

Le modifiche dello Statuto degli Enti del Terzo Settore alla luce della riforma

Focus

Le Fondazioni di Ricerca Scientifica

A CURA DI

GRUPPO DI LAVORO NON PROFIT ACBGROUP SPA E CATTOLICA PER IL TERZO SETTORE

INDICE

1. Finalità e destinatari del documento.....	3
Marco Grumo - Università Cattolica del Sacro Cuore - Milano	
2. Le Fondazioni di Ricerca Scientifica: dati di settore.....	5
Lucia Tacchino - St. Rosina e Associati - ACB Genova - Coordinatrice GdL Non Profit	
3. La Riforma del Terzo Settore: introduzione.....	11
Valerio Predaroli - St. Rosina e Associati - ACB Genova	
4. La Riforma del Terzo Settore: cenni di fiscalità.....	15
4.1. Aspetti fiscali generali.....	15
Federico Vicari, Elisa Marcandalli, Alessandra Iemmi - St. BNC - ACB Bergamo	
4.2. La Riforma del Terzo Settore e le donazioni: agevolazioni fiscali per gli Enti che ricevono.....	23
Eva Manfrini, Elisa Costanzi - St. Mellarini - ACB Trento	
4.3. La Riforma del Terzo Settore e le erogazioni liberali: agevolazioni fiscali per i donatori.....	25
Daniela D'Ignazio - Studio Bracchetti Calori e Associati - ACB Milano	
5. La Circolare del Ministero del Lavoro circa le modifiche statutarie degli enti non profit.....	30
Daniela D'Ignazio - Studio Bracchetti Calori e Associati - ACB Milano	
6. Le possibili scelte circa la forma in cui operare a seguito della riforma.....	40
6.1. Iscrizione nel RUNTS tra gli Enti Filantropici.....	40
Gianluca Sgaravato - St. Sgaravato - ACB Verona	
6.2. Iscrizione nel RUNTS tra gli Altri Enti.....	43
Federico Lazzati - St. Cocchi & Associati - ACB Milano	
6.3. Iscrizione nel RUNTS come Impresa Sociale.....	46
Valerio Predaroli - St. Rosina e Associati ACB Genova	
7. Amministrazione e Controllo degli Enti: organi societari/responsabilità.....	50
7.1. Amministrazione e controllo nell'Impresa Sociale.....	50
Gino Colla - St. Asquini e Associati - ACB Udine	
7.2. Amministrazione e controllo nelle Associazioni e/o Fondazioni ETS.....	53
Alberto Mion - St. Righini - ACB Verona	
8. Statuto Fondazione Ricerca - Esempio.....	63
Maria Nives Iannaccone - Notaio in Milano	
9. Tabella modifiche statutarie.....	70
10. La perdita della qualifica di Onlus per mancato accesso nel Terzo Settore.....	73
11. La disciplina dei controlli "esterni" per il Terzo Settore.....	76
Enrico Savio - Componente Gruppo di lavoro per la Riforma del Terzo settore - CNDCEC Roma	
Presentazione Gruppo di lavoro Non Profit - ACBGroup SpA	80

1. FINALITA' E DESTINATARI DEL DOCUMENTO

Marco Grumo - Università Cattolica del Sacro Cuore - Milano

La riforma del terzo settore costituisce uno snodo importante per tutte le organizzazioni non profit italiane, e tra queste, anche per quelle che si occupano di ricerca scientifica (in particolare in ambito medico). Tali organizzazioni infatti, se ONLUS, dovranno scegliere se adottare la qualifica di "ETS-Ente del Terzo settore" oppure di "impresa sociale".

Non si tratta di una decisione da prendere "alla leggera", poiché essa ha una serie di implicazioni formali, ma soprattutto sostanziali, di tipo organizzativo, di governance, di bilancio, fiscali, di finanziamento ecc.

Per questo motivo, accanto alle "classiche" valutazioni di carattere giuridico-formale, dovranno essere fatti ragionamenti più ampi di carattere strategico, progettuale e aziendale, altrimenti si "subirà" la riforma, anziché utilizzarla in modo proficuo per lo sviluppo delle attività e dell'organizzazione.

La presente guida di carattere operativo nasce dalla collaborazione tra "Cattolica per il terzo settore" che riunisce tutte le migliori competenze multidisciplinari in tema di terzo settore presenti in Università Cattolica del Sacro Cuore (che ho l'onore di coordinare) per offrire a tale mondo specifico formazione, ricerca e consulenza di alta qualità e il Network italiano ACB di dottori commercialisti impegnato da tempo anche in questo ambito, oltre che nel mondo delle imprese.

Tale guida è anche il risultato di un convegno tenutosi nel 2019 in Università Cattolica proprio sul tema "riforma del terzo settore e ricerca scientifica" che ha visto la presenza di importanti relatori e numerosi dottori commercialisti e organizzazioni impegnate tutti i giorni nel prezioso mondo della ricerca scientifica di carattere medico.

La presente guida si rivolge proprio a loro: alle organizzazioni di ricerca, ai loro direttori e consulenti nonché a tutti i commercialisti, avvocati e notai che aiutano tali organizzazioni ad entrare meglio nel nuovo regime (tuttaltro che semplice) della riforma del terzo settore.

Tale sforzo costituisce l'inizio di una collaborazione che spero possa essere duratura a vantaggio di tutto il terzo settore.

Buona lettura.

Prof. Marco Grumo

*Professore di economia aziendale Università Cattolica ed Esperto di Terzo Settore
Coordinatore di Cattolica per il Terzo Settore*

CATTOLICA PER IL TERZO SETTORE

www.unicatt.it/cattolicaperilterzosettore

Fondata a Milano nel 1921, l'Università Cattolica è l'Ateneo non statale più grande d'Europa, nonché l'unica Università italiana che può vantare una dimensione realmente nazionale, con i suoi cinque Campus nelle città di Milano, Piacenza, Cremona, Brescia e Roma. Forte di una tradizione quasi centenaria e grazie al riconosciuto prestigio del suo personale docente, l'Università Cattolica offre una formazione di eccellenza e un supporto qualificato a professionisti, imprese, pubbliche amministrazioni, Enti del Terzo Settore, sui diversi fronti della consulenza e del rafforzamento delle competenze.

Per il mondo del Terzo Settore l'Università mette a disposizione una esperienza pluriennale nel campo della formazione e della ricerca applicata. Cattolica per il Terzo Settore sviluppa questa mission nel settore del welfare, creando relazioni di valore con lo specifico supporto di una qualificata struttura di docenti, ricercatori e formatori. Il Tavolo per il Terzo Settore è quindi una piattaforma multidisciplinare che riunisce le migliori professionalità che esistono in Università Cattolica, afferenti a differenti facoltà scientifiche e umanistiche, in grado di offrire le proprie competenze e la propria esperienza per aiutare le organizzazioni a diventare sempre più rilevanti, innovative, imprenditoriali e solide dal punto di vista sia della sostenibilità economica sia del progetto strategico e dei servizi offerti.

Cattolica per il Terzo Settore si rivolge quindi a tutte le organizzazioni, alle imprese attente all'impatto sul territorio e sulle comunità di appartenenza, ai singoli professionisti e alle pubbliche amministrazioni locali e centrali che vogliano intraprendere percorsi di formazione, di ricerca, di consulenza e progettazione proiettati all'innovazione e alla sostenibilità futura.

2. LE FONDAZIONI DI RICERCA SCIENTIFICA: DATI DI SETTORE

Lucia Tacchino - Studio Rosina e Associati - ACB Genova

Al fine di contestualizzare l'ambito di attività delle Fondazioni¹ la cui attività istituzionale è indirizzata al sostegno alla ricerca in ambito scientifico appare opportuno esporre di seguito alcuni dati di sintesi emergenti dai primi risultati del Censimento permanente delle Istituzioni non profit avviato dall'ISTAT nel periodo novembre 2016 – aprile 2017.

L'ISTAT, infatti, nell'ottobre 2018 ha diffuso stime aggiornate al 2016 su consistenza e caratteristiche strutturali essenziali degli Enti non profit.

I dati diffusi evidenziano come, al 2016, le istituzioni non profit complessivamente operanti in Italia siano oltre 343.000, in costante crescita nel periodo di osservazione. In particolare, rispetto al dato 2015, gli enti sono cresciuti del 2,1%, ma il personale dipendente ivi impiegato è cresciuto del 3,1%. E' evidente come il settore sia in espansione nel tempo, ma ciò che è più interessante osservare è rappresentato dal fatto che i tassi di crescita annui siano in linea con i profili delineati dai censimenti "tradizionali". Dal punto di vista della distribuzione territoriale, oltre il 50% delle istituzioni è attivo nelle regioni del Nord Italia, e nel biennio 2015-2016, il tasso di crescita delle istituzioni è maggiore al nord-ovest (+3,3%), mentre il numero di dipendenti cresce maggiormente nelle regioni meridionali e nel nord-est.

PROSPETTO 4. ISTITUZIONI NON PROFIT E DIPENDENTI PER FORMA GIURIDICA

Anno 2016, valori assoluti, composizione percentuale e variazioni percentuali

Forme giuridiche	Istituzioni			Dipendenti		
	v.a.	%	Var. % 2016-2015	v.a.	%	Var. % 2016-2015
Associazione riconosciuta e non riconosciuta	292.174	85,1	1,8	154.908	19,1	0,3
Cooperativa sociale	15.600	4,5	-3,3	428.713	52,7	3,0
Fondazione	7.509	2,2	16,4	98.164	12,1	10,3
Altra forma giuridica	28.149	8,2	5,2	130.921	16,1	1,9
TOTALE	343.432	100,0	2,1	812.706	100,0	3,1

Dal punto di vista della forma giuridica, nel biennio 2015-2016 l'associazione è la forma giuridica che raccoglie la quota maggiore di istituzioni (85,1%), seguono quelle con altra forma giuridica (8,2%), le cooperative sociali (4,5%) e le fondazioni (2,2%), ma è interessante osservare come siano proprio le fondazioni gli enti che crescono di più (+16,4%) mentre le cooperative sociali mostrano un lieve calo. Anche il numero di dipendenti

¹La Fondazione è un'istituzione privata senza fini di lucro, dotata di un proprio patrimonio, impegnata in differenti settori, tra i quali la ricerca scientifica. La sua disciplina è contenuta nel Codice Civile e la struttura giuridica può variare a seconda del tipo di fondazione che viene costituita ed è facoltativa la richiesta del riconoscimento ai sensi del D.P.R. 361/2000 attraverso l'iscrizione al Registro delle persone giuridiche, istituito presso gli Uffici territoriali di Governo.

aumenta in misura maggiore nelle fondazioni (+10,3%) e nelle cooperative sociali (+3,0%). La distribuzione dei dipendenti per forma giuridica resta piuttosto concentrata, con il 52,7% impiegato dalle cooperative sociali. Rispetto al 2015, le istituzioni in crescita sono quelle impegnate nelle attività religiose (+14,4%), delle relazioni sindacali e dell'ambiente, ma la distribuzione per attività economica permane sostanzialmente stabile, con il settore della cultura, sport e ricreazione che raccoglie quasi due terzi delle unità, mentre il settore dell'istruzione e ricerca e della sanità si assestano rispettivamente al 3,9% e 3,5%. Nel biennio 2015-2016, i dipendenti crescono in misura relativamente maggiore nel settore della religione (+28,2%). Importante tuttavia rilevare che oltre la metà dei lavoratori dipendenti ricade nell'ambito dell'assistenza sociale (36,4%) e della sanità (22,6%); seguono quelli impiegati nei settori dell'istruzione e ricerca (15,1%). Il ricorso al personale dipendente è maggiore in alcuni settori d'attività. Se l'85,5% delle istituzioni non profit opera senza personale dipendente, nei settori dell'istruzione e ricerca e dello sviluppo economico e coesione sociale circa un'istituzione su quattro impiega almeno dieci lavoratori.

Tra i dipendenti delle istituzioni non profit la quota di donne è molto superiore a quella degli uomini (71,9% contro 28,1%), a differenza di quanto si riscontra nelle imprese ove prevale la componente maschile (59,4%). La distribuzione per classe di età è piuttosto allineata tra settore non profit e profit, con oltre il 57,3% dei dipendenti compreso nella classe 30-49 anni (56,9% tra le imprese), il 31,6% in quella 50 anni e più (27,3% nelle imprese) e l'11,1% sotto i 30 anni (15,6% nelle imprese).

Quanto, a parere di chi scrive, è fondamentale rilevare riguarda il livello d'istruzione di chi opera nel settore non profit: i dipendenti delle istituzioni non profit, infatti, presentano livelli d'istruzione superiori rispetto a quelli impiegati dalle imprese: i laureati sono il 31,0% (14,4% nelle imprese) mentre i lavoratori con al più un attestato di scuola secondaria di primo grado sono circa il 25% (34% nelle imprese).

Il 18 aprile 2019 l'ISTAT ha diffuso ulteriori dati di approfondimento in merito agli enti non profit, ma alla data di riferimento del 31.12.2015. Si ritiene tuttavia utile commentarne alcuni a seguire in quanto pongono in evidenza alcuni aspetti di rilievo circa le Fondazioni (anche operanti nell'ambito della ricerca scientifica).

Il totale delle entrate delle istituzioni non profit nel 2015 è pari a 70 miliardi di euro; il totale delle uscite ammonta a 61 miliardi di euro (in crescita rispetto al 2011 rispettivamente del 10,1% e del 6,9%).

Il 77,6% delle entrate è conseguito da enti del terzo settore che operano in cinque settori di attività: Sanità (17,1%), Cultura, sport e ricreazione (16,9%), Assistenza sociale e protezione civile (16,7%), Altre attività (15,8%), Istruzione e ricerca (11,1%).

Tavola 3.5 - Istituzioni non profit per voci di entrata e settore di attività prevalente. Anno 2015 (valori assoluti)

Settore di attività prevalente	Voci di entrata							
	sussidi e contributi a titolo gratuito da istituzioni e/o enti pubblici nazionali e internazionali	proventi/entrate da contratti e/o convenzioni con istituzioni e/o enti pubblici nazionali e internazionali	contributi annui aderenti	proventi/entrate derivanti dalla vendita di beni e servizi	contributi, offerte, donazioni, lasciti testamentari e liberalità	proventi/entrate derivanti dalla gestione finanziaria e patrimoniale	altri proventi/entrate di fonte privata	tutte le voci
Cultura, sport e ricreazione	55.216	23.141	179.844	81.668	67.921	15.228	58.954	218.281
Istruzione e ricerca	5.275	4.596	6.317	7.329	4.357	2.012	3.721	13.481
Sanità	3.106	4.472	5.338	3.025	5.278	1.586	3.205	11.590
Assistenza sociale e protezione civile	9.299	9.967	18.399	11.004	15.252	4.371	8.228	30.877
Ambiente	1.348	800	4.256	1.128	2.002	354	1.109	5.105
Sviluppo economico e coesione sociale	973	2.888	2.004	4.831	1.405	898	1.642	6.838
Tutela dei diritti e attività politica	1.243	656	4.643	764	2.153	464	1.261	5.249
Filantropia e promozione del volontariato	1.047	438	3.002	709	1.708	660	979	3.782
Cooperazione e solidarietà internazionale	1.095	363	3.028	1.048	3.356	735	1.041	4.332
Religione	2.182	199	3.669	1.872	8.785	4.361	4.047	14.380
Relazioni sindacali e rappresentanza di interessi	1.320	798	18.641	2.969	3.176	2.197	4.780	20.614
Altre attività	275	360	697	1.078	364	387	465	1.746
TOTALE (a)	82.380	48.678	249.839	117.426	115.757	33.253	89.433	336.275

Fonte : Istat, Censimento permanente istituzioni non profit

In particolare, le entrate sono essenzialmente rappresentate dai contributi annui degli aderenti (27,3%), dai proventi derivanti da contratti e/o convenzioni con istituzioni pubbliche (25,1%) e dai proventi derivanti dalla vendita di beni e servizi (22,9%). I proventi di origine finanziaria e patrimoniale incidono in bilancio per l'8% del totale, i contributi, offerte, donazioni e lasciti testamentari incidono per il 6,9% e le altre entrate per il 6,3%. La quota più contenuta è costituita dalle entrate derivanti da sussidi e contributi a titolo gratuito da parte di istituzioni pubbliche (3,5%).

Forma Giuridica	Voci di uscita								
	oneri/spese per i dipendenti	oneri/ spese per i collaboratori	rimborsi spese ai volontari	acquisti di beni e servizi	sussidi, contributi ed erogazione a terzi	oneri/spese derivanti dalla gestione finanziaria e patrimoniale	oneri tributari/imposte e tasse	altri oneri/spese	TOTALE (a)
Associazione	5.198.033.149	1.359.382.602	1.002.755.149	10.031.663.609	5.102.696.564	1.732.210.817	994.673.027	2.987.519.146	28.408.934.062
Cooperativa sociale	7.743.185.556	285.923.687	28.827.522	4.829.995.201	39.911.480	172.634.772	174.205.876	466.122.297	13.740.806.391
Fondazione	3.220.652.607	211.377.416	8.107.211	2.739.804.370	120.995.375	316.609.254	288.311.593	417.936.714	8.413.794.539
Altra forma giuridica	3.655.538.427	457.632.815	51.604.474	3.999.665.587	778.009.951	319.170.925	354.954.796	1.179.004.003	10.795.580.978
TOTALE (a)	19.817.409.740	2.314.316.520	1.091.294.355	21.601.128.766	7.131.613.370	2.540.625.767	1.812.145.291	5.050.582.161	61.359.115.970

Fonte : Istat, Censimento permanente istituzioni non profit

Tavola 3.12 - Uscite delle Istituzioni non profit attive (Euro) per voci di uscita e settore di attività prevalente. Anno 2015 (valori assoluti)

Settore di attività prevalente	Voci di uscita								
	oneri/spese per i dipendenti	oneri/ spese per i collaboratori	rimborsi spese ai volontari	acquisti di beni e servizi	sussidi, contributi ed erogazione a terzi	oneri/spese derivanti dalla gestione finanziaria e patrimoniale	oneri tributari/imposte e tasse	altri oneri/spese	TOTALE (a)
Cultura, sport e ricreazione	1.147.871.648	1.038.655.559	680.976.959	5.976.359.264	404.888.604	340.328.176	408.112.895	1.563.406.988	11.560.600.094
Istruzione e ricerca	3.273.907.034	390.581.145	16.334.707	2.637.595.618	345.641.900	125.208.397	178.931.775	537.183.845	7.505.384.421
Sanità	5.445.797.924	237.093.607	74.226.878	4.295.207.392	486.797.351	216.844.855	177.754.065	543.085.021	11.476.807.093
Assistenza sociale e protezione civile	5.658.979.990	310.147.737	104.508.935	3.623.518.871	537.336.009	248.351.633	198.397.702	530.974.115	11.212.214.992
Ambiente	52.724.890	13.608.843	10.668.395	120.251.333	22.610.203	4.176.233	7.531.431	27.997.947	259.569.274
Sviluppo economico e coesione sociale	1.659.355.158	79.017.979	12.483.716	1.164.656.484	488.934.587	70.848.328	51.391.921	328.003.705	3.854.691.877
Tutela dei diritti e attività politica	167.722.184	22.289.452	17.490.235	169.595.323	71.809.410	11.196.708	10.780.365	38.840.600	509.724.276
Filantropia e promozione del volontariato	103.799.246	21.994.653	11.611.217	166.086.768	389.374.342	163.227.843	143.851.394	103.508.100	1.103.453.564
Cooperazione e solidarietà internazionale	147.905.983	29.247.778	3.342.826	368.379.397	626.956.232	20.223.418	11.167.817	86.581.365	1.293.804.816
Religione	14.175.1092	8.151.850	8.510.334	50.171.446	524.382.402	102.319.078	122.573.882	400.637.276	18.10.043.360
Relazioni sindacali e rappresentanza di interessi	1.748.916.644	147.658.661	149.955.913	1.385.953.959	1.270.085.300	91.690.376	127.093.590	379.671.142	5.301.025.584
Altre attività	268.677.948	15.869.254	1.184.242	1.191.806.910	1.962.797.030	1.146.210.723	374.558.455	510.692.056	5.471.796.618
TOTALE (a)	19.817.409.740	2.314.316.520	1.091.294.355	21.601.128.766	7.131.613.370	2.540.625.767	1.812.145.291	5.050.582.161	61.359.115.970

Fonte : Istat, Censimento permanente istituzioni non profit

La maggior parte dei costi delle istituzioni non profit è destinata, come ci si attendeva, nel 2015 all'acquisto di beni e servizi (35,2%) e alla retribuzione del personale dipendente (32,3%).

Tavola 5.4 - Istituzioni non profit che hanno realizzato attività di raccolta fondi per modalità di raccolta fondi e settore di attività prevalente. Anno 2015 (valori assoluti)

Settore di attività prevalente	Modalità di raccolta fondi								
	Appelli su mezzi di comunicazione e di massa	Siti web e social media	Realizzazione di eventi e/o manifestazioni pubbliche	Vendita di beni e/o prodotti	Contatto diretto	Crowdfunding	Corporate fundraising	Altro	Totale (b)
Cultura, sport e ricreazione	2.812	7.237	26.338	8.005	15.574	1.692	1.828	307	39.362
Istruzione e ricerca	329	472	1.588	856	1.108	144	120	82	2.621
Sanità	547	941	2.523	669	1.290	177	72	64	3.480
Assistenza sociale e protezione civile	1.767	3.388	7.052	3.060	5.585	702	452	247	10.566
Ambiente	491	839	1.075	381	791	85	39	10	1.673
Sviluppo economico e coesione sociale	64	415	362	174	435	86	250	26	784
Tutela dei diritti e attività politica	248	623	1.156	153	932	51	62	6	1.488
Filantropia e promozione del volontariato	337	665	1.537	385	1.048	116	75	38	2.033
Cooperazione e solidarietà internazionale	482	1.656	2.132	879	2.204	318	218	12	3.345
Religione	460	328	2.690	910	4.533	119	28	2	5.906
Relazioni sindacali e rappresentanza di interessi	161	84	299	152	334	11	38	10	656
Altre attività	8	108	69	16	118	7	6	0	185
TOTALE (a)	7.705	16.756	46.823	15.642	33.950	3.509	3.187	802	72.099

Fonte: Istat, Censimento permanente istituzioni non profit

Tavola 2.3 - Entrate delle Istituzioni non profit attive (Euro) per tipologia di finanziamento prevalente e forma giuridica. Anno 2015 (valori assoluti)

Forma Giuridica	Tipologia di Finanziamento prevalente		TOTALE (a)
	Privato	Pubblico	
Associazione	29.889.383.946	4.919.369.770	34.808.753.716
Cooperativa sociale	6.720.655.155	7.568.263.690	14.288.918.845
Fondazione	6.055.855.975	3.797.139.318	9.852.995.294
Altra forma giuridica	7.635.698.428	3.813.112.437	11.448.810.866
TOTALE (a)	50.301.593.505	20.097.885.215	70.399.478.720

Fonte : Istat, Censimento permanente istituzioni non profit

Nell'85,5% delle istituzioni non profit italiane la fonte di finanziamento principale è di provenienza privata, mentre nel 14,5% dei casi è prevalentemente pubblica. Le istituzioni che utilizzano maggiormente fonti di finanziamento pubblico sono attive in via prevalente nei settori della Sanità (48,2%); dell'Assistenza sociale e protezione civile (33,4%); dello Sviluppo economico e coesione sociale (27%).

2.1. Il 5 per mille

L'Agenzia delle Entrate ha recentemente pubblicato gli elenchi per la destinazione del 5 per mille 2017. Si tratta delle preferenze espresse dai contribuenti in relazione all'anno d'imposta 2016. L'elenco degli ammessi comprende 54.276 enti, suddivisi per categoria: in vetta gli enti del volontariato (44.468), a seguire le associazioni sportive dilettantistiche (9.166), gli enti impegnati nella ricerca scientifica (458), quelli che operano nel settore della sanità (107) e gli enti dei beni culturali e paesaggistici (77). Sono presenti anche 8.004 Comuni.

L'elenco degli enti non profit operanti nel settore della ricerca sanitaria conta 107 enti, che raccolgono 1.374.921 adesioni, oltre ad un altro milione di italiani che hanno optato per il settore, ma non per un ente specifico (986.949 firme), destinando così un importo totale di 66.837.060,07 euro.

Gli enti ammessi nell'elenco afferente gli enti operanti nell'ambito della ricerca scientifica sono 458, per un ammontare di risorse pari a 63.656.135,46 euro e 1.503.142 scelte espresse, oltre a 619.375 firme generiche che non hanno espresso una preferenza per un ente particolare.

Si riepilogano di seguito alcuni dati di sintesi circa tre Fondazioni operanti nel settore della ricerca scientifica.

2.2. Focus su Fondazione Policlinico Universitario Agostino Gemelli IRCCS

Al 31.12.2018 l'organico complessivo della Fondazione era pari a 5.763 persone di cui 441 liberi professionisti. Il personale dipendente assunto a tempo indeterminato rappresentava il 90% del totale. Le donne rappresentavano il 60% della forza lavoro. L'età media del personale si colloca prevalentemente nella fascia tra i 40 ed i 50 anni.

2.3. Focus su Fondazione Umberto Veronesi

Al 31.12.2017 l'organico complessivo della Fondazione era pari a 43 persone di cui 10 collaboratori esterni (incremento 2% rispetto anno precedente). Il personale dipendente assunto a tempo indeterminato rappresentava il 94% del totale. La Fondazione si avvale dei volontari che operano su scala nazionale, in supporto alle attività di raccolta fondi. Le donne rappresentavano una parte preponderante della forza lavoro. L'età media del personale si colloca prevalentemente nella fascia tra i 30 ed i 50 anni. Il personale operante in Fondazione è altamente qualificato: il 94% dei dipendenti è laureato e il 58% dei dipendenti di cui sopra ha successivamente alla laurea conseguito un Master o un Dottorato di Ricerca.

2.4. Focus su Fondazione Ricerca Fibrosi Cistica – ONLUS

Al 31.12.2017 l'organico complessivo della Fondazione era pari a 15 persone di cui 2 collaboratori esterni. Il personale dipendente assunto a tempo indeterminato rappresentava il 94% del totale. Lo staff operante in sede è supportato dal lavoro di 141 delegazioni e gruppi di sostegno che operano in qualità di volontari a livello nazionale per la raccolta fondi e l'informazione sulla malattia. L'età media del personale si colloca prevalentemente nella fascia tra i 30 ed i 50 anni. Le donne rappresentavano il 73% della forza lavoro. Il personale operante in Fondazione è altamente qualificato: il 93% dei dipendenti è laureato, mentre il restante 7% possiede un diploma di scuola media superiore.

3. LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: INTRODUZIONE

Valerio Predaroli - Studio Rosina e Associati - ACB Genova

Il decreto legislativo 117/2017, pubblicato in Gazzetta ufficiale il 10/08/2018, introduce nell'ordinamento italiano il cosiddetto Codice del Terzo Settore (CTS), un testo unico normativo contenente la disciplina unitaria di tutti gli enti non profit che, sotto diverse forme, promuovono e realizzano attività d'interesse generale, mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi, ispirate da finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Il CTS definisce il quadro delle attività di interesse generale che rientrano nell'ambito di applicazione della nuova normativa e che, qualora svolte dai diversi enti, possono attribuire agli stessi la qualifica di ente del terzo settore (ETS). Il CTS dispone, inoltre, che gli enti del terzo settore possano svolgere anche ulteriori attività secondarie purché in misura residuale e strumentale rispetto alle attività di interesse generale.

Non sono enti del terzo settore, per espressa previsione normativa, le società e le amministrazioni pubbliche, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti.

Gli enti del terzo settore sono accomunati dall'assenza dello scopo di lucro e dal vincolo di destinazione del patrimonio il quale potrà essere utilizzato soltanto per il raggiungimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Lo stesso dovrà essere devoluto ad altri enti del terzo settore in caso di scioglimento dell'ente. Il CTS prevede l'istituzione di un Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) nel quale dovranno iscriversi gli enti del terzo settore. L'iscrizione sarà condizione necessaria per beneficiare delle norme di favore riconosciute per gli ETS (ad esempio quelle di carattere fiscale o quelle relativa alla raccolta di fondi).

Secondo la nuova normativa sono definiti enti del terzo settore, iscritti in apposite e distinte sezioni del RUNTS:

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

Per le imprese sociali il requisito dell'iscrizione nel RUNTS è soddisfatto quando siano già iscritte nel Registro delle Imprese (ai sensi del D. Lgs 112/2017).

Con esclusione degli “Altri enti del terzo settore”, che costituiscono una categoria residuale, ciascuna tipologia di ente è destinataria di un corpo di norme *ad hoc* che ne definiscono le peculiarità rispetto agli altri enti. Con riferimento alle imprese sociali, il CTS fa integrale rinvio al D. Lgs. 112/2017.

La riforma prevede che gli enti aderenti alla nuova disciplina tengano alcuni libri sociali², si dotino di un sistema di scritture contabili, redigano il bilancio di esercizio in maniera diversificata a seconda del volume di ricavi (rendiconto per cassa o bilancio formato da stato patrimoniale, rendiconto della gestione e relazione di missione). Quando i ricavi sono di importo superiore ad 1 milione di euro, il CTS prevede che gli enti redigano anche il cosiddetto bilancio sociale: trattasi in sintesi di un resoconto sull’attività associativa svolta con particolare attenzione all’impatto sociale della stessa redatto secondo le linee guida emanate dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

La riforma stabilisce anche un nuovo assetto amministrativo e di controllo degli ETS, con norme del tutto simili a quelle delle società di capitali in termini di responsabilità degli organi sociali, oltre che obblighi in tema di revisione legale (anche in tal caso al superamento di determinate soglie di volume di affari o in ragione della tipologia di ente).

Nella nuova normativa assume un ruolo centrale la figura del volontario: gli ETS possono avvalersi di volontari nello svolgimento delle proprie attività e sono tenuti a iscrivere in un apposito registro i volontari che svolgono la loro attività in favore dell’ente in modo non occasionale. Il volontario, secondo il CTS, è una persona che svolge attività in favore della comunità e del bene comune 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 ed esclusivamente per fini di solidarietà.

Il CTS sancisce inoltre alcune regole generali per i lavoratori del terzo settore: in particolare, vengono definiti limiti per il ricorso all’opera dei volontari e limiti sui livelli retributivi applicabili prevedendo sia un rapporto tra lavoratori dipendenti e volontari, sia un limite ai salari applicati negli enti del terzo settore rispetto ai salari applicabili in base ai CCNL alle diverse categorie di lavoratori sulla base delle mansioni svolte.

La nuova disciplina, entrata in vigore ad agosto 2017, prevede un lungo periodo di *vacatio legis*, necessario per emanare i diversi decreti attuativi.

Allo stato attuale:

- è fissato il termine del 31 ottobre 2020, data entro la quale gli enti associativi (ODV, APS e ONLUS) già costituiti, che vorranno aderire alla nuova disciplina, dovranno modificare i propri statuti per renderli aderenti al nuovo dettato normativo (termine così prorogato dal D.L. 18/2020);
- dovrebbe essere di imminente emanazione il provvedimento riguardante le attività secondarie e strumentali previste dall’art. 6 CTS. La cabina di regia di cui all’art. 97 del CTS (istituita con D.P.C.M. del

² Libro degli associati, Libro delle adunanze e delle deliberazioni dell’Assemblea, Libro delle adunanze e delle deliberazioni dell’organo amministrativo e Libro delle adunanze e delle deliberazioni dell’organo di controllo.

11/01/2018, pubblicato in G.U. serie generale n. 45 del 24/02/2018) infatti ha dato il via libera al decreto attuativo per le attività diverse degli enti del Terzo settore, che è al vaglio del Consiglio di Stato;

- è stato emanato il decreto 4 luglio 2019 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (pubblicato in G.U. n. 186 del 09/08/2019) contenente le linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del terzo settore;
- è stato emanato il decreto 05 marzo 2020 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (pubblicato in G.U. n. 102 del 18/04/2020) contenente i modelli ministeriali da adottare per la redazione del bilancio degli enti del terzo settore.

Attività di interesse generale ai sensi dell'art. 5 del D. Lgs. 117/2017

Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto:

- a) interventi e servizi sociali, ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;
- b) interventi e prestazioni sanitarie;
- c) prestazioni sociosanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;
- d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
- e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;
- f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;
- g) formazione universitaria e post-universitaria;
- h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;
- j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;
- k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;
- m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;
- n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;
- o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;
- p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), legge 6 giugno 2016, n. 106;
- q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;

- r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
- s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;
- t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
- u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;
- v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
- w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;
- x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;
- y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;
- z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Attività diverse ex art. 6 del D. Lgs. 117/2017

Gli enti del Terzo settore possono esercitare attività diverse da quelle di cui all'art. 5, a condizione che l'atto costitutivo lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto all'attività di interesse generale [...].

In base allo schema di decreto ministeriale, in consultazione al Consiglio di Stato, affinché le attività diverse siano ritenute secondarie, deve ricorrere almeno una delle seguenti condizioni:

- a) i ricavi da attività secondarie non devono superare il 30% delle entrate complessive dell'Ets;
- b) i ricavi da attività secondarie non devono superare il 66% dei costi complessivi dell'Ets;

dove:

- per ricavi si intendono le entrate da corrispettivo per beni o servizi ceduti o scambiati dall'Ets;
- per entrate complessive si considerano, oltre ai ricavi di cui al punto precedente, quelle derivanti da quote e contributi associativi, da erogazioni liberali e gratuite, da lasciti testamentari, da contributi pubblici senza vincolo di corrispettivo, da attività di raccolta fondi e le somme ricevute tramite il 5 per mille;
- per costi complessivi si considerano tutti gli oneri operativi dell'ETS compreso il "costo figurativo" dell'impiego dei volontari da determinarsi in ragione delle ore di attività effettivamente svolte e della retribuzione oraria lorda prevista per la stessa qualifica dai contratti collettivi nazionali.

La scelta del criterio, sub a) o sub b), deve essere operata dall'organo amministrativo.

In caso l'ETS superi i suddetti limiti, dovrà:

- segnalare il superamento del limite prescelto all'ufficio del RUNTS o alle reti associative di riferimento o ai centri di servizio per il volontariato, entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio;
- recuperare lo sfioramento nell'esercizio successivo andando ad abbattere il rapporto ricavi da attività secondarie/entrate complessive in modo da riassorbire la quota di ricavi oltre al limite stabilito dal D.M. (ad es. fissata la percentuale del 30% dei ricavi, se la percentuale definitiva è pari al 40% dei ricavi, nell'esercizio successivo l'ente dovrà avere un rapporto non superiore al 20%).

In caso di mancata segnalazione l'ente potrà essere cancellato dal registro unico nazionale del terzo settore.

4. LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: CENNI DI FISCALITA'

4.1. **Aspetti fiscali generali**

Federico Vicari, Elisa Marcandalli, Alessandra Lemmi - St. Berta Nembrini Colombini e Ass.ti - ACB Bergamo

L'ordinamento nazionale, a decorrere dal periodo d'imposta successivo alla concessione dell'autorizzazione da parte della Commissione Europea e comunque non prima dell'esercizio successivo a quello di operatività del RUNTS, vedrà l'introduzione di nuovi regimi fiscali disciplinati nel titolo X del Codice del Terzo settore.

Tali regimi andranno quindi a sostituire gli attuali regimi agevolativi previsti a favore di Aps, Odv e Onlus. Si pensi ad esempio al regime delle ONLUS, che ad oggi interessa proprio le fondazioni di ricerca scientifica, disciplinato dagli art. da 10 a 29 del D. Lgs. 460/97 e che verrà abrogato e completamente sostituito dalle norme contenute nel codice del Terzo Settore.

Per capire quale sarà la portata del cambiamento, è importante partire dal nuovo concetto di commercialità disciplinato dall'art. 79 del CTS. Sulla base delle nuove disposizioni, *"si considerano non commerciali gli enti del terzo settore che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'art. 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo"* (art. 79 c. 5 CTS).

I criteri individuati al comma 2 sono la gratuità dei servizi resi o l'incasso di corrispettivi non superiori ai costi effettivamente sostenuti, tenuto conto anche di eventuali apporti economici da parte di enti pubblici. Al fine di concedere una certa tolleranza, il D. Lgs. 119/2018 ha introdotto il comma 2-bis che prevede una possibilità di scostamento tra costi e ricavi del 5%, che non potrà però protrarsi per più di due esercizi consecutivi.

Dei requisiti di non commercialità dell'attività scientifica, delineati al comma 3, si parlerà nel corso della trattazione.

Ai sensi dell'art. 6 del CTS, potranno comunque essere svolte anche attività diverse da quelle dell'art. 5 a patto che queste siano previste dall'atto costitutivo o dallo statuto, ed in secondo luogo, assumano una rilevanza secondaria e strumentale rispetto alle attività di interesse generale. Affinché queste attività diverse siano ritenute secondarie, dovrà ricorrere almeno una delle due condizioni di seguito riportate:

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

Specifiche disposizioni sono poi previste per particolari tipologie di enti:

- a. **Enti associativi:** si considera non commerciale l'attività svolta nei confronti dei propri associati e dei familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente, comprese le somme versate a titolo di quote o contributi associativi. Vengono invece escluse, e pertanto ritenute commerciali, quelle attività svolte nei confronti dei medesimi soggetti dietro corrispettivi specifici (art. 79 c. 6 CTS);

- b. **Organizzazioni di volontariato (Odv)**: oltre alle attività di cui all'art. 79 commi 2, 3 e 4, sono considerate non commerciali le cessioni di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito ai fini di sovvenzione e dei beni prodotti dagli assistiti e dai volontari, sempreché tali attività siano curate direttamente dall'Odv senza intermediari, oltre alla somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni e celebrazioni (art. 84 CTS);
- c. **Associazioni di promozione sociale (Aps)**: non sono commerciali le attività istituzionali rese a fronte di corrispettivi specifici o quote supplementari nei confronti di associati e loro familiari conviventi, le cessioni di pubblicazioni destinate prevalentemente agli stessi, nonché le cessioni di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione (art. 85 CTS).

Considerato quanto premesso, si ritiene opportuno suddividere la trattazione sulla base delle diverse tipologie di Enti non commerciali del Terzo Settore, in modo tale da poter esporre il regime tributario applicabile a ciascuno di essi. Ci si soffermerà poi in particolare sugli aspetti fiscali relativi alle fondazioni di ricerca scientifica.

Ets associativi diversi da Odv e Aps

Ai sensi dell'articolo 79 comma 6 del CTS, le prestazioni nei confronti degli associati si considerano commerciali se rese verso corrispettivi specifici o quote supplementari.

Ai fini delle imposte dirette, le agevolazioni di cui al 148 del TUIR non saranno più applicabili alle associazioni culturali e di formazione extrascolastica e agli Enti che si iscriveranno al RUNTS, con la sola eccezione per le Associazioni di Promozione Sociale (Aps). Per tali soggetti, dunque, i proventi verranno tassati sulla base delle regole ordinarie previste dal TUIR o, in alternativa, attraverso il regime forfetario disciplinato dall'articolo 80 del CTS (che prevede l'applicazione di coefficienti di redditività per scaglioni di imponibile).

Nascerà dunque un disallineamento tra l'imposizione diretta e la disciplina IVA (c.d. "doppio binario"), per la quale invece il legislatore non ha previsto alcuna modifica. Infatti, se finora l'art. 148 comma 3 del TUIR era allineato con l'art. 4 del DPR 633/1972, prevedendo un trattamento sostanzialmente uniforme ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, con l'avvento del Codice del Terzo Settore i proventi delle medesime attività riscontreranno la de-commercializzazione solamente ai fini IVA.

Le fondazioni di ricerca scientifica

Ai sensi dell'art. 79 comma 3 del CTS, vi sono due specifici casi di non commercialità per quegli enti, quali ad esempio le fondazioni, che svolgono attività di natura scientifica. Tale attività viene di fatto riconosciuta come non commerciale se:

- a. svolta direttamente da Enti del Terzo Settore (iscritti pertanto nel RUNTS);

- b. la finalità principale di tali enti consiste nello svolgimento di attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- c. gli utili prodotti vengono interamente reinvestiti nell'attività di ricerca stessa e nella diffusione gratuita dei risultati raggiunti;
- d. non vi è accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo ed ai risultati ottenuti.

L'attività di ricerca scientifica viene inoltre riconosciuta sempre come non commerciale nel caso in cui questa venga affidata, dagli Enti del Terzo Settore stessi, ad università ed altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal Presidente della Repubblica 20 marzo 2013, n. 135.

Le fondazioni di ricerca scientifica, che ad oggi assumono la qualifica di ONLUS, con l'operatività del RUNTS, si troveranno a dover decidere se diventare o meno Enti del Terzo Settore. Qualora decidessero di non farvi parte, a seguito dell'abrogazione della disciplina delle ONLUS, perderebbero quello che è il loro status di ente fiscalmente privilegiato, con l'obbligo di devolvere il proprio patrimonio, mettendo così a rischio la vita stessa dell'ente.

Per evitare ciò le fondazioni di ricerca scientifica potranno accedere al RUNTS collocandosi nella sezione residuale "Altri Enti del terzo settore" o nella sezione "Imprese Sociali, incluse le cooperative sociali" di cui all'art. 46 del CTS.

Proviamo ora a capire, per entrambi i casi, quali saranno i risvolti fiscali di tale scelta.

La fondazione scientifica come ETS NON COMMERCIALE

L'iscrizione nella sezione residuale "Altri Enti" farà sì che l'ente potrà optare, ai sensi dell'art. 80 del CTS, per il regime forfettario degli enti del terzo settore non commerciali, che ricalca in sostanza quello previsto dall'art. 145 del TUIR. Sarà pertanto possibile determinare forfettariamente il reddito d'impresa applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di cui agli art. 5 e 6 (attività di interesse generale e diverse), quando svolte con modalità commerciali, i coefficienti di redditività, di seguito riportati, aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi di reddito di cui agli art. 86 TUIR (plusvalenze patrimoniali), 88 TUIR (sopravvenienze passivi), 89 TUIR (dividendi ed interessi) e 90 TUIR (proventi patrimoniali):

- a) Attività di prestazioni di servizi:
 - 1. Ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7%;
 - 2. Ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10%;
 - 3. Ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17%;
- b) Altre attività:
 - 1. Ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5%;
 - 2. Ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7%;

3. Ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14%.

I componenti positivi di reddito sono da intendersi riferiti alla sola attività d'impresa. Le plusvalenze patrimoniali, per esempio, andranno aggiunte solo se riferite all'alienazione di beni relativi all'impresa. Gli interessi invece assumono rilevanza solo se relativi a rapporti riferiti all'attività commerciale, il che può avvenire nel caso in cui l'ente utilizzi un conto corrente dedicato all'attività istituzionale e uno a quella imprenditoriale.

Come precedentemente riportato, l'applicazione di tale regime rappresenta un'opzione per l'ente, da esercitarsi nella dichiarazione annuale dei redditi con effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso della quale è esercitata fino a quando non è revocata, e comunque per un triennio. L'opzione per tale regime esonererà inoltre dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità.

La fondazione scientifica come impresa sociale

Il D. Lgs. 112/2017 ha introdotto la nuova disciplina delle imprese sociali, che di fatto va a sostituire la precedente Legge 155/2006.

L'intenzione del legislatore è stata quella di rilanciare l'impresa sociale, fino ad ora poco utilizzata, rendendola più appetibile grazie ad un codice più chiaro e vantaggioso rispetto al passato.

L'art. 1 individua subito quali sono i soggetti che possono qualificarsi come impresa sociale, e cioè "*...tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile, che, in conformità alle disposizioni del presente decreto, esercitano in via stabile e principale un'attività di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale...*".

La fondazione scientifica potrà quindi liberamente decidere di qualificarsi come impresa sociale in quanto, a differenza del passato, l'attività di ricerca scientifica è ora prevista nell'elenco delle attività di interesse generale che sarà possibile svolgere. L'articolo 2, che in sostanza riprende quelle che sono le attività del CTS, al comma 1 lettera h) prevede infatti quale attività di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche "*la ricerca scientifica di particolare interesse sociale*". Si intenderà svolta in via principale l'attività per la quale i relativi ricavi siano superiori al 70% dei ricavi complessivi dell'impresa sociale.

Venendo al regime fiscale applicabile, l'art. 18 comma 1 del D. Lgs. 112/2017, prevede che gli utili e avanzi di gestione derivanti dall'attività complessiva non costituiscano reddito imponibile ai fini delle imposte dirette qualora:

- vengano destinati ad apposita riserva indivisibile in sospensione d'imposta in sede di approvazione del bilancio d'esercizio in cui sono conseguiti;
- risultino effettivamente destinati, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati conseguiti, all'attività statutaria o ad incremento del patrimonio, nonché al versamento del contributo per l'attività ispettiva.

Pertanto, gli utili o gli avanzi reinvestiti risultano essere non imponibili e beneficeranno di una detassazione temporanea di un biennio entro il quale dovranno essere destinati a scopi specifici, rendendo a questo punto definitiva la detassazione.

Concorreranno invece alla determinazione del reddito, ai sensi dell'art. 3, comma 3 lettera b), gli utili e gli avanzi di gestione destinati 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.

Anche alle imprese sociali non si applicheranno gli indici sintetici di affidabilità economica ed in tema di semplificazioni fiscali, va ricordata quella prevista per gli Enti del Terzo Settore, di cui all'art. 82 comma 4 del D. Lgs. 117/2017 che prevede che *“le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli ETS, 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”*.

È comunque importante sottolineare che, dal momento che tutta la riforma è ancora un cantiere aperto, ben lontano dall'essere concluso, l'efficacia delle disposizioni fiscali di cui all'art. 18 è subordinata, ai sensi dell'art. 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, all'autorizzazione da parte della Commissione Europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Le imposte indirette per gli enti del terzo settore

L'art. 82 del D. Lgs. 117/2017 ha previsto alcune agevolazioni per l'imposizione indiretta degli enti del Terzo Settore. In particolare, si prevede:

- l'esenzione dalle imposte sulle successioni e donazioni (nonché ipotecaria e catastale, ove si tratti di trasferimenti immobiliari) per i trasferimenti gratuiti a favore di Enti del Terzo settore (comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società), alla sola condizione che i beni donati siano utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (art. 82 co. 2);
- l'applicazione dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere dagli Enti del Terzo Settore, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società (art. 82 co. 3);
- l'esenzione dall'imposta di registro per le modifiche statutarie operate dagli Enti del Terzo Settore (comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società) che hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative (art. 82 co. 3);

- l'esenzione dell'imposta di registro per gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato (art. 82 co. 3 come modificato dall'art. 26 co. 1 del D. Lgs. 105/2018, in vigore dall'11.9.2018);
- l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, alle condizioni normativamente previste, 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, comprese le cooperative sociali e le imprese sociali (art. 82 co. 4);
- l'esenzione dall'imposta di bollo per gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli Enti del Terzo settore di cui al comma 1, comprese le cooperative sociali ma escluse le imprese sociali costituite in forma di società (art. 82 co. 5).

Si specifica inoltre che, in riferimento alle fondazioni di ricerca scientifica (ente non commerciale ex art. 79 c. 5 CTS), gli immobili posseduti ed utilizzati all'esclusivo svolgimento dell'attività di ricerca scientifica risultano essere esenti dall'imposta municipale propria.

Tali agevolazioni trovano applicazione:

- esclusivamente agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore, a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea di cui all'art. 101 c. 10 del D. Lgs. 117/2017 e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del predetto registro (art. 104 co. 2 D. Lgs. 117/2017);
- in via provvisoria, dall'1.1.2018, alle ONLUS, alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale iscritte negli appositi registri (risposta Agenzia Entrate 16.7.2019 n. 252).

Inoltre, dall'11.9.2018, trova applicazione anche l'esenzione prevista per gli atti delle organizzazioni di volontariato introdotta nell'art. 82 c. 3 del D. Lgs. 117/2017 dall'art. 26 c. 1 del D. Lgs. 105/2018.

Norma Codice Terzo settore	Imposte coinvolte	Ambito soggettivo	Ambito oggettivo	Agevolazione	Decorrenza

Art. 82 co. 2 D. Lgs. 117/2017	Imposte sulle successioni e donazioni e imposte ipotecaria e catastale	Enti del Terzo settore (comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società)	Trasferimenti a titolo gratuito, purché i beni trasferiti siano utilizzati esclusivamente in attività di interesse sociale	Esenzione dalle imposte di successione e donazione	Dall'1.1.2018 per ONLUS, OdV e APS iscritte nei registri Dall'entrata in vigore del Codice del Terzo settore ex art. 104 co. 2 per i soli enti iscritti al RUNTS
Art. 82 co. 3 D. Lgs. 117/2017	Imposta di registro e imposte ipotecaria e catastale	Enti del Terzo settore (comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società)	Atti costitutivi e modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione	Imposta di registro ed imposte ipotecaria e catastali fisse	Dall'1.1.2018 per ONLUS, OdV e APS iscritte nei registri Dall'entrata in vigore del Codice del Terzo settore ex art. 104 co. 2 per i soli enti iscritti al RUNTS
	Imposta di registro	Enti del Terzo settore (comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società)	Modifiche statutarie di cui sopra aventi lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative	Esenzione dall'imposta di registro	
	Imposta di registro	Organizzazioni di volontariato	Atti costitutivi e atti connessi allo svolgimento delle attività delle OdV	Esenzione dall'imposta di registro	
Art. 82 co. 4 D. Lgs. 117/2017	Imposta di registro e imposte ipotecaria e catastale	Enti del Terzo settore (comprese le cooperative sociali e comprese le imprese sociali)	Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a condizione che i beni	Imposta di registro ed imposte ipotecaria e catastali fisse	Dall'1.1.2018 per ONLUS, OdV e APS iscritte nei registri Dall'entrata in vigore del Codice del Terzo settore ex art. 104 co. 2 per i soli enti iscritti al RUNTS

			siano direttamente utilizzati, entro 5 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		
Art. 82 co. 5 D. Lgs. 117/2017	Imposta di bollo	Enti del Terzo settore (comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società)	Atti, documenti, istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato	Esenzione dall'imposta di bollo	Dall'1.1.2018 per ONLUS, OdV e APS iscritte nei registri Dall'entrata in vigore del Codice del Terzo settore ex art. 104 co. 2 per i soli enti iscritti al RUNTS

4.2. La Riforma del Terzo Settore e le donazioni: agevolazioni fiscali per gli Enti che ricevono

Eva Manfredini, Elisa Costanzi - Studio Mellarini - ACB Trento

Una delle fondamentali novità introdotte dalla Riforma riguarda il regime fiscale degli Enti del Terzo Settore (ETS) a cui il Codice del Terzo Settore, il D. Lgs. 117/2017, dedica gli articoli da 79 a 89.

Va precisato, innanzitutto, che i citati articoli non sono ancora pienamente applicabili, ciò avverrà al momento dell'effettiva operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS). Trattasi peraltro di normativa complessa, quella forse di più difficile lettura nell'ambito della Riforma e su cui più è auspicabile l'intervento nei prossimi mesi di chiarimenti sostanziali da parte del Legislatore.

Premessa l'originaria volontà da parte del Legislatore della Riforma di capovolgere l'impostazione normativa esistente in merito alla commercialità/non commercialità degli enti non profit, spostandola sulle finalità dagli stessi perseguite³, emerge evidente dalla lettura del Codice come tale previsione non si sia in realtà concretizzata e come l'accento sia stato messo ancora una volta sulle attività e sulle relative modalità di svolgimento. Di fatto, gli ETS devono sempre qualificarsi da un punto di vista fiscale come enti commerciali o come enti non commerciali: un ETS si qualifica come non commerciale qualora nel periodo d'imposta di riferimento le entrate non commerciali superino quelle commerciali; al contrario l'ETS si qualifica come commerciale⁴. In questa sede appare opportuno specificare che ai sensi dell'art. 79, comma 3, lett. a) del CTS, le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale sono sempre considerate non commerciali, anche se producono utili, purché tali utili siano reinvestiti nell'attività di ricerca scientifica e non vi siano accessi preferenziali da parte di soggetti terzi alle capacità di ricerca e ai risultati della stessa. Alla lettera b), si precisa che non sono commerciali nemmeno le attività di ricerca affidate a università ed altri organismi di ricerca.

Rinviando ad un'attenta lettura dell'articolo 79 del D. Lgs. 117/2017 in merito a che cosa s'intenda nello specifico per attività commerciale e non commerciale svolta dagli ETS, si pone in questa sede l'attenzione su alcune norme del Codice che vanno ad approfondire il tema delle agevolazioni fiscali inerenti le donazioni ricevute dagli ETS, modalità di finanziamento estremamente diffusa tra le Fondazioni di Ricerca scientifica.

Volendo assumere un taglio pratico, è necessario individuare innanzitutto le varie tipologie di donazioni delle quali le Fondazioni di Ricerca scientifica, e tutti gli ETS, possono beneficiare nello svolgimento della loro attività.

Si identificano sostanzialmente tre fattispecie:

1. Donazioni da parte di privati e/o aziende su propria iniziativa: trattasi di donazioni, in natura o in denaro, effettuate su iniziativa della singola persona fisica o giuridica, lasciti testamentari ecc.;
2. Donazioni da parte di privati e/o aziende su sollecitazione dell'ETS: trattasi di donazioni ricevute nell'ambito di eventi e raccolte pubbliche organizzate dall'Ente stesso, anche mediante offerte di beni di modico valore;
3. Contributi ed apporti erogati dalle amministrazioni pubbliche: erogazioni riconosciute dalle amministrazioni pubbliche volte al sostenimento delle attività svolte dall'Ente.

