

---

Media Partner

GRUPPO<sup>24</sup>ORE

# TERZO SETTORE ED ENTI NON PROFIT

**1° Incontro 24 Maggio 2022**

## IL PROCESSO DI RIFORMA DEL TERZO SETTORE

**Lo stato dell'arte e le ultime novità**

**Relatore: Antonio Spiriti**

La riforma del **terzo settore** sembra che necessiti ancora di molto tempo prima di potersi ritenere compiuta e sviluppare a pieno all'interno del panorama legislativo e socioculturale.

Ad oggi non abbiamo ancora appreso gli esiti della valutazione della Commissione Europea in merito all'approvazione del **titolo X** del D. Lgs. n **117/2017** che già il legislatore tenta di modificarne con quanto previsto dal Decreto Legge n. **146/2021** e ulteriormente confermato legge di Bilancio 2022.

Con l'inizio dell'operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore dal 24 novembre 2021, cambiano alcune regole per tantissime associazioni, specie per le Associazioni di promozione sociale, Organizzazioni di volontariato e le ONLUS.

La legge 398 del 1991 rimane ancora in vigore per il 2022 come confermato anche dall'Agenzia delle Entrate. Tali agevolazioni rimarranno in vigore sino alla pronuncia da parte della **Commissione Europea** chiamata ad autorizzare il pacchetto delle norme fiscali legate alla Riforma del Terzo Settore.

Le modifiche apportate dal Codice del Terzo settore all'ambito soggettivo di applicabilità del regime agevolativo troveranno applicazione solo dal periodo d'imposta successivo a quello in cui perverrà tale autorizzazione della Commissione europea. Tuttavia, non è stata ancora inviata la richiesta all'Europa da parte del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

**L'art. 79 del Codice del Terzo Settore** prevede, al comma 6, la disciplina per i proventi e quote incassate dall'Ente del Terzo settore, quei proventi solitamente chiamati "corrispettivi specifici".

Nel nuovo regime fiscale per gli Enti del Terzo Settore, si ribadisce ciò che è stato specificato dall'art. 148 del TUIR, in relazione alla natura "**non commerciale**" delle somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi specifici.

Tuttavia, il Codice del Terzo Settore, all'art. 79, sostiene la "**natura commerciale**" dei corrispettivi specifici versati da associati e soci a fronte di cessione di beni o prestazioni di servizi forniti loro dall'Ente e, così come oggi accade con il terzo comma dell'art. 148 del TUIR, con la sola eccezione delle Associazioni di Promozione Sociale ex art. 85, comma 2, del Codice.

In attesa di comprendere se la presunzione di carattere commerciale del corrispettivo specifico versato dall'associato dell'Ente del Terzo Settore sia una presunzione assoluta o subordinato al **test di commercialità** dell'attività nel 2022, continuerà a valere il regime agevolativo previgente.

Tra le questioni in discussione c'è la variazione della **natura** delle **attività** esercitate dagli enti **non commerciali** ai fini dell'applicazione della normativa iva.

Gli Enti del Terzo Settore sono enti giuridici muniti di un particolare **status**, sono associazioni, fondazioni o anche società, come le Imprese Sociali, con una particolare qualifica, quella di Terzo Settore, che può acquisirsi per scelta volontaria ma può anche dimettersi per scelta volontaria o perdersi per effetto di un provvedimento sanzionatorio dell'autorità vigilante.

**Le associazioni e fondazioni di diritto civile, quindi, possono diventare Enti del Terzo Settore e da qui eventualmente perderne la qualifica, con le relative conseguenze.**

### Fonti

- la Legge Delega n. 106/2016
- il D. Lgs. n. 111/2017 recante la «Disciplina del Cinque per mille»
- il D. Lgs. n. 117/2017 recante il «Codice del Terzo Settore» (CTS)
- il D. Lgs. n. 112/2017 sull'«Impresa sociale»
- Il D. Lgs. 20/07/2018 n. 95 recante modifiche alle nuove norme sulle «Imprese sociali»
- Il D. Lgs. 3/08/2018 n. 105 recante modifiche al «Codice del Terzo Settore»
- Il D.M. 5/03/2020 per l'adozione della modulistica di «bilancio degli enti del Terzo Settore»
- Il D.M. 21/10/2020 n. 106 del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali per le modalità di «funzionamento del RUNTS»
- il D.M. 19/05/2021 n. 107 del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali concernente l'individuazione di «criteri e limiti delle attività diverse»

Dette disposizioni creano un **sistema normativo organico e complesso**, che aspira all'autonomia ed indipendenza.

La complessità della riforma del Terzo Settore ha richiesto l'integrazione di una serie di indicazioni interpretative per indirizzare gli operatori nella gestione del periodo transitorio.

### Le più importanti fonti interpretative

- **Agenzia delle Entrate - Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018** «Questioni fiscali di interesse delle associazioni e società sportive dilettantistiche di cui articolo 90 della legge 289/2002 emerse nell'ambito del Tavolo Tecnico tra l'Agenzia delle Entrate e il CONI».

- **Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale - Circolare n. 2 dell'11 gennaio 2019** - Direzione generale Terzo settore e responsabilità sociale delle imprese «Legge 4 agosto 2017 n. 124, art. 1, commi 125-129. Adempimento degli obblighi di trasparenza e pubblicità».
- **Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale - Circolare n. 20 del 27 dicembre 2018** - Direzione generale Terzo settore e responsabilità sociale delle imprese «Codice del Terzo settore. Adeguamenti statutari».
- **Ministero dello Sviluppo Economico - Circolare n. 3711/C del 2 gennaio 2019** - Direzione generale per il mercato, la concorrenza, il consumatore, la vigilanza e la normativa tecnica, «Problematiche interpretative relative alle imprese sociali ed alle cooperative sociali».
- **Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale – Nota n. 7073 del 26 maggio 2021** «Proroga per l'approvazione del bilancio sociale 2020 da parte degli enti gestori dei centri di servizio per il volontariato (CSV)»
- **Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale – Nota n. 8452 del 24 giugno 2021** «Deposito del bilancio sociale delle cooperative e loro consorzi – Termine di presentazione»
- **Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale – Nota n. 6 del 25 giugno 2021** «Legge 4 agosto 2017, n. 124 – articolo 1, commi 125-129. Adempimento degli obblighi di trasparenza e di pubblicità»

## Requisiti necessari per assumere la qualifica di Ente del Terzo Settore

I requisiti necessari per l'assunzione della qualifica giuridica di Ente del Terzo Settore sono contenuti negli **articoli da 5 a 54 del Codice del Terzo Settore**, che possono essere contrapposti all'**articolo 2 e del Codice delle Imprese Sociali**.

Il presupposto fondamentale per essere Ente del Terzo Settore è l'esercizio, in via esclusiva o principale, di una o più delle attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale elencate all'art. 5 del CTS.

L'elencazione di 26 tipologie di attività è tassativa, nel senso che solo le attività elencate costituiscono attività d'interesse generale ai fini del Codice; 22 se ne individuano nell'articolo 2 del Codice per le Imprese Sociali.

La struttura portante è costituita dal **Registro Unico Nazionale del Terzo Settore**. Solo iscrivendosi, in una delle categorie previste, un ente privato senza scopo di lucro può definirsi Ente del Terzo Settore o, se di categoria speciale, Associazione di Promozione Sociale, Organizzazione

di Volontariato, Ente Filantropico, Società di Mutuo Soccorso o Impresa Sociale e vedersi applicate le norme previste dai decreti delegati attuativi della Riforma.

In data 21 ottobre 2020 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 261 **il Decreto del Ministero del Lavoro 15 settembre 2020, che dà attuazione all'art. 53 del Codice del Terzo Settore.**

Il Decreto, composto da 40 articoli, contiene anche 3 allegati tecnici:

- **allegato A:** relativo alla piattaforma informatica del RUNTS
- **allegato B:** inerente alla compilazione delle istanze
- **allegato C:** attinente alla trasmigrazione degli enti del RUNTS.

