve accantonate da risultati gestionali esercizi precedenti

Altre riserve

IV - Avanzo/disavanzo d'esercizio

Totale

B) Fondi per rischi e oneri:

1) per trattamento di quiescenza e simili

2) per imposte, anche differite

3) altri

Totale

C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato

D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

1) debiti verso banche

2) debiti verso altri finanziatori

3) debiti verso assoc. e fond. per finanziamenti

4) debiti verso enti della stessa rete associativa

5) debiti per erogazioni liberali condizionate

6) acconti

7) debiti verso fornitori

8) debiti verso imprese controllate e collegate

9) debiti tributari

10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale

11) altri debiti

Totale

E) Ratei e risconti passivi

ETS: Rendicontazione e bilancio/Esempio schema

RELAZIONE DI MISSIONE

La relazione di missione deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni e se significative:

- 1) informazioni generali sull'ente, la **missione perseguita e le attività di interesse generale di cui all'articolo 5** richiamate nello statuto, l'indicazione della sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore in cui l'ente è iscritto e del regime fiscale applicato, nonché le sedi e le attività svolte;
- 2) dati sugli **associati o sui fondatori e sulle attività svolte nei loro confronti**; informazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell'ente;
- 3) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;
- 4) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;
- 5) la composizione delle voci "costi di impianto e di ampliamento" e "costi di sviluppo", nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;
- 6) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie e con specifica ripartizione secondo le aree geografiche;

ETS: Rendicontazione e bilancio/Esempio schema

- 7) la composizione delle voci "ratei e risconti attivi" e "ratei e risconti passivi" e della voce "altri fondi" dello stato patrimoniale;
- 8) le movimentazioni delle voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione, con indicazione della natura e della durata dei vincoli eventualmente posti, nonché della loro avvenuta utilizzazione negli precedenti esercizi;
- 9) una indicazione degli **impegni di spesa o di reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche, compresi gli importi derivanti dal 5 per mille dell'IRPEF non spesi alla fine dell'esercizio**;
- 10) una descrizione dei debiti per **erogazioni liberali condizionate**;
- 11) un'analisi delle principali componenti del rendiconto gestionale, organizzate per categoria;
- 12) una descrizione della natura delle **erogazioni liberali ricevute**;
- 13) l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali e l'impatto che il venir meno dei fatti ed eventi che hanno generati tali componenti di reddito potrebbe avere a livello gestionale;
- 14) il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria, nonché il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari di cui all'articolo 17, comma 1, che svolgono la loro attività in modo non occasionale;
- 15) l'importo dei corrispettivi spettanti all'organo esecutivo, all'organo di controllo, nonché al soggetto incaricato della revisione legale. Gli importi possono essere indicati complessivamente con riferimento alle singole categorie sopra indicate;

ETS: Rendicontazione e bilancio/Esempio schema

- 16) un prospetto identificativo degli elementi patrimoniali e finanziari e delle componenti economiche inerenti i patrimoni destinati ad uno specifico affare di cui all'articolo 10 del d.lgs 117/2017 e s.m.i.;
- 17) le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società;
- 18) la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione del loro effetto patrimoniale, finanziario ed economico, a condizione che i rischi e i benefici da essi derivanti siano significativi e l'indicazione degli stessi sia necessaria per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico;
- 19) la proposta di destinazione dell'avanzo, con indicazione degli eventuali vincoli attribuiti all'utilizzo parziale o integrale dello stesso, o di copertura del disavanzo.
- 20) un'analisi appropriata della situazione dell'ente e dell'andamento della gestione. L'analisi è coerente con l'entità e la complessità dell'attività svolta e contiene, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell'ente e dell'andamento e del risultato della sua gestione, indicatori finanziari e non finanziari, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze. L'analisi contiene, ove necessario per la comprensione dell'attività, un esame dei rapporti sinergici con altri enti e con la rete associativa di cui l'organizzazione fa parte.

ETS: Rendicontazione e bilancio/Esempio schema

- 21) L'evoluzione prevedibile della gestione e le previsioni di mantenimento degli equilibri economici e finanziari nel breve, medio e lungo periodo.
- 22) Un esame delle **modalità e del modello gestionale di perseguimento delle finalità statutarie**, con specifico riferimento alle attività di interesse generale.
- 23) Una indicazione dei **costi e oneri e dei ricavi e proventi per attività diverse**, del contributo che queste forniscono al perseguimento della missione dell'ente e l'indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse;
- 24) per gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, del d.lgs 117/2017 e s.m.i. che effettuano **raccolte pubbliche di fondi, un rendiconto specifico**, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a) del d.lgs 117/2017 e s.m.i..