1. Donazioni da parte di privati e/o aziende su propria iniziativa

³ Uno degli obiettivi disposti dalla Legge delega 106/2016 era appunto, all'articolo 9, comma 1, lettera a) la "revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente (...)".

⁴ Si evidenzia che nel caso in cui un ETS perda la qualifica di ente non commerciale la cancellazione dal RUNTS non è automaticamente necessaria; tuttavia ciò avrà inevitabili conseguenze sul piano fiscale in quanto a regime di tassazione e relative agevolazioni.

Non è infrequente assistere alla donazione da parte di privati, anche a mezzo di lasciti testamentari, di immobili e/o ingenti somme di denaro. In merito, l'art. 82, comma 2 del CTS⁵ prevede l'esenzione dalle imposte di successione e donazione, nonché dalle imposte ipotecarie e catastali per i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti del Terzo settore.

Il comma 4 dell'art. 82 prevede altresì che le imposte di registro, ipotecaria e catastale siano dovute in misura fissa per gli atti costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore degli ETS, a condizione che tali beni vengano destinati dall'Ente per l'attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale entro 5 anni dalla data dell'atto (va presentata apposita dichiarazione in tal senso).

Per le donazioni in denaro di più rilevante ammontare è ovviamente opportuno operare tramite atto pubblico, che gode dell'esenzione di cui all'art. 82, comma 2 del CTS.

In materia di imposte dirette, le donazioni, sovvenzioni e liberalità non hanno alcuna rilevanza reddituale, qualsiasi sia la natura e l'importo ai sensi dell'art. 79, comma 5 bis del Codice.

2. Donazioni da parte di privati e/o aziende su sollecitazione dell'ETS

Più frequente è il caso di donazioni pervenute a seguito di eventi, raccolte pubbliche, anche mediante offerte di beni di modico valore e di servizi ai sovventori⁶. L'art. 79, comma 4, lett. a) del CTS prevede – per gli ETS non commerciali – una specifica esenzione dalla tassazione per questi tipi di donazioni qualora avvengano occasionalmente ed in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Il concetto di occasionalità della raccolta fondi è da considerarsi affine a quello inquadrato dalla precedente normativa e prassi; ad es. è da considerarsi occasionale una raccolta fondi ripetuta ogni anno nella medesima ricorrenza (ris. AE n. 323543 del 19/10/1987). Tuttavia, permane una pericolosa incertezza non solo sulla definizione del concetto di occasionalità, ma anche sulle modalità di tassazione degli importi raccolti qualora non venga rispettato tale parametro temporale. Ad ogni buon conto, l'art. 89, comma 18 del CTS prevede l'esenzione da ogni tributo anche per gli ETS commerciali.

La norma appare in ogni caso in parziale contrasto con l'art. 7 del Codice, che prevede che l'attività di raccolta fondi possa essere svolta anche in forma organizzata e continuativa.

3. Contributi ed apporti erogati dalle amministrazioni pubbliche

Vi è infine il caso di donazioni da parte di amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, D.L. 165/2001. L'art. 79, comma 4, lett. b) CTS prevede che non concorrano al reddito dell'ETS non commerciale anche i contributi e gli apporti erogati da tali soggetti per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'art. 9, comma 1, lettera g) del D.Lgs. 517/1993, delle attività non commerciali.

Rimane il dubbio in merito ad eventuali contributi qualora avvengano nell'ambito di un rapporto sinallagmatico per servizi resi all'amministrazione erogante.

La normativa risulta quindi parzialmente novellata rispetto alla precedente versione prevista dall'art. 143, terzo comma, lett. b) in vigore sino a completa attuazione della nuova normativa; in parte ne è stata ampliata la portata in quanto le attività non commerciali sono ora tutte quelle che costituiscono attività di interesse

⁵ Si precisa che tale norma è già applicabile a ONLUS, ODV e APS iscritte nelle apposite anagrafi/albi/registri; per tutti gli altri enti l'applicabilità è subordinata all'effettiva operatività del RUNTS.

⁶ L'attività di raccolta fondi viene definita dall'art. 7 del CTS come *“il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ente del Terzo settore al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva”*.

generale, in luogo delle sole finalità sociali; in parte restringendone i vantaggi prevedendo che i corrispettivi non superino i costi effettivi.

4.3. La Riforma del Terzo Settore e le erogazioni liberali: agevolazioni fiscali per i donatori

Daniela D'Ignazio - Studio Bracchetti Calori e Associati - ACB Milano

Con il termine "erogazione liberale" si intende il negozio giuridico con il quale un soggetto effettua un'attribuzione patrimoniale a favore di un altro soggetto, spontaneamente e per puro spirito di liberalità, senza l'aspettativa (e tanto meno la pretesa) di ricevere qualcosa in cambio, mancando pertanto la c.d. sinallagmaticità⁷.

La Riforma ha introdotto una disciplina della fiscalità delle erogazioni liberali racchiusa in un unico articolo, l'art. 83, applicabile a tutti gli ETS a prescindere dalla natura e dalle specifiche finalità perseguite, contrariamente alla normativa (pre)vigente che si è calcolato viceversa prevedere fino a 49 differenti misure di deduzione/detrazione⁸.

Si esaminano qui di seguito le principali disposizioni e condizioni dettate dall'art. 83 del Codice per poter accedere ai vantaggi fiscali relativi alle erogazioni liberali a favore di ETS.

Donatori persone fisiche, enti e società

È prevista una **deduzione dal reddito⁹, fino al 10% del reddito complessivo dichiarato**. Se l'importo dell'erogazione deducibile supera il reddito al netto delle deduzioni, l'eccedenza può essere riportata in avanti e quindi dedotta fino al quarto periodo di imposta successivo¹⁰. Questo beneficio si applica **sia alle erogazioni in denaro sia a quelle in natura**.

Donatori solo persone fisiche (in alternativa alla precedente)

Solo per le persone fisiche è prevista, in alternativa alla misura "generale" sopra descritta, la possibilità di godere di una **detrazione¹¹ pari al 30% dell'ammontare erogato, fino ad un massimo di importo erogato di 30mila euro¹²**. L'importo massimo agevolabile è elevato a 35mila euro in caso di erogazioni a favore di organizzazioni di volontariato.

Spetterà dunque alla persona fisica scegliere la misura più conveniente tra deduzione e detrazione, in base alla propria situazione specifica¹³.

⁷ Elemento che viceversa caratterizza le sponsorizzazioni e che, a differenza delle liberalità, prevedono l'assunzione di un obbligo a prestare un servizio da parte del soggetto beneficiario del pagamento, con conseguenti differenti ricadute ai fini delle Imposte Dirette e dell'IVA.

⁸ M. Finizio, G. Sepio, "Per il Terzo settore un labirinto di bonus in attesa del riordino", Il Sole 24ORE, 6 marzo 2017

⁹ Per deduzione si intende una riduzione della base imponibile

¹⁰ Ciò consente, in caso di reddito incapiente nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata l'erogazione, di mantenere il beneficio per gli esercizi futuri in caso di reddito incapiente nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata l'erogazione

¹¹ Per detrazione si intende una riduzione dell'imposta lorda

¹² Pertanto il beneficio massimo sarà in un risparmio di imposta di 9mila euro, in caso di erogazione di euro 30mila.

¹³ Volendo fare una riflessione sulla scelta che la persona fisica può effettuare tra deduzione e detrazione, considerata la struttura dell'IRPEF c.d. "a scaglioni" (cfr art. 11 DPR 918/86) vale a dire all'aumentare delle fasce di reddito sale la percentuale di IRPEF applicabile, come segue:

- a) fino a 15.000 euro, 23 per cento;
- b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 27 per cento;
- c) **oltre 28.000 euro** e fino a 55.000 euro, **38 per cento**;
- d) oltre 55.000 euro e fino a 75.000 euro, **41 per cento**;

ETS beneficiari

Le disposizioni agevolative di cui all'art. 83 CTS si applicano a **tutti gli ETS non commerciali**. Inoltre, ai sensi del combinato disposto dell'art. 83, c. 6 e art. 82, c. 1 CTS, se ne prevede l'estensione a favore delle **cooperative sociali e imprese sociali non costituite in forma di società**, a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate *“per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”*. Il Codice non fornisce tuttavia indicazioni di come comprovare tale destinazione da parte degli enti destinatari. Pare ragionevole al riguardo la tesi sostenuta da autorevole dottrina¹⁴ in base alla quale dovrebbe essere sufficiente ottenere da parte dell'ETS beneficiario cooperativa sociale o impresa sociale non società, una ricevuta contenente la descrizione dell'erogazione in denaro o in natura ricevuta, con anche l'indicazione dell'impegno a rispettare la condizione dell'impiego nel rispetto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale¹⁵.

Quando viceversa l'erogazione ha come destinatari ETS non commerciali, parrebbero all'apparenza non porsi particolari criticità. Il comma 3 dell'art. 83 prevede come condizione che *“Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano a condizione che l'ente dichiari la propria natura non commerciale ai sensi dell'articolo 79, comma 5, al momento dell'iscrizione nel Registro unico di cui all'articolo 45.”* La Relazione al D. Lgs. 117/2017 specifica che è *“comunque onere”* del soggetto erogante verificare, prima di fruire della deduzione o detrazione, che l'ente abbia presentato la citata dichiarazione al Runt. In alternativa, la Relazione prevede la possibilità per il soggetto erogante di acquisire un'attestazione dall'ente con i medesimi contenuti, e sempre in via preventiva rispetto alla fruizione della deduzione o detrazione. Il medesimo comma 3 prevede anche l'obbligo in capo all'ente di comunicare al Registro la perdita dei requisiti di non commercialità entro trenta giorni dalla chiusura del periodo di imposta¹⁶. Si ricorda che, in applicazione dell'art. 79, commi 5 e 5-ter CTS, la verifica da parte dell'ente viene fatta sulla base della natura dei proventi a chiusura del periodo di imposta (quindi ex post), ma *“Il mutamento della qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale”* (con sostanziale retroattività del cambio di natura dell'ente già dall'anno precedente a quello dell'effettivo accertamento). A tale riguardo si ravvisa una criticità di coordinamento tra l'art. 83, c. 3 e l'art. 79, c. 5-ter nel caso in cui l'ente a favore del quale un soggetto ha effettuato un'erogazione liberale nell'anno “x” sul presupposto della non commercialità dello stesso, verifichi poi nell'anno “x+1” di aver perso il requisito di non commercialità, diventando pertanto ETS commerciale già dall'anno “x” (ai sensi dell'art 79, c. 5-ter). In tal caso

e) oltre 75.000 euro, **43 per cento**.

se il reddito imponibile supera i 28mila euro conviene scegliere la deduzione in quanto comporterà un risparmio Irpef almeno del 38% dell'ammontare dell'erogazione (e nei limiti del 10% del reddito imponibile) mentre la detrazione avrebbe comportato un risparmio inferiore, in quanto pari al 30% dell'ammontare dell'erogazione.

¹⁴ G. Sepio, I. Ioannone, *“Incentivi per le erogazioni liberali al terzo settore: efficacia transitoria delle nuove norme in attesa del Runt”*, Il Fisco n. 38/2019.

¹⁵ Pur non essendo espressamente previsto nella lettera della norma, la Relazione al Codice prevede che in via generale (e quindi anche con riferimento alle erogazioni liberali a favore di ETS non commerciali) *“Resta inteso, naturalmente, che le erogazioni liberali in esame devono essere esclusivamente destinate allo svolgimento delle attività istituzionali (non commerciali) degli enti e che una diversa destinazione può condurre a riqualificare l'ente come commerciale nonché a verificare i presupposti per la cancellazione dal Registro unico nazionale.”* Mentre, tuttavia, per le erogazioni liberali a favore di cooperative sociali e imprese sociali non costituite in forma di società tale condizione è espressamente contemplata nel testo dell'art. 83, c. 6 come requisito per godere dell'agevolazione in capo al soggetto erogante, e pertanto è onere del soggetto erogante raccogliere la documentazione a supporto, negli altri casi tale onere non è ugualmente previsto dal testo della norma. La precisazione contenuta nella Relazione sembrerebbe pertanto essere rivolta agli ETS beneficiari come ammonimento al 'corretto' utilizzo delle risorse pervenute pena la cancellazione dal Runt e non come condizione per usufruire dell'agevolazione di deduzione/detrazione.

¹⁶ Si rammenta infatti che, ai sensi dell'art. 83, c. 4 CTS: *“3. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano a condizione che l'ente dichiari la propria natura non commerciale ai sensi dell'articolo 79, comma 5, al momento dell'iscrizione nel Registro unico di cui all'articolo 45. La perdita della natura non commerciale va comunicata dal rappresentante legale dell'ente all'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale, entro trenta giorni dalla chiusura del periodo d'imposta nel quale si è verificata. In caso di mancato tempestivo invio di detta comunicazione, il legale rappresentante dell'ente è punito con la sanzione amministrativa da 500 euro a 5.000 euro.”*

il soggetto benefattore si ritroverebbe a godere di una detrazione/deduzione a fronte di un'elargizione a favore di un ETS divenuto *medio tempore* "commerciale". Dubbi potrebbero sorgere sulla legittimità di tale detrazione/deduzione. Si ritiene tuttavia, e salvo casi di abuso, che sia ragionevolmente lecita la deduzione/detrazione da parte del benefattore nella misura in cui abbia effettuato l'erogazione in un momento in cui non era ancora stata accertata la perdita della "non commercialità" dell'ente. Questa soluzione, benché non immediatamente evidente dal testo normativo e dalla Relazione, rispetterebbe la tutela della buona fede di chi effettua l'erogazione e garantirebbe maggiore certezza al contribuente. Una differente interpretazione comporterebbe d'altra parte un effetto disincentivante sulle erogazioni. A tale riguardo, sarebbe tuttavia auspicabile una conferma almeno a livello di prassi.

Erogazioni liberali in denaro

Il riconoscimento dei benefici fiscali relativi alle erogazioni liberali in denaro è riconosciuto a condizione che il **versamento sia eseguito con c.d. "modalità tracciabili"**, vale a dire tramite banche o uffici postali ovvero mediante carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari¹⁷. Sono pertanto escluse dalle agevolazioni fiscali le erogazioni liberali effettuate in contanti.

Si ritiene utile riportare i chiarimenti forniti dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate in merito alla documentazione a supporto della deduzione/detrazione (cfr. C.M. n. 13/E del 31 maggio 2019): il sostenimento dell'onere è documentato dalla ricevuta del versamento bancario o postale ovvero, in caso di pagamento con carta di credito, carta di debito o carta prepagata, dall'estratto conto della società che gestisce tali carte. Nel caso di pagamento con assegno bancario o circolare ovvero nell'ipotesi in cui dalla ricevuta del versamento bancario o postale o dall'estratto conto della società che gestisce la carta di credito, la carta di debito o la carta prepagata non sia possibile individuare il soggetto beneficiario dell'erogazione liberale, il contribuente deve essere in possesso della ricevuta rilasciata a suo favore dal beneficiario dalla quale risulti, inoltre, la modalità di pagamento utilizzata. **È necessario, inoltre, che dalla documentazione attestante il versamento sia possibile individuare il carattere di liberalità del pagamento.** Pertanto, è necessario che la natura di liberalità del versamento risulti dalla ricevuta del versamento bancario o postale, dall'estratto conto della società che gestisce le carte di credito, di debito o prepagate ovvero sia indicata dalla ricevuta rilasciata dal beneficiario.

Erogazioni liberali in natura

E' di recente pubblicazione in Gazzetta Ufficiale¹⁸ il Decreto del 28 novembre 2019 che ha attuato la disposizione contenuta nell'ultima parte dell'art. 83, c. 2 individuando le tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d'imposta e stabilendo i criteri e le modalità di valorizzazione delle liberalità¹⁹.

A differenza di altre normative affini e, in taluni casi, concorrenti (cfr. c.d. Legge antisprechi²⁰), la disciplina introdotta con il Decreto in esame non prevede un'elencazione tassativa di beni o distinzioni merceologiche ai fini dell'agevolazione ex art. 83. Conseguentemente ed in linea generale tutte le tipologie di beni suscettibili di essere donati e di utilità per un ETS, sono eleggibili per i benefici fiscali previsti dall'art. 83. Il Decreto del 28 novembre 2019 prevede inoltre delle regole di valorizzazione e di documentazione, fermi restando naturalmente i limiti di deduzione/detrazione precedentemente illustrati.

¹⁷ A seguito del rimando dell'art. 83 CTS agli altri "altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241"

¹⁸ Gazz. Uff. 30 gennaio 2020, n. 24

¹⁹ Art. 83. c.2 CTS "...omissis...Con apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono individuate le tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d'imposta e sono stabiliti i criteri e le modalità di valorizzazione delle liberalità di cui ai commi 1 e 2".

²⁰ L. 166/2016

Per quanto riguarda la documentazione a supporto, il Decreto prevede che l'erogazione deve risultare da un atto scritto contenente una dichiarazione del donatore con la descrizione analitica dei beni donati e l'indicazione dei valori, e la dichiarazione del beneficiario ETS contenente l'impegno ad utilizzare direttamente i beni medesimi per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Riguardo ai valori dei beni erogati, si segnala che al di fuori delle erogazioni effettuate nell'ambito di imprese per le quali ci sono delle regole di valorizzazione specifiche²¹, laddove la singola cessione abbia un valore superiore a 30.000 euro oppure non sia possibile per la natura dei beni desumere il valore sulla base di criteri oggettivi, è necessaria una perizia giurata che attesti il valore dei beni donati, recante data non antecedente a novanta giorni il trasferimento del bene.

Criticità fiscali delle erogazioni liberali in natura

Si segnala che il legislatore non ha previsto per le erogazioni liberali in natura in esame l'assimilazione alla distruzione dei prodotti ai fini IVA né deroghe all'art. 85, c. 2 del DPR 917/86. Pertanto, l'erogazione liberale di beni in natura ex art 83 CTS:

- Ai fini IVA è un'operazione esente ex art. 10, n. 12 DPR 633/72, con conseguente obbligo di rettifica specifica dell'IVA detratta a monte (ovvero non detrazione all'origine dell'IVA laddove già in sede di acquisto se ne conosca la destinazione);
- Ai fini IRES la cessione gratuita genererà un ricavo imponibile ai sensi dell'art. 85, c. 2 del DPR 917/86 se avente ad oggetto un bene suscettibile di generare un c.d. ricavo "tipico" o "assimilato" ai sensi del c. 1 dell'art 85 TUIR. Il tutto fermo restando la deducibilità dell'erogazione liberale entro i limiti previsti.

Si tratta evidentemente di una disciplina fiscale ben diversa da quella prevista dalla c.d. "Legge antisprechi" che prevede viceversa la distruzione dei beni ai fini IVA ed una deroga all'art. 85, c. 2 TUIR. Laddove l'applicazione delle due normative dovesse essere concorrente, nei casi in cui dovessero ricorrere i presupposti per l'applicazione di entrambe le normative (i.e. Legge antisprechi e art. 83 CTS), spetterà al contribuente scegliere di quale delle due agevolazioni avvalersi (cfr Risposta Agenzia Entrate 18/07/2019 n. 274) e sempre nel rispetto delle altre disposizioni specifiche previste dalle rispettive normative²².

Erogazioni liberali a favore della ricerca scientifica – rapporti con altre disposizioni agevolative

Le erogazioni liberali a favore di ETS che svolgono in via esclusiva o prevalente l'attività di "ricerca scientifica di particolare interesse sociale"²³ godono del medesimo trattamento fiscale sopra descritto contenuto nell'art. 83 CTS così come le erogazioni a favore di altri ETS.

²¹ Art. 3. Oggetto delle erogazioni liberali in natura e valorizzazione dei beni

1. L'ammontare della detrazione o della deduzione spettante nelle ipotesi di erogazioni liberali in natura è quantificato sulla base del valore normale del bene oggetto di donazione, determinato ai sensi dell'art. 9 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

2. Nel caso di erogazione liberale avente ad oggetto un bene strumentale, l'ammontare della detrazione o della deduzione è determinato con riferimento al residuo valore fiscale all'atto del trasferimento.

3. Nel caso di erogazione liberale avente ad oggetto i beni di cui all'art. 85, comma 1, lettere a) e b) del TUIR, l'ammontare della detrazione o della deduzione è determinato con riferimento al minore tra il valore determinato ai sensi del comma 1 del presente articolo e quello determinato applicando le disposizioni dell'art. 92 del TUIR.

4. Qualora, al di fuori delle ipotesi di cui ai commi 2 e 3, il valore della cessione, singolarmente considerata, determinato in base al comma 1, sia superiore a 30.000 euro, ovvero, nel caso in cui, per la natura dei beni, non sia possibile desumerne il valore sulla base di criteri oggettivi, il donatore dovrà acquisire una perizia giurata che attesti il valore dei beni donati, recante data non antecedente a novanta giorni il trasferimento del bene."

²² La "Legge antisprechi" prevede ad esempio anche degli obblighi di comunicazione

²³ Ai sensi dell'art. 5 lett. h) del CTS

Ricordiamo tuttavia che il Codice si innesta in un tessuto normativo preesistente che è stato, solo parzialmente, abrogato dal Codice²⁴. Con riferimento alle erogazioni liberali a favore degli enti di ricerca scientifica, restano infatti in vigore, anche dopo l'entrata in funzione del Runt, le seguenti disposizioni:

- Per i **soggetti IRPEF** resta applicabile l'**art. 10, c. 1 lett I-quater del TUIR**, che prevede la **deduzione integrale** per *“le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, del Fondo per il merito degli studenti universitari e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali.”*

Come confermato dalla recente circolare n. 13/E del 21 maggio 2019, sono ricompresi nell'ambito di applicazione di tale disposizione anche le erogazioni liberali effettuate a favore delle Aziende Ospedaliere Universitarie, in forza della loro partecipazione alla realizzazione delle finalità istituzionali delle università, e quelle effettuate a favore degli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS), sia pubblici che privati (Risoluzione 7.07.2010 n. 68/E e Risoluzione 19.08.2011 n. 87/E);

- Per i **soggetti IRES** resta applicabile l'**art. 1 c. 353 della L. 266/2005** che consente una **deduzione integrale per le erogazioni in denaro** a favore di *“fondazioni e associazioni riconosciute con oggetto statutario lo svolgimento o promozione della ricerca scientifica di cui da apposito DPCM periodicamente aggiornato²⁵ e tra i quali sono compresi, a titolo esemplificativo università, fondazioni universitarie ex art. 59 L. 388/2000, enti di ricerca pubblici, enti di ricerca vigilati dal MIUR, Istituto Superiore di Sanità, Aziende Ospedaliere Universitarie, e IRCCS (Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico).*

La risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 145 del 28/12/2018 ha confermato che queste agevolazioni valgono solo per le erogazioni in denaro ed inoltre è necessario che i fondi erogati siano utilizzati per scopi di ricerca sulla base di idonea documentazione anche rilasciata dal medesimo ente beneficiario. Nella medesima risoluzione è stato espressamente chiarito che le agevolazioni non sono applicabili alle erogazioni in natura.

La scelta di avvalersi di tali specifiche disposizioni agevolative è alternativa a quelle dell'art. 83 del Codice, stante il divieto di cumulo contenuto al comma 4 del medesimo articolo²⁶.

²⁴ Per una disamina delle disposizioni abrogate dal Codice e delle relative tempistiche si rinvia alla Circolare CNDCEC, “Riforma del Terzo Settore: Elementi Professionali”, Novembre 2017

²⁵ Ad oggi l'ultimo DPCM risulta quello del 8 luglio 2019 che annovera 285 enti

²⁶ Art. 83, c. 4 CTS: *“4. Ferma restando la non cumulabilità delle agevolazioni di cui ai commi 1 e 2, i soggetti che effettuano erogazioni liberali ai sensi del presente articolo non possono cumulare la detraibilità e la deducibilità con altra agevolazione fiscale prevista a titolo di detrazione o di deduzione di imposta da altre disposizioni di legge a fronte delle medesime erogazioni.”*

5. LA CIRCOLARE DEL MINISTERO DEL LAVORO CIRCA LE MODIFICHE STATUTARIE DEGLI ENTI NON PROFIT

Daniela D'Ignazio - Studio Bracchetti Calori e Associati - ACB Milano

5.1. Premessa

La scelta di essere ETS, sia da parte degli enti preesistenti alla Riforma, sia da parte degli enti costituiti successivamente, richiede come *conditio sine qua non* la conformità dei rispettivi atti costitutivi e statuti alle **disposizioni inderogabili** del CTS. Essere ETS, inoltre, comporta l'applicazione delle **disposizioni derogabili** del CTS, a meno che non se ne preveda la specifica esclusione mediante un'apposita clausola statutaria.

Da qui la necessità per gli enti preesistenti di effettuare le necessarie modifiche laddove si scelga di diventare ETS.

Per quanto riguarda gli enti preesistenti alla Riforma, intendendo con essi gli **enti costituiti prima del 3 agosto 2017**, il Legislatore della Riforma ha previsto delle **semplificazioni** per gli adeguamenti statutari di **ODV, APS e ONLUS**, iscritti negli appositi registri previsti dalla previgente normativa, a condizione tuttavia che le modifiche vengano effettuate entro il termine del 31 ottobre 2020²⁷, termine così come recentemente modificato dal c.d. Decreto Legge "Cura Italia". Semplificazioni previste anche in considerazione delle abrogazioni delle rispettive normative di riferimento²⁸ nonché della trasmigrazione automatica al RUNTS (prevista solo per ODV e APS)²⁹. Le semplificazioni consistono nella possibilità di modificare i rispettivi statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria.

Le **imprese sociali** (ETS di diritto), sono destinatarie di una normativa specifica³⁰, che prevale su quella generica prevista dal CTS³¹. Anche il termine previsto per l'adeguamento degli statuti delle imprese sociali già costituite alla data del 3 agosto 2017³² alle disposizioni del D. Lgs. 112/2017, è stato recentemente prorogato al 31 ottobre 2020³³. Entro tale termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o

²⁷ Termine così prorogato dall'art. 35 del D.L. 17 del 18 marzo 2020 convertito in legge, con modificazioni, dall' art. 1, comma 1, L. 24 aprile 2020, n. 27, che ha prorogato il precedente termine del 30 giugno 2020 introdotto dall'43 D.L. 39/2019, che aveva a sua volta modificato il precedente termine del 2 agosto 2019.