Gli allegati «B» e «C» sono comprensivi di due appendici ciascuno, rese disponibili in formato Excel, che rappresentano esclusivamente il tracciato informatico utilizzato dal sistema informativo del RUNTS e non sono di immediato utilizzo da parte degli enti.

Ai sensi del comma 2, dell'art. 53 del D. Lgs. N. 117/2017 dopo la pubblicazione del decreto 15 settembre 2020 nella Gazzetta ufficiale 261 del 21 ottobre 2020 sono stati attivati i 180 giorni per organizzare la piattaforma telematica.

**Il termine dei 180 giorni, quindi, portava a prevedere la data di operatività della struttura informatica necessaria per il via al RUNTS entro lo scorso 19 aprile 2021.**

Con l'articolo 31 del decreto attuativo del 15 settembre 2021, **ogni ufficio regionale e/o delle Province autonome ha ulteriori 180 giorni per richiedere informazioni suppletive agli enti iscrivibili e ulteriori 60 giorni per completare (dopo la richiesta) le informazioni necessarie all'iscrizione.**

Quindi, aggiungendo al 19 aprile 2021, i maggior termini destinati al controllo e alla richiesta di informazioni integrative, **il completamento dell'iscrizione non potrà che avvenire entro il 31 dicembre 2021.**

La data del 31 marzo 2021, in effetti, ha evidenziato solo l'opportunità di eseguire le modifiche statutarie con l'applicazione dei *quorum* per le assemblee ordinarie.

Si tenga ulteriormente conto che il **detto termine è stato spostato ulteriormente al 31 maggio 2022** e che il termine ultimo per presentare la domanda di iscrizione al RUNTS da parte delle ONLUS è fissato al 31 marzo del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione UE (comma 3, art. 34 DM 15 settembre 2020) che potrebbe essere individuato al 31 marzo 2022 e che le agevolazioni potranno essere applicate a partire dal 1° gennaio 2022

**sempre che la normativa agevolativa sia approvata dalla Commissione UE entro il prossimo 31 dicembre 2021.**

### **Stato dell'arte e date possibili di operatività**

Per quanto concerne la situazione attuale e, quindi, i tempi che porteranno a una piena operatività del RUNTS possono essere così determinati:

- a partire dal **23 novembre 2021** ha avuto inizio il procedimento di migrazione delle Organizzazioni di Volontariato e delle Associazioni di Promozione Sociale dai vecchi registri di settore di attuale iscrizione al RUNTS. Il procedimento si doveva chiudere il **20 febbraio 2022**
- a partire dal giorno successivo, ovvero dal **21 febbraio 2022**, il competente ufficio del RUNTS deve verificare, entro 180 giorni successivi, la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione dell'Ente al RUNTS con la conseguenza che i 180 giorni portano il termine al 20 agosto 2022 e il termine di 180 può essere sospeso fino alla ricezione delle informazioni e dei documenti richiesti (per 60 giorni)
- di conseguenza il termine a disposizione per l'amministrazione per concludere il procedimento potrà allungarsi, potenzialmente, fino al **19 ottobre 2022**

Il D. Lgs. n. 117/2017 ha creato un "sistema duale", sia civilistico che tributario, con soggetti esclusi dagli Enti del Terzo Settore *ex lege* e altri che resteranno fuori dall'applicazione del Codice per propria scelta.

Risultano assenti interventi sul Codice civile giacché è stato introdotto il solo art. 42-bis in materia di trasformazioni, fusioni e scissioni degli Enti, mentre la delega prevedeva una riforma generale del Libro I del Codice civile.

Terzo Settore - Enti inclusi	Terzo Settore - Enti esclusi
Organizzazioni di volontariato - OdV	Amministrazioni pubbliche
Associazioni di Promozione Sociale - APS	Formazioni e associazioni politiche
Enti filantropici	Sindacati
Imprese Sociali, incluse cooperative sociali	Associazioni professionali
Associazioni, riconosciute o non riconosciute	Associazioni di rappresentanza di categorie economiche
Fondazioni	Associazioni di datori di lavoro
Società di mutuo soccorso	Enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai predetti enti (Ministero del Lavoro - nota n. 2243/2020)
Reti associative	Fondazioni bancarie
Altri enti di carattere privato diversi dalle società	
Enti religiosi civilmente riconosciuti per le attività di interesse generale svolte	
Associazioni o fondazioni di diritto privato ex IPAB derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza o beneficenza	

## Mantenimento della qualifica di Ente del Terzo settore

### **Requisito della strumentalità**

Le attività sono definite come strumentali qualora, indipendentemente dal loro oggetto, sono realizzate in via esclusiva per il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dichiarate.

Se ne evince che possono essere svolte tutte le attività a condizione che l'eventuale margine sia utilizzato, in una prospettiva di autofinanziamento, per il perseguimento del fine istituzionale.

### **Requisito della secondarietà**

La secondarietà delle attività diverse, riprendendo in parte la disciplina delle Imprese Sociali con riferimento alle attività secondarie (D. Lgs. n. 112/2017, art. 2, comma 3), e in altra parte la normativa concernente le ONLUS (D. Lgs. n. 460/1997, art. 10, comma 5), è definita dal Decreto ministeriale quando ricorra **almeno una** delle seguenti condizioni:

- **i ricavi non sono superiori al 30% delle entrate complessive**
- **i ricavi non sono superiori al 66% dei costi complessivi**

### **Adeguamento degli statuti**

Al fine di agevolare le procedure di adeguamento statutario al codice del Terzo settore, il comma 1 dell'art. 66 del D.L. 31 maggio 2021 n. 77, intervenendo sul comma 2 dell'art. 101 del D.lgs. 3 luglio 2017 n. 117, **ha prorogato dal 31 maggio 2021 al 31 maggio 2022** il termine entro cui gli enti dotati delle qualifiche di Organizzazione di Volontariato, Associazione di Promozione Sociale e organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS) **possono, con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria, adeguare i propri statuti alle disposizioni inderogabili del codice del Terzo settore, oppure introdurre clausole che escludono l'applicazione di disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria.**

Tale regime di favore si giustifica in considerazione delle modifiche particolarmente incisive che il codice del Terzo settore ha introdotto per i predetti enti.

Si ricorda, infatti, che la disciplina delle ODV e delle APS è confluita nel codice del Terzo settore a fronte dell'abrogazione delle rispettive leggi istitutive 266/91 e 383/2000 e tali Enti sono stati i primi a popolare il nuovo Registro Unico Nazionale del Terzo Settore per effetto della trasmigrazione automatica in detto Registro dai dati contenuti nei registri di settore previsti dalle citate leggi.

**Per le imprese sociali già costituite alla data di entrata in vigore del D.lgs. 112/2017, avvenuta il 20 luglio 2017, il termine entro cui procedere all'adeguamento agevolato degli statuti era fissato al 31 marzo 2021.**

Entro tale termine, le modifiche potevano essere apportate con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria al fine di adeguare gli statuti alle nuove disposizioni inderogabili o introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni, derogabili mediante specifica clausola statutaria ex comma 3 dell'art. 17 del D. Lgs. N. 112/2017.

## La personalità giuridica

Il nostro ordinamento giuridico individua la “persona giuridica” con un complesso organizzato di persone e di beni al quale viene attribuita la capacità di assumere posizioni giuridiche, facendone così un soggetto di diritto.

Da questo concetto discende la capacità generale dell’Ente di essere titolare di diritti e obblighi in modo completamente autonomo rispetto alle persone che lo compongono o lo amministrano.

L’Ente svolge in altre parole la sua attività attraverso persone fisiche che agiscono in nome e per conto suo.

La caratteristica principale delle persone giuridiche è quella di godere di una autonomia patrimoniale. Esse, in altre parole, rispondono unicamente con il proprio patrimonio per le obbligazioni assunte.