ETS: Rendicontazione e bilancio/Esempio schema

RENDICONTO PER CASSA

Il rendiconto per cassa deve essere redatto in conformità al seguente schema

USCITE	Es.t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
A) Uscite da attività di interesse generale			A) Entrate da attività di interesse generale		
			1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Acquisti			2) Per prestazioni e cessioni a terzi		
2) Servizi			3) Per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
3) Godimento beni di terzi			4) Proventi da contratti con enti pubblici		
4) Personale			5) Contributi da enti pubblici		
			6) Contributi da enti privati		
5) Uscite diverse di gestione			7) Erogazioni liberali		
6) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale			8) Proventi del 5 per mille		
			8) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale		
			9) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale		
B) Oneri da attività diverse			B) Entrate da attività diverse		
1) Acquisti			1) Per prestazioni e cessioni a terzi		
2) Servizi			2) Per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
3) Godimento beni di terzi			3) Proventi da contratti con enti pubblici		
4) Personale			4) Contributi di enti pubblici		
			5) Contributi da enti privati		
5) Uscite diverse di gestione			6) Erogazioni liberali		
6) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse			7) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività diverse		
			8) Altre entrate		
Totale			Totale		

ETS: Rendicontazione e bilancio/Esempio schema

C) Uscite da attività di raccolta fondi			C) Entrate da attività di raccolta fondi		
1) Uscite da raccolte fondi abituali			1) Entrate da raccolte fondi abituali		
2) Uscite da raccolte fondi occasionali			2) Entrate da raccolte fondi occasionali		
3) Altre uscite			3) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		
D) Uscite da attività finanziarie e patrimoniali			D) Entrate da attività finanziarie e patrimoniali		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su prestiti			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Da patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Da altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Altre uscite			5) Disinvestimenti di attività finanziarie e patrimoniali		
6) Investimenti in attività finanziarie e patrimoniali			6) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali		

ETS: Rendicontazione e bilancio/Esempio schema

E) Uscite di supporto generale					
1) Acquisti					
2) Servizi					
3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Altre uscite					
Totale					
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte		
				Imposte	
				Avanzo/disavanzo d'esercizio	

	Es.t	Es.t-1
Cassa e banca		
Cassa		
Depositi bancari		
Depositi postali		

NOTE:

1) Indicare i costi, oneri, ricavi e proventi delle attività diverse e il contributo che queste forniscono al perseguimento della missione dell'ente e l'indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse.

2) inserire per gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, del d.lgs 117/2017 e s.m.i. che effettuano raccolte pubbliche di fondi, un rendiconto specifico, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a) del d.lgs 117/2017 e s.m.i..

ETS: Rendicontazione e bilancio/III (disp. civilistiche)

L'assemblea delle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore **approva il bilancio** (art. 25, co.1, CTS).

L'art.48 del CTS dispone al comma 3 che *«I rendiconti e i bilanci di cui agli articoli 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente devono essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno»*. La norma non tiene conto del caso degli esercizi non solari.

«Dove» **va depositato il bilancio?**

- gli ETS non iscritti nel registro delle imprese depositano il bilancio presso il **registro unico nazionale** del Terzo Settore (art.48, CTS)
- gli ETS «commerciali» depositano il bilancio presso il **registro delle imprese** (art.13)
- le imprese sociali depositano il bilancio presso il **registro delle imprese** (art. 9 del D. Lgs. 112/2017)

ETS: Rendicontazione e bilancio/IV (disp. tributarie)

Le **Aps e Odv** che tributariamente adottano in regime forfetario sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture; devono solo conservare i documenti ricevuti ed emessi (art.86, co.5).

Secondo l'art. 87 **tutti gli «altri» ETS non commerciali** (diversi dalle Aps e dagli Odv in regime forfetario) in relazione all'attività complessiva:

- a) redigono **scritture contabili cronologiche e sistematiche**; tale obbligo si considera assolto con la tenuta del libro giornale e del libro degli inventari ex artt.2216 e 2217, c.c.,;
- b) rappresentano nel bilancio di cui all'atr. 13, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente, distinguendo le attività diverse indicate all'articolo 6 da quelle di interesse generale di cui all'articolo 5;
- c) **conservano le scritture** e la relativa documentazione per un periodo non inferiore quello indicato dall'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Sempre gli altri **ETS non commerciali** (diversi dalle Aps e dagli Odv in regime forfetario) in relazione alle attività svolte con modalità commerciali, di cui agli articoli 5 e 6 del CTS, **possono tenere, anche al di fuori dei limiti quantitativi stabiliti per le imprese minori, le scritture contabili previste dalla contabilità semplificata** (art. 18, co.1 del DPR 600/1973).