²⁸ Si ricorda che per ODV e APS la preesistente normativa di riferimento risulta già abrogata dal 3 agosto 2017. Tuttavia, ai sensi dell'art. 101, co. 2 del CTS continuano in linea generale ad applicarsi in via transitoria, e fino all'operatività del RUNTS, le norme previgenti ai fini e per gli effetti dell'iscrizione nei rispettivi Registri di settore a condizione tuttavia che quegli enti si adeguino alle disposizioni inderogabili del CTS entro 24 mesi dalla data di entrata in vigore del CTS (termine ad oggi prorogato al 3 agosto 2019). Le ONLUS rimangono assoggettate al d.lgs. 460/1997 sino alla sua abrogazione, prevista invece a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui si saranno verificate ambedue le seguenti condizioni: operatività del RUNTS e ottenimento dell'autorizzazione da parte della Commissione Europea ai sensi del combinato disposto dell'art. 102, c. 2 e art. 104, c. 2 CTS.

²⁹ Per ODV e APS l'iscrizione al Registro sarà un automatismo, salvo che gli enti non rispondano alla richiesta di eventuali informazioni o documenti mancanti ai fini della verifica della sussistenza dei requisiti d'iscrizione.

³⁰ D. Lgs. 112/2017

³¹ Cfr art. 40, c. 1 CTS

³² Termine così prorogato dall'art. 43 D.L. 39/2019. Cooperative sociali e loro consorzi non sono soggetti agli adeguamenti statutari

³³ Così come modificato dall'art. 35 del D.L. 17 del 18 marzo 2020 convertito in legge, con modificazioni, dall' art. 1, comma 1, L. 24 aprile 2020, n. 27. Termine originariamente previsto per il 20 luglio 2018 e poi prorogato al 30 giugno 2020. Cooperative sociali e loro consorzi non sono soggetti agli adeguamenti statutari.

di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni, derogabili mediante clausola statutaria.

Per tutti gli altri enti, diversi cioè da ODV, APS, ONLUS e imprese sociali, non sono previste normative specifiche di adeguamento statutario, pertanto gli stessi saranno liberi di valutare tempistiche e opportunità, anche di carattere fiscale, di passaggio a ETS. Per tali enti non sono inoltre previste semplificazioni, pertanto le eventuali modifiche statutarie dovranno avvenire con le maggioranze deliberative rafforzate normalmente previste dagli statuti.

Si riassumono sinteticamente qui di seguito le regole di adeguamento statutario per gli enti preesistenti alla Riforma, anche alla luce delle interpretazioni ad oggi più autorevoli e prevalenti³⁴, tenendo tuttavia presente che ci sono ancora incertezze in merito ad eventuali adeguamenti/non adeguamenti post 31 ottobre 2020.

ENTI	Adeguamento statutario <u>entro</u> il 31 ottobre 2020	Adeguamento statutario <u>oltre</u> il 31 ottobre 2020
ODV e APS	Possibilità di usufruire delle modalità e maggioranze semplificate assemblea ordinaria per le modifiche statutarie.	Se le modifiche statutarie sono adottate <u>prima</u> dell'operatività del RUNTS si applicano modalità e maggioranze statutarie (no semplificazioni); <u>Dopo l'operatività del RUNTS</u> , e a seguito della trasmigrazione, si dovrebbe attivare un'interlocuzione procedimentale tra l'Ufficio del RUNTS e l'Ente per valutare, se del caso, l'eventuale inserimento in una diversa sezione del Registro (cfr Circolare Ministero del Lavoro n. 13 del 31 maggio 2019) ³⁵ .
ONLUS	Possibilità di usufruire delle modalità e maggioranze semplificate assemblea ordinaria per le modifiche statutarie ³⁶ .	Se le modifiche statutarie <u>sono adottate prima</u> dell'abrogazione della normativa specifica sulle ONLUS ³⁷ si applicano le modalità e maggioranze statutarie (no semplificazioni).

³⁴ Ci si riferisce, in particolare, alle interpretazioni contenute nella Circolare del CNDCEC, "Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative", aprile 2019

³⁵ La circolare specifica inoltre che rimangono in ogni caso fermi i poteri delle amministrazioni che gestiscono i registri ODV e APS di adottare, ancor prima della trasmigrazione, eventuali provvedimenti di cancellazione dai rispettivi registri nei confronti di enti a carico dei quali siano state riscontrate situazioni di contrasto rispetto al quadro normativo risultante dalla vigente normativa di riferimento, alla luce del dettato del primo periodo dell'articolo 101, comma 2 del Codice del Terzo Settore.

³⁶ Si segnala la Risoluzione n. 89/E del 25 ottobre 2019 con la quale l'Agenzia delle Entrate su istanza presentata dal Forum Nazionale del Terzo Settore, ha chiarito che fino al termine di cui all'art. 104, c. 2 del Codice "un ente iscritto all'Anagrafe delle ONLUS prevista dall'articolo 11 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, possa continuare ad applicare le disposizioni fiscali discendenti dal d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, sempre che sia in possesso dei requisiti formali e sostanziali previsti nel citato decreto, fino al termine di cui al comma 2, dell'articolo 104 del Codice, anche nel caso in cui non proceda ad adeguare lo statuto entro il 30 giugno 2020 [prorogato al 31 ottobre 2020 N.d.R.] alle disposizioni inderogabili del Codice."

³⁷ Si ricorda che l'articolo 102, comma 2, lettera a) del Codice ha previsto l'abrogazione delle disposizioni contenute negli articoli da 10 a 29 del d.lgs. n.460/1997 dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea sulle misure fiscali e comunque non prima del periodo di imposta successivo all'operatività del RUNTS, con la conseguenza che la disciplina delle ONLUS resta in vigore sino a quando non troveranno applicazione le nuove disposizioni fiscali recate dal titolo X del codice medesimo. Per una trattazione in merito all'impatto della Riforma sulle ONLUS si segnala il documento "Gli adeguamenti statutarie delle ONLUS al Codice del Terzo Settore", ODCEC Roma-Fondazione Telos, Novembre 2019.

		In linea generale si è tuttavia in attesa dell’emanazione del decreto ex art. 53 D. Lgs. 117/2017 che dovrebbe prevedere un peculiare percorso di inserimento all’interno del RUNTS (cfr. Circolare Ministero del Lavoro n. 13 del 31 maggio 2019) ³⁸ .
ALTRI ENTI (diversi dalle imprese sociali)	Applicazione di modalità e maggioranze statutarie (non semplificate).	Applicazione di modalità e maggioranze statutarie (non semplificate)

5.2. Le indicazioni ministeriali

In considerazione delle notevoli difficoltà operative generate dell’interpretazione della normativa transitoria prevista dal CTS, il Ministero del Lavoro è in più occasioni intervenuto fornendo chiarimenti ed indicazioni operative. Si segnalano in particolare i seguenti chiarimenti ufficiali:

- Nota direttoriale Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali protocollo n. 34/0012604 del 29 dicembre 2017;
- Telefisco 2018;
- Circolare Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 20 del 27 dicembre 2018;
- Nota Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali 3650 del 12 aprile 2019;
- Circolare Ministero dello Sviluppo Economico n. 3711/C del 2 gennaio 2019;
- Circolare Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 13 del 31 maggio 2019, che si pone in continuità con la precedente circolare n. 20 del 27 dicembre 2018.

Si illustrano qui di seguito, distinti per argomento, i chiarimenti forniti dai documenti sopra indicati.

5.2.1. Competenza e maggioranze per deliberare gli adeguamenti statutarî ed approvazione delle autorità

Le semplificazioni normative previste per ODV, APS e ONLUS preesistenti alla data del 3 agosto 2017 consistono nella possibilità di modificare i rispettivi statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell’assemblea ordinaria³⁹, fermo restando la necessità dell’atto pubblico per le modifiche degli statuti di enti

³⁸ La medesima circolare specifica inoltre che: “Pertanto, stante il perdurare, nel periodo transitorio, dell’efficacia delle disposizioni recate dal d.lgs. n.460/1997, la verifica della conformità del nuovo statuto alle disposizioni codicistiche dovrà essere condotta dall’ufficio del RUNTS territorialmente competente nell’ambito del regolando procedimento di iscrizione della ONLUS al RUNTS.”

³⁹ È utile segnalare quanto sostenuto da autorevole dottrina in merito agli enti nei quali non c’è distinzione tra assemblea ordinaria e straordinaria. In tal caso si ritiene che, quando la legge si riferisce all’assemblea ordinaria, debba essere interpretata nel senso che si deve ricorrere ai quorum decisionali in vigore presso un dato ente per il caso dell’adozione di decisioni di approvazione del bilancio annuale e per la nomina degli organi di amministrazione e controllo, e non ai quorum decisionali occorrenti per effettuare modifiche statutarie (A. Busani, “Terzo settore, i nuovi statuti passano dall’atto pubblico”, Il Sole 24ORE, 27 settembre 2018).

in possesso di personalità giuridica (cioè iscritti nei registri delle persone giuridiche tenuti da prefetture e regioni ai sensi del D.P.R. n. 361/2000).

Per le fondazioni prive di organo assembleare la competenza a deliberare gli adeguamenti statutari resta in capo all'organo amministrativo, senza alcuna deroga in materia di quorum.

La Circolare del 27 dicembre 2018 ha chiarito che fino all'istituzione del Registro Unico Nazionale del Terzo settore le modifiche statutarie degli enti con personalità giuridica saranno assoggettate all'approvazione dell'autorità statale o regionale ai sensi dell'articolo 2, comma 1 del D.P.R. n. 361/2000.

5.2.2. Termine di adeguamento: termine della delibera oppure termine di approvazione delle modifiche statutarie da parte dell'amministrazione pubblica preposta?

Riguardo agli ETS dotati di personalità giuridica, è stato chiarito che il termine di adeguamento statutario con le maggioranze "alleggerite" si riferisce alla data entro la quale l'organo statutario dell'ETS delibera la modifica statutaria, adeguando lo statuto alle previsioni codicistiche, e non invece al termine entro il quale deve intervenire il provvedimento amministrativo di approvazione delle modifiche statutarie da parte della Prefettura territorialmente competente o, a seconda dei casi, la Regione o Provincia autonoma interessata, ai sensi del DPR 10 febbraio 2000 n. 361.

5.2.3. Adeguamenti statutari ammessi con modalità e maggioranze semplificate

La circolare del 27 dicembre 2018 ha identificato le seguenti tre diverse tipologie di norme del codice del Terzo settore, suscettibili di formare oggetto di adeguamento statutario:

- a) norme inderogabili;
- b) norme derogabili solo attraverso espressa previsione statutaria (tali norme sono di regola individuabili per la formula "se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente");
- c) norme che attribuiscono all'autonomia statutaria mere facoltà (tali norme sono di regola individuabili per la formula "l'atto costitutivo o lo statuto possono..." oppure per la formula "se l'atto costitutivo o lo statuto lo consentono...").

Tale circolare specifica che sono solo le modifiche inerenti le norme inderogabili (caso a) e le norme derogabili solo attraverso espressa previsione statutaria (caso b) a poter essere effettuate mediante le modalità e maggioranze semplificate. Non sono pertanto ammesse modalità semplificate in tutti gli altri casi, quali quelli che attribuiscono all'autonomia statutaria mere facoltà⁴⁰ (caso c).

Si rimanda all'allegato 1 per una visione di dettaglio dei chiarimenti ministeriali.

⁴⁰ Si rimanda alla tabella allegata alla citata circolare del 27 dicembre 2018 per l'identificazione delle tre categorie di norme del CTS.

Con la circolare n. 13 del 31 maggio 2019 è stato inoltre chiarito che la potestà di usufruire del regime cd “alleggerito” è applicabile a tutte le modifiche, anche a più riprese, sempre se apportate nei termini normativi previsti.

Pur se possibile *prima facie* procedere alle modifiche con maggioranze semplificate, si segnala l’opportunità di valutare se adottare in ogni caso le modalità e le maggioranze previste per l’assemblea straordinaria. Tale scelta potrebbe essere dettata da un duplice ordine di ragioni: cogliere l’opportunità di effettuare ulteriori aggiornamenti allo Statuto, ulteriori rispetto a quelli relativi alle norme inderogabili del CTS; evitare il rischio di possibili future impugnazioni della delibera “semplificata”.

5.2.4. Adeguamento statutario delle onlus

Con riferimento alle ONLUS preesistenti alla data del 3 agosto 2017, i principali chiarimenti sono stati forniti nel corso di Telefisco 2018 e ribaditi nelle successive circolari ministeriali. In particolare, l’Agenzia ha chiarito che, tenuto che per le ONLUS l’adeguamento potrebbe comportare l’adozione di clausole incompatibili con l’attuale disciplina delle ONLUS, è stata ammessa la possibilità di procedere all’adeguamento con l’inserimento di modifiche assoggettate a condizioni sospensive subordinandone l’efficacia alla decorrenza del termine di cui all’articolo 104, comma 2, del Codice stesso. Nel contempo, allo stesso termine deve essere collegata, con espressa previsione statutaria, la cessazione di efficacia delle vecchie clausole statutarie rese necessarie dall’adesione al regime ONLUS, ma divenute incompatibili con la sopravvenuta disciplina degli enti del Terzo settore. Pertanto, in coerenza con il predetto orientamento, si deve ritenere che l’onere di adeguamento statutario sia da considerarsi adempiuto qualora entro il termine del 31 ottobre 2020 siano deliberate le relative modifiche statutarie, anche laddove la loro efficacia (sempre, beninteso, limitatamente alle ONLUS), possa prodursi a partire dal periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro unico⁴¹.

All’esito di un approfondimento condotto con l’Agenzia delle Entrate, con la circolare del 31 maggio 2019 il Ministero del Lavoro ha chiarito inoltre che, con riferimento alle ONLUS, con l’emanazione del decreto ministeriale relativo all’attuazione e funzionamento del RUNTS dovrà essere previsto *“un peculiare percorso di inserimento all’interno del RUNTS. Pertanto, stante il perdurare, nel periodo transitorio, dell’efficacia delle disposizioni recate dal d.lgs. n.460/1997, la verifica della conformità del nuovo statuto alle disposizioni codicistiche dovrà essere condotta dall’ufficio del RUNTS territorialmente competente nell’ambito del regolando procedimento di iscrizione della ONLUS al RUNTS.”*

⁴¹ Si ritiene in dottrina che sia possibile, in alternativa, percorrere la strada del doppio statuto: il primo vigente e conforme alle regole del D. Lgs. 460/97 ed il secondo, adottato dall’assemblea, conforme alle disposizioni del CTS che entrerà in vigore dal momento dell’iscrizione al RUNTS.

5.2.5. Adeguamento statutario post 31 ottobre 2020

Il termine del 31 ottobre 2020 è di natura non perentoria, come confermato nella Circolare n. 20 del 27 dicembre 2018 del Ministero del Lavoro che ha chiarito che: *“Gli enti che procedono alle modifiche statutarie oltre la scadenza del 2 agosto 2019 [n.d.r. posticipato al 31 ottobre 2020] dovranno applicare le disposizioni statutarie previste per l’assunzione delle delibere modificative degli statuti, senza beneficiare della semplificazione.”*

Si rimanda tuttavia a quanto illustrato in premessa per gli effetti conseguenti alle ipotesi in cui l’adeguamento non avvenga entro il termine di operatività del RUNTS (e autorizzazione della Commissione Europea per quanto riguarda le ONLUS).

5.2.6. Individuazione delle attività di interesse generale e delle finalità

Ai sensi dell’art. 21 del CTS l’atto costitutivo deve indicare, tra gli altri, *“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”*. Con la nota del 12 aprile 2019 il Ministero ha chiarito che l’individuazione di finalità e oggetto sociale non può consistere *“nell’inserimento pedissequo nello statuto di un elenco di tutte le attività previste dall’art. 5 o di un numero di esse tale da rendere indefinito, e come tale non riconoscibile, l’oggetto sociale.”*. A tale riguardo la Nota ha evidenziato infatti che, in caso contrario, sarebbero elusi gli obblighi di trasparenza e conoscibilità nei confronti dei terzi o il diritto di associati anche futuri di aderire ad una compagine di cui siano chiaramente individuate attività e finalità.

Sarà pertanto necessario, ai fini degli adeguamenti statutarî, individuare esattamente le finalità e l’attività/le attività di interesse generale tra quelle indicate nell’art. 5 CTS che l’ente intenda perseguire e svolgere, fermo restando, naturalmente, la possibilità di successive modifiche.

5.2.7. Esercizio di attività diverse

L’esercizio di attività diverse rispetto a quelle di interesse generale è facoltativo; tuttavia, qualora l’ente intenda esercitarlo, esso è subordinato, ai sensi dell’articolo 6 del codice, a due condizioni:

- 1) che esse siano secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale (secondarietà e strumentalità dovranno essere valutate secondo i criteri e limiti che saranno definiti con decreto interministeriale, avente natura regolamentare);
- 2) che sia consentito (e quindi specificamente previsto) dall’atto costitutivo o dallo statuto.

Pertanto, qualora l’ETS intenda esercitare attività diverse, lo statuto dovrà prevedere tale possibilità, senza tuttavia che sia necessario già in sede statutaria inserire un puntuale elenco delle attività diverse esperibili: la loro individuazione potrà infatti essere successivamente operata da parte degli organi dell’ente, cui lo statuto dovrà, in tale ipotesi, attribuire la relativa competenza.

Per quanto riguarda l'adeguamento degli statuti preesistenti, possono presentarsi due casi:

- se lo statuto non prevede già lo svolgimento di "attività diverse" l'inserimento non potrà avvenire con modalità e maggioranze semplificate, in quanto la scelta opzionale determina un'innovazione sostanziale del rapporto associativo;
- in caso contrario, si tratterà di un adeguamento obbligatorio dello statuto, soggetto alle semplificazioni previste. In tal caso la previsione di svolgimento di attività diverse da quelle di interesse generale dovrà essere accompagnata dalle specifiche disposizioni in materia di secondarietà e strumentalità di esse e, nel caso in cui esse non siano puntualmente elencate, dalla previsione delle modalità di individuazione da parte degli organi dell'ente.

5.2.8. Enti costituiti a partire dal 3 agosto 2017 e prima dell'operatività del Runts

Con riferimento a ODV e APS, se costituiti a partire dal 3 agosto 2017 sono tenuti a conformarsi *ab origine* alle disposizioni codicistiche, purché queste siano applicabili in via diretta ed immediata. Ai fini dell'individuazione delle norme che presentano tali caratteristiche, il ministero ha chiarito che nel periodo transitorio non sono suscettibili di immediata applicazione le norme del codice del Terzo settore che presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del registro unico nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi⁴².

Nel corso di Telefisco 2018 è stato inoltre chiarito che per quanto riguarda le ONLUS, è ancora possibile costituire una nuova ONLUS, iscrivendola all'Anagrafe delle ONLUS, sulla base delle condizioni previste dal D. lgs. n. 460 del 1997. Gli statuti, analogamente a quanto chiarito in relazione alle ONLUS già esistenti, potranno già prevedere modifiche statutarie sottoposte a condizione sospensiva, come previsto per le ONLUS preesistenti in sede di adeguamento.

Sulla base delle indicazioni contenute nella Nota direttoriale del 29 dicembre 2017, è possibile effettuare la seguente classificazione tra norme di immediata applicazione (che comportano un obbligo di conformarsi sin da subito) e norme la cui applicazione è viceversa collegata all'istituzione ed all'operatività del RUNTS/emanazione di provvedimenti attuativi:

Norma CTS	Applicazione immediata	Applicazione subordinata all'operatività del RUNTS/Emanazione di provvedimenti attuativi
art. 22 – procedura semplificata di acquisizione della personalità giuridica		I limiti patrimoniali minimi fissati dal comma 4 del medesimo articolo potranno tuttavia costituire, in assenza di puntuali

⁴² Nota direttoriale n. 12604 del 29 dicembre 2017.

		disposizioni normative sul tema, un parametro atto a sostenere la valutazione discrezionale dell'organo competente sull'adeguatezza della dotazione patrimoniale dell'ente
art. 48 – obblighi di comunicazione sul registro di atti e di elementi informativi		X
Art. 14 – obbligo di adozione del bilancio sociale	Con D.M. del 04/07/2019 sono state adottate dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali le linee guida per la redazione del bilancio sociale	
Art. 32 – nr minimo di soggetti e forma giuridica per la costituzione di ODV		X
Art. 35 - nr minimo di soggetti e forma giuridica per la costituzione di APS		Poiché si tratta di elementi imm modificabili, che conformano <i>ab initio</i> un ente, essi devono essere presenti sin dal momento iniziale di costituzione dell'ente.
Art. 13 – redazione del bilancio di esercizio nelle forme di cui ai commi 1 e 2	L'attuale mancanza della modulistica, da definirsi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, non esonera gli enti da tale adempimento, traducendosi detta mancanza esclusivamente nell'eterogeneità dei documenti contabili in questione.	
Art. 14, c. 2 – obbligo di pubblicazione annuale sul proprio sito internet degli emolumenti, compensi o corrispettivi, a qualsiasi titolo attribuiti dagli enti del Terzo settore ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti ed ai propri associati	Dovrà cominciare a trovare attuazione a partire dal 1° gennaio 2019, con riferimento alle attribuzioni disposte nel 2018, cioè nel primo anno successivo all'entrata in vigore della norma in esame.	
Denominazione sociale e utilizzo dell'acronimo ETS		Poiché la qualificazione giuridica di ente del Terzo settore, discende, tra l'altro, dall'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore, l'acronimo ETS, anche se previsto nella denominazione sociale, non sarà spendibile nei rapporti con i terzi, negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni con il pubblico

Denominazione sociale e utilizzo degli acronimi ODV e APS	Durante il periodo transitorio, non sorge alcun problema in ordine all'utilizzo dei relativi acronimi da parte delle organizzazioni che risultano iscritte nei registri di settore, alla luce della clausola di equivalenza contenuta nell'articolo 101, comma 3 del codice
---	---

Verifiche sul possesso dei requisiti per ODV e APS costituiti ante 3 agosto 2017 ma non ancora iscritti ai rispettivi Registri

Nelle more dell'entrata in funzione del RUNTS, il Ministero ha chiarito che le "iscrizioni agli attuali registri (a titolo meramente esemplificativo, ai registri regionali del volontariato) continueranno ad essere regolate dalle norme procedurali in essere: in sede di verifica della sussistenza dei requisiti richiesti per l'iscrizione, dovrà essere operata una necessaria distinzione tra gli enti che si sono costituiti prima della data di entrata in vigore del d.lgs.n.117/2017 e quelli che si sono costituiti a partire dal 3.8.2017. Nel primo caso, la verifica dovrà essere condotta sulla base della normativa vigente al momento della costituzione dell'organizzazione: qualora dovesse essere riscontrata una corrispondenza solo parziale delle disposizioni statutarie con le norme del codice, tale disallineamento non potrà ex se costituire motivo di rigetto della domanda di iscrizione, dovendosi tenere presente che gli enti hanno a disposizione il termine di 18 mesi per apportare le conseguenti modifiche al proprio statuto."

In pratica, per gli ODV e APS costituiti ante 3 agosto 2017 che chiedono l'iscrizione ai registri, la verifica del possesso dei requisiti richiesti per l'iscrizione va fatta da parte degli enti preposti sulla base della normativa vigente al momento della relativa costituzione. Naturalmente, tali enti si troveranno poi a dover procedere anche ad una modifica statutaria per adeguarsi alle disposizioni del CTS, senza tuttavia poter beneficiare delle modalità semplificate⁴³.

5.2.9. Altri enti

La circolare non tratta degli altri enti (diversi da ODV, APS, ONLUS). A tale riguardo è utile segnalare la tesi del CNDCEC, in base al quale tali differenti enti saranno soggetti alle norme civilistiche del CTS solo dopo la (eventuale) data di iscrizione al RUNTS.

5.2.10. Imprese sociali

La circolare ministeriale 3711/C del 2 gennaio 2019 emanata Ministero dello Sviluppo Economico - Direzione generale per il mercato, la concorrenza, il consumatore, la vigilanza e la normativa tecnica ha chiarito che imprese sociali (tutte) che addivengano a modifiche statutarie di adeguamento al D. Lgs. 112/2017 e al D. Lgs. 117/2017, debbano ricorrere in ogni caso all'atto pubblico e all'assistenza del notaio. Nella stessa circolare, è

⁴³ La Circolare n. 20 del 27 dicembre 2018 del Ministero del Lavoro ha infatti confermato che: "Gli enti non iscritti ai registri che intendono adeguare gli statuti ai fini dell'iscrizione a questi ultimi, dovranno comunque applicare le disposizioni statutarie previste per le modifiche degli statuti e non potranno beneficiare delle semplificazioni di cui all'art. 101."

stato fra l'altro precisato che le cooperative sociali e i loro consorzi (iscritti di diritto nella sezione speciale del registro delle imprese relativa alle imprese sociali) non hanno alcun obbligo di adeguamento, anche se potrebbe essere ragionevole valutare l'inserimento di clausole quali ad esempio quelle relative all'inserimento di nuove attività di interesse generale.

Si ritiene opportuno segnalare in questa sede le disposizioni contenute nell'art. 15 del D.Lgs. 112/2017 in merito all'attività ispettiva con cadenza almeno annuale cui le imprese sociali sono soggette. Il Codice prevede infatti che in presenza di violazioni delle disposizioni del Codice riscontrate in sede ispettiva, il soggetto esercente l'attività ispettiva diffida gli organi di amministrazione dell'impresa sociale a regolarizzare i comportamenti illegittimi entro un congruo termine. In mancanza, il Ministero vigilante può nominare un commissario ad acta, anche nella persona del legale rappresentante dell'impresa sociale, che affianchi gli organi dell'impresa sociale e provveda allo specifico adempimento richiesto.

Viceversa, nel caso di irregolarità non sanabili o non sanate (ovvero in caso di ostacolo all'attività ispettiva), il Ministro vigilante dispone con provvedimento: la perdita della qualifica di impresa sociale, la devoluzione del patrimonio residuo dell'impresa sociale (secondo determinati criteri⁴⁴) e la cancellazione dell'impresa sociale dall'apposita sezione del registro delle imprese.

⁴⁴ Più in particolare, l'art. 15, c. 8 del D. Lgs. 112/2017 prevede che: "Nel caso di irregolarità non sanabili o non sanate il Ministro vigilante dispone la perdita della qualifica di impresa sociale. Tale provvedimento dispone altresì che il patrimonio residuo dell'impresa sociale, dedotto, nelle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile, il capitale effettivamente versato dai soci, eventualmente rivalutato o aumentato, e i dividendi deliberati e non distribuiti nei limiti di cui all'articolo 3, comma 3, lettera a), è devoluto al fondo istituito ai sensi dell'articolo 16 dall'ente o dall'associazione cui l'impresa sociale aderisce o, in mancanza, dalla Fondazione Italia Sociale, salvo quanto specificamente previsto in tema di società cooperative. Il provvedimento è trasmesso ai fini della cancellazione dell'impresa sociale dall'apposita sezione del registro delle imprese."