Il livello di separazione esistente tra il patrimonio dell’Ente e quello degli associati o degli amministratori, ed in genere di qualunque soggetto diverso dall’ente stesso, coincide con il concetto di autonomia patrimoniale, definito, nel nostro diritto, dalla cosiddetta “autonomia imperfetta”, tipica di un’Associazione non riconosciuta (o di una società di persone nel mondo commerciale) a quella perfetta prevista per le Associazioni riconosciute e per le Fondazioni (o per le società di capitali).

L’autonomia perfetta si caratterizza per il fatto che il creditore di tale tipo di ente può far valere le proprie ragioni solo nei confronti del patrimonio dell’ente stesso e non anche nei confronti di quello dei singoli associati o amministratori.

Pertanto, per il creditore della persona giuridica è possibile aggredire i beni dell’Ente e non quelli delle persone fisiche che agiscono per lo stesso.

A fronte di tale evidente vantaggio, a tutela dei terzi la legge pone a carico dell’Ente stesso una serie di norme civilistiche (tenuta dei libri contabili e formazione del bilancio) e penalistiche, onde evitare possibili abusi.

Questi concetti di base non cambiano rispetto all’eventuale iscrizione dell’Ente nel Registro Unico Nazionale, attivo dallo scorso 24 novembre.2021. Semplicemente cambia il riferimento normativo.

Da un lato per gli Enti che non dovessero optare per l’iscrizione ma volessero godere del beneficio patrimoniale, il riferimento continua ad essere la norma concessoria regolata dal D.P.R: 361/2000.

Dall’altro, all’interno del perimetro del Terzo Settore, in fase di iscrizione o successivamente l’Ente deve riferirsi alla regolamentazione prevista dall’art. 22 del D. Lgs. N. 117/2017, dimostrando di possedere un patrimonio minimo vincolato, individuato dalla stessa norma ovvero euro 15.000 per gli Enti associativi ed euro 30.000 per le Fondazioni.

La riforma attuata dal Codice del Terzo Settore, coerentemente con quanto già vigente in precedenza, non prevede la necessità per l’Ente qualificabile come Ente del Terzo Settore ed essere

iscritto in una specifica sezione del Registro Unico Nazionale di essere dotato di personalità giuridica.

Di conseguenza, l'Associazione pur essendo iscritta al Registro Unico Nazionale e qualificata come non commerciale, non sarà dotata di personalità giuridica ma potrà liberamente continuare ad agire godendo delle agevolazioni fiscali, ferma restando una responsabilità generale dei soggetti che agiscono in nome e per conto della stessa (generalmente gli amministratori) la cui norma generale è rappresentata dall'art. 38 del Codice Civile, mai abrogato né modificato.

Mentre all'esterno del perimetro del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore la personalità giuridica la si ottiene in applicazione del D.P.R. 361/2000, all'interno del RUNTS la domanda, con la conseguente dimostrazione di possesso della dotazione patrimoniale minima prevista dall'art. 22 del D. Lgs. N. 117/2017, è effettuata nell'ambito dell'atto pubblico che sancisce l'ufficialità dell'opzione (come si diceva, in sede di adeguamento statutario per l'iscrizione stessa, o anche successivamente, per volontà dell'ente).

L'effetto del riconoscimento è comunque rappresentato, in ogni caso, dall'acquisizione da parte dell'Ente della personalità giuridica, quindi dell'autonomia patrimoniale perfetta.

***L'articolo 22 del Codice del Terzo Settore***, stabilisce che le associazioni e le fondazioni del Terzo settore possono, in deroga al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, acquistare la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel Registro Unico Nazionale.

Il notaio, in sede di costituzione dell'Ente o di adeguamento dello Statuto ai fini dell'iscrizione a detto Registro, deve verificare che sussistano le condizioni ed i requisiti per l'ottenimento della personalità giuridica.

## La disciplina delle ONLUS

La disciplina delle ONLUS, invece, sarà abrogata dal periodo d'imposta successivo a quello in cui, nel contempo, sarà operativo il RUNTS e perverrà l'autorizzazione della Commissione europea in relazione ad alcune disposizioni del d.lgs. 117/2017.

**La perdita della qualifica di ONLUS in conseguenza dell'abrogazione della relativa disciplina obbligherà l'ente, che non intenda sciogliersi, a devolvere il patrimonio limitatamente all'incremento realizzato nei periodi d'imposta in cui è stata utilizzata la qualifica, secondo i criteri della lettera f) comma 1 dell'art. 10 del D.lgs. 460/1997.**

La citata devoluzione potrà essere evitata solo ove l'ente proceda ad iscriversi al RUNTS, anche in qualità di impresa sociale (comma 8, art. 101 del D.lgs. 117/2017).

Per gli enti privi delle predette qualifiche, invece, l'onere di adeguare lo statuto, ove necessario, matura in seguito alla positiva valutazione dell'ente di entrare a far parte del Terzo settore mediante l'iscrizione al RUNTS.

Dalla lettura congiunta del [Comunicato dell'Agenzia delle Entrate del 28 marzo 2022](#) e della [nota N. 5941 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 5 aprile 2022](#), si può sintetizzare quanto segue:

### **ENTI COSTITUITI ENTRO IL 31 DICEMBRE 2021**

(diversi da ODV, APS e ONLUS)

che ottengono l'iscrizione al RUNTS entro il 30 settembre approvano il bilancio di esercizio secondo i modelli ex D.M. n. 39/2020, entro la fine del 2022 e depositano presso il RUNTS entro il 30/6/2023 il bilancio relativo all'anno 2022.

Quelli che ottengono l'iscrizione presso il RUNTS dal 1° ottobre al 31 dicembre dell'anno 2022 possono chiudere alla fine dell'anno 2022 il bilancio di esercizio utilizzando modelli non ex D.M. n. 39/2020 e depositano entro il 30/6/2023 il bilancio relativo all'anno 2022 anche se redatto con modulistica diversa dal D.M. n. 39/2020.

### **ENTI COSTITUITI DAL 2022**

(diversi da ODV, APS e ONLUS)

che ottengono l'iscrizione al RUNTS e tenuti a redigere il bilancio di esercizio per un periodo di attività superiore ai 3 mesi nel 2022, iscritti presso il RUNTS entro il 30 settembre 2022, approvano alla fine dell'anno 2022 il bilancio di esercizio secondo i modelli ex D.M. n. 39/2020 e depositano entro il 30/6/2023 il bilancio relativo all'anno 2022.

Quelli che ottengono l'iscrizione dal 1° ottobre ed entro il 31 dicembre 2022, possono chiudere alla

fine dell'anno 2023 il bilancio comprendente anche gli ultimi 3 mesi dell'anno 2022, utilizzano i modelli ex D.M. n. 39/2020 e depositano entro il 30/6/2024 il bilancio relativo all'anno 2023 che comprenderà anche gli ultimi 3 mesi del 2022.

**Le Organizzazioni di Volontariato e le Associazioni di Promozione Sociale**, coinvolte nel processo di trasmigrazione nel RUNTS, che ottengono il perfezionamento dell'iscrizione al RUNTS nel corso del 2022, approvano secondo la tempistica prevista il bilancio di esercizio 2021 utilizzando i modelli ex D.M. 39/2020 e depositano il bilancio 2021 al Registro Unico Nazionale entro 90 giorni dall'iscrizione il bilancio 2021.

Depositano entro il 30 giugno 2023 il bilancio dell'anno 2022.

**Le Onlus** possono chiedere l'iscrizione al RUNTS entro il 31 marzo successivo all'autorizzazione della Commissione UE Approvano i bilanci di esercizio 2021 e seguenti utilizzando i modelli di cui al DM 39/2020 indipendentemente dal momento dell'iscrizione al RUNTS.