ETS: Rendicontazione e bilancio/V (informativa)

Secondo l'art.87, co.3, se nell'esercizio delle attività di cui agli artt.5 e 6 sono stati conseguiti proventi non **superiori a 220.000 euro**, per l'anno successivo può essere predisposto, in luogo delle scritture per l'attività svolta e del bilancio, il solo «**rendiconto economico e finanziario**» di cui all'art.13, co.2

* * * *

Gli **ETS con ricavi**, rendite, proventi o entrate comunque denominate **superiori ad 1 milione** di euro:

- redigono e depositano il **bilancio sociale** presso il registro unico nazionale
- pubblicano il bilancio sociale nel proprio sito internet.

Il **bilancio sociale** è redatto **secondo linee guida** adottate con **decreto del Ministro del lavoro**, sentiti la Cabina di regia (art. 97) e il Consiglio nazionale del Terzo settore. Sarà differenziato in ragione della natura e dimensione dell'ente e dovrà contenere la «valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte».

Gli ETS con **ricavi**, rendite, proventi o entrate comunque denominate **superiori a centomila** euro annui **pubblicano** annualmente e tengono aggiornati **nel proprio sito internet**, o nel sito internet della rete associativa di cui all'art. 41 cui aderiscano, gli **eventuali emolumenti**, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo **attribuiti ai componenti degli organi** di amministrazione e controllo, **ai dirigenti** nonché **agli associati**.

ETS: Rendicontazione e bilancio/VI (informativa)

Va ricordato che la L. 124 del 2017 ha previsto **l'obbligo di pubblicare nel sito internet (o «analoghi portali» o sui siti delle reti di riferimento) per tutte le associazioni e fondazioni i contributi pubblici ricevuti** nell'anno solare precedente entro il 28 febbraio di ciascun anno, se di importo superiore ad euro 10.000 (valore cumulativo). In caso di omissione di tale obbligo la sanzione prevista dell'obbligo di restituzione del contributo ricevuto si applica solo alle imprese. La disposizione si applica **dal 2019**, relativamente ai vantaggi ricevuti nell'anno solare 2018, secondo la data di incasso (Nota 23.2.2018 e Circolare n. 2 del 11.1.2019, Ministero lavoro e P.S.)

I dati **da indicare** secondo la Circolare n. 2/2019 sono : a) denominazione e codice fiscale del ricevente; b) denominazione del soggetto erogante; c) somma incassata (per ogni rapporto giuridico); d) data di incasso; e) causale.

Il **D.L. «Crescita»** in corso di emanazione riscrive l'obbligo, prevedendo: a) spostamento del **termine** da 28.2 al 30.6 di ogni anno; b) **esclusione** delle sovvenzioni, ecc. che hanno **natura corrispettiva**, retributiva o risarcitoria, c) conferma dell'applicazione del **criterio di cassa**; d) estensione della **sanzione** anche agli enti non commerciali; e) conferma dell'esclusione degli aiuti «de minimis» pubblicati nel «registro nazionale degli aiuti di Stato» (art. 3-quater, D.L. 135/2018).

ETS: Rendicontazione e bilancio/VII (patrimonio netto)

In caso di **riduzioni del patrimonio sociale** per effetto di perdite **al di sotto del minimo legale** necessario per l'ottenimento della personalità giuridica (15 e 30 mila euro) l'organo amministrativo e in caso di inerzia l'organo di controllo devono convocare e investire l'assemblea (nelle fondazioni l'organo competente) della situazione.

L'organo competente deve alternativamente: **ricostituire il patrimonio minimo** o deliberare la **trasformazione in associazione non riconosciuta o la fusione** con altro ETS o, infine, **lo scioglimento** dell'ente.

Non risulta attuato l'art. 3, lett. b), della Legge Delega che prevedeva il necessario mantenimento di un **congruo rapporto** tra patrimonio netto e indebitamento.

* * * *

La contabilità dovrà essere in grado di dare una risposta a **tutte le esigenze informative** e documentali fin qui elencate, in primo luogo **determinare i prospetti di bilancio** nella forma richiesta. E' raccomandabile vi sia un sistema di rilevazione contabile unico che soddisfi anche le **esigenze tributarie**.