6. LE POSSIBILI SCELTE CIRCA LA FORMA IN CUI OPERARE A SEGUITO DELLA RIFORMA

6.1. Iscrizione nel RUNTS tra gli Enti Filantropici

Gianluca Sgaravato - Studio Sgaravato - ACB Verona

Il Codice del Terzo Settore ricomprende tra le categorie di enti del terzo settore anche gli “enti filantropici”, iscrivibili nella corrispondente apposita sezione del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS).

Si tratta di una novità del CTS, non espressamente contemplata dalla legge delega n. 106/2016, ma compatibile con i principi indicati nella stessa.

Il CTS dedica a tale categoria di enti gli articoli 37, 38 e 39, costituenti il Capo III, intitolato “Degli enti filantropici”, del Titolo V, relativo alle “particolari categorie di enti del terzo settore”.

Si tratta di ETS che presentano delle specificità rispetto agli altri organismi disciplinati dal CTS, anche con riferimento alla forma giuridica che devono presentare.

L’art. 37 del CTS, infatti, prevede che possono assumere la qualifica di enti filantropici solo “*enti del terzo settore costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione*”, con la conseguenza che non possono rientrare in tale categoria tutti gli enti aventi una diversa forma giuridica, tra cui, per esempio, le associazioni non riconosciute.

Gli enti filantropici si caratterizzano anche per la particolare attività svolta, che consiste nell’erogare “*denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale*”.

A differenza di quanto previsto dall’art. 32, comma 1 per le Organizzazioni di Volontariato e dall’art. 35, comma 1 per le Associazioni di Promozione Sociale, il CTS non individua i soggetti beneficiari dell’attività erogativa degli enti filantropici, per cui è da ritenere possibile anche l’auto-destinazione delle erogazioni, con la conseguenza che tali enti possono erogare “*denaro, beni o servizi*” anche nei confronti di propri associati, nel caso in cui si trovino nelle condizioni previste dal CTS.

A tale conclusione sembrerebbe indurre anche l’art. 38, comma 2 CTS, nella parte in cui rimette all’autonomia di ciascun ente filantropico indicare nel proprio atto costitutivo (o forse meglio nello statuto), i “principi” da seguire nella gestione del patrimonio e nell’erogazione di denaro, beni o servizi.

Al momento, tuttavia, l’auto-erogazione costituisce solo un’ipotesi praticabile sulla base del testo normativo, per cui sarà necessario valutare eventuali indicazioni ministeriali, ovvero la concreta applicazione di tali norme. L’ente filantropico, inoltre, deve effettuare le proprie “erogazioni” solo “*a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale*”, come precisato nell’art. 37, comma 1 del CTS.

In assenza di precise indicazioni nelle norme sugli enti filantropici, è da ritenere che per “*attività di interesse generale*” si debba far riferimento a quelle specificamente elencate nell’art. 5 del CTS.

Per quanto attiene alle *“persone svantaggiate”*, invece, vi sono solo alcuni riferimenti nel CTS, oltre che nelle disposizioni sugli enti filantropici, solo nell’art. 5, comma 1, lett. u), per quanto attiene alle attività di interesse generale svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l’esercizio, aventi ad oggetto, tra l’altro, *“erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo”* (art. 5 CTS).

Anche tale disposizione, tuttavia, non definisce e nemmeno individua le *“persone svantaggiate”* a favore delle quali gli enti filantropici possono effettuare le loro erogazioni.

Un supporto nell’individuazione delle *“persone svantaggiate”* può venire dall’art. 5, comma 1, lett. p) CTS, che riconosce tra le attività di interesse generale anche quelle volte all’inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro delle persone indicate nell’art. 2, comma 4 del D.lgs. 03/07/2017, n. 112, sull’impresa sociale, ossia lavoratori molto *svantaggiati*, da individuare sulla base delle disposizioni europee, ovvero persone con disabilità, oppure beneficiarie di protezione internazionale o senza fissa dimora iscritte nell’apposito registro, le quali versino in una condizione di povertà tale da non poter reperire e mantenere un’abitazione in autonomia.

L’individuazione delle *“persone svantaggiate”* nell’ambito delle *“attività di interesse generale”* di cui all’art. 5 del CTS, peraltro, potrebbe risultare poco significativa e superflua, in quanto le elargizioni a sostegno di tali attività rientrano comunque tra le erogazioni che l’art. 37, comma 1 prevede per gli enti filantropici.

È da ritenere, tuttavia, che in assenza di altri elementi sia necessario far riferimento alle *“persone svantaggiate”* identificate ai sensi delle disposizioni sull’impresa sociale, in quanto costituiscono una fonte normativa contenute, peraltro, una definizione sostanzialmente coincidente con le *“persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari”* a cui fa riferimento l’art. 10, comma 2, lett. a) del D.lgs. 04/12/1997 n. 460 sulle ONLUS.

Al medesimo concetto di *“persone svantaggiate”* si riferisce anche la Circolare 168/E del 26/06/1998 dell’Agenzia delle Entrate, in cui si precisa ulteriormente che la *“valutazione della condizione «svantaggio» costituisce un giudizio complessivo inteso ad individuare categorie di soggetti in condizioni di obiettivo disagio, connesso a situazioni psicofisiche particolarmente rilevanti, a situazioni di devianza, di degrado o grave disagio economico-familiare o di emarginazione sociale”*.

La stessa Circolare fornisce un’elencazione esemplificativa di tali soggetti nei *“disabili fisici e psichici affetti da malattie, comportamenti e menomazioni non temporanee, tossico-dipendenti, alcoolisti, indigenti, anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico, minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza, profughi, immigrati non abbienti”*.

Solo l’applicazione del CTS, tuttavia, potrà consentire di individuare con precisione l’ambito applicativo delle *“persone svantaggiate”* beneficiarie delle erogazioni da parte degli enti filantropici.

L'art. 37 del CTS, inoltre, precisa che l'erogazione da parte di questi ETS può consistere non solo in denaro o beni, ma anche in *“servizi, inclusi quelli di investimento”*, consentendo, quindi, un ampio margine di valutazione delle erogazioni, purché avvengano sempre *“a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale”*.

Con l'inserimento nel CTS degli enti filantropici, pertanto, si è voluto disciplinare e agevolare una filantropia non più solo *“distributiva”*, ma più adatta alla sensibilità attuale, consentendo, quindi, anche una *“filantropia capitalistica”* o un *“investimento filantropico”*, ossia con funzione attiva e propulsiva, attenta a concepire l'intervento filantropico in termini anche di investimento.

Nel silenzio della disciplina particolare, peraltro, è da ritenere ammissibile che anche gli enti filantropici possano avvalersi di un apporto lavorativo o volontario, in quanto possibile per tutti gli ETS, secondo quanto disposto rispettivamente dagli articoli 16 e 17 del CTS.

Le disposizioni del CTS, infatti, *“si applicano, ove non derogate ed in quanto compatibili, anche alle categorie di enti del Terzo settore che hanno una disciplina particolare”*, come gli enti filantropici, secondo quanto previsto dall'art. 3 del medesimo CTS.

Per quanto attiene ai mezzi di sostentamento, l'art. 38 comma 2 del CTS rimette all'autonomia degli *“atti costitutivi”* (ma sarebbe forse più propriamente degli Statuti), indicare i *“principi”* relativi alla *“raccolta di fondi e risorse in generale”*, con problemi interpretativi e di coordinamento con quanto disposto dall'art. 6 del CTS in merito allo svolgimento delle attività diverse e dall'art. 7 con riferimento alla raccolta fondi.

Gli enti filantropici, infatti, si caratterizzano per attività di *“erogazione”*, con la conseguenza che la raccolta fondi si presenta come un'attività da qualificare *“diversa”* rispetto a quella principale di erogazione, con conseguenti dubbi se la raccolta fondi sia soggetta ai limiti previsti per le attività diverse.

L'art. 38, comma 2 del CTS, inoltre, non precisa se l'autonomia accordata agli enti filantropici nella raccolta di fondi e risorse in genere possa consentire di derogare alle disposizioni sulla *“raccolta fondi”* stabilite in generale per tutti gli ETS dall'art. 7 del CTS.

In assenza di precise indicazioni nella legge, sarà opportuno attenersi a un esercizio *prudenziale* dell'autonomia accordata dal CTS agli enti filantropici, considerando che l'art. 3 del CTS fissa il criterio generale che le disposizioni dello stesso CTS trovano applicazione anche per gli ETS che hanno una disciplina speciale, in assenza di espressa deroga.

Sarà la prassi, pertanto, a chiarire meglio l'ambito dell'autonomia statutaria degli enti filantropici con riferimento alla raccolta fondi.

L'art. 39 del CTS prevede l'obbligo di inserire nel bilancio sociale l'elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio, con l'indicazione anche dei *“beneficiari diversi dalle persone fisiche”*.

Si tratta di un obbligo di trasparenza aggiuntivo rispetto a quello di rendere pubblici entro il 30 giugno di ogni anno i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente, mediante deposito presso il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, previsto dall'art. 48, comma 3 del CTS per tutti gli ETS.

Pur con tutte le cautele proprie di una disciplina nuova e innovativa per i soggetti considerati, la configurazione di ente filantropico con l'iscrizione nell'apposita sezione del RUNTS presenta aspetti di sicuro interesse per gli enti di ricerca scientifica, soprattutto per quelli che si caratterizzano per un'attività essenzialmente di sostegno a ricercatori che operano in centri esterni.

6.2. Iscrizione nel RUNTS tra gli Altri Enti

Federico Lazzati - Studio Cocchi & Associati – ACB Milano

L'art. 4 del Codice del Terzo Settore (CTS) individua una categoria residuale degli Enti del Terzo Settore (ETS) definita come "Altri enti del Terzo settore", che comprendono associazioni riconosciute e non riconosciute e fondazioni non classificate nelle precedenti categorie, nonché "gli altri enti di carattere privato diversi dalle società".

In generale tali Enti potranno definirsi del Terzo settore solo una volta conseguita l'iscrizione nella specifica sezione del Registro Unico Nazionale (degli enti) del Terzo Settore (RUNTS) disciplinato, in particolare, dal titolo VI, agli artt. 45 e ss., del D. Lgs. 117/2017 e successive modifiche e integrazioni: solo da tale periodo potranno beneficiare delle agevolazioni previste dal Codice, in funzione dell'inquadramento civilistico e dell'attività svolta.

L'iscrizione al RUNTS è facoltativa, ma ad essa è subordinata la possibilità per un ente giuridico di potersi qualificare come ETS e conseguentemente la possibilità di fruire delle agevolazioni finanziarie, fiscali e di rapporto con gli enti pubblici previste dalla riforma normativa del settore.

Il RUNTS, quando operativo, sarà pubblico e le informazioni saranno rese accessibili a tutti gli interessati in modalità telematica.

Si ricorda che gli ETS che esercitino la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono soggetti all'obbligo di iscrizione nel Registro delle imprese in aggiunta all'iscrizione nel Registro unico nazionale (art. 11, co. 2, CTS).

Il Codice del Terzo Settore stabilisce che nel RUNTS devono risultare per ciascun Ente almeno le seguenti informazioni:

- la denominazione;
- la forma giuridica;
- la sede legale, con l'indicazione di eventuali sedi secondarie;
- la data di costituzione;

- l'oggetto dell'attività di interesse generale concretamente svolta, di cui all'articolo 5, il codice fiscale o la partita IVA;
- il possesso della personalità giuridica e il patrimonio minimo;
- le generalità dei soggetti che hanno la rappresentanza legale dell'ente;
- le generalità dei soggetti che ricoprono cariche sociali con indicazione di poteri e limitazioni.

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

Gli amministratori sono responsabili del deposito degli atti nel RUNTS e della completezza delle informazioni e dei relativi aggiornamenti.

Modifiche statutarie

Come già anticipato, il legislatore ha previsto un passaggio semplificato per le organizzazioni del Terzo settore preesistenti alla riforma che ambiscono all'iscrizione nel RUNTS e in particolare per gli adeguamenti statutarie delle ODV, delle APS e delle ONLUS.

L'adeguamento entro il 31 ottobre 2020, termine prorogato dal D.L. 18/2020, richiede che gli Enti debbano implementare le disposizioni del CTS, modificando i propri Statuti o introducendo clausole che escludano l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria con modalità e maggioranze previste per le assemblee ordinarie.

Si ricorda che gli Enti riconosciuti come persone giuridiche (cioè iscritti nei registri delle persone giuridiche tenuti da prefetture e regioni ai sensi del D.P.R. n. 361/2000) possono modificare il proprio Statuto solo con atto pubblico; in tale caso, l'agevolazione consisterebbe nel vedere modificato lo Statuto con la maggioranza dell'assemblea ordinaria, laddove i cambiamenti siano imputabili ad un "adattamento" alla nuova disciplina.

Nell'individuare quali norme inserire o modificare per adeguare atto costitutivo e Statuto, il CTS, secondo anche la classificazione fornita dal Ministero del lavoro con la Circolare del 27 dicembre 2018, prevede:

- 1) norme inderogabili, che devono essere inserite in fase di adeguamento;
- 2) norme derogabili solo per espressa previsione statutaria, "se l'atto costitutivo o lo Statuto non dispongono diversamente";
- 3) norme che attribuiscono all'autonomia statutaria mere facoltà, "se l'atto costitutivo o lo Statuto lo consentono".

Solo le modifiche inerenti alle norme inderogabili e alle norme derogabili solo per espressa previsione statutaria sono effettuabili per mezzo della modalità semplificata.

L'adeguamento statutario non può prescindere dalla verifica della presenza nello Statuto degli elementi caratterizzanti l'ETS ai sensi della nuova normativa, quali, ad esempio, la denominazione, l'oggetto sociale, lo scopo.

Oltre alle attività, come accennato, devono essere descritte in modo specifico le finalità perseguite dall'Ente che debbono essere in armonia e coerenti con la natura dell'ente (adeguamento obbligatorio ai sensi art. 101, co. 2).

Come detto in precedenza, ai sensi dell'art. 6 del CTS, l'Ente può esercitare, in via facoltativa, attività diverse rispetto a quelle di interesse generale ricomprese all'art. 5 del CTS, ma subordinatamente al verificarsi di due condizioni:

1. che esse siano secondarie e strumentali (criteri e limiti per valutare la secondarietà e strumentalità saranno definiti con decreto interministeriale in fase di emanazione) rispetto a quelle di interesse generale;
2. che esse siano previste nell'atto costitutivo o nello Statuto.

Ai fini dell'adeguamento statutario occorre procedere come segue:

- se lo Statuto in essere non prevede lo svolgimento di attività diverse rispetto a quelle d'interesse generale, il loro inserimento non rientra tra le modifiche statutarie di mero adeguamento al CTS da adottare nel termine stabilito dall'entrata in vigore del CTS, quindi non può essere fatto con delibera "semplificata" in quanto vengono modificate in modo sostanziale le condizioni del rapporto associativo e, per democraticità, bisogna rispettare i quorum originari previsti dallo Statuto per le modifiche statutarie;
- se lo Statuto invece prevede già lo svolgimento di attività diverse occorrerà solo specificare la secondarietà e strumentalità, individuarle oppure attribuire tali competenze agli organi dell'ente. In tal caso si tratterà di modifiche statutarie soggette al quorum deliberativo dell'assemblea ordinaria.

Occorre, inoltre, tener presente che l'adeguamento statutario obbligatorio richiesto dalla riforma e la scelta della sezione del RUNTS più adatta alle proprie caratteristiche richiedono anche una valutazione preliminare sulle attività svolte e sui relativi criteri di tassazione.

Si ricorda che alcune attività particolarmente sensibili, come la ricerca scientifica di particolare interesse sociale, sono considerate non commerciali a prescindere dal raffronto costi / ricavi.

6.3. Iscrizione al RUNTS come Impresa Sociale

Valerio Predaroli - Studio Rosina e Associati - ACB Genova

Il Decreto Legislativo 112/2017, ha innovato la disciplina dell'Impresa Sociale dettata dal D. Lgs. 155/2006 in attuazione della Legge 106/2016.

La disciplina dell'impresa sociale presenta molti punti di contatto con il Codice del Terzo Settore (CTS) di cui al D. Lgs. 117/2017.

Le imprese sociali, come anche gli enti del terzo settore (ETS), devono svolgere un'attività di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Le tipologie di attività sono indicate all'art. 2 della legge e ricalcano in gran parte quelle previste dall'art. 5 del CTS. Con il D. Lgs. 112/2017 è stato espressamente previsto che l'impresa sociale possa svolgere attività di ricerca scientifica, non contemplata nel precedente D. Lgs. 155/2006.

L'attività di interesse generale deve essere svolta dall'impresa sociale in via prevalente, specificando che la prevalenza si verifica quando i ricavi dell'attività di interesse generale sono almeno pari al 70% dei ricavi complessivi dell'impresa sociale. Inoltre, possono essere imprese sociali, indipendentemente dall'attività svolta, le imprese che occupano lavoratori svantaggiati o rifugiati in misura non inferiore al 30% dei lavoratori occupati.

La qualifica di impresa sociale può essere attribuita a tutti gli enti privati: associazioni e fondazioni di cui agli artt. 14 e ss. c.c. e imprese di cui al libro V del codice civile. Le cooperative sociali e i loro consorzi di cui alla L. 381/1991 acquisiscono di diritto la qualifica di impresa sociale. Non possono essere imprese sociali le società unipersonali e gli enti pubblici.

Per espressa previsione normativa (art. 4 D. Lgs. 112/2017) possono essere costituiti gruppi di imprese sociali ai quali si applica la normativa sull'attività di direzione e coordinamento prevista dal codice civile. Tuttavia, le imprese sociali non possono essere controllate (nel senso previsto dall'art. 2359 c.c.), né essere soggette ad attività di direzione e coordinamento da parte di società con unico socio persona fisica, enti con scopo di lucro ed enti pubblici.

Nell'impresa sociale, come negli altri ETS, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili salvo il rimborso al socio di società, costituita ai sensi del Libro V del codice civile, del capitale effettivamente versato.

Una quota inferiore al 50% degli utili realizzati, dedotte eventuali perdite pregresse, potrà:

- essere convertita in capitale (nel limite della variazione dell'indice nazionale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati calcolato dall'ISTAT);
- essere distribuita sotto forma di dividendo ai soci in misura non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi oltre uno spread del 2,5%;

- destinata ad erogazioni liberali in favore di altri ETS che non siano soci o fondatori o associati o società da questi controllate.

Inoltre, le imprese sociali possono destinare un importo, non superiore al 3% degli utili netti, dedotte le perdite pregresse, a fondi destinati alla promozione e sviluppo delle imprese sociali, istituiti da enti associativi che riuniscano almeno 1.000 imprese sociali, da associazioni nazionali di rappresentanza, assistenza, tutela e revisione del movimento cooperativo e/o dalla Fondazione Italia Sociale.

Sono sempre considerate distribuzioni indirette di utili ai sensi dell'art. 3 del D. Lgs. 112/2017:

- l'erogazione di compensi agli organi sociali in misura sproporzionata rispetto all'attività svolta;
- la corresponsione a dipendenti e collaboratori di retribuzioni e compensi in misura superiore del 40% rispetto ai CCNL o ai valori di mercato;
- la remunerazione di strumenti finanziari diversi da azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, in misura superiore all'indice nazionale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati oltre ad uno spread del 2%;
- l'acquisto di beni e servizi a valori fuori mercato;
- le cessioni di beni e servizi a valori inferiori al mercato nei confronti di soci, associati, fondatori, componenti degli organi sociali o chiunque abbia un interesse nell'impresa salvo che tali cessioni non rientrino nell'attività di interesse generale dell'impresa stessa;
- il pagamento di interessi passivi a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati in misura superiore al tasso annuo di riferimento oltre uno spread del 4%.

L'impresa sociale deve essere iscritta nel registro delle imprese, tenere il libro inventari e il libro giornale e redigere il bilancio secondo le norme del codice civile (artt. 2423 e ss. o 2435 bis o 2435 ter a seconda dei limiti dimensionali). L'impresa sociale deve inoltre pubblicare sul proprio sito internet e depositare presso il registro delle imprese il bilancio sociale redatto secondo le linee guida "emanate" dal Ministero del Lavoro. I gruppi di imprese sociali devono depositare presso il registro delle imprese l'accordo di partecipazione e il bilancio sociale consolidato.

Per quanto riguarda la governance, l'impresa sociale deve essere amministrata secondo i modelli di amministrazione previsti per il tipo di impresa adottato e deve essere sempre nominato l'organo di controllo, anche monocratico. Il revisore legale è obbligatorio quando per due esercizi consecutivi l'impresa supera due dei limiti indicati nell'art. 2435, comma 1, c.c.

Lo statuto può riservare a soggetti esterni all'impresa sociale la nomina di componenti degli organi sociali, sebbene la maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione sia riservata all'assemblea. In ogni caso non può assumere la carica di presidente dell'impresa sociale un soggetto che rappresenti una società con unico socio persona fisica o un ente con scopo di lucro o un ente pubblico.

Lo statuto deve prevedere i requisiti di professionalità, onorabilità e indipendenza richiesti per i membri dell'organo amministrativo (art. 7 D. Lgs. 112/2017). Con riferimento agli organi di controllo si applicano invece le norme previste dal codice civile per il Collegio Sindacale (artt. 2397 e ss. c.c.).

I lavoratori dell'impresa sociale devono essere coinvolti nella vita sociale mediante meccanismi di consultazione o partecipazione che consentano di influenzare le decisioni dell'impresa. Per le imprese che superano due dei limiti previsti dall'art. 2435, comma 1, c.c. ridotti della metà (con la sola esclusione delle società cooperative a mutualità prevalente) ai lavoratori e/o agli utenti deve essere riconosciuto il diritto a nominare un membro dell'organo amministrativo e un componente dell'organo di controllo.

I lavoratori dell'impresa sociale devono avere un trattamento retributivo non inferiore rispetto a quello previsto dai CCNL in base all'attività svolta.

È inoltre previsto che l'impresa sociale possa avvalersi dell'opera di volontari che tuttavia non possono essere numericamente superiori ai lavoratori.

Le imprese sociali, ai sensi dell'art. 15 D. Lgs. 112/2017, sono soggette al controllo del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. Tale attività di controllo ha la finalità di scongiurare l'impiego improprio di tale speciale qualifica. L'eventuale riscontro di violazioni da parte dell'ente controllante può portare alla perdita della qualifica di impresa sociale e alla devoluzione del patrimonio residuo con provvedimento disposto dal ministero.

Quanto al regime fiscale, le imprese sociali sono innanzitutto soggette al regime secondo la forma giuridica assunta (associazione, fondazione, società). La nuova normativa, in attesa di validazione da parte della Commissione Europea ai sensi dell'art. 108 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, prevede poi alcuni benefici fiscali:

- la non imponibilità delle somme accantonate a riserva destinate al versamento dei contributi agli organismi di vigilanza delle imprese sociali;
- la non imponibilità delle somme accantonate ad apposite riserve e destinate allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio;
- la deducibilità dal reddito di impresa dell'IRES dovuta in conseguenza delle variazioni fiscali effettuate ai sensi dell'art. 83 del TUIR;
- la detrazione per i soggetti passivi IRPEF pari al 30% delle somme investite nel capitale delle imprese sociali che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di 5 anni. Per ciascun periodo d'imposta l'investimento massimo detraibile ammonta ad Euro 1 milione e deve essere mantenuto per almeno 5 anni;
- la deduzione per i soggetti passivi IRES pari al 30% delle somme investite nel capitale delle imprese sociali che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di 5 anni. Per ciascun periodo

d'imposta l'investimento massimo detraibile ammonta ad Euro 1,8 milioni e deve essere mantenuto per almeno 5 anni.

In ultimo, alle imprese sociali non si applicano:

- le disposizioni relative alle società di comodo e in perdita sistemica;
- i parametri contabili e gli indicatori sintetici di affidabilità fiscale.

Impresa sociale in sintesi		
	Aspetti positivi	Aspetti critici
Attività svolta	Possibilità di svolgere attività diverse da quelle di interesse generale in misura pari al 30% dei ricavi	
Normativa applicabile		<u>Quadro normativo complesso</u> : coordinamento del D. Lgs. 112/2017 con il CTS, con il codice civile e con eventuale normativa speciale secondo la forma giuridica prescelta
Organizzazione		<u>Particolari obblighi organizzativi e di trasparenza</u> : obbligo di nomina dell'organo di controllo, potere di nomina di membri degli organi sociali da parte di soggetti terzi, potere di nomina di membri degli organi sociali da parte dei lavoratori, meccanismi di coinvolgimento dei lavoratori nella gestione dell'impresa, obbligo di redazione e pubblicazione del bilancio sociale
Fiscalità	Particolari benefici fiscali per chi investe nel capitale (soggetti IRES e IRPEF), detassazione delle somme destinate a riserva, deducibilità dell'IRES dovuta	Regime fiscale secondo la forma giuridica prescelta
Finanziamento	Accesso alla raccolta di capitale di rischio attraverso portali on line (piattaforme di crowdfunding), svolgimento di attività profit	

7. AMMINISTRAZIONE E CONTROLLO DEGLI ENTI: ORGANI SOCIETARI/RESPONSABILITÀ

7.1. Amministrazione e controllo nell'Impresa Sociale

Gino Colla – Studio Asquini e Associati – ACB Udine

La Legge delega per gli Enti Terzo Settore (L. 06.06.2016 n. 106 su G.U. n. 141 del 18.06.2016) contiene i principi della riforma. In questo contributo si farà riferimento al controllo e all'amministrazione delle imprese sociali.

Il Governo delega ad adottare entro 12 mesi dall'entrata in vigore della legge, uno o più D.Lgs. in materia di riforma del Terzo Settore.

La finalità è dare attuazione agli artt. 2, 3, 18 e 118, 4° c. della Costituzione. Non fanno parte del Terzo settore le formazioni e associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche. Alle fondazioni bancarie non si applicano le disposizioni di questa riforma.

All'art. 4, 1° c. lett. d) si prevede di definire forme e modalità di organizzazione, amministrazione e controllo degli enti ispirati ai principi di democrazia, eguaglianza, pari opportunità, partecipazione degli associati e tra gli altri, di trasparenza e di correttezza della gestione degli enti.

All'art. 6 dedicato al riordino dell'impresa sociale, alla lett. l) la previsione di nominare uno o più sindaci allo scopo di vigilare sulle norme in tema di impresa sociale, rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento al D.Lgs. 231/01 (Responsabilità amministrativa degli Enti) e sulla adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile.

All'art. 7 si parla di vigilanza, monitoraggio e controllo pubblico sugli enti del Terzo settore ivi comprese le imprese sociali di cui sopra.

Il Ministero del Lavoro deve adottare entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore dell'ultimo dei D.Lgs., termini e modalità per il concreto esercizio della vigilanza di cui al presente articolo.

7.1.1. Amministrazione delle imprese sociali

L'art. 7 D. Lgs. 112/17 prevede che:

la maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione siano nominati dall'assemblea degli associati o dei soci dell'impresa sociale.