Se iscritti nel 2022: Bilancio 2021: deposito entro il 30/06/22 per gli enti iscritti entro tale data; entro 90 giorni dall'iscrizione per gli enti iscritti dopo il 30/06/22 se il bilancio 2021 non era allegato alla domanda di iscrizione.

Se iscritti nel 2023: Bilancio 2022: deposito entro il 30/06/2023 per gli enti iscritti entro tale data; entro 90 giorni dall'iscrizione per gli enti iscritti dopo il 30/06/23 se il bilancio 2022 non era allegato alla domanda di iscrizione.

## **LIBRI SOCIALI PREVISTI PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE**

*L'art. 15 del D. Lgs. 3.07.2017, n. 117* dispone che, oltre alle scritture contabili descritte al precedente art. 13, oltre alla redazione del bilancio sociale nei casi specificati dall'art. 14 e oltre al registro dei volontari non occasionali di cui all'articolo 17, gli Enti del Terzo Settore dovranno obbligatoriamente tenere i seguenti libri sociali:

- **libro degli associati;**
- **libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee;**
- **il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi sociali.**

L'art. 15 non specifica i contenuti e le modalità di gestione dei libri sociali, di conseguenza si devono ritenere applicabili, per quanto compatibili, le indicazioni contenute *nell'art. 2421 del Codice Civile*. Tuttavia il comma 1 dell'articolo 15 stabilisce che sul Libro delle adunanze assembleari vanno trascritti anche tutti gli atti redatti per atto pubblico.

I libri sociali di cui al richiamato articolo 15 del Codice de Terzo Settore, si devono ritenere esenti da imposta di bollo e dall'obbligo di vidimazione in forza di quanto disposto dai **commi 5 e 10 del successivo articolo 82**.

**La vidimazione potrà essere operata qualora l'ente intenda attribuire una rilevanza sostanziale alle annotazioni riportate sul libro, fornendo la certezza della data di assunzione dell'atto. In caso di vidimazione deve essere assolta l'imposta di bollo nella misura di € 16,00 ogni 100 pagine o frazione.**

Non essendo previsti modelli obbligatori o prassi univoche sulla modalità di gestione dei libri sociali, i modelli devono ritenersi indicativi.

Una corretta e trasparente gestione dei libri sociali assolve a molteplici funzioni interne all'Ente del Terzo settore, oltre che rappresentare una documentazione dall'autorità pubblica in sede di controllo amministrativo e fiscale.

Si specifica altresì che i suddetti libri sociali possono essere tenuti in qualsiasi forma:

**su supporto informatico;**

**su fogli mobili;**

**su un libro unico per diversi anni;**

**su un libro per ogni anno**

Ogni organo è proposto alla redazione e all'aggiornamento di ciascuno dei libri sociali, i quali devono essere conservati, tutti, presso la sede sociale dell'Ente.

Infine, il **comma 3 dell'articolo 15**, dispone che devono poter essere esaminati dai soci o dagli associati nelle forme prescritte dall'atto costitutivo o dallo statuto, oltre, evidentemente, che dalle autorità preposte ai controlli.

Oltre ai suddetti libri, è necessario predisporre i libri contabili così come previsto **dall'articolo 2214 del Codice Civile**, ovvero:

**Registri IVA obbligatori**

**Libro giornale**

Detti libri devono essere aggiornati e conservati in osservanza delle norme civilistiche, dall'articolo 2215 e seguenti del Codice Civile e dalle norme fiscali in materia di IVA e di Imposte sul Reddito.

È bene specificare che **leggi speciali prevedono obblighi specifici. Ad esempio, le Organizzazioni di Volontariato devono tenere il registro degli aderenti ai sensi dell'art. 3 del D.M. 14.02.1992.**

Anche per gli **Enti non Commerciali** si applicano le disposizioni esaminate, in particolare quelle previste dall'articolo 15 del Codice del Terzo Settore. Una corretta tenuta degli stessi fornisce una visione trasparente e aggiornata delle operazioni svolte dall'ente non commerciale, anche al di fuori del perimetro del Terzo Settore. La tenuta può risultare opportuna per esigenze di:

- trasparenza nei confronti dei soci riguardo alla partecipazione e condivisione degli atti decisionali dell'Ente;
- documentazione verso i terzi;
- mezzo di prova a favore dell'Ente in caso di controllo fiscale.

## SCRITTURE CONTABILI FACOLTATIVE ED OBBLIGATORIE

Il Codice del Terzo settore introduce in capo agli Enti, dotati o meno di personalità giuridica, l'obbligo di tenuta di scritture contabili finalizzate alla redazione del bilancio di esercizio, così come definito dall'art. 13, regolamentato dalla modulistica e dalle linee guida approvate con **Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 5 marzo 2020**, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 18 aprile 2020, n. 102.

Le nuove disposizioni, in base **all'art. 3 dello stesso Decreto**, si applicano **a decorrere dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio successivo a quello di entrata in vigore**. Quindi per gli Enti con esercizio coincidente con l'anno solare, l'obbligo decorre con l'esercizio 2021, appena trascorso. Ad esso si correlano le novità introdotte in ordine al documento di rendicontazione, dall'art. 14 relativamente al Bilancio Sociale e dall'art. 87 inerente all'obbligo di tenuta delle scritture contabili. Come per le società di capitali, anche per gli Enti del Terzo Settore, il bilancio diventa lo strumento principale di trasparenza rispetto sia al conseguimento del proprio scopo di interesse solidaristico, sia in relazione all'andamento delle attività dell'ente stesso ed in particolare al rispetto di tutti i limiti numerici previsti dalla legge.

Terminata la procedura statutaria di approvazione, il Codice del Terzo Settore impone la necessità di provvedere al deposito del bilancio, al fine di perfezionare la trasparenza rispetto alla vita dell'ente e la fruibilità del documento, comparabile (rispetto alla riclassificazione standardizzata delle voci, alla struttura ed alla composizione) per i terzi.

**Rispetto l'articolo 87 del Codice del Terzo Settore** gli obblighi contabili dell'Ente sono:  
**per l'attività complessiva**

- redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente nel bilancio di cui all'art.13, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'Ente, distinguendo le attività diverse di cui all'art. 6 del Codice, da quelle di interesse generale di cui all'art. 5, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione;

**per le attività svolte con modalità commerciali**

- tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui **all'art. 18 D.P.R. 29.09.1973, n. 600**, anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti al c. 1 dello stesso articolo.

Al fine di effettuare la corretta redazione del bilancio di esercizio, l'art. 87 del D. Lgs. 117/2017 si sofferma in particolare sugli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili posti in capo all'Ente e relativi a specifici ambiti di attività. Anche gli Enti non commerciali del Terzo settore che non applicano il regime forfetario previsto all'art. 86 per le ODV e le APS (per opzione, per difetto dei relativi requisiti o perché svolgono unicamente attività istituzionale), a pena di decadenza dai benefici fiscali, devono redigere scritture contabili analitiche per l'attività complessivamente svolta e, in particolare, scritture contabili specificamente inerenti le attività svolte con modalità commerciali. Gli obblighi si considerano assolti sia qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli **artt. 2216 e 2217 del Codice Civile**, sia per il tramite di altre modalità comunque analitiche.

In generale, in relazione all'attività complessivamente svolta, è obbligo dell'Ente redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche per esprimere con completezza e analiticità le operazioni realizzate in ogni periodo di gestione e rappresentare distintamente le attività di interesse generale da quelle diverse, con onere ulteriore di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione almeno finché non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta.

Sono esonerati dalla tenuta delle scritture contabili i soggetti di minori dimensioni, in funzione dei proventi prodotti, ai quali potrà essere concesso di tenere un semplice rendiconto gestionale delle entrate e delle spese complessive (in base al principio di cassa), così come previsto dall'art. 20-bis, comma 3 del D.P.R. 600/1973 da raccordare con l'art. 13 del Codice.