ETS: Libri Sociali

L'art. 15 del CTS prevede la tenuta dei seguenti registri obbligatori:

- Libro degli **associati** e/o aderenti
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni delle **assemblee** (con trascrizione anche dei verbali redatti per atto pubblico)
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'**organo di amministrazione**
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'**organo di controllo**
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni di eventuali **altri organi** sociali

La **responsabilità** della tenuta è dell'organo di amministrazione, tranne che per il libro dell'organo di controllo o per quello degli altri organi sociali.

Gli associati o gli aderenti hanno **diritto di esaminare** i libri sociali con le modalità previste dallo Statuto.

Gli ETS se si avvalgono di **volontari**, devono iscrivere nell'apposito registro i volontari che svolgono l'attività in modo non occasionale (art. 17 co.1).

ETS: Organo di controllo interno/I



L'art. 30 prevede che deve essere nominato un **organo di controllo**, anche monocratico:

1. nelle **fondazioni**
2. nelle **associazioni**, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore quando siano **superati** per due esercizi consecutivi **due dei seguenti limiti**:
 - totale dell'**attivo** dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro
 - **ricavi**, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro
 - **dipendenti** occupati in media durante l'esercizio: 5 unità

L'obbligo della nomina cessa se due dei tre limiti non sono superati per due esercizi consecutivi
3. **negli ETS** con patrimoni destinati (art.10, CTS)

Caratteristiche e qualifiche: art.2399, c.c.; **almeno uno** dei soggetti è un **professionista qualificato**, in quanto scelto tra le categorie di cui all'art.2397, co.2, c.c.. Mancano le norme sulle modalità di svolgimento dell'attività e sulla relazione al bilancio.

Relazione: il **bilancio sociale** dà atto degli **esiti dell'attività di monitoraggio** sul perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (art.30, co.7); l'organo di controllo tiene conto delle (eventuali) denunce nella relazione all'assemblea (art.29, co.2)

ETS: Organo di controllo interno/II



L'organo di controllo vigila :

- sull'osservanza della **legge** e dello **statuto** e sul rispetto dei **principi di amministrazione**, anche con riferimento alle disposizioni del D. Lgs 231/2001, qualora applicabili
- sulla adeguatezza dell'**assetto organizzativo, amministrativo e contabile** e sul suo concreto funzionamento
- ha compiti di monitoraggio dell'**osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**, con particolare riguardo alle disposizioni di cui agli artt. 5, 6, 7 e 8; nel bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio delle finalità svolte;
- attesta che il **bilancio sociale** sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui all'art.14
- effettua inoltre la **revisione legale** nel caso in cui siano superati i limiti dimensionali dell'art. 31 e non sia nominato un soggetto esterno incaricato della revisione legale; in questo caso tutti i suoi componenti devono essere revisori legali iscritti.

I componenti dell'organo di controllo possono in qualsiasi momento procedere, anche **individualmente**, ad **atti di ispezione** e di controllo.

ETS: Revisione legale dei conti

L'art. 31 prevede che, salvo quanto previsto dall'articolo 30, comma 6 (controllo contabile dell'organo di controllo), deve essere nominato un soggetto incaricato della **revisione legale**:

a) nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, e nelle fondazioni del Terzo settore, quando queste **superano per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti**:

1. totale dell'**attivo** dello stato patrimoniale: **1.100.000** euro;
 2. **ricavi**, rendite, proventi, entrate comunque denominate: **2.200.000** euro;
 3. **dipendenti** occupati in media durante l'esercizio: **12** unità;
- l'obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, i limiti non sono superati;**

b) negli ETS con **patrimoni destinati (art.10, CTS)**.



Qualifiche: il **revisore legale** dei conti o la società di revisione legale **deve essere iscritto** nel registro del MEF.

La revisione legale dei conti dovrà essere eseguita **secondo le previsioni del D.Lgs. 39 del 2010**, applicando le collegate regole tecniche (Principi di revisione Isa Italia).

Registro Unico Nazionale del III Settore

Entro il **3.8.2018 un DM doveva definire** le procedure per l'iscrizione al **RUNTS** e le regole per la sua gestione, con omogeneità sul territorio nazionale, i **collegamenti con il Registro delle imprese** (art. 53), nonché le **modalità di trasmigrazione** degli enti iscritti nei registri regionali degli ODV e delle APS (art. 54, co. 1)

Le **Regioni entro 180 gg. successivi** disciplinano i provvedimenti di iscrizione e di cancellazione degli ETS; inoltre **entro 6 mesi dalla predisposizione della struttura informatica rendono operativo** il Registro.