Non possono essere presidenti dell'impresa sociale i rappresentanti degli enti di cui all'art. 4, c. 3. (società o amministrazioni pubbliche che esercitano direzione e coordinamento o controllo).

L'atto costitutivo deve prevedere specifici requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza per coloro che assumono cariche sociali (fermo quanto previsto dal D.Lgs. 08.04.2013 n. 39 su inconfiribilità e incompatibilità di incarichi per condanne per reati contro la PA).

Nell'art. 11 si dice che lo Statuto deve disciplinare i casi e le modalità della partecipazione dei lavoratori e utenti all'assemblea dei soci e nelle imprese sociali, che superano due dei limiti art. 2435-bis c.c. ridotti della metà (attivo: 2.200 mil. euro; ricavi: 4.400 mil. euro; dipendenti in media: 25 unità). La nomina da lavoratori e utenti deve essere di almeno 1 componente sia del Consiglio di Amministrazione che dell'Organo di controllo.

Sono escluse da questa disciplina le società cooperative a mutualità prevalente.

Si richiamano in merito le ulteriori seguenti norme:

Art. 15: Esercizio di attività ispettiva del Ministero del Lavoro e Politiche Sociali può essere svolta anche tramite enti associativi riconosciuti (da definire con Decreto del Ministero del Lavoro e Politiche Sociali).

Art. 21: Le imprese sociali devono adeguare lo statuto entro 12 mesi dall'entrata in vigore del D. Lgs. 112 (Pubblicato in G.U. 19.07.2017 n. 167 entrato in vigore il 20.07.2017). Poi con adeguamento prorogato al 31.10.2020 (con L. 27/2020). Le cooperative sociali esistenti possono accedere ai benefici previsti senza necessità di compiere modifiche statutarie.

Il Documento CNDEC e Cooperative del febbraio 2019 indica che: Per le cooperative sociali non si applica l'art. 7 c. 3 D. Lgs. 112/17 sul profilo dei requisiti di professionalità, indipendenza e onorabilità, visto la prevalenza dello scambio mutualistico con i soci, a prescindere dalla loro esperienza.

La Nota del Ministero del Lavoro n. 4096 del 03.05.2019, in materia di cariche sociali di associazione avente la qualifica di impresa sociale, invece prevede che se la maggioranza dei soci dell'Associazione impresa sociale è costituita da un consorzio tra soci profit, essi non possono esprimere né il Presidente dell'ente, né il Vicepresidente che, in sostituzione del Presidente, abbia facoltà di influenzare o indirizzare l'impresa.

Questo a tutela dell'assenza di lucro soggettivo dell'impresa sociale e del perseguimento di finalità civilistiche, solidaristiche e di utilità sociale.

7.1.2. Il controllo nelle imprese sociali

Come già rappresentato in precedenza, due diversi decreti si occupano, in delega della L. 106/16, di impresa sociale (D. Lgs. 112/2017) e di Enti Terzo settore (D. Lgs. 117/2017).

In particolare, l'art. 10 del D. Lgs. 112/17 contiene, nei primi quattro commi, i principi relativi all'organo di controllo, e, nel quinto comma, l'incarico di revisione legale.

Un importante contributo anche su questo argomento si trova nella Circolare CNDEC sulla Riforma Terzo Settore di aprile 2019.

Nel primo comma si prevede che, fatte salve le condizioni più restrittive contenute per altre forme giuridiche (spa, srl o cooperative), lo statuto o l'atto costitutivo deve prevedere la nomina di uno o più sindaci con i requisiti dell'art. 2397, c. 2 c.c. (composizione del Collegio) e dell'art. 2399 c.c. (cause ineleggibilità e decadenza).

La Legge di bilancio 2020 conferma la possibilità di modifica degli statuti, con le maggioranze ordinarie, entro il 31.10.2020 (termine prorogato con DL. 18/2020 convertito in L. 27/2020)

L'obbligo della nomina del sindaco pare inderogabile e non legata alle dimensioni dell'impresa sociale, anche per i compiti previsti per il sindaco nei commi che seguono.

Questi compiti sono:

1. Vigilanza sull'osservanza della Legge e dello Statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione (anche con riferimento alle disposizioni del D. Lgs. 231/01 ove applicabili);
2. Vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo, contabile e sul suo concreto funzionamento (su questo tipo di controllo pare che vi siano richiami su quanto previsto dal D. Lgs. 14/19 riguardo al Codice della crisi d'azienda);
3. Monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale, e in particolare sull'attività esercitata (art. 2), assenza scopo di lucro (art. 3), struttura proprietaria (art. 4), coinvolgimento lavoratori e utenti (art. 11) e trattamento economico e normativo dei lavoratori (art. 13);

4. Attestazione che il bilancio sociale sia redatto in conformità alle Linee guida del Ministero del Lavoro e politiche sociali (art. 9, c. 2). Le Linee guida sono state approvate con decreto 04.07.2019. Il bilancio sociale dovrà uniformarsi a tali regole dal bilancio 2020 (chiuso nella primavera 2021).

Qualora l'impresa superi per due esercizi consecutivi, due dei limiti indicati nel primo comma art. 2435-bis c.c., sarà necessario nominare un revisore o una società di revisione per l'attestazione sul bilancio d'esercizio. La revisione può essere svolta anche dal sindaco o collegio sindacale, ma con l'iscrizione nel registro dei revisori, di tutti i membri contrariamente a quanto accade per gli altri Enti del Terzo settore.

Per le cooperative sociali, per la nomina dell'organo di controllo, si applica l'art. 2477 c.c. (limiti dimensionali o emissione strumenti finanziari). Per la revisione ci si attiene alla disciplina prevista dall'art. 2519 c.c. a seconda del tipo societario.

7.1.3. Controllo pubblico dell'impresa sociale.

Come anticipato, l'art. 15 D. Lgs. 112/2017 considera il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali il riferimento, di concerto con il Consiglio Nazionale del Terzo settore, per le azioni di sistema e monitoraggio e ricerca.

Per l'attività ispettiva, il Ministero si avvale dell'Ispettorato nazionale del Lavoro o a enti associativi riconosciuti o ad associazioni nazionali.

Le ispezioni devono avere una cadenza minima annuale sulla base di un modello di verbale approvato con decreto dal Ministero del Lavoro.

Per le cooperative sociali ci sarà un decreto del Ministero per lo sviluppo economico di concerto con il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali.

CONCLUSIONI

In base a quanto sopra descritto, sarebbe utile un maggiore coordinamento quanto meno sul settore controlli, tra D. Lgs. 112/2017 su imprese sociali e D. Lgs. 117/2017 su Enti Terzo Settore. Un caso su tutti: per l'impresa sociale che deve effettuare la revisione e ha un collegio sindacale, tutti i membri devono essere iscritti al Registro dei revisori, mentre per gli altri Enti Terzo Settore è sufficiente uno.

Un altro coordinamento sarebbe necessario in tema di articoli del codice civile. Infatti, l'impresa sociale può essere anche una cooperativa o una spa. In tal caso se si è tenuti alla redazione di bilancio consolidato, il revisore deve essere esterno.

Infine, un accenno ai principi di revisione. Sarebbe quanto mai opportuno un intervento del CNDEC sull'applicabilità dei principi di revisione agli Enti non commerciali, in particolare per gli adempimenti relativi al bilancio sociale. In tal senso vi sono già dei documenti rilasciati dall'ODCEC di Roma.

7.2. Amministrazione e controllo nelle Associazioni e/o Fondazioni ETS

Alberto Mion - Studio Righini e Associati - ACBGroup Verona

7.2.1. L'organo amministrativo

La forma più utilizzata per le Fondazioni di Ricerca Scientifica resta quella della Fondazione classicamente intesa. Nei prossimi due capitoli pertanto verranno trattati i temi dell'organo amministrativo e dell'organo di controllo nelle Fondazioni (e, per forte similitudine ma con le differenze che verranno di volta in volta indicate, anche nelle Associazioni) che decideranno di iscriversi al RUNTS. In sostanza si parlerà genericamente di Associazioni e/o Fondazioni, ma le considerazioni devono intendersi integralmente applicabili alle Fondazioni di Ricerca Scientifica.

Requisiti e nomina

La nomina e revoca degli amministratori rientrano tra le competenze dell'assemblea di un'associazione ETS; in base agli artt. 21 e 26 CTS la nomina dei primi componenti viene assolto nell'atto costitutivo. Solitamente viene suggerita la previsione di un organo amministrativo di natura collegiale, quindi con una pluralità di amministratori, ma la norma non esclude la possibilità di nominare un amministratore unico. Non possono essere componenti dell'organo amministrativo i soggetti che si trovano in una condizione di ineleggibilità (art. 2382 C.C., ovvero l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, il condannato a pena che comporta l'interdizione ai pubblici uffici). Possono però essere previste statutariamente ulteriori cause di ineleggibilità, quali il possesso di particolari requisiti di onorabilità e professionalità. Diverso è il caso di situazione di incompatibilità (ad es. per assunzione di carica in altro ETS), per cui non è prevista la decadenza ma la sola necessità di rimozione della causa di incompatibilità.

Il comma 2 dell'art. 26 CTS prevede che la maggioranza degli amministratori sia scelta tra le persone fisiche associate o sia indicata dagli enti giuridici associati. Il comma 5 invece prevede che la nomina della maggioranza degli amministrati sia riservata all'assemblea, al fine di evitare una eccessiva separazione tra proprietà e gestione dell'Ente. In sostanza l'organo amministrativo dovrebbe essere espressione degli associati affinché possa operare secondo le linee di indirizzo definite dalla compagine associativa. Peraltro, al comma 3 è prevista anche la possibilità che l'organo amministrativo sia espressione di differenti categorie di associati.

Inoltre, al fine di favorire una proficua collaborazione tra ETS e altre entità affini, anche diverse dagli associati, è stata prevista anche la nomina extrassembleare di un numero variabile di amministratori. Tale diversa "estrazione" dei componenti dell'organo amministrativo obbligherà ad una precisa regolamentazione da parte dello statuto delle modalità di nomina mediante cooptazione di nuovi amministratori, piuttosto che di decadenza dell'intero organo nel caso di venir meno della maggioranza degli amministratori nominati dall'assemblea. Si segnala che le ultime due caratteristiche (possibilità di nomina extrassembleare degli

amministratori e impossibilità di nomina di amministratori non associati) non è prevista nelle ODV (Organizzazioni Di Volontariato).

Adempimenti e poteri

L'art. 26 del CTS disciplina le modalità di comunicazione al RUNTS da parte degli amministratori. Per ognuno va comunicato entro 30 giorni dall'avvenuta notizia della nomina nome, cognome, luogo e data di nascita, domicilio, cittadinanza, modalità di esercizio del potere di rappresentanza (disgiunto o congiunto). Lo stesso articolo attribuisce un potere "generale" di rappresentanza dell'amministratore dell'ETS. Tuttavia, al comma 7 dell'art. 26 viene mantenuta la previsione dell'art. 19 del codice civile, applicabile agli enti iscritti nei registri delle Persone Giuridiche prefettizi o regionali, ovvero viene stabilito che eventuali limitazioni al potere di rappresentanza non sono opponibili ai terzi se non risultano iscritte nel RUNTS. A contraris quindi l'associazione/fondazione potrà opporre ai terzi le limitazioni al potere di rappresentanza che risultano dagli atti depositati al Registro stesso, una volta decorsi 15 giorni dalla pubblicazione degli atti. La differenza più evidente rispetto alla situazione precedente sta nel fatto che tale norma ora vale anche per le associazioni sprovviste di personalità giuridica, mentre in precedenza era riservata agli enti iscritti nei registri prefettizi e regionali.

Ciò comporta quindi un duplice vantaggio, dei terzi, che ora hanno la possibilità di verifica preventiva della legittimazione ad agire, e dell'associazione, che vede limitata la possibilità di utilizzo del nome dell'associazione stessa da parte di soggetti non legittimati a rappresentarla.

In sostanza il RUNTS introduce un sistema di individuazione di titolari del potere di rappresentanza al pari del Registro delle Imprese per le società.

Si segnala inoltre l'obbligo, previsto dall'art. 11 del CTS, dell'iscrizione nel Registro delle Imprese degli enti che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa "commerciale", con conseguente possibilità di assoggettamento alle procedure concorsuali dell'ente e di azione di responsabilità nei confronti degli amministratori esperibile dal curatore in caso di fallimento.

A carico degli amministratori corre anche l'obbligo di deposito al RUNTS, entro 30 giorni dalla delibera, di tutte le vicende straordinarie della vita dell'ente, quali le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, delle delibere di fusione, di trasformazione, di scissione, di scioglimento, di liquidazione, ecc... Il deposito dei bilanci e dei rendiconti delle raccolte fondi invece va effettuato entro il 30 giugno successivo alla chiusura dell'esercizio. L'eventuale violazione di tali obblighi è punita con la sanzione amministrativa da 103 a 1.032 euro (ridotta ad un terzo se vi si provvede entro i 30 giorni successivi ed aumentata di un terzo per l'omesso deposito dei bilanci). Anche l'utilizzo improprio degli acronimi relativi al terzo settore (ETS, ODV, APS, ecc) sono puniti con la sanzione amministrativa da euro 2.500 ad euro 10.000, raddoppiati se l'illegittimo utilizzo è finalizzato all'ottenimento di erogazioni di denaro o altre utilità.

Compiti e responsabilità

Come si diceva sopra, gli amministratori devono depositare il bilancio e, se del caso, documentare il carattere secondario delle altre attività nella relazione al bilancio. Sta nell'autonomia statutaria prevedere chi debba redigere il bilancio da sottoporre all'assemblea (presidente, tesoriere, segretario, organo amministrativo) ed entro quando, tenendo conto delle tempistiche necessarie per i pareri obbligatori. Per le associazioni che hanno conseguito ricavi e proventi comunque denominati superiori ad un milione di euro, è obbligatorio pubblicare nel proprio sito internet bilancio depositato e bilancio sociale.

Altro adempimento a carico dell'organo amministrativo è la dichiarazione di status di Ente Non Commerciale, al momento dell'iscrizione al RUNTS. Qualora i presupposti vengano meno nel corso della vita dell'ente va comunicata la perdita della natura di Ente Non Commerciale entro 30 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta in cui la perdita della qualifica si è verificata. Il comma 3 dell'art. 83 CTS prevede una sanzione da 500 a 5.000 euro per il legale rappresentante che non provvede alla comunicazione. L'organo competente ad emettere i provvedimenti sanzionatori è l'ufficio del RUNTS (comma 4 dell'art. 91). Per l'utilizzo illegittimo dell'indicazione di ente del terzo settore, di PAS o di OdV è prevista la sanzione amministrativa da 2.500 a 10.000 euro.

Gli amministratori devono utilizzare le risorse a disposizione per lo svolgimento delle attività statutariamente previste, nell'esclusivo perseguimento delle finalità di utilità sociale per cui è stata costituita. Il comma 2 dell'art. 8 CTS norma il divieto di distribuzione degli utili, degli avanzi di gestione, di riserve comunque denominate, anche in via indiretta ad associati, amministratori collaboratori e altri componenti degli organi sociali, al fine di vincolare ogni incremento patrimoniale dell'ETS al perseguimento delle finalità statutarie. Il comma 3 dello stesso articolo elenca operazioni che vengono considerate in ogni caso distribuzione indiretta di utili, quali la corresponsione ad amministratori e sindaci di compensi sproporzionati rispetto all'attività svolta, la corresponsione a lavoratori subordinati ed autonomi di retribuzioni o compensi superiori del 40 % rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi, l'acquisto di beni e servizi per corrispettivi superiori al loro valore normale, la cessione di beni e servizi a condizioni più favorevoli rispetto a quelle di mercato ad associati e componenti dell'organo amministrativo e di controllo, ai soggetti che effettuano erogazioni a favore dell'ente, a loro parenti e/o società dagli stessi controllate o collegate, la corresponsione a soggetti diversi dagli intermediari autorizzati di interessi passivi superiori di 4 punti al tasso annuo di riferimento. La violazione della distribuzione indiretta degli utili è punita con la sanzione da 5.000 a 20.000 euro (comma 1 art.91 CTS).

Tali previsioni, già in buona parte presenti nella normativa precedente riguardante le ONLUS e le "vecchie" imprese sociali, è auspicabile che siano oggetto di maggior approfondimento in sede di presentazione dei decreti attuativi mancanti, stante le possibili conseguenze per l'ente e per i soggetti interessati.

L'effettivo e costante utilizzo del patrimonio per il perseguimento delle finalità di utilità sociale viene garantito anche al momento dello scioglimento dell'ETS, laddove viene confermato l'obbligo di devoluzione ad altro ETS,

tenendo conto anche delle disposizioni statutarie, e, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale, accompagnata da un parere preventivo dell'Ufficio RUNTS regionale anche tramite silenzio-assenso. Pesanti sanzioni sono previste a carico dell'organo amministrativo che abbia distribuito indirettamente utili o fondi comunque denominati in difformità al dettato normativo e statutario. La devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento dell'ente effettuato in difformità alla norma è punita con la sanzione amministrativa da 1.000 a 5.000 euro.

Qualora l'associazione abbia deciso di acquisire la personalità giuridica deve dotarsi di un patrimonio minimo di 15.000 euro (elevato a 30.000 per le Fondazioni). In tal caso altro obbligo a carico degli amministratori è quello, analogamente a quanto previsto dall'art.2447 per le società di capitali, di attivarsi qualora il patrimonio sia ridotto al di sotto del minimo legale, di oltre un terzo. Peraltro, non sussiste analogo obbligo di monitoraggio dei decrementi del patrimonio finché la perdita non incide la soglia minima.

Gli amministratori sono tenuti all'istituzione e conservazione dei libri sociali (degli associati, delle delibere dell'assemblea, delle delibere dell'organo amministrativo), meglio se preventivamente bollati.

Per quanto concerne il tema delle decisioni assunte dagli amministratori in possibile conflitto di interesse, l'art. 27 CTS rinvia all'art. 2475 ter c.c., con conseguente possibilità di incidere, ad esempio, sull'annullamento dei contratti conclusi dagli amministratori in situazione di conflitto d'interesse quando tale condizione era a conoscenza anche del terzo contraente. Analogo ragionamento vale per le delibere assunte dall'amministratore in conflitto d'interesse con l'ente, impugnabili entro 90 giorni da altri amministratori o dall'organo di controllo, anche in caso di mero danno potenziale. Anche se non è stato previsto l'obbligo di trasparenza delle situazioni di possibile conflitto ex art. 2475 ter c.c., il comportamento dell'amministratore deve conformarsi a dovere di diligenza e correttezza amministrativa, con conseguente astensione dal compimento di tali operazioni.

Per quanto concerne la responsabilità degli amministratori (e dei direttori) degli ETS nei confronti dell'ente, degli associati, dei creditori sociali e dei terzi, il CTS fa espresso rinvio a quanto previsto per le società di capitali (e nello specifico gli artt. 2392, 2393, 2393 bis, 2394, 2394 bis, 2395, 2396).

Rispetto al previgente art. 18 ("diligenza del buon padre di famiglia"), ora gli amministratori devono agire anzitutto nel rispetto della legge e dello statuto, nel rispetto delle finalità di utilità sociale, con l'obbligo di conservazione del patrimonio. La prestazione degli amministratori pertanto deve essere vista come un'obbligazione di mezzi e non di risultato; le loro scelte saranno informate a rischi adeguatamente calcolati e non basati su irresponsabili improvvisazioni. Anche se la responsabilità è imputabile a chi ha contribuito attivamente al verificarsi di eventi dannosi, la responsabilità dell'amministratore estraneo all'evento non viene meno se lo stesso non ha vigilato sull'andamento della gestione cercando di prevenire conseguenze dannose, facendo almeno annotare il proprio dissenso nei verbali delle delibere.

Per le azioni di responsabilità vale quanto previsto dall'art.2393 c.c.: deve essere deliberata dall'assemblea, lo statuto potrebbe regolamentare i parametri minimi per l'adesione all'azione stessa dal momento che l'assenza di un capitale sociale determina la necessità di un'interpretazione del dettato normativo relativo al quorum minimo all'esperimento dell'azione. L'azione di responsabilità può essere fatta valere anche dagli associati che rappresentino almeno un quinto del capitale sociale, i quali nomineranno un loro rappresentante comune. Ma può essere promossa anche dal singolo socio o dal terzo, qualora si ritengano danneggiati direttamente dal comportamento doloso o colposo dell'amministratore; in tal caso l'azione è solitamente rivolta ad ottenere un risarcimento del danno subito.

Il comma 6 dell'art 30 CTS attribuisce inoltre un obbligo di verifica puntuale in tema di applicazione della norma di cui al D.Lgs. 231/2001, confermando che anche gli ETS sono destinatari a pieno titolo della relativa normativa. Già nel 2016 una delibera ANAC ha previsto che tutti gli enti che operano in settori pubblici devono adottare un modello organizzativo di gestione conforme al decreto de quo. In linea generale la valutazione dell'"adeguatezza organizzativa" relativamente all'esposizione dell'ente ai reati-presupposto è attività rientrante negli obblighi di diligenza richiesta alle competenze degli amministratori di tutti gli enti. L'adozione di un modello organizzativo invece è solo eventuale, da valutare solo dopo aver espletato un'attività di analisi del rischio e un monitoraggio periodico dei rischi medesimi, in base all'attività svolta dall'ente, alla complessità della struttura organizzativa, alla consistenza dei flussi finanziari, ai rapporti con la Pubblica Amministrazione.

7.2.2. L'organo di controllo

Requisiti e nomina

Il CTS (artt. 28,30 e 31) apporta modifiche ancor più rilevanti in tema di controlli degli Enti del terzo settore, in ciò supplendo alle carenze sul tema del codice civile. A beneficiarne sarà in primis la compagine associativa, ma più in generale tutti gli stakeholders che hanno rapporti con gli enti. Tali novità peraltro si applicano solo agli enti che optano per l'iscrizione al RUNTS, mentre per gli altri enti continuerà ad applicarsi la normativa previgente. Per le Fondazioni la nomina di un organo di controllo interno è obbligatoria, mentre per le associazioni lo diviene al superamento per due esercizi consecutivi di almeno due dei seguenti parametri:

- Totale dell'attivo dello Stato Patrimoniale: euro 110.000
- Ricavi, vendite ed altre entrate: euro 220.000
- Dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

L'organo di controllo può essere anche monocratico, scelto tra gli iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, degli Avvocati, dei Revisori Legali, dei Consulenti del Lavoro o fra i professori universitari di ruolo in materie economiche e giuridiche.

Qualora un Ente decida di non iscriversi al RUNTS, per quanto riguarda le funzioni di controllo si fa riferimento alle previsioni dello statuto.

Ai componenti dell'organo di controllo si applicano le previsioni di cui all'art. 2399 c.c. in tema di cause di ineleggibilità e decadenza. Non possono essere eletti alla carica di sindaco (e, se eletti, decadono):

1. coloro che si trovano nelle condizioni di cui all'art. 2382 c.c. (l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, il condannato a pena che comporta l'interdizione ai pubblici uffici)
2. coniuge, parenti ed affini entro il quarto grado degli amministratori, gli amministratori (e loro parenti come sopra) degli enti controllati e degli enti che esercitano il controllo
3. coloro che sono legati all'ente da rapporti di lavoro o da rapporti di consulenza o di natura patrimoniale tali da comprometterne l'indipendenza.

Sono causa di decadenza dalla carica di sindaco la cancellazione o la sospensione dal registro dei revisori legali, ma lo statuto può prevedere anche altre cause di ineleggibilità, decadenza o incompatibilità (per esempio per numero di incarichi) o clausole che rafforzino taluni profili di professionalità

Obblighi di vigilanza

Degli obblighi di vigilanza tratta l'art. 30 del CTS il quale prevede che l'organo di controllo vigili sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione (al pari di quanto stabilito dall'art. 2403 c.c.), e sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile, e sul suo funzionamento operativo (ex D.Lgs. 231/2001, e questa è una novità). Al pari i componenti dell'organo di controllo sono soggetti allo stesso regime di responsabilità previsto per i sindaci delle società.

L'attività di vigilanza quindi si sostanzia in primis nel "controllo di legalità", ossia nella verifica della legittimità degli atti compiuti dall'organo amministrativo, ma anche in un "controllo di merito", ossia dell'osservanza del principio di corretta amministrazione, di prudenza e ragionevolezza delle determinazioni adottate e degli atti compiuti, e in un "controllo specifico degli ETS", ovvero dell'osservanza delle finalità solidaristiche e di utilità sociale, con uno specifico giudizio di conformità del bilancio sociale alle linee guida del CTS con relativo obbligo di informativa. Su tale ultima attività in particolare l'organo di controllo dovrà soffermarsi sulla non prevalenza delle attività diverse e sul corretto utilizzo delle risorse. Per fare esempi concreti di possibili tipologie di verifiche si può pensare alla valutazione delle ragioni che consentirebbero deroghe al criterio del valore normale nell'acquisto o nella cessione di beni e servizi, oppure la particolare professionalità che consentirebbe un compenso all'amministratore superiore ad un compenso normale per analoga tipologia di ente.

L'organo di controllo dovrà comunque sempre valutare la rilevanza dei rischi conseguenti alle determinazioni adottate, in riferimento alle caratteristiche dimensionali e alla tipologia di attività esercitata. In base alle informazioni acquisite nel corso della sua attività, l'organo di controllo sarà in grado di stabilire la periodicità, l'intensità e la tipologia di controllo medesimo. L'organo di controllo deve verificare, soprattutto all'inizio dell'incarico, l'esistenza e l'adeguatezza di procedure e strumenti che consentano all'ente di operare in conformità alla legge e allo statuto, attività fondamentale proprio per il ruolo sociale che rivestono agli ETS, per preservare la loro reputazione e la "fede pubblica" che sola può garantire lunga vita all'ente stesso.

Ribadito che l'organo di controllo non può sindacare l'opportunità o la convenienza di scelte da parte dell'organo amministrativo, esso potrà accertare esclusivamente la legittimità delle scelte, tramite il controllo della correttezza del processo decisionale e della relativa assegnazione di poteri di autorizzazione e di firma, dell'esclusione di possibile imprudenza della decisione, dell'inerenza all'oggetto sociale.

Da ultimo, come si diceva sopra, l'organo di controllo deve vigilare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo in relazione alle caratteristiche dell'ente, per individuare il corretto processo di formazione delle decisioni, la rispondenza tra struttura decisionale e attribuzione di poteri così come depositati al RUNTS, la corretta ed attendibile rilevazione contabile dei fatti amministrativi e di gestione. Tali funzioni di vigilanza, espressamente previste dal D.Lgs. 231/2001, potranno essere attribuite direttamente all'organo di controllo dallo statuto o dal regolamento, soprattutto se i componenti dell'organo di controllo sono dotati di particolari competenze professionali per svolgere il monitoraggio sul modello organizzativo.

All'organo di controllo spetta altresì l'attestazione che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità con le linee guida adottate con Decreto del Ministero del Lavoro.

All'organo di controllo è preclusa la possibilità di compiere atti di ordinaria amministrazione; del pari la possibilità di convocare l'assemblea viene prevista dal CTS solo per una minoranza di soci. Nel caso invece di inerzia degli amministratori quando il patrimonio necessario per il riconoscimento della personalità giuridica sia diminuito al di sotto del minimo, l'organo di controllo dovrà senza indugio convocare l'assemblea per ricostituire il patrimonio minimo o per deliberare lo scioglimento dell'ente.

In caso di irregolarità amministrative gli associati hanno la possibilità di esperire due procedure di denuncia, una avanti l'organo di controllo, e una avanti l'Autorità giudiziaria. La funzione dell'Autorità giudiziaria resta sussidiaria rispetto a quella dell'organo di controllo e verrà attivata su impulso degli associati in casi di inerzia dell'organo di controllo, dall'organo di controllo nel caso la compagine associativa non adotti misure a cui è tenuta per legge (ad es. la ricostituzione del capitale minimo). Tale intervento può sfociare, nei casi più gravi, nella nomina di un amministratore giudiziario.

Revisione legale

L'art. 31 comma 1 CTS prevede che le associazioni e fondazioni debbano nominare un revisore legale (o una società di revisione) iscritti nel relativo Registro al superamento per due esercizi consecutivi dei seguenti limiti:

- Totale attivo patrimoniale: euro 1.100.000
- Ricavi, proventi e altre entrate: euro 2.200.000
- Dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità

L'obbligo viene meno se per due esercizi consecutivi tali limiti non vengono superati. La funzione di revisione legale può essere svolta dall'organo di controllo nel caso almeno uno dei suoi componenti sia iscritto nel registro dei revisori legali. In tal caso il compenso dovrà essere parametrato sulla doppia funzione, prevedendo una parte per la funzione di controllo ed una per la funzione di revisione legale.

L'espressione "revisione legale dei conti" fa ricondurre compiti e funzioni del revisore a quanto previsto dal D.Lgs. 39/2010: pertanto tale attività deve essere svolta secondo le norme tecniche e deontologiche della

revisione contabile delle società, tali da permettere alla fine dell'esercizio l'espressione di un giudizio sul bilancio, sebbene nel CTS non si parli specificatamente della relazione al bilancio. Pertanto, i principi di revisione sono i principi internazionali ISA Italia; al revisore sarà pertanto consentito l'accesso a procedure, atti e documenti onde poter espletare il proprio ruolo. Preliminarmente il revisore dovrà effettuare una valutazione del rischio dell'incarico sia in termini di indipendenza e competenza sia del "rischio ente". Come ben esplicitato nel documento del CNDCEC, *Il controllo indipendente negli enti no profit*, l'organo di revisione ha i seguenti compiti:

- Accertare se viene tenuta una contabilità separata per le attività commerciali
- Verificare che le scritture contabili siano correttamente tenute ed archiviate
- Verificare la corretta impostazione del piano dei conti in base all'attività esercitata
- Controllare se la forma di bilancio è conforme alla legge o allo statuto ed esponga correttamente le varie poste contabili
- Accertare la corrispondenza tra scritture contabili e risultanze del bilancio
- Verificare che il patrimonio dell'ente sia adeguato e garantisca lo svolgimento delle attività
- Accertare eventuali vincoli sul patrimonio dell'ente
- Accertare che i beni dell'ente siano inventariati ed adeguatamente conservati
- Accertare i criteri di valutazione e la corretta esposizione contabile (valorizzazione delle rimanenze di magazzino, effettiva consistenza dei crediti e loro esigibilità, ecc)
- Esprimere un parere di veridicità del bilancio e dei relativi allegati.

TABELLA COMPARATIVA

Alla luce di quanto rappresentato nei paragrafi che precedono, nella seguente tabella si fornisce il confronto tra le fondazioni ex artt. 14 e ss. c.c. e le fondazioni del terzo settore. Come specificato in precedenza queste ultime potranno chiedere l'iscrizione nel RUNTS nelle categorie "ente filantropico" o "altri enti del terzo settore" o "impresa sociale".

Il confronto ha ad oggetto la costituzione dell'ente (tab. 1), le attività svolte e le modalità di svolgimento (tab. 2), l'assetto gestionale e gli obblighi di rendicontazione (tab. 3).

Tab. 1 – Costituzione ed adempimenti

	Forma giuridica	Obbligo di iscrizione RUNTS	Adeguamenti statutari
Fondazioni ex artt. 14 e ss. c.c.	Fondazione	NO	NO
Enti filantropici	Associazione riconosciuta o fondazione	SI	SI trattandosi di ente nuovo e per quanto gli attuali statuti non sono in linea con i requisiti richiesti dal CTS
Altri enti del terzo settore	Qualunque forma di ente non commerciale	SI	SI (se e in quanto gli attuali statuti non sono in linea con i requisiti richiesti dal CTS)
Impresa sociale	Qualunque forma associativa e di impresa prevista dal codice civile	SI (soddisfatto anche mediante iscrizione nel Registro Imprese)	SI (se e in quanto gli attuali statuti non sono in linea con i requisiti richiesti dal CTS)

Tab. 2 - Attività svolte e le modalità di svolgimento

	Tipologia di attività	Attività secondarie	Raccolta fondi	Ricorso all'opera di volontari	Ricorso all'opera di persone svantaggiate
Fondazioni ex artt. 14 e ss. c.c.	Secondo statuto	Secondo statuto	Secondo statuto	Secondo statuto	Secondo statuto
Enti filantropici	Erogazioni per attività di interesse generale, erogazioni verso persone svantaggiate	SI	SI	SI	Non prevista ma non incompatibile
Altri enti del terzo settore	Attività di interesse generale	SI	SI	SI	Non prevista
Impresa sociale	Attività di interesse generale anche verso persone svantaggiate	SI	SI	SI	SI

Tab. 3 - Assetto gestionale e gli obblighi di rendicontazione

	Redazione del bilancio di esercizio	Redazione del bilancio sociale	Governance	Organo di controllo	Normativa imposte dirette ed IVA applicabile
Fondazioni ex artt. 14 e ss. c.c.	Secondo statuto	Secondo statuto	Secondo statuto	Secondo statuto	TUIR, DPR 633/72
Enti filantropici	Nelle forme previste dal CTS	Al ricorrere dei requisiti previsti dal CTS, inserendo anche elenco e importi delle erogazioni effettuate	Per le fondazioni del terzo settore è sempre richiesto il Consiglio di Amministrazione	Per le fondazioni del terzo settore è sempre richiesto per le fondazioni (almeno monocratico)	CTS (se e in quanto le norme saranno approvate dalla Commissione Europea)
Altri enti del terzo settore	Nelle forme previste dal CTS	Al ricorrere dei requisiti previsti dal CTS	Per le fondazioni del terzo settore è sempre richiesto il Consiglio di Amministrazione	Per le fondazioni del terzo settore è sempre richiesto per le fondazioni (almeno monocratico)	CTS (se e in quanto le norme saranno approvate dalla Commissione Europea)
Impresa sociale	Secondo il tipo giuridico prescelto	Al ricorrere dei requisiti previsti dal CTS	Per le fondazioni del terzo settore è sempre richiesto il Consiglio di Amministrazione	Per le fondazioni del terzo settore è sempre richiesto per le fondazioni (almeno monocratico)	CTS (se e in quanto le norme saranno approvate dalla Commissione Europea)

8. STATUTO FONDAZIONE RICERCA – UN ESEMPIO

Maria Nives Iannaccone - Notaio in Milano

STATUTO DELLA “FONDAZIONE”

ARTICOLO 1 - GENESI, DENOMINAZIONE E MODELLO DI RIFERIMENTO

1.1

E' costituita una Fondazione denominata “Fondazione”.

1.2 La Fondazione si ispira e applica i principi del Terzo Settore nell’ambito del modello organizzativo della Fondazione disciplinato dal Codice del Terzo Settore (D.lgs.117/2017) e dal Codice Civile.

1.3 A seguito dell’iscrizione nel registro unico del Terzo Settore la Fondazione assumerà la denominazione “Fondazione ETS”.

ARTICOLO 2 - SEDE

2.1 La Fondazione ha sede in, all’indirizzo determinato con delibera del Consiglio di Amministrazione e pubblicizzato nelle forme di legge.

ARTICOLO 3 - SCOPI E ATTIVITA’

3.1 La Fondazione non ha scopo di lucro e persegue le seguenti finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale:

- migliorare il livello di conoscenza scientifica in tema di...
- diffondere oltre che nell’ambito scientifico anche in modo divulgativo tra i cittadini i risultati della ricerca, aumentando il livello di comune conoscenza e consapevolezza dei fenomeni inerenti

A tal fine la Fondazione svolge in via esclusiva o principale la seguente attività di interesse generale:

la ricerca scientifica di particolare interesse sociale (art. 5 primo comma lettera h) del Codice del terzo settore).

L’attività di ricerca verrà svolta nei seguenti ambiti: *(da indicare tra quelli elencati all’art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003 n. 135):*

...

La fondazione potrà svolgere la ricerca direttamente approntando le necessarie strutture operative e avvalendosi sia di ricercatori esperti, muniti delle specifiche professionalità, sia di giovani neo laureati per i quali la stessa Fondazione potrà erogare delle borse di studio.

La Fondazione potrà altresì svolgere la propria attività anche in modo indiretto, attraverso Università o enti pubblici o privati, che svolgano direttamente la ricerca negli ambiti sopra indicati e secondo le modalità di ricerca definite dal D.P.R. n. 135/2003; in tal caso la Fondazione regolerà i rapporti con tali enti mediante specifiche convenzioni che disciplinino:

- le linee guida dell’attività che svolgerà l’ente di ricerca;
- i termini, i limiti e le condizioni per la reciproca collaborazione, consulenza, assistenza, supporto e promozione dell’attività;
- le modalità per l’utilizzo del personale di ricerca e tecnico amministrativo;
- le modalità per l’utilizzo delle strutture e degli impianti necessari alla ricerca;

- l'accesso ai finanziamenti pubblici, privati, nazionali e internazionali, a premi e contributi in genere;
- le modalità inerenti la divulgazione dei risultati della ricerca; i soggetti destinatari di tali esiti e i mezzi di comunicazione.

(Qualora la Fondazione intendesse avvalersi del disposto del terzo comma dell'art. 79 del Codice del terzo settore dovrebbe aggiungere:

In ogni caso i risultati della ricerca dovranno essere gratuitamente diffusi e la Fondazione non potrà concedere accessi preferenziali ai suoi risultati o al suo lavoro di ricerca a singoli soggetti privati.)

Spetta al Consiglio di Amministrazione individuare i progetti di ricerca che la Fondazione intende svolgere, in coerenza con gli ambiti sopra precisati, indicandone le principali caratteristiche anche di materia, durata e costi presunti, da pubblicare sul proprio sito internet.

Nell'esercizio di tali attività la Fondazione potrà:

- erogare borse di studio per giovani ricercatori che svolgano la loro attività negli ambiti sopra indicati;
- organizzare corsi di specializzazione per la formazione di ricercatori;
- organizzare convegni, tavoli di lavoro, eventi scientifici;
- fare pubblicazioni, con qualsiasi mezzo tecnico, per la divulgazione degli esiti della propria ricerca;
- ...

ARTICOLO 4 - ATTIVITÀ DIVERSE, SECONDARIE E STRUMENTALI

4.1 La Fondazione può esercitare attività diverse da quelle di cui al precedente articolo, purchè secondarie e strumentali rispetto ad esse e secondo i criteri e i limiti di cui al decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, ai sensi dell'art. 6 del Codice del Terzo Settore.

4.2 Nei limiti sopra indicati, l'individuazione di tali ulteriori attività secondarie e strumentali è rimessa al Consiglio di Amministrazione.

ARTICOLO 5 - VERSIONE A) PATRIMONIO

5.1 Il patrimonio della Fondazione è utilizzato per lo svolgimento delle attività statutarie ai fini dell'esclusivo perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

5.2. Il patrimonio della fondazione è composto:

A) dal fondo di dotazione:

- rappresentato inizialmente dal fondo di dotazione del valore di Euro e comunque non inferiore a quanto previsto nell'art. 22 del Codice del Terzo Settore;
- incrementabile successivamente mediante conferimenti in denaro o di beni, mobili e immobili, o di altre utilità impiegabili per il perseguimento degli scopi, da chiunque effettuati con espresso vincolo di imputazione al fondo di dotazione;
- costituito altresì dai beni mobili e immobili acquistati dalla Fondazione con il ricavato della vendita di beni compresi nello stesso fondo di dotazione;

B) dal fondo di gestione costituito:

- dalle rendite e dai proventi derivanti dal patrimonio e dalle attività della Fondazione;
- da eventuali elargizioni, donazioni o lasciti testamentari, che non siano espressamente destinati a integrare il fondo di dotazione;

- da eventuali contributi attribuiti dall'Unione europea, dallo Stato, da enti territoriali o da altri enti pubblici o privati;
- dai ricavi delle attività istituzionali, e di quelle secondarie e strumentali;
- dai beni mobili ed immobili, materiali e immateriali, che pervengano a qualsiasi titolo alla Fondazione, e che non siano espressamente destinati al fondo di dotazione, compresi quelli acquistati dalla Fondazione medesima.

IN ALTERNATIVA VERSIONE B)

Il patrimonio è composto dalla dotazione iniziale di Euro (...) (oppure del valore di Euro...), nonché dagli incrementi derivanti principalmente da contributi pubblici e privati, da donazioni e lasciti testamentari, dalle rendite patrimoniali, dai ricavi delle attività istituzionali e di quelle secondarie e strumentali, nonché da fondi raccolti.

Il patrimonio, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate, è interamente utilizzato per lo svolgimento dell'attività della Fondazione nel perseguimento dello scopo come sopra individuato.

Qualora il patrimonio risultasse diminuito di oltre un terzo dell'importo minimo stabilito dalla legge, l'organo amministrativo senza indugio deve provvedere alla sua ricostituzione almeno ai limiti di legge, oppure deliberare la trasformazione, la fusione o lo scioglimento dell'ente.

Al ricorrere delle condizioni di legge, la Fondazione può costituire uno o più patrimoni destinati a uno specifico affare, ai sensi e per gli effetti degli articoli 2447 bis e seguenti Codice Civile.

La Fondazione, al fine di finanziare la propria attività di interesse generale, ai sensi dell'art. 7 del D. Lgs. n. 117/2017, può inoltre realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico.

ARTICOLO 6 - VOLONTARI

6.1 La Fondazione può avvalersi nello svolgimento delle proprie attività dell'opera di volontari.

6.2 Sono volontari coloro che per libera scelta svolgono attività non occasionale in favore della Fondazione mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità in modo personale e gratuito senza fini di lucro neanche indiretto. La qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito dalla Fondazione. Ai volontari potrà essere riconosciuto solo un rimborso, non forfetario, delle spese effettivamente sostenute per il proprio operato.

6.3 I volontari devono essere iscritti in un apposito Registro dei Volontari. La Fondazione ha l'obbligo di assicurare i propri volontari in conformità alle disposizioni contenute nell'art. 18 del Codice del Terzo Settore.

ARTICOLO 7 - ESERCIZIO FINANZIARIO

7.1 L'esercizio finanziario ha inizio il 1 gennaio e termina il 31 dicembre di ciascun anno.

7.2 Entro il ... (l'unico termine dato dal CTS è quello per il deposito nel RUNTS entro il 30 giugno -art. 48 CTS) di ogni anno il Consiglio di Amministrazione approva il bilancio di esercizio, redatto in conformità a quanto

previsto nell'art. 13 del Codice del Terzo Settore, nonché, ove richiesto dalla legge, il bilancio sociale, ai sensi dell'art. 14 del Codice del Terzo Settore.

7.3 Gli avanzi delle gestioni annuali dovranno essere innanzitutto impiegati per la ricostituzione del fondo di dotazione iniziale resasi necessaria a seguito di riduzioni dello stesso per perdite, e solo per la differenza per il potenziamento delle attività della fondazione o per l'acquisto di beni strumentali per l'incremento o il miglioramento della sua attività.

7.4 La Fondazione non ha scopo di lucro e non può distribuire utili, avanzi di gestione, fondi o riserve comunque denominate a chicchessia, né direttamente né indirettamente.

(Qualora la Fondazione intendesse avvalersi del disposto del terzo comma dell'art. 79 del Codice del terzo settore dovrebbe aggiungere:

7.5 Tutti gli utili devono essere reinvestiti unicamente nell'attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati.)

ARTICOLO 8 - ORGANI ED UFFICI DELLA FONDAZIONE

8.1 Sono organi della Fondazione:

- il Consiglio di Amministrazione;
- il Presidente;
- l'Organo di Controllo.

Nei casi previsti dalla legge deve essere nominato anche un revisore legale dei conti.

8.2 Sono uffici della Fondazione, ove nominati, il Direttore Generale e la Segreteria Amministrativa.

ARTICOLO 9 - CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE

9.1 Il Consiglio di Amministrazione è composto da 7 (sette) membri, compreso il Presidente, nominati come segue:

- 4 (quattro) dal...;
- 2 (due) da...;
- 1 (uno) dall'ente (ETS o ente senza scopo di lucro).

9.2 Per essere nominati, i Consiglieri dovranno possedere i seguenti requisiti:

- a) essere docenti universitari o aver sostenuto incarichi di docenza universitaria negli ambiti sopra previsti all'art. 3... per almeno ... anni...
- b) aver svolto attività di amministratore in enti di ricerca per almeno ... anni
- c) aver fatto pubblicazioni in materia di ...
- d).....

9.3 Consiglieri restano in carica fino all'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio successivo alla loro nomina e possono essere rinominati.

Il membro che, senza giustificato motivo, non partecipa a tre riunioni consecutive, può essere dichiarato decaduto dal Consiglio di Amministrazione stesso.

9.4 Ogni membro può essere revocato da chi lo ha nominato.

9.5 Se vengono a mancare per qualsiasi causa uno o più membri del Consiglio di Amministrazione, la sostituzione spetta al medesimo soggetto che ha nominato i Consiglieri venuti a mancare. I consiglieri così nominati restano in carica fino a scadenza naturale del Consiglio di Amministrazione.

IN ALTERNATIVA

9.1 Il Consiglio di Amministrazione è composto da 7 (sette) membri, compreso il Presidente tutti nominati a vita in sede di costituzione dell'ente. Se vengono a mancare per qualsiasi causa uno o più membri del Consiglio di Amministrazione gli altri provvedono alla nomina dei mancanti nel rispetto delle caratteristiche sopra riportate.

Qualora venisse meno l'intero Consiglio, la nomina del nuovo spetta a ...

9.6 Il Consiglio di Amministrazione provvede all'amministrazione ordinaria e straordinaria della Fondazione, con criteri di economicità, efficacia ed efficienza.

9.7 In particolare il Consiglio di Amministrazione:

- approva il bilancio di esercizio e il bilancio sociale ove richiesto per legge;
- individua e stabilisce i progetti di ricerca, definendone le principali caratteristiche, e li pubblica sul sito internet della Fondazione;
- nei casi in cui i progetti di ricerca debbano essere svolti mediante Università o altri enti di ricerca, ne approva le relative convenzioni;
- individua le forme di finanziamento necessarie per la realizzazione dei progetti di ricerca;
- assume gli opportuni provvedimenti, ai sensi dell'art. 22 quinto comma del Codice del Terzo Settore, ove il patrimonio sia diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite;
- approva il regolamento relativo alla organizzazione e al funzionamento della Fondazione, e i regolamenti relativi ai singoli progetti, ove opportuno;
- delibera eventuali modifiche statutarie, *ad eccezione di quelle inerenti allo scopo e alle finalità*, con possibilità di integrare le attività da svolgersi;
- delibera lo scioglimento, la trasformazione, la fusione e la scissione della Fondazione;
- predispone i programmi e gli obiettivi della Fondazione;
- delibera in ordine all'accettazione di eredità, legati, donazioni e contributi;
- individua gli eventuali dipartimenti operativi ovvero i settori di attività della Fondazione;
- nomina, ove opportuno, il Direttore Generale e la Segreteria Amministrativa determinandone compensi, qualifiche, compiti, natura e durata dell'incarico.

9.8 Il Consiglio di Amministrazione può delegare parte dei propri poteri ad uno o più dei suoi membri.

9.9 Il Consiglio di Amministrazione è convocato d'iniziativa del Presidente o su richiesta di un terzo dei membri, a mezzo posta elettronica, anche non certificata, o con qualunque mezzo idoneo all'informazione di tutti i membri. Anche in mancanza di convocazione, è comunque valida la riunione del Consiglio nella quale siano presenti tutti i Consiglieri.

9.10 Il Consiglio di Amministrazione è validamente costituito con la presenza della maggioranza dei membri in carica e delibera a maggioranza dei presenti.

9.11 Delle riunioni del Consiglio di indirizzo è redatto apposito verbale, firmato da chi presiede il Consiglio medesimo e dal segretario.

9.12 Ai componenti del Consiglio di Amministrazione spetta anche il rimborso delle spese sostenute in ragione dell'ufficio, se documentate.

9.13 Le riunioni del Consiglio di Amministrazione, si possono svolgere anche mediante mezzi di telecomunicazione, alle seguenti condizioni di cui si darà atto nei relativi verbali:

a. che sia consentito al Presidente della riunione di accertare l'identità degli intervenuti, regolare lo svolgimento della riunione, constatare e proclamare i risultati della votazione;

b. che sia consentito al soggetto verbalizzante di percepire adeguatamente gli eventi della riunione oggetto di verbalizzazione;

c. che sia consentito agli intervenuti di partecipare alla discussione ed alla votazione simultanea sugli argomenti all'ordine del giorno, nonché di visionare, ricevere o trasmettere documenti.

Verificandosi tali presupposti, la riunione si ritiene svolta nel luogo ove è presente il soggetto verbalizzante.

ARTICOLO 10 - PRESIDENTE DEL CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE - VICE PRESIDENTE VICARIO

10.1 Il Presidente del Consiglio di Amministrazione è nominato dai componenti del Consiglio di Amministrazione.

10.2 Il Presidente del Consiglio di Amministrazione ha la legale rappresentanza dell'ente di fronte ai terzi, agisce e resiste avanti a qualsiasi autorità amministrativa o giurisdizionale, nominando avvocati.

10.3 Il Presidente del Consiglio di Amministrazione, inoltre, cura le relazioni con enti, istituzioni, imprese pubbliche e private e altri organismi, anche al fine di instaurare rapporti di collaborazione e sostegno delle singole iniziative della Fondazione.

10.4 Il Consiglio di Amministrazione può nominare fra i suoi componenti un Vice Presidente esclusivamente con funzione vicaria del Presidente, per sostituirlo in caso di sua assenza o impedimento, senza riconoscimento di alcun compenso aggiuntivo.

ARTICOLO 11 - ORGANO DI CONTROLLO

11.1 L'Organo di controllo è nominato da.... *(non dovrebbe essere lo stesso CdA perché il controllato non può nominare il controllante)*. Può essere monocratico oppure formato da tre membri. In tale caso costituisce un Collegio il cui Presidente viene eletto dall'organo che procede alla sua nomina.

I componenti dell'organo di controllo devono essere scelti tra i soggetti individuati all'art. 2397 comma secondo del codice civile; se trattasi di organo collegiale, almeno uno dei componenti dovrà avere i requisiti richiesti.

11.3 L'Organo di controllo vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento.

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

L'organo di controllo esercita inoltre compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale; in caso di redazione del bilancio sociale, attesta che lo stesso sia stato redatto in conformità alle linee guida previste dalla legge. Il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dall'organo di controllo.

L'organo di controllo partecipa (senza diritto di voto) alle riunioni del Consiglio di Amministrazione.

ARTICOLO 12 - REVISIONE LEGALE DEI CONTI

12.1 Nei casi previsti dalla legge,(STESSO SOGGETTO CHE NOMINA L'ORGANO DI CONTROLLO) nomina un Revisore legale dei conti.

12.2 L'organo di revisione dura in carica tre esercizi, sino all'approvazione del bilancio relativo all'ultimo esercizio della sua carica e può essere rinominato.

12.3 Il Revisore:

- esercita i poteri e le funzioni previste dalle leggi vigenti per i revisori dei conti;
- agisce di propria iniziativa, su richiesta di uno degli organi sociali oppure su segnalazione di un aderente;
- può partecipare alle riunioni del Consiglio di Amministrazione.

12.4 La revisione legale dei conti può essere affidata all'organo di controllo, anche se monocratico, qualora sia tutto composto da revisori legali iscritti nell'apposito Registro.

ARTICOLO 13 - ESTINZIONE DELLA FONDAZIONE

In caso di estinzione della Fondazione per qualunque causa, il patrimonio verrà devoluto, con deliberazione del Consiglio di Amministrazione che nominerà il/i liquidatore/i, determinandone i poteri, ad altri Enti appartenenti al Terzo Settore che perseguano finalità analoghe, previo parere favorevole dell'Ufficio di cui all'art.45 del Codice del Terzo Settore.

ARTICOLO 14 - CLAUSOLA DI RINVIO

Per quanto non previsto dal presente statuto si applicano le disposizioni del Codice del Terzo Settore, del Codice Civile e le norme di legge vigenti in materia.

Nota: Le modifiche dello scopo nelle fondazioni dovrebbero essere limitate alle ipotesi enunciate nell'art. 28 del c.c. solo se lo scopo è esaurito o divenuto impossibile o il patrimonio è divenuto insufficiente; in questi casi spetta all'autorità governativa provvedere alla modifica discostandosi il meno possibile della volontà del fondatore.

9. TABELLA RIEPILOGATIVA DELLE MODALITA' DI ADEGUAMENTO STATUTARIO DA PARTE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE (D.Lgs. 3 luglio 2017 n.117 e s.m.i., Codice del Terzo Settore).

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

Scadenza dei termini per gli adeguamenti statutari: 2 agosto 2019.

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

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

Gli enti iscritti che procedano alle modifiche statutarie oltre la scadenza del 2 agosto 2019 dovranno applicare le disposizioni statutarie previste per l'assunzione delle delibere modificative degli statuti, senza beneficiare della semplificazione.

Articolo	Oggetto	Natura dell'adeguamento (obbligatoria, derogatoria, facoltativa)	Modalità deliberativa (semplificata, non semplificata)
4	Forma giuridica, principi generali, declinazione finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente	Obbligatoria	Semplificata
5	Individuazione attività di interesse generale che costituiscono l'oggetto sociale	Obbligatoria	Semplificata
6	Esercizio attività diverse	2 ipotesi: • Inserimento della previsione: facoltativa • Adeguamento di previsioni già presenti: obbligatoria	Semplificata solo in caso di adeguamento obbligatorio di previsioni già in essere, non semplificata in caso di previsione ex novo di esercizio di attività diverse.
8 co.1	Destinazione del patrimonio	Obbligatoria	Semplificata
8 co. 2	Divieto distribuzione utili	Obbligatoria	Semplificata
9	Devoluzione del patrimonio in caso di estinzione o scioglimento	Obbligatoria	Semplificata

10	Costituzione di patrimonio destinato ad uno specifico affare	Facoltativa	Non semplificata
12	Denominazione sociale ETS	Obbligatoria per gli enti diversi da, ODV, APS, Enti filantropici, Imprese sociali, Cooperative sociali, Società di mutuo soccorso, per i quali esistono specifiche disposizioni (artt. 32 co. 3, 35 co. 5, 37 co. 2 d.lgs. 117/2017; art. 6 d.lgs. 112/2017, art. 1 l. 381/1991, d.m. Mise 6.3.2013 art. 3, comma 2)	Semplificata
32 c. 3	Denominazione sociale ODV	ODV iscritte: obbligatoria. ODV costituite ma non ancora iscritte: obbligatoria ma con clausola integrativa	Semplificata Semplificata
35 c. 5	Denominazione sociale APS	APS iscritte: obbligatoria APS costituite ma non ancora iscritte: obbligatoria ma con clausola integrativa	Semplificata Semplificata
37 c. 2	Denominazione sociale "Ente filantropico"	Obbligatoria	Semplificata
13 c. 1-2	Bilancio: individuazione degli organi competenti a porre in essere gli adempimenti connessi	Obbligatoria	Semplificata
13 c. 6	Nel caso in cui si preveda lo svolgimento di attività diverse da quelle ex art. 5: menzione del carattere secondario e strumentale nei documenti di bilancio	Se le attività sono previste: obbligatoria (se lo statuto prevede lo svolgimento di attività diverse da quelle istituzionali)	Semplificata
14 co. 1	Bilancio sociale: individuazione degli organi competenti a porre in essere gli adempimenti connessi	Obbligatoria in caso di raggiungimento delle soglie di legge	Semplificata
15 co. 3	Diritto in capo a soci/associati/aderenti di esaminare i libri sociali	Obbligatoria	Semplificata
17	Volontari	Obbligatoria rimuovere previsioni statutarie difformi alla legge per gli enti che si avvalgono di volontari	Semplificata
23 co. 1, 2, 3	Ammissione dei soci	Derogatoria (nel caso in cui si intendano introdurre disposizioni differenti da quelle generali presenti nel Codice)	Semplificata
24 co. 1	Diritto di voto dei neoassociati	Derogatoria per periodi inferiori ai 3 mesi. Non modificabile in peius	Semplificata

24 co. 2	Rappresentanza degli enti associati (attribuzione di voti >1 fino a 5 voti)	Facoltativa	Non semplificata
24 co. 3	Delega	Derogatoria	Semplificata
24 co. 4	Ricorso al voto per corrispondenza o telematico	Facoltativa	Non semplificata
24 co. 5	Possibilità di assemblee separate	Facoltativa	Non semplificata
24 co. 6	Applicabilità per le fondazioni del terzo settore dotate di organo assembleare o di indirizzo delle norme previste per le assemblee delle associazioni	Derogatoria	Semplificata
25 co. 1	Competenze assemblea	Obbligatoria	Semplificata
25 co. 2	Competenze assemblea (enti con associati ≥ 500)	Derogatoria	Semplificata
25 co. 3	Competenze assemblea fondazioni	Facoltativa	Non semplificata
26, co. 1, 2	Organo di amministrazione	Obbligatoria (funzioni, composizione, funzionamento se collegiale)	Semplificata
26, co. 3,4,5	Amministratori: requisiti, appartenenza, soggetti con diritto di nomina di uno o più amministratori	Facoltativa	Non semplificata
26 co. 7	Potere generale di rappresentanza e regime di conoscibilità di eventuali limitazioni.	Obbligatoria	Semplificata
26 co. 8	Organo di amm. nelle Fondazioni	Obbligatoria (co. 7) o Facoltativa (co. 3, 4 e 5):	Semplificata se obbligatoria Non semplificata se facoltativa
30	Organo di controllo	Obbligatoria per le fondazioni e gli enti dotati di patrimoni destinati nonché per gli enti che raggiungono i limiti dimensionali Facoltativa per gli enti che istituiscono l'organo pur non essendovi tenuti per obbligo di legge	Semplificata Non semplificata
30 co. 6	Attribuzione all'organo di controllo dei compiti di revisione legale dei conti	Facoltativa	Non semplificata
31	Revisione legale (per raggiungimento limiti dimensionali ed enti con patrimonio destinato)	Obbligatoria	Semplificata

32 co. 1	ODV: forma associativa, finalità e modalità di svolgimento delle attività (apporto prevalente dei volontari)	Obbligatoria	Semplificata
32 co. 2	Possibilità di associare altri enti del TS o senza scopo di lucro	Facoltativa se non prevista Obbligatoria se necessaria a riallineare le previsioni con quelle disposte dalla legge (es. introducendo il limite del 50%)	Non semplificata Semplificata
34 co. 1 e 2	Ordinamento e amministrazione ODV	Obbligatoria	Semplificata
35 co.1	APS: finalità e modalità di svolgimento delle attività (apporto prevalente dei volontari), destinatari delle attività	Obbligatoria	Semplificata
35 co. 2	APS: assenza di limiti e discriminazioni nell'accesso e nella partecipazione alla vita associativa	Obbligatoria	Semplificata
38 co. 2	Principi per la gestione del patrimonio, la raccolta di fondi, la destinazione, le modalità di erogazione delle risorse	Obbligatoria	Semplificata
41 co.3	Reti associative nazionali: allineamento contenuti statutari con le previsioni di legge	Facoltativa	Non semplificata
41 co. 7	Reti associative: ordinamento interno nel rispetto di democraticità pari opportunità uguaglianza ed elettività	Obbligatoria	Semplificata
41 co. 8, 9, 10	Reti associative: diritto voto, deleghe e competenza assemblea	Derogatoria	Semplificata
98	Associazioni e Fondazioni, esclusione della possibilità di operare trasformazioni fusioni e scissioni	Derogatoria	Semplificata

10. LA PERDITA DELLA QUALIFICA DI ONLUS PER MANCATO ACCESSO NEL TERZO SETTORE

Enrico Savio – Componente Gruppo di lavoro per la Riforma del Terzo settore – CNDEC Roma

Le fondazioni di ricerca scientifica, riconosciute come Onlus, si troveranno entro la fine dell'anno 2020 a dover decidere se adeguare o meno i propri statuti a quanto previsto dal D.Lgs. 117/17, al fine di garantirsi il passaggio a Enti del Terzo settore.

Essendo la disciplina sulle Onlus ancora vigente, possono acquisire (e mantenere) tale qualifica le fondazioni che, operando nel campo della ricerca scientifica, sia direttamente che indirettamente (mediante affidamento delle attività a università, enti di ricerca e altre fondazioni), ne abbiano presentato richiesta alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in riferimento alla propria sede legale⁴⁵.

Parallelamente al D.Lgs. 460/97, anche nel Codice del Terzo settore (c.d. CTS) è stata inclusa l'attività di ricerca scientifica tra le "attività di interesse generale" esercitabili da un Ente del Terzo settore (c.d. ETS)⁴⁶.

Il CTS, prevedendo all'art. 102, comma 2, lett. a) la soppressione posticipata delle Onlus, ha garantito alle stesse la possibilità di continuare a operare e applicare legittimamente la disciplina di cui al D.Lgs. 460/97 sicuramente ancora per l'intera annualità 2020.

A conferma di quanto sopra, infatti, in attesa dell'entrata in funzione del Registro unico nazionale del Terzo settore (c.d. RUNTS) "continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri Onlus", restando valida la disciplina delle Onlus sino a quando non troveranno completa applicazione le disposizioni fiscali di cui al Titolo X del CTS⁴⁷.

Pertanto, l'abrogazione della disciplina sulle Onlus non produrrà alcun effetto se non a decorrere "dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea sulle misure fiscali e comunque non prima del periodo di imposta successivo all'operatività del RUNTS"⁴⁸.

In tale prospettiva, le Onlus che vorranno mantenere uno status fiscale di ente privilegiato (futuro ETS) dovranno quindi procedere con l'adeguamento del proprio statuto, entro il termine previsto dall'articolo 101, comma 2, CTS, al fine di adeguarlo al codice stesso, prestando comunque attenzione a subordinare l'efficacia di tali modifiche alla decorrenza del termine di cui all'articolo 104, comma 2. Dovrà, inoltre, essere espressamente prevista la perdita di efficacia delle vecchie clausole statutarie qualora incompatibili con le disposizioni del D.Lgs. 117/17 con effetto dal giorno di completa applicazione del CTS.

⁴⁵ Art. 10, comma 1, lett. a), punto n. 11, D.Lgs. 460/97

⁴⁶ Art. 5, comma 1, D.Lgs. 117/17: "Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto: [...] h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;"

⁴⁷ Art. 104, comma 2, D.Lgs. 117/17: "Le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto dal comma 1, si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'[articolo 101](#), comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro"

⁴⁸ Ministero del Lavoro, circolare n. 13 del 31 maggio 2019

Tuttavia, mancando una specifica sezione del Runts ad esse dedicata, per le Onlus che decidano di adeguarsi al CTS si dovrà attendere uno specifico decreto ministeriale, al fine di poterle traghettare dall'Anagrafe tenuta dalle DRE al RUNTS.

Ciò premesso, la decisione di non "entrare" nel mondo del Terzo settore mediante l'iscrizione nel costituendo RUNTS può rappresentare un vero e proprio percorso a ostacoli per la Fondazione Onlus, equiparabile per molti aspetti allo scioglimento dell'ente.

Infatti, posto che il mancato recepimento nello statuto delle clausole contenute nel CTS avrà l'effetto di non permettere l'applicazione della nuova disciplina di favore, il venir meno della qualifica di Onlus rappresenterà il presupposto per l'attivazione dell'obbligo di devoluzione patrimoniale.

La perdita della qualifica di Onlus viene quindi parificata all'estinzione dell'ente, che dovrà quantificare il patrimonio e tutte le utilità in essere maturate dal "ramo Onlus" e attuare una serie di adempimenti e formalità nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e del Ministero del Lavoro.

Ai sensi dell'art. 10, comma 1, D.Lgs. 460/97 gli enti che intendono ottenere il riconoscimento della qualifica di Onlus devono includere nei propri statuti specifiche clausole, tra le quali, alla lett. 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"*.

Considerata la soppressione dell'Agenzia per le Onlus (poi Agenzia per il Terzo Settore), la funzione in oggetto è stata demandata al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. Pertanto, gli "enti Onlus" sono tenuti, nell'ambito della procedura liquidatoria (ovvero al venir meno dei requisiti di cui al D.Lgs. 460/97), a richiedere, anteriormente alla propria estinzione, il **parere al Ministero relativamente alla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento**.

Medesima richiesta dovrà essere formulata anche nel caso di continuazione delle attività senza il requisito di Onlus o in caso di scioglimento senza patrimonio residuo da devolvere.

La funzione dell'organismo di controllo sarà quindi quella di verificare la corretta devoluzione del patrimonio residuo maturato nell'arco temporale nel quale l'ente ha usufruito dei benefici in qualità di Onlus.

L'organizzazione, nel rispetto delle previsioni statutarie e di legge, in sede di delibera di scioglimento potrà quindi scegliere il soggetto (altre Onlus ovvero a fini di pubblica utilità) al quale devolvere il patrimonio residuo. Non rientrano nella richiesta di parere e nell'obbligo di devoluzione, invece, i beni e le utilità acquisite anteriormente all'iscrizione all'Anagrafe delle Onlus, le quali potranno quindi permanere nella disponibilità della fondazione che decida di continuare a operare come non Onlus (poi non ETS).

A tal fine sarà quindi fondamentale distinguere a bilancio il patrimonio formatosi prima e dopo il riconoscimento quale Onlus.

La domanda di parere viene presentata mediante la compilazione di un'apposita modulistica (diversificata se l'ente si estingue o rimane in vita privo del requisito di Onlus) disponibile sul sito del Ministero del Lavoro da trasmettere allo stesso congiuntamente a tutta la documentazione elencata nel medesimo prospetto.

La richiesta potrà essere formulata anche successivamente alla delibera di scioglimento, purché prima della cessazione dell'ente.

Ove la domanda sia ritenuta irregolare o incompleta, il responsabile del procedimento ne dà comunicazione all'interessato tempestivamente e comunque entro 15 giorni, indicando le cause dell'irregolarità o dell'incompletezza. Il parere viene reso entro 90 giorni a decorrere dalla ricezione della domanda o dell'istanza, ove la stessa sia corretta e completa e non intervengano le cause di sospensione.

Si ricorda che in attesa del suddetto parere non ci potrà essere alcuna devoluzione patrimoniale.

Per l'ente iscritto all'Anagrafe delle Onlus sarà necessario informare la Direzione Regionale delle Entrate territorialmente competente (sede legale) dell'avvenuta delibera di scioglimento e, pertanto, comunicare la richiesta di cancellazione. Tale istanza dovrà essere presentata (con raccomandata A/R) mediante la compilazione del modello a suo tempo utilizzato per l'iscrizione, contrassegnando la casella "variazioni successive" e il campo "perdita qualifica Onlus", specificando la causa di scioglimento, accompagnato dal documento di identità del legale rappresentante.

Infine, qualora l'ente risultasse iscritto negli elenchi dei beneficiari del contributo del 5 per mille, la mancata iscrizione al RUNTS non avrà come effetto anche la perdita dei requisiti per l'iscrizione nei menzionati elenchi, rientrando la destinazione "finanziamento della ricerca scientifica" tra quelle del contributo, così come previsto dall'art. 3, comma 1, lett. b), D.Lgs. 111/17.

11. LA DISCIPLINA DEI CONTROLLI “ESTERNI” PER IL TERZO SETTORE

Enrico Savio – Componente Gruppo di lavoro per la Riforma del Terzo settore – CNDEC Roma

Il Codice del Terzo settore ha introdotto nell’ordinamento nazionale una chiara disciplina del sistema dei controlli riguardante degli enti (ETS) diversi dalle imprese.

Accanto all’identificazione di sistemi di controllo “interno” (organo di controllo⁴⁹ e revisore legale dei conti⁵⁰) è stato previsto un dettagliato sistema di controllo “esterno”.

Nel presente contributo si intende affrontare il tema dei controlli esterni rappresentati dall’insieme degli strumenti che lo Stato dispone per verificare la sussistenza dei requisiti che consentono l’attribuzione della qualificazione soggettiva di ETS e la conseguente applicazione del sistema di agevolazioni e facilitazioni contenute nel CTS.

L’efficacia di detti controlli, infatti, è necessaria soprattutto per garantire che i regimi di vantaggio previsti nel Codice siano accessibili unicamente da soggetti meritevoli, tenuto conto del rispetto da parte degli stessi sia dei requisiti formali sia delle finalità dai medesimi perseguite⁵¹.

⁴⁹ Art. 30, D.Lgs. 117/17 “1. Nelle fondazioni del Terzo settore deve essere nominato un organo di controllo, anche monocratico.

2. Nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore, la nomina di un organo di controllo, anche monocratico, e’ obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

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

3. L’obbligo di cui al comma 2 cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

4. La nomina dell’organo di controllo è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell’articolo 10.

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

6. L’organo di controllo vigila sull’osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili, nonché sull’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento. Esso può esercitare inoltre, al superamento dei limiti di cui all’articolo 31, comma 1, la revisione legale dei conti. In tal caso l’organo di controllo è costituito da revisori legali iscritti nell’apposito registro.

7. L’organo di controllo esercita inoltre compiti di monitoraggio dell’osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 5, 6, 7 e 8, ed attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui all’articolo 14. Il bilancio sociale da’ atto degli esiti del monitoraggio svolto dall’organo di controllo.

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

⁵⁰ Art. 31, D.Lgs. 117/17

“1. Salvo quanto previsto dall’articolo 30, comma 6, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, e le fondazioni del Terzo settore devono nominare un revisore legale dei conti o una società di revisione legale iscritti nell’apposito registro quando superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

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

2. L’obbligo di cui al comma 1 cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

3. La nomina è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell’articolo 10.”

⁵¹ Art. 4, comma 1, D.Lgs. 117/17 “Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato

diversi dalle società’ costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione

Tra gli obiettivi della riforma del Terzo settore, quindi, è rientrato quello di dotare l'ordinamento di un sistema di controlli che, pur avendo adeguati strumenti istruttori, non andasse ad appesantire, con eccessivi adempimenti documentali, gli enti interessati.

L'attività di controllo esterno nei confronti degli ETS si articola su tre ambiti:

- nell'attività di controllo ai fini dell'iscrizione, permanenza e cancellazione dell'ETS dal Registro unico nazionale del Terzo settore (c.d. RUNTS), svolta dall'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore (artt. 90 e 93 del CTS);
- nell'attività di controllo amministrativo e contabile, svolta da parte delle amministrazioni pubbliche ed enti territoriali, e relativa all'erogazione di risorse finanziarie o alla concessione in uso di beni immobili e strumentali a favore degli ETS (art. 93, comma 4 del CTS);
- nell'attività di controllo fiscale da parte dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza.

L'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore territorialmente competente (regioni e province autonome) esercita, nei confronti degli ETS aventi sede legale nel proprio territorio, l'attività di controllo in merito a (art. 93, commi 1 e 3, CTS):

- sussistenza e permanenza dei requisiti per l'iscrizione al RUNTS (ad esempio il controllo sui contenuti statutari - art. 25 - e funzionamento dell'organo amministrativo - art. 26 - e assemblea - art. 24 -);
- perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale, nel rispetto in primis degli artt. 5 e 6 del CTS;
- l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al RUNTS;
- rispetto dei requisiti per beneficiare del contributo del 5 per mille;
- corretto impiego delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali, ad essi attribuite.

Le attività di controllo degli uffici del RUNTS potranno essere svolte attraverso:

- accertamenti documentali
- visite
- ispezioni

L'avvio dei controlli può avvenire

- d'iniziativa o
- periodicamente o
- in tutti i casi in cui l'Ufficio del Registro venga a conoscenza di atti o fatti che possano integrare violazioni alle disposizioni del CTS.

In caso di enti con sedi secondarie in Regioni diverse da quella in cui hanno la sede legale, l'Ufficio del registro territorialmente competente può attivare forme di collaborazione con gli Uffici di altre Regioni, al fine di

effettuare controlli presso le sedi operative, le articolazioni territoriali e gli organismi affiliati degli ETS interessati.

L'attività di controllo riservata all'Ufficio del Registro unico può essere svolta anche dalle reti associative (*art. 41, comma 2 del Cts*) e dagli enti accreditati come centri di servizio per il volontariato (*art. 61 del CTS*), autorizzati dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, nei confronti dei rispettivi aderenti.

Ai fini del rilascio di detta autorizzazione, le reti associative ed i Centri di servizio devono risultare in possesso di specifici requisiti tecnici e professionali⁵².

L'attività di controllo espletata dalle reti associative nazionali e dai Centri di servizio per il volontariato è sottoposta ulteriormente anche alla vigilanza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Inoltre, ai sensi dell'art. 93, comma 4 del CTS è introdotta una nuova forma di controllo, funzionale all'erogazione di risorse finanziarie e alla concessione in uso di beni immobili o strumentali di qualunque genere agli ETS per lo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS.

Tale attività, normalmente svolta di fatto e ora normata, è affidata alle stesse pubbliche amministrazioni ed enti territoriali che erogano le risorse finanziarie o concedono in uso beni immobili o strumentali di qualunque genere agli ETS per lo svolgimento delle attività statutarie di interesse generale.

In particolare, dette Amministrazioni dispongono i controlli amministrativi e contabili adeguati per la verifica del corretto impiego delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali affidate.

In base a quanto disposto dall'art. 94 del CTS, l'Amministrazione Finanziaria esercita in piena autonomia l'attività di controllo in merito al rispetto dei requisiti necessari ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute nel Titolo X del CTS e delle agevolazioni fiscali previste in favore degli enti iscritti al RUNTS, avvalendosi dei poteri istruttori previsti dagli artt. 32 e 33 del DPR 600/1973 e degli artt. 51 e 52 del DPR 633/1972.

I controlli dell'Amministrazione finanziaria nei confronti degli ETS, pertanto, avranno a oggetto la verifica del rispetto dei requisiti che caratterizzano gli ETS richiesti dalle specifiche disposizioni fiscali.

In presenza di violazioni, l'AF dovrà interfacciarsi con l'ufficio del RUNTS trasmettendo tutte le informazioni raccolte ai fini della valutazione (da parte di quest'ultimo) della sussistenza dei presupposti per la cancellazione dell'ente dal Registro.

In ogni caso, l'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria che procede al controllo ha l'obbligo, a pena di nullità dell'atto di accertamento, di instaurare un contraddittorio con l'ente, invitandolo a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento.

⁵² Art. 93, comma 6, D.Lgs. 117/17 "L'autorizzazione è rilasciata entro novanta giorni dalla presentazione dell'istanza e mantiene validità fino alla avvenuta cancellazione della rete associativa dall'apposita sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore, ai sensi dell'articolo 41, o alla revoca dell'accreditamento del CSV, ai sensi dell'articolo 66 o fino alla revoca della stessa autorizzazione di cui al comma 5, disposta in caso di accertata inidoneità della rete associativa o del Centro di servizio ad assolvere efficacemente le attività di controllo nei confronti dei propri aderenti. Decorso il predetto termine di novanta giorni, l'autorizzazione si intende rilasciata."

L'obbligatorietà di un contraddittorio preventivo con l'ETS verificato permette di affermare che nel CTS viene finalmente stabilito normativamente l'onere dell'AF di convocare il contribuente accertato, senza poter quindi effettuare alcun "controllo a tavolino".

Di converso, è previsto, altresì, che l'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore trasmetta all'Amministrazione finanziaria gli esiti dei controlli di propria competenza, affinché anche l'Amministrazione finanziaria possa valutare l'opportunità di assumere i conseguenti provvedimenti.

Con riferimento agli esiti dell'attività di controllo condotta dall'Amministrazione finanziaria va evidenziato il fatto che lo svolgimento "prevalente" delle attività in forma commerciale non determinerà alcuna perdita della qualifica di ETS, bensì unicamente l'applicazione di un diverso regime fiscale (con la perdita di buona parte delle agevolazioni e delle facilitazioni previste nel CTS⁵³).

Infatti, gli ETS riconosciuti come "commerciali" dovranno applicare le ordinarie regole di tassazione del reddito d'impresa.

⁵³ A titolo esemplificativo: il regime forfetario di cui all'art. 80, le esenzioni IMU e i tributi locali di cui all'art. 82, i titoli di solidarietà di cui all'art. 77, ecc.

Guida Realizzata dal Gruppo di lavoro Non Profit di ACBGroup SpA – www.acbgroup.com

Lucia Tacchino, Studio Rosina e Associati - ACB Member Genova
Valerio Predaroli, Studio Rosina e Associati - ACB Member Genova
Gino Colla, Studio Asquini e Associati - ACB Member Udine
Federico Lazzati, Studio Cocchi e Associati - ACB Member Milano
Alessandra Lemmi, Studio BNC - ACB Member Bergamo
Federico Vicari, Studio BNC - ACB Member Bergamo
Elisa Marcandalli, Studio BNC - ACB Member Bergamo
Alberto Mion, Studio Righini - ACB Member Verona
Daniela D'Ignazio, Studio Bracchetti Calori e Associati - ACB Member Milano
Eva Manfrini, Studio Mellarini - ACB Member Trento
Elisa Costanzi, Studio Mellarini - ACB Member Trento
Gianluca Sgaravato, Studio Sgaravato - ACB Member Verona

ACBGroup SpA, nata da una idea di Luigi Guatri, Cesare Ferrero, Piero Gnudi e Victor Uckmar nel 2000, è oggi una realtà composta da 49 studi, gli ACB Member, che hanno unito la loro decennale esperienza e le distinte competenze specialistiche, per dare vita al primo ed innovativo modello integrato di assistenza professionale, capace di affiancare l'impresa nel suo percorso di crescita.

ACB, acronimo di Academics and Consultants for Business, è una squadra di 500 Professionisti -Dottori Commercialisti, Legali, Docenti Universitari- che vantano un'alta specializzazione e un forte radicamento sul territorio, e che sono in grado di assistere qualsiasi impresa o organizzazione in ogni fase di sviluppo del proprio ciclo economico.

ACBGroup SpA, per il tramite dei propri Studi Member, fornisce consulenza in diritto societario, contenzioso e pre-contenzioso tributario, contrattualistica nazionale ed internazionale, M&A, operazioni straordinarie, valutazioni di azienda, controllo di gestione, transfer price, procedure concorsuali e gestione della crisi di impresa, servizi fiduciari e passaggi generazionali, costituzione e gestione di Fondazioni, costituzione e gestione di Start up e PMI Innovative.

ACBGroup SpA, grazie al forte radicamento territoriale degli Studi di riferimento, è il partner ideale anche per affiancare le imprese straniere che desiderano aprire un'attività nel nostro paese.

Il coordinamento delle attività è affidato ad una struttura centrale che gestisce e favorisce lo scambio di conoscenze e competenze tra gli Studi ed un'efficiente ed efficace gestione organizzativa e delle problematiche di maggiore complessità.

FLESSIBILITA'

Tutti i progetti seguiti vengono correttamente proporzionati alle reali esigenze dell'azienda grazie alla sinergia tra le diverse competenze presenti in **ACBGroup** ed eventualmente, attraverso la creazione di team di lavoro 'ad hoc'. La sede centrale e gli studi associati sono in grado di comunicare e scambiarsi rapidamente informazioni e richieste attraverso il portale Intranet dedicato alla comunità dei professionisti che mette a disposizione spazi per riunioni on-line, aree dedicate allo scambio di pareri in tempo reale e un archivio con proposte, progetti e attività realizzati dal gruppo.

EFFICACIA

La capacità di conseguire i risultati voluti è diretta conseguenza di due fattori chiave: la pluriennale esperienza maturata dai professionisti e dai consulenti di **ACBGroup** nei rispettivi ambiti e la possibilità di essere presenti in tutti i settori in virtù di accordi e alleanze con realtà che vantano un "expertise" adeguato agli standard del sistema degli studi Soci.

INNOVAZIONE

Le soluzioni identificate sono l'espressione del continuo aggiornamento delle conoscenze professionali degli associati che possono fruire dell'operato del Comitato Culturale di **ACBGroup**. Attraverso un collegamento sistematico con il mondo accademico, **ACBGroup** mira a cogliere le evoluzioni e i cambiamenti, in modo da poter elaborare in anticipo nuove tecniche e nuovi strumenti da rendere disponibili sul piano applicativo.