Conseguentemente, i soggetti che, nell'esercizio delle attività di cui agli artt. 5 e 6, non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a € 220.000 (stesso limite previsto per le semplificazioni di bilancio) possono tenere, in alternativa alle scritture contabili ordinariamente previste, il rendiconto gestionale delle entrate e delle spese complessive previsto dell'art. 13, c. 2 del D. Lgs. 117/2017 utilizzando la modulistica approvata dal D.M. 5 marzo 2020.

In ogni caso, per gli enti del Terzo settore non commerciali che esercitano una attività in forma commerciale, esiste l'obbligo di tenere la contabilità separata per l'attività commerciale esercitata. Ai fini della contabilità separata non è stato appositamente previsto che si debba istituire un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti dettagliato nelle singole voci e che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività.

Il comma 5 dispone che gli Enti del Terzo Settore non commerciali non sono soggetti all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale per le attività non commerciali di

cui agli artt. 5 e 6, fermi restando gli obblighi Iva e fatte salve le disposizioni di cui ai commi 5 e 8 dell'art. 86 per le Organizzazioni di Volontariato e le Associazioni di Promozione Sociale che aderiscono al relativo regime forfetario.

L'ultimo aspetto inerente alle scritture contabili riguarda l'eventualità di Enti del Terzo Settore non commerciali che assumano (per scelta o per superamento dei limiti previsti dalla norma, ed in particolare dall'art. 79 del Codice) la qualifica di Ente commerciale. Nel caso particolare è previsto che entro tre mesi dal realizzarsi delle condizioni di "commercialità" tutti i beni facenti parte del patrimonio debbano essere compresi nell'inventario che dovrà essere redatto con i criteri previsti per gli Enti commerciali in base all'art. 15 del D.P.R. 600/1973, con l'obbligo ulteriore per l'ente di tenuta delle scritture contabili previste dalle disposizioni per gli ETS commerciali.

Le registrazioni nelle scritture cronologiche delle operazioni comprese dall'inizio del periodo di imposta al momento in cui si verificano i presupposti che determinano il mutamento della qualifica devono essere eseguite entro il termine di tre mesi, decorrente dalla accertata sussistenza dei presupposti. In questo caso la norma prevista per le imprese dall'art. 149, comma 3 del TUIR viene disapplicata a favore degli Enti del terzo Settore dalla previsione specifica contenuta nell'art. 89 del Codice.

La previsione generale per gli ETS che esercitano l'attività in forma di impresa commerciale, come ad esempio le imprese sociali, è quindi quella di tenere le scritture contabili proprie dell'impresa commerciale: il libro giornale, il libro degli inventari e le altre scritture richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa.

I gruppi di imprese sociali sono inoltre tenuti a redigere e depositare i documenti contabili ed il bilancio sociale in forma consolidata.

## SCRITTURE CONTABILI PER GLI ETS

Alcuni esempi

### Contributi da soggetti privati

SP C IV 1) RG P A 6) **BANCA C/C ORDINARIO** a **CONTRIBUTI DA SOGGETTI PRIVATI** **5.000,00**

Contributo del Sig. Rossi Mario.

### Contributi da enti pubblici

SP C IV 1) RG P A 8) **BANCA C/C ORDINARIO** a **CONTRIBUTI DA ENTI PUBBLICI** **20.000,00**

Contributo Comune di .....

### 5 per mille

SP C IV 1) RG P A 5) **BANCA C/C ORDINARIO** a **PROVENTI DEL 5 PER MILLE** **22.500,00**

5 per mille, anno 2022.

### Quote associative e apporti dei fondatori

SP C IV 1) RG P A 1) **BANCA C/C ORDINARIO** a **PROVENTI DA QUOTE ASSOCIATIVE** **8.000,00**

Quota associativa 2022.

SP C IV 1) RG P A 1) **BANCA C/C ORDINARIO** a **PROV. PER APPORTI DEI FONDATORI** **15.000,00**

Apporto fondatori in conto esercizio.

## Trattamento dei componenti Figurativi

I costi e i proventi figurativi sono quei componenti economici di competenza dell'esercizio che non rilevano ai fini della tenuta della contabilità, pur originando egualmente dalla gestione dell'Ente.

Un esempio di costi figurativi è dato dall'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17 del D. Lgs. N. 117/2017. La valutazione è riferibile alla traduzione in termini economici dell'apporto che gli stessi volontari forniscono attraverso lo svolgimento della propria attività personale, spontanea e gratuita.

Altri esempi possono essere le erogazioni gratuite di denaro e cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale o la differenza tra valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e loro costo effettivo di acquisto.

Per gli Enti di piccole dimensioni, ovvero con ricavi o entrate inferiori ad euro 220.000,00 l'indicazione è assolutamente facoltativa. Per gli Enti di maggiori dimensioni, ovvero con incassi o entrate superiori ad euro 220.000,00 pur restando facoltativa la rilevazione contabile gestionale, e quindi di indicare i costi figurativi nel rendiconto gestionale, resta l'obbligo di indicare i componenti figurativi nella relazione di missione, specificatamente al punto 22, oltre la necessità di dare evidenza di come siano stati effettuati i test di secondarietà per le attività diverse. Anche il principio contabile OIC 35 prevede inoltre una prima classificazione di costi e proventi figurativi, oltre ai criteri base di misurazione.

## OBBLIGHI DI RENDICONTAZIONE E BILANCIO

Si ricorda che il Bilancio degli Enti del Terzo Settore deve essere sempre redatto obbligatoriamente secondo i modelli approvati con Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 5 marzo 2020 e che le disposizioni fanno comunque sempre riferimento al più volte citato articolo 13 del Codice del terzo Settore.

**Per gli Enti con entrate superiori ad € 220.000,00** il Bilancio che segue il principio di competenza, è composto da:

**Stato Patrimoniale** con indicazione dell'Attivo e Passivo

**Rendiconto Gestionale** con l'indicazione analitica di proventi ed oneri per categoria di attività

**Relazione di Missione** redatta a cura degli amministratori.

**Per gli Enti con entrate non superiori ad € 220.000,00** il Bilancio che segue il principio di cassa, è composto da:

**Rendiconto Gestionale Finanziario** con indicazioni delle Entrate e delle Uscite.

L'art. 13 del D. Lgs. n. 117/2017 obbliga genericamente tutti gli enti del Terzo settore a depositare presso il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore il bilancio di esercizio.

Esulano da questo obbligo unicamente gli Enti del Terzo Settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, che oltre a dover tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 del Codice Civile, devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio con i criteri previsti, a seconda dei casi, dagli artt. 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del Codice Civile.

Inoltre il comma 6 dell'art. 13 dispone in ogni caso che l'organo di amministrazione documenti il carattere secondario e strumentale dell'attività di cui all'art. 6 del Codice del Terzo Settore nella relazione al bilancio o nella relazione di missione.

### Altri obblighi di Rendicontazione

Infine, la norma si concentra sull'obbligo di rendicontazione a carico degli Enti che effettuano raccolte pubbliche di fondi, prevedendo l'obbligo di inserire all'interno del rendiconto o del bilancio un rendiconto specifico, accompagnato da una relazione illustrativa, riguardante le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate.

La disposizione è rivolta alla generalità degli Enti del Terzo Settore, comprese le Organizzazioni di Volontariato e le Associazioni di promozione Sociale che si avvalgono del regime forfetario.

In questo senso, la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività istituzionale e quelle destinate

all'attività commerciale, appare una soluzione opportuna anche al fine di gestire l'eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti.

La **Legge n. 124/2017 (Legge annuale per il mercato e la concorrenza)** ha previsto obblighi di pubblicità e trasparenza in capo agli Enti non commerciali ed imprese commerciali che percepiscono contributi pubblici, stabilendo specifici adempimenti a carico di ciascuna categoria di soggetti. In particolare, Associazioni, Onlus e Fondazioni sono tenute a pubblicare nei propri siti internet o portali digitali le informazioni relative a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, erogati dalle pubbliche amministrazioni, nonché dalle società controllate dalle stesse, incassati nell'anno precedente.