L'iscrizione comporta l'assunzione della qualifica di ETS e la **soggezione ai controlli dell'ufficio del RUNTS**. In particolare **ogni 3 anni sarà verificata la permanenza dei requisiti** degli ETS.

Il RUNTS come si è già detto è **diviso in 7 sezioni**. Per ciascun ETS devono risultare una serie di dati, tra gli altri gli amministratori e i loro poteri, l'atto costitutivo e le sue modifiche, le deliberazioni relative alle operazioni straordinarie, lo scioglimento e la cancellazione. Ma anche i bilanci e i bilanci sociali. All'aggiornamento sono tenuti gli amministratori.

I Controlli

I controlli **sulle Fondazioni** previsti dagli articoli 25, 26 e 28 del Cod. Civ. da parte dell'Autorità governativa sono esercitati per le **fondazioni iscritte** dall'ufficio del **RUNTS** (art. 90).

Per **tutti gli ETS** sono previste **sanzioni specifiche impartite dall'Ufficio del RUNTS** a carico degli amministratori che violano disposizioni del Codice non depositando i bilanci al Registro, distribuendo utili o avanzi in forma diretta o indiretta, devolvendo il patrimonio e contro chi utilizza illegittimamente gli acronimi o le dizioni di ETS, APS o di ODV (art. 91).

Il **Minlavoro vigila sul sistema di registrazione degli ETS**, promuove **l'autocontrollo degli ETS** autorizzandone l'esercizio da parte delle reti associative nazionali e dei CSV (art. 92).

Gli **uffici territoriali del RUNTS** esercitano i controlli sui requisiti per l'iscrizione degli ETS, l'effettivo perseguimento delle finalità previste e l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione. Le **reti associative e i CSV** specificamente autorizzati **possono svolgere queste stesse attività** nei confronti degli aderenti sotto la vigilanza del Ministero (art. 93).

Sono previsti **controlli autonomi della Amministrazione finanziaria** sui requisiti degli ETS per essere beneficiari di agevolazioni tributarie connesse all'iscrizione al RUNTS (art. 94).

E' previsto **l'obbligo di contraddittorio preventivo** a pena di nullità dell'avviso di accertamento.

Il volontariato nel CTS

Il **CTS** **sostituisce** la **L. 266/1991** (legge quadro del volontariato) e la **L. 383/2000** (legge sulle Associazioni di promozione sociale). Sia gli ODV sia le APS dall'entrata in vigore del RUNTS diventano ETS con **iscrizione automatica** curata dalle Regioni.

L'art. 17 del CTS definisce il volontariato in forma comune a tutti gli ETS; al co. 2 afferma: « **il volontario è 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** ».

Il comma 5 prevede la **incompatibilità del volontario** con qualsiasi forma di lavoro subordinato o autonomo e **con ogni altro rapporto retribuito** con l'ente.

Il volontario ha **diritto al rimborso delle spese sostenute** nella misura preventivamente deliberata dall'associazione. Continuano a non essere ammessi **rimborsi a forfait**, ma il co. 4 consente il rimborso di spese autocertificate nel **limite di 10 euro giornalieri e di 150 mensili**. L'associazione deve regolamentare preventivamente i casi in cui l'autocertificazione è ammessa (norma esclusa per donazioni di sangue e organi).

Le Organizzazioni di Volontariato/I

I **volontari** «non occasionali» (art. 17, co.1) **devono essere iscritti** nell'apposito registro.

I volontari iscritti **devono essere coperti da assicurazione** contro gli infortuni e le malattie connesse all'attività e contro i danni provocati a terzi (art. 18, che prevede un DM entro 6 mesi che disporrà meccanismi assicurativi semplificati).

Le **ODV** possono essere associazioni riconosciute o non riconosciute, **costituite da almeno 7 persone fisiche** o almeno 3 altre ODV. Nel caso venga meno il numero minimo deve essere ripristinato entro 1 anno (Correttivo).

L'attività deve essere svolta prevalentemente verso terzi, con riferimento a una o più delle attività di interesse generale previste dall'art. 5 del CTS, **avvalendosi in modo prevalente delle prestazioni volontarie degli associati** o delle persone aderenti agli enti associati (Correttivo).

Sono ammessi come associati **nel limite del 50% altri ETS**, con voto plurimo fino a 5.

Le ODV possono **impiegare lavoratori dipendenti/o autonomi** solo «nei limiti necessari al loro regolare funzionamento» o a «qualificare o specializzare l'attività svolta». In ogni caso il loro numero **non deve superare il 50% del numero dei volontari.**

Le Organizzazioni di Volontariato/II

Per le attività di interesse generale svolte (art. 5) **le ODV possono ricevere solo il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate** (art. 33, co. 3). Questo **limite è derogato** per le attività diverse di cui all'art. 6 (art. 24-bis, D.L. 119/2018). Le attività di interesse generale che hanno corrispettivi eccedenti questo limite vanno computate come attività diverse.

Le ODV possono inoltre raccogliere **altre risorse finanziarie dalle seguenti fonti**: quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali e raccolte fondi previste dall'art. 7.

Possono inoltre svolgere le **attività secondarie e strumentali** statutariamente consentite secondo le previsioni dell'art. 6 .

In merito alla governance degli ODV gli **amministratori devono essere persone fisiche associate** ovvero indicate da eventuali altri ODV associati. Si applicano le norme sulla ineleggibilità e decadenza previste dall'art. 2382 c.c.

Ai componenti degli **organi sociali**, in quanto anch'essi volontari, **non può essere attribuito alcun compenso**, ma solo il rimborso delle spese sostenute per l'attività. Fa eccezione il componente l'organo **di controllo** che abbia la qualifica di revisore legale iscritto (art. 34).

Le Associazioni di Promozione Sociale/I

Il Codice ha integralmente **rivisto anche la disciplina delle associazioni di promozione sociale.**

Rispetto alla Legge 383/2000 che consente diverse forme giuridiche, purché vi sia svolgimento di attività aventi «rilevante utilità collettiva» a beneficio degli associati o dei terzi, il D.Lgs. 117/2017 **fissa la tipologia degli enti** (art. 35: associazione riconosciuta o non riconosciuta), **le attività esercitabili** (che sono le attività di interesse generale elencate nell'art. 5) e per **i beneficiari specifica che possono essere anche i familiari degli associati, oltre a questi ultimi e ai terzi.**

Le APS ora devono essere **costituite in forma di associazione**, riconosciuta o non, **da almeno 7 persone fisiche** o da almeno 3 altre APS per lo svolgimento di una o più attività di cui all'art. 5. Nel caso venga meno il numero minimo deve essere ripristinato entro 1 anno (Correttivo).

Lo statuto può prevedere che **possono far parte** della compagine sociale **altri ETS o enti senza scopo di lucro**, purché non siano prevalenti rispetto alle altre APS associate (previsione non applicabile agli Enti di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI con almeno 500 associazioni).

Le Associazioni di Promozione Sociale/II

Il Codice **esclude dalle APS i circoli e le associazioni che prevedono limitazioni all'accesso** nella compagine sociale con riferimento a condizioni di censo o altre caratteristiche discriminatorie, o che prevedono il diritto di trasferimento della quota associativa o, infine, collegano la partecipazione ad azioni o quote.

Le APS come in passato **si avvalgono in via prevalente dell'attività di volontariato** non remunerata degli associati o delle persone aderenti agli enti associati (Correttivo) e devono contenere nella denominazione l'indicazione APS.

Possono assumere **lavoratori dipendenti** o avvalersi di prestazioni di **lavoro autonomo** quando ciò sia necessario per lo svolgimento dell'attività o per il perseguimento delle finalità; il numero dei **lavoratori impiegati non può superare il 50% del numero dei volontari o il 5% degli associati** (quest'ultimo limite non è presente per le ODV).

Gli Enti Filantropici

Sono una **nuova categoria di ETS** prevista dal Codice (artt.37-39) costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione *«al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale»*.

La **denominazione** degli Enti Filantropici deve contenere la relativa indicazione.

Le **risorse degli EF** derivano principalmente da contributi pubblici e privati, donazioni lasci testamentari, rendite patrimoniali e raccolte fondi; gli statuti devono stabilire le modalità di raccolta, gestione ed erogazione delle risorse.

Il **bilancio sociale degli EF** deve contenere l'elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio.

Il **regime fiscale** è quello previsto in via **generale** dal Codice per gli ETS. Ma il **Decreto Correttivo** del CTS ha inserito il comma 2-bis dell'art. 84, che precisa che alle APS che si trasformano in Enti Filantropici, iscrivendosi nella specifica sezione del RUNTS, si continua ad applicare **l'esenzione da IRES del reddito fondiario** degli immobili destinati in via esclusiva all'attività non commerciale.

L'Impresa Sociale/I

Per le Imprese Sociali il **Codice** rinvia al **D.Lgs. n. 112/2017** (norma parallela al Codice prevista dalla Legge delega e in vigore dal 20.07.2017), il quale prevede che le sue disposizioni siano integrate dal CTS e dal CC; **le cooperative sociali** e i loro consorzi sono **imprese sociali ex lege**, ma restano **disciplinati innanzitutto dalla L. 381/1991**.