Il termine per l'adempimento, previsto originariamente entro il 28 febbraio di ogni anno, è stato fissato al 30 giugno.

Per le imprese commerciali di cui all'art. 2195 del c.c., tra cui le società cooperative, è previsto che le medesime informazioni siano pubblicate nella nota integrativa del bilancio di esercizio e consolidato.

Nel caso di imprese che non redigono la nota integrativa è prevista la pubblicazione entro il 30 giugno sui propri siti internet o sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza.

A decorrere dal 2020 l'inosservanza di tali obblighi comporta una sanzione pari al 1% delle somme incassate oltre all'obbligo di provvedere alla pubblicazione delle informazioni omesse.

Per gli aiuti di Stato e gli aiuti "*de minimis*", per i quali è già prevista la pubblicazione nel Registro Nazionale degli aiuti di Stato da parte dei soggetti eroganti, l'obbligo è assolto mediante semplice dichiarazione dell'esistenza dei predetti contributi.

**Sono interessati ed obbligati:**

- Associazioni di protezione ambientale di cui all'art. 13 della Legge 8 luglio 1986, n. 349 (associazioni a carattere nazionale e quelle presenti in almeno 5 Regioni individuate con decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare).
- Associazioni dei consumatori e degli utenti rappresentative a livello nazionale di cui all'art. 137 del codice e al D. Lgs. 6 settembre 2005, n. 206.
- Associazioni.
- Onlus.
- Fondazioni.
- Le Imprese Sociali e le Cooperative sociali che svolgono attività a favore degli stranieri di cui al D. Lgs. 286/1998.
- Imprese commerciali di cui all'art. 2195 c.c., tra cui le società cooperative

**L'obbligo di adempimento è dovuto per la pubblicazione delle informazioni e degli importi relativi a:**

sovvenzioni;

- sovvenzioni;
- sussidi;
- contributi;
- aiuti;
- vantaggi economici

**in denaro o in natura, non aventi carattere di natura generale**, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria ricevuti dalle pubbliche amministrazioni nell'anno precedente.

L'adempimento è richiesto per importi complessivamente ricevuti pari o superiori a € 10.000 nel periodo considerato. Tale limite deve essere inteso in senso cumulativo, si riferisce cioè al totale dei vantaggi pubblici ricevuti e non alla singola erogazione.

Sono altresì esclusi dalla disciplina i vantaggi ricevuti sulla base di un regime generale, come le agevolazioni fiscali e i contributi che vengono dati a tutti i soggetti che soddisfano determinate condizioni.

**La pubblicazione dovrà avvenire nelle seguenti modalità:**

- Per le **imprese** comprese le **cooperative** attraverso evidenza nella **nota integrativa** al bilancio.
- Per gli **Enti del Terzo Settore, gli Enti non profit e le imprese che non redigono la nota integrativa, sui propri siti Internet** o, in mancanza, su portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza.

L'attribuzione del vantaggio da parte della P.A. può avere ad oggetto non soltanto risorse finanziarie, ma anche risorse strumentali come nel caso di un rapporto di comodato di un bene mobile o immobile. Ai fini della prescritta indicazione della quantificazione del vantaggio economico assegnato, si dovrà fare riferimento al valore dichiarato dalla pubblica amministrazione che ha attribuito il bene in questione.

Il Ministero del Lavoro ha precisato che le disposizioni pongono a carico dei soggetti percettori un obbligo di informazione, che va distinto dagli obblighi di rendicontazione del vantaggio ricevuto, ai quali gli stessi sono tenuti nei confronti della P.A. che ha attribuito l'ausilio finanziario o strumentale, in forza del titolo legittimante l'attribuzione medesima.

In tale prospettiva rientrano nel predetto obbligo di informazione **anche le somme percepite a titolo di 5 per mille**, in quanto l'obbligo in parola è diverso, per contenuti e modalità, rispetto ai vigenti obblighi di rendicontazione previsti dall'art. 11-bis del D.P.C.M. 23 aprile 2010.

Il **Decreto Legge n. 34/2019** prevede un regime sanzionatorio. L'inosservanza degli obblighi informativi comporta:

- una sanzione pari al 1% degli importi ricevuti con un **importo minimo di € 2.000 a partire dal 1.01.2020**
- l'adempimento della pubblicazione delle informazioni omesse.

**Decorsi 90 giorni** senza avere pubblicato le informazioni omesse si applica la sanzione della **restituzione integrale** del beneficio.

La sanzione è irrogata dall'amministrazione pubblica che ha erogato il beneficio o, in difetto, dal Prefetto competente.

Dalla lettura della **Circolare del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali n. 2/2019** si evince che l'impiego da parte del legislatore del **concetto di vantaggio economico ricevuto** dalle pubbliche amministrazioni comporta la necessità di utilizzare il **criterio contabile di cassa**, sicché dovranno essere pubblicate le somme **effettivamente introitate nell'anno solare precedente**, dal 1° gennaio al 31 dicembre, indipendentemente dall'anno di competenza cui le medesime somme si riferiscono.

Per contro, **le donazioni o erogazioni liberali, con o senza vincolo di destinazione e di condizione**, non vanno rendicontate separatamente ma contabilizzate direttamente tra i Proventi e Ricavi e tra le attività di interesse generale.

In proposito il **Principio Contabile OIC 35** dà delle precise indicazioni in materia di rilevazione contabile.

## Raccolta pubblica di Fondi e rendicontazione

**L'art. 143 del TUIR** prevede che non concorrono alla formazione del reddito degli Enti non commerciali i fondi pervenuti agli stessi a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore (ad esempio: cessione di piante o frutti, t-shirt, gadget, ecc.) o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

A fronte di tale beneficio, **l'art. 20 del D.P.R. 600/1973** prevede per gli enti non commerciali uno specifico obbligo di rendicontazione per le raccolte di fondi, indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale. Nel rendiconto della manifestazione, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, devono essere riportate, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese afferenti agli eventi organizzati.

Ove necessario, il rendiconto deve essere accompagnato da una relazione illustrativa concernente le entrate e le spese anzidette.

L'obbligo di redazione riguarda tutti gli enti non profit a prescindere dal regime contabile e fiscale applicato.

In particolare, **l'art. 87, comma 6, del D. Lgs n. 117/2017** prevede analogo adempimento per gli Enti del Terzo Settore non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi. Il rendiconto della raccolta fondi dovrà essere inserito all'interno del rendiconto o bilancio, oppure in forma autonoma ovvero istituito un apposito registro dei rendiconti, senza la necessità di formalità iniziali.

## Cinque per Mille

In merito all'accreditamento per l'accesso al contributo del Cinque per Mille, è necessario preliminarmente precisare che il legislatore ha regolamentato detta raccolta con l'introduzione del **Decreto Legislativo n. 111/2017**. In particolare, **al comma 2 dell'art. 3** stabilisce che **“a decorrere dall'anno successivo a quello di operatività del Registro Unico Nazionale, il contributo del Cinque per Mille è destinato agli Enti del Terzo settore”**.

Gli elenchi pertanto sono ora gestiti dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ed il primo, in applicazione della normativa in parola, sarà pubblicato entro il 31 dicembre 2022.

Tenuto conto che il Registro Unico Nazionale è diventato operativo a decorrere dal 23 novembre 2021, il primo anno utile per l'accesso al riparto è proprio il corrente 2022. In applicazione dell'**art. 3 del DPCM del 23 luglio 2020**, gli Enti già costituiti ed interessati quindi, dovevano provvedere alla richiesta entro il giorno **11 aprile 2022**. Coloro che non abbiano provveduto tempestivamente alla richiesta, possono farlo tuttavia entro e non oltre il 30 settembre 2022, previa il pagamento della sanzione di euro 250 mediante modello F24, utilizzando il codice tributo 8115 (**Risoluzione 42/E del 1° giugno 2018** dell'Agenzia delle Entrate).