Possono acquisire la qualifica di Impresa Sociale **tutti gli enti privati**, comprese le società, **che applicando in D. Lgs. 112/2017 e che:**

1. esercitano in via stabile e principale una delle «**attività d'impresa di interesse generale**» indicate nell'art. 2;
2. **senza scopo di lucro e per finalità civiche**, solidaristiche e di utilità sociale;
3. adottando **modalità di gestione** responsabile e trasparente;
4. favorendo il più ampio **coinvolgimento** di lavoratori, utenti e altri soggetti interessati.

Non possono essere Imprese Sociali le società con **unico socio persona fisica**, le **pubbliche amministrazioni** e gli enti che possono erogare **beni e servizi a favore dei soci o associati**.

E' possibile acquisire la qualifica di IS anche da parte degli enti religiosi, limitatamente alle attività di cui all'art.2, se gestite in base a un regolamento formalizzato che recepisce le previsioni del D.Lgs. 112/2017.

L'Impresa Sociale/II

Per l'individuazione delle **attività di impresa di interesse generale** l'art. 2 ha ampliato il relativo elenco, aggiungendo a quelle già contemplate dal D.Lgs. 155/2006 nuovi settori quali: ricerca scientifica, attività culturali turistiche o ricreative, housing sociale, commercio equo e solidale, inserimento nel mercato del lavoro di persone svantaggiate, microcredito, agricoltura sociale, organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche ed altre.

Lo **svolgimento delle suddette attività di interesse generale** deve essere prevalente con riferimento all'incidenza percentuale dei relativi ricavi, che **deve essere superiore al 70%**.

Indipendentemente dall'attività svolta, **si considera comunque di interesse generale l'attività di impresa che impieghi per oltre il 30% degli occupati, persone rientranti nelle categorie di lavoratori svantaggiati o disabili.**

La costituzione della IS deve avvenire per **atto pubblico che espliciti** il carattere sociale dell'impresa conformemente al D.Lgs. 112/2017, **indicando in particolare:** un oggetto sociale che corrisponda alle **attività di interesse generale** di cui all'art. 2 e **l'assenza di scopo di lucro** di cui all'art. 3.

L'atto costitutivo è **iscritto nella sezione speciale** del Registro delle imprese con valenza costitutiva.

La **denominazione** dell'ente e i relativi atti devono contenere l'indicazione di «Impresa Sociale».

L'Impresa Sociale/III

In via generale la IS destina tutti gli utili ed avanzi alla attività statutaria con incremento del patrimonio netto. E' perciò **in genere vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili**, avanzi e riserve a soci, associati, lavoratori, collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche in caso di recesso o scioglimento. Sono **consentiti i ristorni** per le IS costituite in forma di cooperativa sei criteri sono correttamente previsti dallo statuto (decreto correttivo).

Per favorire la raccolta di capitale di rischio per le IS costituite in forma di società commerciali è **consentito inserire nello statuto la possibilità di remunerare i soci con aumenti gratuiti del capitale sociale**, nei limiti della variazione dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo, **o con l'erogazione di dividendi** non superiori all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentati del 2,5%.

Tutte le IS **possono altresì erogare parte degli utili in favore di altri ETS**, diversi dalle Imprese Sociali, **che non siano ad esse legati**, per la promozione di specifici progetti di utilità sociale.

L'insieme delle **destinazioni dell'utile indicate** nei due punti precedenti (soci + altri ETS) **deve, in ogni caso, essere inferiore al 50%** dell'utile annuale, dedotte prioritariamente eventuali perdite maturate in precedenza, in quanto vale l'obbligo di reinvestire la maggior parte degli utili nell'attività.

L'Impresa Sociale/IV

L'art. 4 del D.Lgs.112/2017 prevede che si applichino le **norme sulla direzione e coordinamento** previste dal Cod.Civ. e dall'art. 2545 septies C.C. per il gruppo cooperativo paritetico; si considera in ogni caso esercitare l'attività di direzione e coordinamento **il soggetto che può nominare la maggioranza del CdA** della IS. I **gruppi di IS** devono depositare al Registro Imprese l'accordo di partecipazione e il bilancio consolidato.

Le società con **unico socio** persona fisica, **gli enti con scopo di lucro**, gli enti della P.A. **non possono avere il controllo** di un'impresa sociale, né esercitare su di essa la direzione e coordinamento.

Ai fini della trasparenza il D.Lgs.112/2017 prevede la tenuta delle **scritture contabili di cui all'art. 2214** e seg. C.C., la predisposizione e il **deposito del bilancio di esercizio** in base alle norme del Cod.Civ. Le IS devono predisporre e **depositare anche il bilancio sociale**, redatto secondo le linee guide che saranno fornite dal Ministero del Lavoro.

Salvo norme più restrittive che possono riguardare le IS in forma societaria, **tutte devono nominare uno o più sindaci** tutti aventi i requisiti previsti dall'art. 2397, co.2 e 2399 C.C.; ai sindaci sono attribuite oltre alle ordinarie funzioni previste dal Cod.Civ., il compito di **vigilare sull'osservanza delle finalità sociali** e di attestare la **conformità del bilancio sociale** alle linee guida; quest'ultimo deve dare atto della verifica sull'osservanza delle finalità effettuata dai sindaci.

Salvo eventuali disposizioni più restrittive, **se la società supera per due esercizi i limiti dell'art. 2435-bis C.C.**, deve essere **attribuita la revisione legale** ad un revisore iscritto esterno o ad un collegio sindacale.

L'Impresa Sociale/V

- ❑ Lo statuto può **riservare a soggetti esterni la nomina di componenti degli organi sociali**, ferma la nomina della loro maggioranza da parte dell'assemblea ed esclusi i rappresentanti degli enti con scopo di lucro dalla presidenza del CdA. Lo statuto deve prevedere **specifici requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza** per i componenti degli organi sociali (art. 7).
- ❑ Salvo che nelle cooperative a mutualità prevalente e negli enti religiosi, lo statuto e i regolamenti **devono preveder forme di coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e degli altri soggetti direttamente interessati all'attività**, mediante un meccanismo di consultazione e di partecipazione all'assemblea. In ogni caso per le imprese che superano la metà dei limiti del bilancio abbreviato (art. 2435-bis c.c.) deve essere prevista la nomina da parte dei lavoratori ed eventualmente degli utenti di almeno un componente dell'organo di amministrazione e di quello di controllo.
- ❑ Nelle imprese sociali è **ammesso l'attività di volontari**, con la tenuta del relativo registro, purchè: a) il loro numero non sia superiore a quello dei lavoratori; b) siano assicurati contro gli infortuni, le malattie professionali e per la responsabilità civile verso terzi; c) la loro attività sia complementare e non sostitutiva rispetto agli operatori professionali e non incida sul costo del servizio, salvo per gli oneri effettivi.
- ❑ Le imprese sociali esistenti al 20.7.2017 (giorno successivo alla pubblicazione del D.Lgs. 112) devono **adeguare i loro statuti entro 18 mesi** (termine modificato dal correttivo; quindi entro il 20.01.2019).

Il Decreto sul 5 per mille

Il **D.Lgs. n.111/2017** riforma la disciplina dell'istituto del **5 per mille dell'IRPEF** ed è entrato in vigore il 19.07.2017.

La **normativa di dettaglio** sulle modalità e termini per l'accesso al 5 per mille deve essere emanata **entro 120 giorni** dell'entrata in vigore del Decreto.

Le **nuove disposizioni ampliano i potenziali beneficiari** del contributo che sono **tutti gli ETS** iscritti; in particolare il 5 per mille potrà essere destinata alle seguenti **sei categorie**: 1) tutti gli ETS iscritti; 2) finanziamento delle ricerca scientifica e università; 3) ricerca sanitaria; 4) sostegno delle attività sociali svolte dal Comune di residenza; 5) sostegno delle ASD riconosciute dal CONI che svolgono una rilevante attività sociale; 6) finanziamento a favore di beni culturali e paesaggistici.

La riforma prevede che il **DPCM** da emanarsi entro 120 giorni **stabilirà le modalità di riparto delle scelte non espresse dai contribuenti** (in passato ripartite in proporzione alle scelte espresse).

La procedura di **erogazione non sembra diversa** da quella precedente.

La riforma infine prevede una serie di **obblighi di pubblicità e trasparenza** sia per i soggetti beneficiari sia per l'amministrazione erogatrice; **i beneficiari** non possono utilizzare il 5 per mille per campagne di sensibilizzazione sulla destinazione del 5 per mille stesso; inoltre i beneficiari oltre ai tradizionali **obblighi di rendicontazione**, **devono pubblicare sul proprio sito gli importi ricevuti e il rendiconto**, mentre l'amministrazione ha l'obbligo di pubblicare sul sito web entro 90 giorni gli **elenchi dei beneficiari** con un link al rendiconto sul sito.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE!!!