Le Organizzazioni di Volontariato e le Associazioni di Promozione Sociale, coinvolte nel processo di trasmigrazione nel registro, potranno accreditarsi con le modalità di cui al D. Lgs. n. 111/2017, entro il **31 ottobre 2022**.

Per le ONLUS, che continuano ad essere destinatarie della quota del cinque per mille, sono previste le stesse modalità per le Organizzazioni di Volontariato. **Art. 9, comma 6, del D. L. 30 dicembre 2021, n. 228 convertito con modifiche nella legge 25 febbraio 2022, n. 15**.

Le Onlus, iscritte nella relativa anagrafe, presentano l'istanza di accreditamento per l'anno 2022 all'Agenzia delle Entrate.

Tutti gli Enti che si costituiscono nel 2022 potranno e dovranno richiedere l'accreditamento contestualmente all'iscrizione nel Registro Unico Nazionale.

Il riparto e gli aventi diritto (per espressa scelta dei contribuenti) verrà pubblicato dall'Agenzia delle Entrate entro il settimo mese a decorrere dall'ultima data utile per la presentazione delle dichiarazioni fiscali. L'erogazione avverrà a cura del MLPS mediante accreditamento sul conto corrente indicato, tramite l'IBAN, in sede di accreditamento presso il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.

Il Cinque per Mille dell'anno 2022 sarà erogato nel corso degli anni 2023, 2024 e 2025.

## Le novità IVA per gli Enti associativi

Il **Decreto Legge n. 146/2021, convertito nella Legge n. 215 del 17 dicembre 2021**, aveva previsto delle novità IVA legate agli enti associativi. Successivamente, la **Legge di Bilancio 2022** ha posticipato le novità introdotte dal citato Decreto "Fisco-Lavoro" prevedendone l'entrata in vigore con riferimento alle operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2024.

Da ultimo, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 5/E/2022 che ha ripercorso i tratti salienti della citata novità, fermo restando che la stessa Agenzia ritornerà sull'argomento, con ulteriori documenti di prassi, per definire l'ambito applicativo della disposizione normativa.

L'art. 5 del Decreto "Fisco-Lavoro", ai commi 15-quater, 15-quinquies e 15-sexies – introdotti in sede di conversione in Legge del Decreto – ha apportato alcune modifiche alla disciplina IVA con riferimento alla rilevanza delle operazioni effettuate da taluni Enti non Commerciali di tipo associativo.

Le novità nella formulazione originaria trovavano applicazione con riferimento alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2022. Successivamente, **la Legge di Bilancio 2022 ha prorogato tale entrata in vigore differendola alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2024.**

**L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 5/E del 25 febbraio 2022**, ha ricordato che il Decreto "Fisco-Lavoro", ha modificato gli artt. 4 e 10 del D.P.R. n. 633/1972 riguardanti, rispettivamente, le operazioni che si considerano effettuate nell'esercizio d'impresa, rilevanti ai fini IVA, e le operazioni esenti dall'imposta.

In merito alle **modifiche apportate all'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972**, per le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2024, è stato chiarito che **rientrano nel campo di applicazione dell'IVA e si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali anche le seguenti operazioni:**

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, nei confronti di soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto;

- le cessioni di pubblicazioni delle associazioni sopra elencate effettuate prevalentemente ai propri associati, nonché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali in occasione di manifestazioni propagandistiche;
- la somministrazione di alimenti e bevande effettuata da bar ed esercizi similari, a fronte di corrispettivi specifici, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale di associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lett. e), della Legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, nel caso in cui l'attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia resa agli associati.

Invece, con riferimento alle **modifiche apportate all'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972**, sempre con riferimento alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2024, è stato previsto che siano esenti dall'IVA, purché non provochino distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'imposta:

- le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, nei confronti di soci, associati o partecipanti, di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
- le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da Associazioni Sportive Dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dagli enti e dagli organismi di cui al primo punto, organizzate a loro esclusivo profitto;
- la somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di indigenti da parte delle Associazioni di Promozione Sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lett. e), della Legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, sempreché tale attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività.

L'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972 prevede ulteriori requisiti soggettivi che gli Enti Associativi devono possedere affinché le operazioni più sopra riportate possano beneficiare dell'esenzione IVA. Nel dettaglio:

- il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- la presenza delle clausole statutarie, da inserire negli atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, ovvero delle corrispondenti clausole previste dal codice del Terzo Settore.

***Ulteriori chiarimenti in merito all'ambito applicativo della citata Circolare 5/E, verranno forniti dalla stessa Agenzia delle Entrate con successivi documenti di prassi ministeriale.***

**Riduzione IRES – Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate con la circolare 15/E del 17 maggio 2022.**

***L'articolo 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601*** prevede una riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società, pari alla metà di quella ordinariamente prevista (attualmente 24 per cento), applicabile sul reddito conseguito da determinati soggetti individuati dalla norma stessa in relazione ad attività caratterizzate da una marcata utilità sociale.

Tale disposizione è stata oggetto di recenti interventi da parte del legislatore. In particolare, ***l'articolo 1, comma 51, della legge 30 dicembre 2018, n. 145*** ne prevede l'abrogazione con effetto, ai sensi del successivo comma 521, ***«a decorrere dal periodo d'imposta di prima applicazione del regime agevolativo di cui al comma 52-bis»***, il quale a sua volta stabilisce che ***«con successivi provvedimenti legislativi sono individuate misure di favore, compatibili con il diritto dell'Unione europea, nei confronti dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà. È assicurato il necessario coordinamento con le disposizioni del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117»***

Pertanto, considerato che la Commissione europea non ha ancora espresso parere di accoglimento delle norme in favore degli Enti che svolgono in modalità non commerciale le attività di cui agli articoli 5 e 6 del Codice del Terzi Settore, ad oggi, la predetta norma agevolativa risulta ancora in vigore.

Nell'ottica di un coordinamento con le disposizioni recate dal Codice del Terzo settore, il comma 3 dell'articolo 6 prevede che ***«La riduzione non si applica agli Enti iscritti nel Registro Unico nazionale del terzo settore»*** e che ***«Ai soggetti di cui all'articolo 4, comma 3, codice del Terzo settore di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106***

***[cioè, gli enti religiosi civilmente riconosciuti, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore, la riduzione si applica limitatamente alle attività diverse da quelle elencate all'articolo 5 del medesimo decreto legislativo].***

Il predetto comma 3, inserito dall'articolo 89, comma 5, del Codice, ***si applica*** - secondo quanto stabilito dal successivo articolo 104, comma 2, del medesimo CTS - ***«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».***

Con riferimento agli Enti religiosi civilmente riconosciuti, si fa presente che le norme del CTS si applicano, ai sensi dell'articolo 4, comma 33, «limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5 [c.d. "attività di interesse generale"; n.d.r.], nonché delle eventuali attività diverse [da quelle di interesse generale; n.d.r.] di cui all'articolo 6, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore». 3 Come modificato dall'articolo 66, comma 1, lettere a) e b), del decreto legge 31 maggio 2021, n. 77, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2021, n. 108. 6 La medesima disposizione stabilisce che, per lo svolgimento di tali attività, «deve essere costituito un patrimonio destinato» e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13 del CTS. Inoltre, è previsto che «I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato. Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui agli articoli 5 e 6, gli enti religiosi civilmente riconosciuti rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui ai citati articoli 5 e 6». 2. Requisiti per l'applicabilità della riduzione di aliquota IRES Come anticipato, sotto il profilo soggettivo, la riduzione a metà dell'aliquota IRES recata dall'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 spetta ai soggetti espressamente indicati nella norma e dotati di personalità giuridica. Il requisito soggettivo è necessario ma non sufficiente ai fini della fruizione del beneficio in quanto la ratio dell'agevolazione trae origine dal giudizio di "meritevolezza" (rilevanza della utilità sociale) sull'attività svolta dall'ente, da cui derivano ricavi da assoggettare ad imposta sui redditi. L'appartenenza ad una delle categorie previste dalla norma agevolativa, dunque, va dimostrata non solo sotto il profilo formale, con riferimento agli scopi individuati dalle norme e dallo statuto, ma anche dal punto di vista sostanziale, considerato che la natura dell'attività in concreto esercitata dall'ente prevale, comunque, sul fine dichiarato. Con riferimento all'ambito oggettivo, la riduzione dell'aliquota IRES si applica ai redditi derivanti dallo svolgimento delle attività istituzionali da parte degli enti individuati dalla norma quali meritevoli del trattamento agevolativo.

## Adeguati assetti e responsabilità amministrativa

Un'Associazione rappresenta a tutti gli effetti, anche nel mondo degli Enti del Terzo Settore un'organizzazione collettiva e stabile, che ha per oggetto la gestione di un interesse comune degli associati.

La sua caratteristica principale è che lo scopo viene perseguito direttamente da una pluralità di persone che lo hanno manifestato nell'atto costitutivo e lo condividono.

Anche al di fuori del perimetro degli Enti del Terzo Settore, volendo l'Ente continuare ad operare con la qualifica di ente non commerciale e salvaguardare tanto la propria struttura quanto le responsabilità di chi materialmente agisce in nome e per conto dell'ente stesso, si renderà opportuna per quelli non qualificati come ETS, l'adozione di scelte opportunamente indirizzate all'organizzazione di un valido sistema organizzativo, che non potrà prescindere da uno statuto efficace oltre che dall'ottimizzazione degli strumenti gestionali interni.

Nell'ambito del diritto delle Associazioni ed in generale degli Enti non commerciali occorre prestare la dovuta attenzione ai profili di responsabilità civilistiche cui sono soggetti gli Amministratori.

Tali profili sono sostanzialmente:

- a)** responsabilità nei confronti dell'associazione per i danni causati nell'esercizio delle loro funzioni (si tratta di una responsabilità di natura contrattuale che obbliga gli amministratori a risarcire il danno procurato all'associazione direttamente causato da un inadempimento di un obbligo imposto dalla legge o dallo statuto);
- b)** responsabilità verso eventuali creditori dell'associazione per il pregiudizio arrecato nel caso siano stati violati i doveri relativi alla conservazione dell'integrità del patrimonio dell'ente (si tratta di una forma di responsabilità extracontrattuale da fatto illecito ex art. 2043 c.c.);
- c)** responsabilità per ogni danno ingiusto, causato dagli amministratori nell'esercizio delle loro funzioni, subito da terzi o da singoli associati (anche in questo caso si tratta di una forma di responsabilità extracontrattuale da fatto illecito ex. art. 2043 c.c.; è questo il profilo di responsabilità che riguarderebbe gli amministratori che, nell'esercizio delle loro funzioni, prendessero decisioni da cui derivi un contagio da Covid-19).

L'introduzione del Codice del Terzo Settore non ha modificato tale quadro ma ha posto in carico agli amministratori degli Enti del Terzo Settore costituiti in forma di associazione un diverso grado di diligenza, perizia e prudenza che devono agire parificandoli, sostanzialmente, a quelli degli amministratori delle società per azioni. Giova ricordare che nella prassi quasi sempre gli amministratori delle associazioni compongono, nella loro collegialità, l'organo di governo di un'associazione (variamente denominato) il quale ha funzioni esecutive e gestionali. Per le associazioni che rientrano nella categoria degli Enti del Terzo Settore, gli amministratori devono

essere obbligatoriamente nominati dall'assemblea dei soci in maggioranza tra gli associati (esclusivamente tra gli associati per gli Enti del Terzo Settore costituiti in forma di Organizzazioni di Volontariato).

Sotto il profilo civilistico, agli **Amministratori di Associazioni no Profit**, quindi non rientranti nel Terzo Settore, si applicano:

- l'art. 18 C.C. (responsabilità contrattuale);
- l'art. 2043 C.C., per le associazioni non riconosciute persone giuridiche (responsabilità extracontrattuale per lesione del credito);
- l'art. 2043 C.C. (responsabilità extracontrattuale per fatto illecito);
- l'art. 38 C.C. (responsabilità per le obbligazioni).

Per gli **Amministratori di Enti del Terzo Settore** si applicano:

- l'art. 2392 e 2393 C.C. (responsabilità contrattuale);
- l'art. 2394 C.C. (responsabilità per lesione del credito);
- l'art. 2395 C.C. (responsabilità civile per fatto illecito);
- l'art. 28 D. Lgs. 117/2017 (responsabilità sul mandato);
- in via residuale l'art. 38 C.C. (responsabilità per le obbligazioni).

Si configura invece un profilo penale allorquando gli Amministratori commettono reato traendo personale dall'Associazione che amministrano, oppure facendo trarre vantaggi all'Associazione stessa.

Occorre precisare che le responsabilità degli Amministratori dell'Ente si configurano anche nei casi di inadempimenti di natura tributaria, fiscale e previdenziale.

La mancata presentazione di dichiarazioni fiscali che comportano sanzioni amministrative a carico dell'Ente, in verità possono essere traslate in capo agli Amministratori cui si richiede quindi un ristoro di natura risarcitoria.

Medesimo comportamento nei casi di inadempimenti nel pagamento di imposte, tributi e contributi in capo all'Ente.

Dette responsabilità si estendono anche all'Organo di Controllo interno e all'Organo di Revisione, ove presenti.

## Considerazioni conclusive

L'articolo 79 del Codice del Terzo Settore rappresenta il fulcro della disciplina fiscale degli Enti del Terzo Settore.

Al suo interno si trova la definizione di Ente del Terzo Settore commerciale o non commerciale alla luce della qualificazione fiscale dei relativi introiti sotto il profilo delle imposte dirette. Dall'assunzione della qualifica di Ente commerciale discendono conseguenze anche sotto il profilo contabile (si pensi alle disposizioni di cui al comma 4, dell'articolo 13 del D. Lgs n. 117/2017) e sulla modalità di liquidazione delle imposte, quindi all'applicazione dei successivi articoli del Codice medesimo.

La disciplina contenuta nell'articolo 79 decorre dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore

Alcune considerazioni in merito agli aspetti delicati legati all'operatività del Registro Unico nazionale del Terzo settore.

**Il profilo di criticità più importante è legato al fatto che l'operatività del Runts non corrisponde e non corrisponderà alla parallela entrata in vigore del nuovo regime fiscale nel 2022.**

Ciò significa che gli Enti non Profit si potranno iscrivere nel Runts, acquisendo così la qualifica di Enti del Terzo Settore, ma dovranno applicare il regime fiscale previsto dalla precedente normativa, sollevando ciò una serie di dubbi e incertezze. Ad esempio le Organizzazioni di Volontariato, alle quali si applica ancora **l'art. 8 della Legge 266/1991**, sono vincolate allo svolgimento di attività commerciali e produttive marginali di cui al **decreto ministeriale 25 maggio 1995**, oppure possono già oggi svolgere attività commerciale "pura" in forma di attività "diversa" ex art. 6 del Codice del Terzo settore?

**Tale "scollamento" tra il regime civilistico e quello fiscale ha le maggiori ripercussioni con riguardo alle Onlus** le quali, qualora decidessero di cancellarsi dall'anagrafe unica e di iscriversi nel Runts, entrando così nel perimetro del Terzo Settore, perderebbero anche la possibilità di applicare il regime fiscale di cui al Decreto Legislativo n. 460/1997 senza poter accedere ai nuovi regimi agevolati previsti per le differenti tipologie di Enti del Terzo Settore che saranno operativi solo a partire dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea.