

MODULO D'ORDINE (inviare a mezzo e-mail, fax o posta)

**DESIDERO SOTTOSCRIVERE UN NUOVO ABBONAMENTO
OFFERTA VALIDA FINO AL 31 DICEMBRE 2020**

Terzo settore, non profit e cooperative

Rivista trimestrale

- 4 numeri online + 4 newsletter
- 4 numeri online + 4 newsletter
+ Archivio online di tutti i numeri arretrati

QUOTA IN OFFERTA
ENTRO IL 31.12.2020

€ 140.00 (+ IVA 4%)

+
Archivio online arretrati in **OMAGGIO**

QUOTA ORDINARIA

€ 160.00 (+ IVA 4%)

€ 200.00 (+ IVA 4%)

AI CLIENTI DEL SISTEMA INTEGRATO SONO RISERVATI ULTERIORI VANTAGGI E OFFERTE.

Per informazioni rivolgersi al n. 011.562.89.70 / e-mail: info@eutekne.it o al proprio agente di zona.

DATI FATTURAZIONE:

Ragione Sociale / Cognome Nome

Partita IVA / Codice Fiscale

--	--	--	--	--	--

Indirizzo

N.

Cap.

Città

Prov.

--	--	--	--	--

E-mail

Telefono

Fax

--	--	--

CONDIZIONI E DURATA DEGLI ABBONAMENTI:

Per abbonarsi è necessario compilare il modulo d'ordine in ogni sua parte e inviarlo, assieme alla ricevuta di pagamento, via fax al n. 011.562.76.04 o e-mail info@eutekne.it. L'abbonamento ha durata di un anno a decorrere dal mese di invio del presente modulo. Sugli abbonamenti in promozione od oggetto di offerte di periodo si applicheranno le condizioni presenti al momento del rinnovo. Al fine di assicurare la continuità nell'invio della rivista, l'abbonamento si intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Eutekne comunicazione scritta di disdetta 30 gg prima della scadenza dell'abbonamento.

MODALITÀ DI PAGAMENTO:

- con bonifico su c/c INTESA SANPAOLO - Sede di Via Monte di Pietà - Torino - IBAN IT12G0306909217100000061135 - intestato a Eutekne spa - Via San Pio V 27 - 10125 Torino
- con carta di credito sul sito www.eutekne.it

L'attestazione di pagamento è valida come documento fiscale di spesa. Il prezzo dell'abbonamento è al netto di IVA 4%.

PRIVACY:

Eutekne S.p.A. in qualità di Titolare del trattamento La informa, ai sensi dell'art. 13 del Regolamento UE 2016/679 (GDPR), che i Suoi dati personali saranno trattati e conservati, in forma automatizzata e/o manuale, per le finalità necessarie alla fruizione del presente servizio, in relazione ai connessi obblighi contrattuali e legali. L'eventuale rifiuto comporterà, pertanto, l'impossibilità di fruirne. Inoltre, potranno essere inviate comunicazioni e/o materiale pubblicitario e/o informativo per finalità promozionali e commerciali su attività e iniziative del Titolare del trattamento, sulla base del trattamento per legittimo interesse di Eutekne S.p.A. L'interessato sarà libero di interrompere tale specifico trattamento, in qualunque momento e in maniera gratuita, e potrà esercitare i diritti riconosciuti dagli artt. 15-22 Reg. UE 679/2016, tramite richiesta inoltrata a privacy@eutekne.it. L'elenco dettagliato dei soggetti responsabili del trattamento e dei terzi ai quali i dati potranno essere comunicati per le finalità sopra elencate è disponibile presso il Titolare del trattamento. Versione integrale dell'informativa sul sito www.eutekne.it/Public/Privacy.aspx.

Data _____

Firma _____

04

OTTOBRE
/
DICEMBRE
2020



Terzo settore, non profit e cooperative

Rivista trimestrale di diritto e pratica
degli enti e società senza scopo di lucro

SPECIALE RUNTS

DIREZIONE SCIENTIFICA, COORDINAMENTO E COMITATO SCIENTIFICO

Area Enti e società

Luciano DE ANGELIS

Dottore Commercialista e Revisore Legale

Guido BONFANTE

Ordinario di Diritto commerciale nell'Università di Torino

Maurizio CAVANNA

Professore associato presso il Dip. Giurisprudenza nell'Università di Torino – Notaio

Giampiero DINACCI

Associato di Diritto Privato nell'Università LUM Jean Monnet – Avvocato

Andrea FUSARO

Ordinario di Sistemi Giuridici Comparati nel Dip. di Giurisprudenza nell'Università di Genova – Notaio

Maria Nives IANNACCONE

Notaio – Coordinatrice della Commissione Massime del Terzo settore del Consiglio Notarile di Milano e componente esterna della Commissione del Terzo settore del Consiglio Nazionale del Notariato

Alessandro LOMBARDI

Direttore Generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali

Marco MALTONI

Notaio

Pier Luigi MORARA

Avvocato in Bologna

Nicola RICCARDELLI

Notaio – Componente della Commissione Terzo settore CNN, Docente di Diritto commerciale Scuola per le professioni legali Università di Roma "Tor Vergata"

Area Normativa e fiscalità

Francesco NAPOLITANO

Cultore di Diritto tributario presso il Dip. di Giurisprudenza dell'Università di Torino – Revisore Legale

Francesco ERRIGO

Dottore, esperto in materia

Andrea FATARELLA

Esperto non profit – Partecipante al Tavolo Tecnico del Terzo Settore presso il Ministero del Lavoro e Politiche Sociali

Pier Luigi FOGLIA

Dottore Commercialista e Revisore Legale

Stefania GIANONCELLI

Professore associato nell'Università di Torino – Avvocato

Federico MOINE

Dottore Commercialista e Revisore Legale

Livia SALVINI

Professore ordinario di diritto tributario LUISS Guido Carli – Avvocato in Roma

Giuliano SINIBALDI

Dottore Commercialista – Revisore Legale – Consulente enti Terzo settore e società sportive – Docente Scuola Regionale dello Sport Marche

Enrico Maria VIDALI

Dottore Commercialista e Revisore Legale

Area Contabilità, bilancio e controlli

Ermando BOZZA

Professore a contratto di "Audit e revisione legale" nell'Università di Salerno
Dottore Commercialista e Revisore Legale

Luca BAGNOLI

Ordinario di Economia aziendale nell'Università di Firenze

Davide BARBERIS

Dottore Commercialista e Revisore Legale

Raffaele D'ALESSIO

Ordinario di Audit e revisione legale nell'Università degli studi di Salerno

Cinzia DI STASIO

Segretario Generale Istituto Italiano della Donazione

Gaspere INSAUDO

Dottore Commercialista e Revisore Legale

Raffaele MARCELLO

Ricercatore in Economia aziendale nell'Università Telematica Pegaso
Componente del Consiglio di Sorveglianza dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC)
Componente del Consiglio dei Garanti dell'Organismo Italiano di Valutazione (OIV)

Andrea REDEGHIERI

Partner AXIS Reggio Emilia – Dottore Commercialista e Revisore Legale

PERIODICITÀ, CONDIZIONI E MODALITÀ DI ABBONAMENTO

Abbonamento annuale € 160,00

Al fine di assicurare la continuità nell'invio della rivista, l'abbonamento si intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Eutekne comunicazione scritta di disdetta 30 giorni prima della scadenza dell'abbonamento. Il prezzo dell'abbonamento è al netto di IVA al 4%.

Il presente numero è stato chiuso in redazione il 30.11.2020

Periodicità e distribuzione

Pubblicazione online – l'abbonamento è annuale con periodicità trimestrale.

Testata registrata presso il Tribunale di Torino, n. 7 del 19 gennaio 2018

Direttore Responsabile: Alessandro COTTO

Tutti i contenuti sono soggetti a copyright. Qualsiasi riproduzione, divulgazione e/o utilizzo anche parziale non espressamente autorizzati da Eutekne spa sono vietati. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore pur garantendo la massima affidabilità delle opere declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relativi all'elaborazione dei contenuti presenti nella rivista.

EUTEKNE

Editore:

EUTEKNE S.p.A.

Via San Pio V, 27 - 10125 TORINO

telefono +39.011.562.89.70 fax +39.011.562.76.04

e-mail: info@eutekne.it www.eutekne.it

Capitale Sociale € 540.000,00 i.v.

Codice Fiscale, Partita I.V.A. e Registro Imprese di Torino

05546030015

01 Enti e società

- 06** La struttura del Registro unico nazionale del Terzo settore
Alessandro LOMBARDI

- 20** Il procedimento di iscrizione degli ETS nel decreto attuativo del RUNTS
Nicola RICCARDELLI

- 42** Il Registro unico nazionale del Terzo settore: aggiornamento, revisione, cancellazione ed effetti della pubblicità
Maurizio CAVANNA / Sergio LUONI

02 Normativa e fiscalità

- 63** Il Registro unico nazionale del Terzo settore e le ragioni dell'adesione al Codice del Terzo settore: vantaggi e svantaggi per gli enti non profit
Federico MOINE / Francesco NAPOLITANO

- 76** Le violazioni fiscali nella sponsorizzazione degli enti sportivi dilettantistici: le conseguenze di carattere penaltributario
Stefano COMELLINI

- 91** Gli effetti del varo del RUNTS sulle società cooperative
Andrea DILI / Emanuele GALTIERI

- 99** IMU 2020: le specifiche esenzioni a favore degli enti ecclesiastici
Patrizia CLEMENTI

03 Contabilità, bilancio e controlli

- 109** Il bilancio degli enti del Terzo settore che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale
Matteo POZZOLI

125 Gli aspetti di rilievo della revisione nelle società cooperative

Franca PACIOCCO

04 Lavoro e previdenza

139 La figura del volontario e il rapporto numerico con i "lavoratori"
nelle ODV e APS

Paolo BONINI

05 Finanziamenti e agevolazioni

147 A cura di Roberto LENZI

06 Rassegna di giurisprudenza civile e penale

156 A cura di Christina FERIOZZI

Rassegna di giurisprudenza tributaria

163 A cura di Dario BONSANTO / Paola RIVETTI

Rassegna di prassi

172 A cura di Melania MARCHESE

01

Enti e società

Normativa e fiscalità

Contabilità, bilancio e controlli

Lavoro e previdenza

Finanziamenti e agevolazioni

Giurisprudenza e prassi

La struttura del Registro unico nazionale del Terzo settore

L'articolo contiene l'illustrazione delle caratteristiche principali del Registro unico nazionale del Terzo settore, come diseguate dal DM del 15 settembre 2020, con il quale è stata fissata la disciplina di funzionamento del Registro medesimo. Dopo aver operato un inquadramento del provvedimento ministeriale all'interno del sistema delle fonti, anche attraverso il richiamo ai principi costituzionali di riferimento, esso offre una presentazione del Registro quale strumento che ripropone nei suoi aspetti funzionali le interazioni tra i diversi attori coinvolti nella regolazione del Terzo settore (pubbliche amministrazioni, enti, cittadini). Nell'analisi del funzionamento del Registro, particolare attenzione è dedicata al tema del riparto delle competenze tra ufficio statale e uffici regionali, nonché al tema delle reti associative. L'articolo si conclude con un riepilogo dei benefici derivanti dall'iscrizione al Registro.

Alessandro LOMBARDI *

1. La formazione del decreto attuativo

Con la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del 21 ottobre u.s. del DM del 15 settembre 2020 n. 106, recante la disciplina di dettaglio del funzionamento del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), la riforma ha fatto segnare un passo in avanti di notevole importanza verso la sua completa attuazione. Difatti, non può sfuggire come l'intervento regolatorio non riguardi soltanto la normazione specifica di un nuovo sistema di registrazione, ma assuma una portata più ampia, che, lungi dal ridursi ad un complesso di prescrizioni procedurali e tecniche di accesso al sistema, involge pregnanti

profili sostanziali, derivanti dalla previsione dell'art. 4 comma 1 del DLgs. 117/2017 (CTS), il quale, nel fornire la definizione di ente del Terzo settore (ETS), annovera tra gli elementi essenziali della figura soggettiva di ETS l'iscrizione nel suddetto Registro, con la conseguenza che soltanto i soggetti iscritti nel RUNTS possono essere considerati appartenenti al Terzo settore. Non a caso, la dottrina ha evidenziato come l'istituzione del RUNTS costituisca una delle novità più rilevanti della riforma¹.

Il fondamento normativo del DM in esame è da rinvenirsi nell'art. 53 comma 1 del DLgs. 117/2017, il quale demanda ad un decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali "la definizione della procedura per l'iscrizione nel Registro unico nazio-

* *Direttore generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese del Ministero del lavoro e delle politiche sociali*
Le considerazioni contenute nel presente testo sono frutto esclusivo del pensiero dell'autore e non hanno carattere in alcun modo impegnativo per l'Amministrazione di appartenenza.

1 Consorti P., Gori L., Rossi E. "Diritto del Terzo settore", Bologna, 2018, p. 89 ss.

nale del Terzo settore, i documenti da presentare ai fini dell'iscrizione e le modalità di deposito degli atti, le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro unico nazionale del Terzo settore [...] e, infine, le modalità con cui è garantita la comunicazione dei dati tra il Registro stesso e il Registro delle Imprese, con riferimento alle imprese sociali e agli altri enti del Terzo settore iscritti nel Registro delle imprese". Il medesimo DLgs. 117/2017, al successivo art. 54 comma 1, affida al medesimo decreto il compito di disciplinare l'istituto della trasmigrazione, consistente nel flusso comunicativo verso il RUNTS degli elementi documentali ed informativi in possesso degli uffici che gestiscono gli attuali Registri delle Organizzazioni di volontariato (ODV) e delle Associazioni di promozione sociale (APS)².

L'analisi del DM 106/2020 deve muovere i suoi passi innanzitutto dallo strumento utilizzato: sotto questo profilo, l'indagine abbraccia tre diversi aspetti:

- a. la **metodologia** di produzione normativa;
- b. la **natura** dell'atto;
- c. il **processo di formazione** dello stesso.

In ordine al punto a), è noto come il CTS contenga una pluralità di disposizioni la cui attuazione è rimessa a successivi provvedimenti attuativi³, frutto di un'opzione regolatoria ben precisa operata dal legislatore e riconducibile a diverse ragioni: la tecnicità degli aspetti da normare, a fronte della quale lo strumento della fonte primaria appare sproporzionato per eccesso; la fluidità della materia da regolare, che rende preferibile evitare l'ingessatura della normazione nelle maglie dello strumento legislativo, anche nella prospettiva di assicurare una risposta più elastica da parte dell'ordinamento giuridico al mutamento del contesto esterno di riferimento; la complessità della materia medesima, che sconta un'eterogeneità di partenza, tale da non potersi considerare facilmente comprimibile in via esclusiva dalla fonte di rango primario.

Il CTS, pertanto, innesca un processo normativo a cascata, che richiede la produzione di disposizioni attuative, aventi una funzione specificativa della previsione della fonte di rango primario, o comunque capace di permetterne la concreta operatività⁴: in tale prospettiva, la nota del Ministero del Lavoro

2 Tali articoli sono inseriti nel titolo VI del CTS, dedicato al RUNTS, con il quale sono state recepite le previsioni contenute nella L. 6.6.2016 n. 106, la quale ha individuato nell'art. 4 co. 1 lett. m) quale criterio di delega quello di "riorganizzare il sistema di registrazione degli enti e di tutti gli atti di gestione rilevanti, [...] tenuto conto delle finalità e delle caratteristiche di specifici elenchi nazionali di settore, attraverso la previsione di un Registro unico nazionale del Terzo settore, suddiviso in specifiche sezioni, [...], favorendone, anche con modalità telematiche, la piena conoscibilità in tutto il territorio nazionale". La medesima legge delega prevede (art. 3 co. 1 lett. a) che siano definite "le informazioni obbligatorie da inserire negli statuti e negli atti costitutivi" e individuati gli "obblighi di trasparenza e di informazione, anche verso i terzi, attraverso forme di pubblicità dei bilanci e degli altri atti fondamentali dell'ente". Infine, all'art. 5, impone il riordino e la revisione organica della disciplina delle attività di promozione sociale, volontariato e mutuo soccorso, sulla base di criteri direttivi tra cui (lett. h) la "previsione di requisiti uniformi per i registri regionali all'interno del Registro unico nazionale di cui all'articolo 4 comma 1, lettera m)".

3 Diverse sono le tipologie di provvedimenti attuativi contemplati dal CTS: i regolamenti, ex art. 17 della L. 23.8.1988 n. 400 (previsti dagli artt. 6 e 81, in tema, rispettivamente, di attività diverse e di *social bonus*; i decreti (ministeriali o interministeriali) non aventi natura regolamentare; gli atti di indirizzo (previsti dagli artt. 72 e 73, in tema di utilizzo delle risorse finanziarie). Parimenti interessante è la previsione del ricorso a strumenti di produzione normativa di *soft law*, come avviene per le linee guida (da adottarsi comunque con decreto ministeriale) sulla raccolta fondi (art. 7), sul bilancio sociale, (art. 14 co. 1, nonché art. 9 co. 2 del DLgs. 112/2017), contenute nel DM 4.7.2019. La stessa legge delega 106/2016 prevede, all'art. 7 co. 3, il ricorso alle linee guida in materia di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli ETS, poi adottate con DM 23.7.2019.

4 Sul tema dell'attuazione delle fonti primarie, cfr. Biondi Dal Monte F. "Dopo la legge", Napoli, 2018, p. 25 ss.

e delle Politiche sociali 29.12.2017 n. 12604⁵, dedicata alle questioni di diritto transitorio, assumeva il canone interpretativo incentrato sulla distinzione tra le norme del CTS immediatamente applicabili (*self executing*), e le disposizioni che non sono suscettibili di essere applicate in via diretta ed immediata, in quanto *"presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del registro unico nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi"*.

Proprio con specifico riguardo al RUNTS, il legislatore delegato ha operato la **scelta attuativa bifasica**, per effetto della quale nella fonte di rango primario hanno trovato posto le regole di portata generale, attinenti agli aspetti organizzativi, procedurali e provvedimentali del RUNTS, nonché al regime di pubblicità dal medesimo assicurato, lasciando ad un successivo decreto ministeriale l'individuazione della disciplina di specificazione, in ragione del carattere tecnico del suo contenuto. In relazione alla **tipologia del provvedimento attuativo**, di cui *sub b)*, il già citato art. 53 del DLgs. 117/2017 parla *sic et simpliciter* di un decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali: a differenza di quanto rinvenibile in altri articoli del CTS, dove la natura regolamentare dell'atto è espressamente enunciata, nel caso del RUNTS, ci troviamo in presenza di un atto amministrativo generale⁶, al quale è demandata la sola specificazione dell'operatività di norme già presenti nell'ordinamento,

senza pertanto che lo stesso possa introdurre innovazioni nell'ordinamento medesimo.

Per altro verso, passando al punto *sub c)*, sotto il **profilo formale**, la mancanza della natura regolamentare, che comporta la sottoposizione dell'atto ad una precisa procedura⁷, è compensata da un *iter* rafforzato di formazione dell'atto, per la cui adozione è necessaria l'acquisizione della preventiva intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni, nonché del parere del Dipartimento della protezione civile. Orbene, mentre l'intesa della Conferenza Stato-Regioni è contemplata direttamente nell'art. 53 del DLgs. 117/2017, la previsione del preventivo parere obbligatorio del Dipartimento della protezione civile è contenuta in una fonte normativa successiva al CTS, il Codice della protezione civile, adottato con il DLgs. 2.1.2018 n. 1 (art. 33 comma 1).

La necessità della preventiva intesa trova il suo fondamento nel modello di *multilevel governance* del RUNTS, che presenta le caratteristiche dell'unità della cornice normativa ed informatica, all'interno della quale la sua gestione operativa è attribuita al Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali (presso il quale è istituito il RUNTS, ai sensi dell'art. 45 comma 1 del DLgs. 117/2017) e alle Regioni e Province autonome. Discende da ciò che proprio la disciplina (nonché la sua successiva applicazione) del sistema di registrazione degli ETS costituisce il naturale terreno di elezione del principio costituzionale di leale collaborazione⁸.

5 Consultabile alla pagina: <https://www.lavoro.gov.it/notizie/Documents/DG-III-Settore-lettera-Regioni-questioni-diritto-transitorio.pdf>.

6 Sandulli A.M. "L'attività normativa della pubblica amministrazione", Napoli 1970, p. 36 ss.

7 L'art. 17 della L. 400/88 prevede che i regolamenti governativi siano adottati con DPR e siano preceduti dal parere obbligatorio del Consiglio di Stato nonché dalla successiva deliberazione del Consiglio dei Ministri. I regolamenti ministeriali sono adottati con DM, se di competenza di un singolo Ministro, o con decreto interministeriale, se la competenza involge più Ministri: anche per i regolamenti ministeriali occorre il preventivo parere del Consiglio di Stato.

8 Tale principio trova una sua diffusa applicazione in diverse disposizioni del CTS, che subordinano l'adozione di alcuni decreti ministeriali attuativi alla preventiva acquisizione dell'intesa (o del parere) in sede di Conferenza Unificata (art. 5 co. 2, in tema di aggiornamento del catalogo delle attività di interesse generale; art. 46 co. 3, in tema di istituzione di nuove sezioni o di sottosezioni, nonché di modifica delle sezioni esistenti del RUNTS) o di Conferenza Stato-Regioni (art. 53 co. 3, in tema di ripartizione regionale delle risorse finanziarie destinate a sostenere

La previsione dell'inserimento, all'interno dell'*i-ter* di formazione del decreto ex art. 53 del DLgs. 117/2017, del parere obbligatorio del Dipartimento della protezione civile affonda le sue radici nella specificità degli ETS che svolgono attività di protezione civile, di cui il CTS (ricependo il criterio direttivo di cui all'art. 5 comma 1 lett. a) della legge delega 106/2016) ha tenuto conto attraverso la clausola di rinvio⁹ al successivo DLgs. 1/2018, attuativo della delega di cui alla L. 30/2017. Esso, dopo aver individuato il volontariato organizzato di protezione civile quale struttura componente del sistema di protezione civile, all'art. 33 stabilisce che, per operare nel settore della protezione civile, è richiesta l'iscrizione nell'apposito Elenco nazionale, alla cui tenuta provvedono il Dipartimento della protezione civile e le Regioni e Province autonome. Diversamente dal RUNTS, l'Elenco nazionale ha finalità specificamente operativa, essendo preposto alla verifica di requisiti diversi, di natura tecnica, finalizzati ad assicurare che l'intervento del volontariato organizzato nell'intero ciclo delle attività di protezione civile avvenga in condizioni di sicurezza per i volontari stessi e per gli altri operatori e le popolazioni assistite. Fermo restando il presupposto dell'iscrizione nel RUNTS delle ODV, delle reti associative e degli altri ETS che annoverano le attività di protezione civile nell'ambito delle attività di interesse generale statutariamente individuato, si delinea un sistema integrato di collaborazione istituzionale in virtù del quale la disciplina del

RUNTS regola gli aspetti organizzativi e strutturali dei relativi enti, indipendentemente dalle attività di interesse generale da essi svolte. L'ufficio gestore dell'Elenco nazionale del volontariato di protezione civile, dal canto suo, opera una valutazione squisitamente tecnico-operativa, coerente con le esigenze peculiari del settore e la specificità dei compiti nei quali i volontari possono essere impiegati. Le modalità di raccordo tra il RUNTS e l'Elenco di cui all'art. 34 del DLgs. 1/2018 sono disciplinate nell'art. 11 del DM 106/2020, il quale prevede che gli enti possono indicare nella richiesta di iscrizione al RUNTS l'attività di protezione civile solo se previamente iscritti nell'elenco nazionale del volontariato di protezione civile. Gli enti che abbiano conseguito l'iscrizione al RUNTS con riferimento ad altre attività di interesse generale e vengano successivamente iscritti nell'elenco della protezione civile provvedono in sede di aggiornamento ad inserire quella di protezione civile tra le attività effettivamente svolte. Un ulteriore momento di raccordo si rinviene nell'art. 10 comma 5 del DM 106/2020, con riferimento alle reti associative di protezione civile, alle quali si applicano i limiti dimensionali e di diffusione territoriale stabiliti dall'art. 33 comma 3 del DLgs. 1/2018, più ridotti rispetto a quelli previsti dall'art. 41 commi 1 e 2 del DLgs. 117/2017.

Giova evidenziare come l'intesa sancita in sede di Conferenza Stato-Regioni¹⁰ abbia costituito, nel suo concreto dispiegarsi, il punto di arrivo di un'interazione costante tra il Ministero e le Regioni sullo

lo svolgimento dei compiti degli uffici regionali del RUNTS; art. 96, in tema di attuazione delle funzioni di vigilanza, controllo e monitoraggio), nonché nella previsione della rappresentanza del sistema degli enti territoriali all'interno di alcuni organismi (art. 59 co. 1, il quale prevede che facciano parte del Consiglio nazionale del Terzo settore tre rappresentanti delle autonomie regionali e locali, di cui due designati dalla Conferenza Stato-Regioni ed uno designato dall'ANCI; art. 64 co. 2, che stabilisce che all'interno dell'organo di amministrazione della fondazione incaricata delle funzioni di indirizzo e controllo sui CSV vi sia un membro designato dalla Conferenza Stato-Regioni; art. 65 co. 3 e 4, che prevede la presenza in ogni OTC di membri designati da ciascuna Regione e dall'ANCI; alle Regioni e agli Enti locali è altresì garantita la presenza all'interno della Cabina di regia di cui all'art. 97 co. 3).

9 Vedi artt. 4 co. 2, 32 co. 4 e 41 co. 6 del DLgs. 117/2017.

10 <http://www.statoregioni.it/media/2932/p-2-csr-atto-rep-n-147-10sett2020.pdf>

schema di decreto che andava progressivamente formandosi, il cui testo ha potuto in tal modo essere arricchito dai contributi e dalle osservazioni delle Regioni. Accanto alla collaborazione istituzionale, altrettanto significativo nel processo di costruzione del DM 106/2020 è stato il dialogo sociale con le rappresentanze degli ETS, nonché il confronto con gli ordini professionali direttamente coinvolti nell'attuazione del RUNTS (notariato e dottori commercialisti). Il descritto processo partecipativo, se da un lato ha comportato una dilatazione della tempistica di perfezionamento del provvedimento finale, dall'altro ha contribuito ad accrescere la qualità del provvedimento medesimo, implementata dall'apporto plurale dei diversi *stakeholders* coinvolti.

A fronte del descritto *iter* rinforzato di adozione del decreto in argomento, lo stesso decreto contiene una disposizione atta ad evidenziare la duttilità della forma e la sua conseguente, maggiore elasticità rispetto a modifiche di natura squisitamente informatica che si rendesse necessario od opportuno apportare agli elementi caratterizzanti il sistema informatico del RUNTS, alle modalità tecniche di compilazione delle istanze agli uffici competenti, alle modalità tecniche di trasferimento dei dati in sede di migrazione: in tal senso, l'art. 40 del DM 106/2020 prevede che gli allegati tecnici al decreto medesimo possano essere aggiornati o modificati, senza che sia necessario riattivare l'*iter* rinforzato già descritto, ma attraverso l'adozione di un decreto direttoriale del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

2. Il RUNTS: un'analisi prospettica

Il DM 106/2020 contiene una disciplina ampia, strutturata su 40 articoli, suddivisi in 10 titoli, che costituiscono la dimostrazione lampante della complessità della materia da normare. Questa fitta trama di disposizioni, prima ancora di essere

analizzata in maniera specifica, può formare oggetto di una preliminare lettura organica, capace di restituire la filosofia sottesa al provvedimento. In tale prospettiva, la chiave di lettura proposta in questa sede è quella della relazionalità multidimensionale, che trova nel RUNTS la sede privilegiata del suo manifestarsi. Difatti, la disciplina specifica del RUNTS racchiude al suo interno lo sviluppo delle diverse interazioni tra i soggetti coinvolti nell'alimentazione del sistema o nell'accesso allo stesso: gli ETS, le pubbliche amministrazioni e la generalità dei cittadini.

Il **rapporto tra PA ed ETS** emerge nella disciplina dei procedimenti di iscrizione, revisione, e cancellazione.

Il **rapporto tra le PP.AA.** assume in prima battuta una rilevanza interna al RUNTS, ove si guardi al costante flusso relazionale che deve caratterizzare i rapporti tra l'ufficio statale e gli uffici regionali del RUNTS, a presidio della tenuta unitaria del sistema e del suo efficace funzionamento. Le relazioni tra PP.AA. tuttavia abbracciano anche un profilo esterno, a partire dalla fase di popolamento iniziale del RUNTS (cui è dedicato il titolo VIII del DM 106/2020) attraverso la migrazione, costruita come un processo unidirezionale di comunicazione di atti ed informazioni dagli uffici (statali, regionali e delle Province autonome) che gestiscono gli attuali registri delle ODV e delle APS verso gli uffici del RUNTS. Parimenti, nella medesima fase, assistiamo alla comunicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate verso il RUNTS dei dati e delle informazioni relative agli enti che risultano iscritti all'anagrafe delle ONLUS al giorno precedente il termine di operatività del RUNTS. In termini strutturali, infine, deve essere letta la comunicazione al RUNTS dei dati relativi alle imprese sociali e agli altri ETS iscritti nel Registro delle imprese, disciplinata nel titolo VII del decreto.

Un'ulteriore esplicitazione della relazionalità investe i rapporti tra gli ETS ed in particolare lo specifico ruolo che viene assegnato alle **reti associative**.

Queste ultime, infatti, sono legittimate, in forza di mandato speciale conferito dal singolo ente, a presentare la domanda di iscrizione al RUNTS in nome e per conto dell'ente aderente alla rete medesima (art. 8 comma 2); la medesima rete associativa può procedere all'aggiornamento delle informazioni ed al deposito degli atti presso il RUNTS riguardanti un ETS aderente (art. 20 comma 2)¹¹.

Da ultimo, occorre considerare come il sistema di **pubblicità** degli atti e delle informazioni assicurato dal RUNTS è destinato a produrre riflessi di straordinaria importanza nel rapporto tra il singolo ETS e la generalità dei consociati. Delle tre forme di pubblicità assicurate dal RUNTS (pubblicità costitutiva¹²; pubblicità dichiarativa¹³ e pubblicità notizia¹⁴) l'attenzione, nell'ottica qui assunta, va concentrata sulla pubblicità notizia: l'obiettivo perseguito dal legislatore è quello di rendere accessibili al pubblico gli elementi informativi più salienti degli ETS, che, grazie all'iscrizione, possono essere ammessi a percepire fondi pubblici o a ricevere specifici benefici in considerazione della loro natura di enti del terzo settore. Alla base delle disposizioni dedicate si possono rinvenire esigenze di trasparenza dell'azione degli ETS e di responsabilità (*accountability*), finalizzate a rendere conoscibili in modo chiaro alla generalità dei consociati le informazioni più importanti attinenti alla struttura organizzativa dell'ente, alla titolarità delle cariche sociali, all'impiego delle risorse finanziarie disponibili, al perseguimento dei relativi fini statutari. Ciò si traduce in un aggravio degli oneri amministrativi (generati dalla necessità di adempiere gli obblighi di deposito di cui sopra)

per gli enti iscritti al Registro, che trova la sua giustificazione nell'esigenza di salvaguardare interessi di superiore rilevanza costituzionale. L'ampiezza delle informazioni, la loro accessibilità aperta (cioè gratuitamente consultabili da parte delle PP.AA. degli ETS e dei terzi) permetteranno alla generale platea dei cittadini di operare, in condizioni di maggiore consapevolezza, le proprie scelte di sostenere o di non sostenere un ente del Terzo settore, di decidere di associarsi o meno allo stesso, e, più in generale, di effettuare un controllo "sociale" diffuso sull'azione degli enti medesimi. Tale sistema dovrebbe innescare un circuito di comportamenti (sia in termini organizzativi che di implementazione delle attività di interesse generale) ancora più virtuosi da parte del Terzo settore, che potrà trarre ulteriori benefici dalla trasparenza generale assicurata dal RUNTS.

3. Le finalità del RUNTS

Le disposizioni del DM 106/2020, per espressa enunciazione riportata nell'art. 1 comma 1 lett. a) e comma 2, sono riconducibili alle finalità enunciate dal legislatore delegante:

- a. garantire l'**uniformità di trattamento degli ETS** su tutto il territorio nazionale;
- b. assicurare l'**omogenea e piena conoscibilità degli elementi informativi** presenti nel RUNTS.

La prospettiva teleologica permette al contempo di operare un collegamento di ciascuno di tali obiettivi a specifici canoni costituzionali. Difatti, la finalità *sub a)* risulta rispondente al principio costituzionale

11 Nella medesima ottica della relazione tra ETS va ricordata la generale funzione di consulenza, assistenza tecnica qualificata ed accompagnamento che l'art. 63 co. 2 del DLgs. 117/2017 attribuisce ai CSV, da esercitarsi nei confronti degli ETS. Il ruolo dei CSV nell'economia complessiva del RUNTS sarà particolarmente importante in specie a beneficio degli ETS di piccole dimensioni che non aderiscono ad alcuna rete associativa.

12 Artt. 4 co. 1 e 22 del DLgs. 117/2017; art. 7 co. 1 del DM 106/2020.

13 Art. 52 del DLgs. 117/2017; art. 26 co. 1 e 2 del DM 106/2020.

14 Art. 48 del DLgs. 117/2017; art. 26 co. 3 del DM 106/2020.

di eguaglianza formale, richiamato dalla sentenza della Corte Cost. 12.10.2018 n. 185¹⁵. La previsione di regole uniformi di accesso e permanenza all'interno del perimetro del Terzo settore deve evitare la riproposizione delle asimmetrie territoriali nel trattamento giuridico delle organizzazioni iscritte, verificatosi in passato in conseguenza dell'approccio settoriale praticato dal legislatore. Tale previsione, come si legge nella citata sentenza, è altresì posta a presidio dell'*"essenziale e irrinunciabile autonomia che deve caratterizzare i soggetti del Terzo settore"*. Il secondo obiettivo, *sub b)*, mira in prima battuta a tutelare la fede pubblica, intesa quale affidamento dei consociati nella genuinità e veridicità di determinate fonti documentali. Questo valore, tradizionalmente, viene considerato in termini di strumentalità, in quanto rappresenta un mezzo di protezione di beni finali ulteriori, di variegata natura (patrimoniale, personale, pubblica, collettiva, ecc.), suscettibili di essere compromessi dalla manipolazione delle predette fonti. A ben guardare, tuttavia, è ragionevole ritenere che la fede pubblica costituisca *ex se* un bene giuridico finale, ove essa

si identifichi nella costruzione e nel consolidamento di un sistema relazionale di fiducia reciproca tra gli attori della società civile, sia come singoli che come soggetti superindividuali, a vantaggio di una maggiore coesione sociale, che possa permettere ad ogni individuo di realizzare nella maniera più piena lo sviluppo della propria persona, in ossequio ai principi di solidarietà e di eguaglianza sostanziale. Tale sistema relazionale basato sulla fiducia viene corroborato da un modello di trasparenza al quale si conformano gli ETS, in quanto portatori di attività di interesse generale. Come tali, essi sono meritevoli di una normativa promozionale e di sostegno, a fronte della quale si prevede un regime di disponibilità in base al quale i dati più rilevanti riguardanti gli aspetti organizzativi e finanziari dell'ETS, nonché l'implementazione delle attività di interesse generale sono resi fruibili alla generalità dei cittadini, per le ragioni espresse nel precedente paragrafo. Il legislatore del 2017 sul tema della trasparenza degli ETS ha operato una scelta oculata volta all'individuazione tassativa degli atti da depositare nel RUNTS¹⁶, ai sensi dell'art. 48 del DLgs. 117/2017,

15 In *Sistema Integrato Eutekne*. In tale pronuncia si legge che *"i soggetti del Terzo settore, in quanto soggetti di diritto privato, per quanto attiene alla loro conformazione specifica, alla loro organizzazione e alle regole essenziali di correlazione con le autorità pubbliche, ricadono tipicamente nell'«ordinamento civile»". L'«ordinamento civile»*, com'è noto, è materia attribuita alla competenza legislativa esclusiva dello Stato, ai sensi dell'art. 117 co. 2 lett. l) Cost.

16 L'art. 48 co. 1 del DLgs. 117/2017 indica le informazioni e gli atti che relativamente a ciascun ente iscritto devono necessariamente essere contenuti nel RUNTS (con le relative modalità di aggiornamento): in particolare, nel Registro devono essere presenti la denominazione, la forma giuridica, la sede legale, le eventuali sedi secondarie, la data di costituzione, l'oggetto dell'attività di interesse generale, il codice fiscale o la partita IVA, il possesso della personalità giuridica e il patrimonio minimo, le generalità dei soggetti che hanno la rappresentanza dell'ente, le generalità dei soggetti che ricoprono cariche sociali con indicazione di poteri e limitazioni. Inoltre, particolarmente rilevante sarà il deposito (da farsi entro il 30 giugno di ogni anno) dei bilanci e dei rendiconti annuali, del bilancio sociale (per gli enti del Terzo settore tenuti al relativo obbligo di formazione ai sensi dell'art. 14 del DLgs. 117/2017), nonché i rendiconti delle raccolte fondi svoltesi nell'esercizio precedente. A fronte di tale contenuto minimo necessario, l'art. 8 del DM 106/2020 ha aggiunto ulteriori elementi informativi: un indirizzo PEC; la previsione statutaria dell'esercizio di eventuali attività diverse ex art. 6 del DLgs. 117/2017; la o le reti associative cui l'ETS aderisce; l'eventuale iscrizione al Registro imprese per gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale; l'eventuale dichiarazione di accreditamento sul cinque per mille; la dichiarazioni di presunzione di commercialità o non commercialità dell'ente. Il successivo co. 2, ai fini dell'aggiornamento delle informazioni, prevede che nel RUNTS devono essere iscritte le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, le deliberazioni di trasformazione, fusione, scissione, di scioglimento, estinzione, liquidazione e cancellazione, i provvedimenti che ordinano lo scioglimento, che dispongono la cancellazione o accertano l'estinzione, le generalità dei liquidatori e tutti gli altri atti e fatti la cui iscrizione è espressamente prevista da norme di legge

concentrando tale selezione sugli elementi realmente significativi, in modo da evitare il rischio di introdurre un regime di conoscibilità dei dati sproporzionato rispetto al fine perseguito del controllo diffuso sugli enti medesimi¹⁷.

4. La struttura

La struttura del RUNTS riprende la configurazione contenuta nell'art. 46 del DLgs. 117/2017, articolata in **sette sezioni**, sviluppata secondo il **criterio della tipologia organizzativa** degli enti:

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

L'articolazione del Registro è coerente con la norma qualificatoria di ente del Terzo settore contenuta nell'art. 4 comma 1 del DLgs. 117/2017, in quanto le sezioni del RUNTS corrispondono alle figure, tipizzate e non, di ETS riportate nella norma testé richiamata. In particolare, la sezione "altri enti del

Terzo settore" permetterà l'iscrizione anche a soggetti *sui generis* che, pur in possesso dei requisiti previsti per la generalità degli enti, presentano difficoltà a riconoscersi in una specifica categoria. In tal modo la disposizione non ingessa la libertà organizzativa degli enti, soprattutto quelli di nuova costituzione, consentendo, in coerenza con la previsione aperta del citato art. 4 comma 1 del DLgs. 117/2017, l'emersione di nuove tipologie organizzative al momento difficilmente individuabili ma in grado, in futuro, di svilupparsi con caratteristiche originali¹⁸. Sotto il profilo organizzativo, in armonia con il dettato dell'art. 45 comma 1 del DLgs. 117/2017, viene stabilito che il RUNTS è gestito dall'ufficio statale e dagli uffici regionali e provinciali, in collaborazione tra loro e nel rispetto delle disposizioni del Codice e del decreto in esame. Giova al riguardo evidenziare che l'unicità del Registro deve essere letta sia in termini di unitarietà delle regole di accesso e permanenza all'interno del Registro medesimo, come disciplinate negli artt.47 e ss. del DLgs. 117/2017, sia in termini di unitarietà del sistema informatico, assicurata dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, presso il quale è istituito il RUNTS, ai sensi dell'art. 45 comma 1 del DLgs. 117/2017¹⁹. Al contempo, sulla base del

o di regolamento. L'art. 20 del DM 106/2020 aggiunge la comunicazione della perdita della natura non commerciale dell'ente e l'eventuale dichiarazione di accreditamento sul cinque per mille, se non è stata fatta al momento dell'iscrizione. In caso di inadempimento agli obblighi di deposito (in forma parziale o totale), l'ufficio del RUNTS diffida l'ETS ad adempiere all'obbligo, assegnando un termine non superiore a 180 giorni, decorsi inutilmente i quali l'ente sarà cancellato dal RUNTS (art. 48 co. 4 del DLgs. 117/2017; art. 23 co. 1 lett. e) del DM 106/2020).

17 Si possono rinvenire due ordini di rischi dalla pubblicazione di massicce quantità di dati: l'insostenibilità degli oneri amministrativi per enti non strutturati in tale ottica ed il cui assolvimento dovrebbe comportare la sottrazione di risorse originariamente volte alla realizzazione delle attività di interesse generale; l'eterogeneità dei fini, in quanto anziché fornire ai cittadini un'informazione veritiera, la mancanza di un filtro selettivo delle informazioni più pertinenti al fine perseguito genererebbe un'opacità per confusione (per la più recente giurisprudenza in tema di trasparenza, si vedano Corte Cost. 21.2.2019 n. 20, in *Sistema Integrato Eutekne* e Consiglio di Stato, Sez. III, n. 1456/2019).

18 Sul tema si veda Maltoni M. "I soggetti «atipici» del Terzo settore ed altre questioni in tema di profili soggettivi: la nozione di controllo e di direzione e coordinamento nel CTS", in *questa Rivista*, 2, 2019, p. 6 ss.

19 Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali e Unioncamere hanno stipulato nel dicembre 2018 un accordo di programma, ai sensi dell'art. 15 co. 1 della L. 241/90, per disciplinare lo svolgimento in collaborazione di attività di interesse comune per la progettazione e realizzazione dell'infrastruttura informatica del RUNTS. Più specificamente, nell'accordo sono previste le seguenti attività: a) supporto nella definizione delle regole per la predisposizione,

dettato del medesimo art. 45, ai sensi del quale il RUNTS è operativamente gestito su base territoriale, il sistema di registrazione degli ETS deve invero il principio di leale collaborazione, colto nella sua dimensione funzionale, in quanto volto ad assicurare la parità di trattamento degli ETS, indipendentemente dalla loro collocazione territoriale. Sia il titolo VI del DLgs. 117/2017 sia il provvedimento in esame che ne costituisce attuazione, attribuiscono un ruolo pregnante alle Regioni e Province autonome, chiamate a gestire operativamente il RUNTS, sulla base del criterio della competenza territoriale, entro la cornice unitaria, fissata dal legislatore statale, in quanto afferente alla materia dell'ordinamento civile, della regolazione dell'accesso e della permanenza nel RUNTS medesimo degli Enti del terzo settore, quale presidio del già richiamato principio costituzionale di eguaglianza formale in tutto il territorio nazionale. Proprio il principio di leale collaborazione costituisce il cardine in forza del quale superare, anche nella prassi amministrativa, l'approccio atomistico seguito dalla legislazione preesistente, la cui segmentazione aveva generato la proliferazione dei sistemi di registrazione, ognuno disciplinato da regole proprie e gestito da una pluralità di PP.AA. Va ricordato, infine, che le **imprese sociali**, quale categoria particolare di ETS, soggiacente, ai sensi dell'art. 40 del DLgs. 117/2017, alle disposizioni del DLgs. 112/2017, sono tenute e gestite dal Registro delle imprese, come stabilito dall'art. 5 del citato DLgs. 112/2017. Gli atti e le procedure per l'effettuazione del deposito sono sta-

ti individuati con apposito decreto interministeriale 16.3.2018, adottato ai sensi del citato art. 5 comma 5. Sovviene al riguardo altresì la previsione dell'art. 11 comma 3 del DLgs. 117/2017, ai sensi del quale, per le imprese sociali, l'iscrizione nell'apposita sezione del Registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel RUNTS. Pertanto, **la sezione speciale del Registro delle imprese è la sezione del RUNTS** di cui all'art. 46 comma 1 lett. d) del DLgs. 117/2017 e, in parte, di cui alla lett. f), dedicata alle società di mutuo soccorso. In tal modo ci troviamo in presenza di due Registri aventi una sezione in comune.

5. Organizzazione e funzionamento

Passando all'analisi degli aspetti organizzativi e funzionali del RUNTS, sotto il primo profilo, le diverse P.A. competenti nella gestione del RUNTS (Ministero del Lavoro e delle politiche sociali; Regioni e Province autonome) individuano, in applicazione dell'art. 45 comma 1 del DLgs. 117/2017 l'Ufficio del RUNTS operante ai rispettivi livelli (statale, regionale o provinciale). La definizione degli assetti organizzativi, funzionale all'efficace espletamento delle attività di competenza dell'ufficio medesimo e all'uniforme applicazione della normativa su tutto il territorio nazionale, costituisce espressione dell'autonomia amministrativa dei livelli di *governance* coinvolti, il cui esercizio sarà sviluppato in coerenza

la tenuta, la conservazione e la gestione del RUNTS; b) progettazione dell'architettura e realizzazione dell'infrastruttura informatica del RUNTS, assicurando la comunicazione con il Registro delle imprese; c) popolamento iniziale del RUNTS attraverso la trasmigrazione dei dati afferenti agli enti attualmente iscritti nei registri esistenti e integrazione con il Registro delle imprese; d) individuazione e predisposizione degli strumenti e delle procedure relative alle nuove iscrizioni e per la gestione dei procedimenti relativi al deposito degli atti da parte degli enti, della revisione periodica delle posizioni dei soggetti iscritti ai fini della permanenza delle iscrizioni e delle eventuali cancellazioni nonché delle variazioni; e) individuazione e predisposizione dei canali di consultazione in via telematica delle informazioni contenute nel RUNTS da parte dei terzi interessati e di quelli di alimentazione dei dati da parte degli enti iscritti; f) formazione iniziale degli operatori degli uffici preposti, assistenza e supporto tecnico da remoto agli operatori ed eventualmente agli utenti.

con gli elementi identificativi che caratterizzano il sistema informatico del RUNTS e le modalità tecnico-operative di attuazione delle disposizioni procedurali del titolo VI del CTS. In tale prospettiva saranno adottabili diverse opzioni organizzative da parte delle amministrazioni regionali, le quali, ferma restando l'imputazione all'ufficio regionale del RUNTS dell'adozione del provvedimento finale afferente ai procedimenti disciplinati nel richiamato titolo VI, potranno prevedere un modello centralizzato o, viceversa, decentrato di ripartizione dei compiti; parimenti non è da escludere la possibilità del ricorso a sistemi di avalimento di uffici di altre amministrazioni.

In coerenza con il modello organizzativo prescelto, gli ordinamenti regionali individueranno i soggetti legittimati all'adozione dei provvedimenti di iscrizione, cancellazione e degli altri provvedimenti contemplati dal CTS; i responsabili dei procedimenti e gli addetti all'istruttoria.

Per quanto riguarda il profilo funzionale, la definizione dei compiti, rispettivamente, degli Uffici regionali o provinciali del RUNTS e dell'Ufficio statale, tiene conto del diverso atteggiarsi della **competenza** posto dall'art. 47 comma 1 DLgs. 117/2017, il quale radica detta competenza sugli uffici regionali o provinciali in base al **criterio della territorialità**, legata alla sede legale dell'ente, laddove fa riferimento al diverso criterio della materia allorché si tratta delle reti associative, per le quali la competenza è imputata all'Ufficio statale.

Una delle questioni più rilevanti che il provvedimento in esame ha dovuto affrontare riguarda i riflessi organizzativi della previsione contenuta nell'art. 46 comma 2 del DLgs. 117/2017, la quale prescrive che **lo stesso ente non possa essere iscritto contem-**

poraneamente in più sezioni del RUNTS, salva l'eccezione delle reti associative. Tale eccezione è stata presa in considerazione dal legislatore in ragione della specifica natura delle reti, che possono avere composizioni variabili e pertanto possono essere iscritte oltre che nella sezione di cui all'art. 46 comma 1 lett. e) del DLgs. 117/2017, anche in altra sezione²⁰. Orbene, la possibilità della duplice iscrizione dell'ente nella sezione reti associative e in altra sezione del RUNTS si interseca con la ripartizione delle competenze sopra descritta, sollevando alcune problematiche applicative. In particolare, la diversità delle amministrazioni competenti a curare i procedimenti relativi all'ente in qualità di rete associativa (ufficio statale) e in qualità di ETS tipico (ufficio regionale) appare suscettibile di generare una duplicazione di oneri amministrativi a carico della medesima organizzazione, che si troverebbe a dover interloquire con due distinte P.P.A.A., su aspetti tra loro sovrapponibili: a ciò si deve aggiungere il rischio di una possibile eterogeneità della prassi applicativa. Su tali aspetti problematici interviene il DM 106/2020, secondo il quale **la profilazione dell'ente quale rete associativa viene considerata assorbente rispetto alle altre qualificazioni soggettive** (APS, ODV, ecc.) eventualmente ascrivibili all'ente (principio dell'assorbimento). Da ciò deriva che il provvedimento in esame attribuisce all'ufficio statale del RUNTS, oltre alla cura dei procedimenti relativi alla posizione dell'ente come rete associativa (a partire dalla verifica sullo svolgimento delle attività di coordinamento, tutela e rappresentanza nei confronti degli associati), altresì l'istruttoria dell'iscrizione (anche non contemporanea) del medesimo ente in altra sezione del RUNTS, comunicandone i relativi esiti, se favorevoli, all'ufficio

20 Dovrebbe escludersi la possibilità per una rete associativa, in quanto essa viene definita come una particolare categoria di ETS, di essere iscritta nella sezione "Altri enti del Terzo settore", poiché tale sezione è destinata ad accogliere gli ETS atipici. In tal senso anche Fici A. "Fonti della disciplina, nozione e governance degli enti del terzo settore" in "La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale", Napoli, 2018, p. 96.

regionale del RUNTS territorialmente competente, il quale adotterà un provvedimento, a contenuto vincolato, di iscrizione nell'ulteriore sezione. Analogo discorso deve essere fatto per i procedimenti di **cancellazione**. Parimenti, l'ufficio statale condurrà la revisione periodica nei confronti degli enti iscritti nella sezione rete associativa, involgendo al contempo la verifica della permanenza dei requisiti relativi non solo alla sezione rete associativa, ma anche di quelli relativi all'ulteriore sezione nella quale l'ente è iscritto. Ad analoga disciplina è sottoposta, in via più generale, l'**attività di controllo** di cui all'art. 93 comma 3 del DLgs. 117/2017, sicché essa avrà ad oggetto l'accertamento della permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al RUNTS; il profilo finalistico; l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al RUNTS riferiti all'ente nella duplice veste di rete associativa ed ETS tipico. Appare opportuno precisare che tale opzione regolatoria è applicabile al solo soggetto in possesso dei requisiti numerici e di diffusione territoriale, nonché di quelli relativi all'oggetto sociale prescritti dall'art. 41 commi 1 e 2 del DLgs. 117/2017, ai fini della configurabilità dello stesso come rete associativa: pertanto la disciplina sopra esposta è applicabile al solo soggetto che costituisce il livello apicale della rete e non alle articolazioni territoriali o funzionali della rete medesima, in quanto detti enti sono ontologicamente distinti dalla rete, essendo dotati di una propria soggettività giuridica (evidenziata dal possesso di un proprio codice fiscale, diverso da quello della rete) e non in possesso dei sopra menzionati requisiti di cui all'art. 41 commi 1 e 2 del DLgs. 117/2017.

Al profilo funzionale è da ascrivere altresì l'**interlocazione tra gli enti e gli uffici del RUNTS**, la quale avverrà utilizzando esclusivamente il canale tele-

matico, al fine di dare certezza sull'identificazione legale del mittente, sulla ricezione e sulla protocolizzazione da parte dell'amministrazione destinataria dell'istanza di iscrizione al RUNTS²¹. A tal fine, gli ETS devono dotarsi di un indirizzo di posta elettronica certificata.

Una disciplina particolare, in attuazione dell'art. 100 comma 2 del DLgs. 117/2017 ed a tutela del bilinguismo, è contemplata per i cittadini di lingua tedesca della Provincia autonoma di Bolzano, che hanno facoltà di utilizzare la madrelingua nelle interlocuzioni con l'ufficio provinciale. Similmente a quanto già avviene per il registro delle imprese, sarà possibile l'utilizzo della lingua tedesca, in alternativa a quella italiana, per la redazione della modulistica e per la consultazione delle informazioni contenute nel portale attraverso il quale da un lato gli enti interloquiscono con gli uffici e dall'altro i terzi possono consultare le informazioni contenute nel RUNTS, proprio per garantire a tutti gli interlocutori e utenti di lingua tedesca di utilizzare sia in forma attiva (istanze, comunicazioni) che passiva (riscontri, provvedimenti, istruzioni di accesso al portale, informazioni sugli enti) la lingua madre.

6. Gli effetti dell'iscrizione

L'art. 7 del DM 106/2020 disciplina gli effetti dell'iscrizione nel RUNTS: muovendo dalla lettura dell'art. 4 comma 1 del DLgs. 117/2017 che annovera tra i requisiti di integrazione della figura giuridica soggettiva di ETS l'iscrizione al RUNTS, la disposizione in parola fonda l'**effetto costitutivo** dell'iscrizione al RUNTS. Poiché tale iscrizione giunge al termine di un'istruttoria nel corso della quale la PA è chiamata

21 L'art. 6 del DM attua un principio derivante direttamente dalla legge delega (art. 4 co. 1 lett. m) della L. 106/2016), di assicurare con modalità telematiche la piena conoscibilità a tutti i cittadini in tutto il territorio nazionale degli elementi informativi e documentali contenuti nel RUNTS. Al contempo esso è coerente con le statuizioni della fonte primaria relative alla gestione con modalità informatiche del RUNTS (art. 45 co. 1 del DLgs. 117/2017) e dei relativi procedimenti e all'accessibilità telematica al RUNTS (art. 45 co. 2 del DLgs. 117/2017).

ad accertare la sussistenza dei requisiti e dei presupposti fissati dal CTS e dallo stesso decreto, senza che residui alcun margine di apprezzamento discrezionale, il relativo provvedimento amministrativo può essere ricondotto nella categoria degli accertamenti costitutivi²², in quanto esso determina la configurabilità dell'ente quale ETS, con conseguente legittima spendibilità della relativa denominazione, fruibilità dei benefici ed assoggettamento agli obblighi previsti dal Codice. In particolare, sotto il profilo dei **benefici**, va rammentato che dall'iscrizione al RUNTS derivano:

- l'accesso al contributo del cinque per mille²³;
- la partecipazione agli istituti collaborativi della coprogrammazione, coprogettazione e accreditamento;
- la sottoscrizione di convenzioni finalizzate allo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale (limitatamente alle ODV e alle APS);
- l'affidamento in convenzione dei servizi di trasporto sanitario di emergenza e urgenza (limitatamente alle ODV);
- la fruizione dei servizi erogati dai Centri di servizio per il volontariato (CSV);
- l'accesso al credito agevolato per le ODV e APS parti di rapporti convenzionali con la PA;
- il carattere privilegiato dei crediti delle ODV e delle APS inerenti allo svolgimento delle attività di interesse generale;
- la concessione in comodato di beni mobili ed immobili di proprietà dello Stato, delle Regioni e degli Enti locali (con esclusione delle imprese sociali);
- la concessione d'uso di beni culturali immobili di proprietà dello Stato, delle Regioni, degli Enti locali e degli altri enti pubblici;
- l'accesso ai contributi del fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel Terzo settore (limitatamente alle ODV, APS e fondazioni);
- l'accesso alle ulteriori risorse finanziarie statali specificatamente destinate al sostegno degli ETS (limitatamente alle ODV e alle APS);
- l'accesso al contributo per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali (per le sole ODV; per le fondazioni, limitatamente alla donazione dei beni medesimi alle strutture sanitarie pubbliche);
- il sostegno delle attività di interesse generale tramite l'emissione dei titoli di solidarietà;
- l'applicazione delle misure fiscali contenute nel titolo X del CTS.

Fonte normativa	Beneficio	ETS destinatari
Art. 3 co. 1 lett. a) DLgs. 111/2017; art.1.co.1, lett.a) DPCM 23.7.2020	Cinque per mille	Tutti – NO imprese sociali, diverse da cooperative sociali, costituite in forma societaria
Art. 55 DLgs. 117/2017	Partecipazione agli istituti collaborativi della coprogrammazione, coprogettazione e accreditamento	Tutti

22 Secondo la classificazione contenuta in Virga P. "Il provvedimento amministrativo", Milano, 1972, p. 77 ss.

23 Oltre agli ETS, ai sensi dell'art. 3 del DLgs. 111/2017 e dell'art. 1 del DPCM 23.7.2020, possono accedere all'istituto del cinque per mille i seguenti soggetti: enti della ricerca scientifica e dell'università; enti della ricerca sanitaria; Comuni; associazioni sportive dilettantistiche; il MIBACT e i suoi istituti, nonché gli enti operanti nella tutela, promozione o valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici; gli enti gestori delle aree protette.

Art. 56 DLgs. 117/2017	Convenzioni finalizzate allo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale, se più favorevoli rispetto al ricorso al mercato	Solo ODV e APS iscritte da almeno 6 mesi nel RUNTS
Art. 57 DLgs. 117/2017	Affidamento in convenzione di servizi di trasporto sanitario di emergenza e urgenza	Solo ODV iscritte da almeno 6 mesi nel RUNTS e aderenti a reti associative
Art. 63 DLgs. 117/2017	Fruizione dei servizi erogati dai CSV	Tutti
Art. 67 DLgs. 117/2017	Accesso al credito agevolato	ODV e APS parti di rapporti convenzionali con la PA
Art. 68 DLgs. 117/2017	Privilegio sui crediti inerenti allo svolgimento delle attività di interesse generale	ODV e APS
Art. 71 DLgs. 117/2017	Concessione in comodato di beni mobili ed immobili di proprietà dello Stato, delle Regioni e degli Enti locali	Tutti – NO imprese sociali
Art. 72 DLgs. 117/2017	Accesso ai contributi del fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale	ODV, APS e fondazioni
Art. 73 DLgs. 117/2017	Accesso alle ulteriori risorse finanziarie statali specificatamente destinate al sostegno degli ETS	Solo ODV e APS
Art. 76 DLgs. 117/2017	Accesso al contributo per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali	<ul style="list-style-type: none"> • ODV • fondazioni, limitatamente alla donazione dei beni medesimi alle strutture sanitarie pubbliche
Art. 77 DLgs. 117/2017	Emissione dei titoli di solidarietà	Tutti
Artt. 79 ss. DLgs. 117/2017	Applicazione di uno speciale regime fiscale	Tutti, salve eventuali limitazioni previste nei singoli articoli

7. Conclusioni

La pubblicazione del DM 106/2020 offre a tutti gli operatori un quadro chiaro sulla tempistica di attuazione del RUNTS: ad **aprile 2021** sarà avviata l'operatività del Registro medesimo, che conoscerà un popolamento iniziale attraverso la trasmigrazione dei dati delle ODV e delle APS attualmente iscritte nei vigenti registri. Parallelamente, con la contemporanea chiusura delle iscrizioni negli anzidetti registri e nell'anagrafe delle ONLUS, il RUNTS costituirà l'unica porta di accesso al Terzo setto-

re. I mesi che ci separano dalla messa in moto del registro devono diventare un tempo particolarmente fecondo sia per gli enti che non hanno ancora adeguato i propri statuti alla cornice normativa del Codice, in modo da farsi trovare in una condizione di *compliance* nel momento in cui gli uffici del RUNTS esamineranno la documentazione proveniente dalla trasmigrazione; sia per gli stessi uffici del Registro, che dovranno adeguatamente strutturarsi in modo da poter curare gli adempimenti ad essi attribuiti nel rispetto della tempistica fissata dal legislatore. Sarebbe tuttavia riduttivo leggere il RUNTS in termini

meramente formalistici di adempimento di prescrizioni ed obblighi: come è stato osservato²⁴, il RUNTS è lo strumento attraverso il quale gli ETS rafforzano la propria credibilità ed affidabilità nella comunità di riferimento e presso i loro *stakeholders*. Al contempo, è necessario che prosegua con costanza l'in-

terazione sino ad oggi sviluppata tra il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, da un lato, e le Regioni e Province autonome dall'altro, affinché si consolidi ulteriormente tra tutti gli uffici del RUNTS un "*idem sentire*" necessario ad assicurare l'omogeneità dell'applicazione della normativa.

24 Gori L. "Registro Terzo settore, per funzionare dovrà essere davvero «unico e nazionale»", <https://www.cantiereterzosettore.it/component/content/article/9-notizie/233-registro-terzo-settore-per-funzionare-dovra-essere-davvero-unico-e-nazionale?Itemid=101>.

Il procedimento di iscrizione degli ETS nel decreto attuativo del RUNTS

Il decreto ministeriale attuativo del Registro unico nazionale del Terzo settore ha dettagliatamente delineato le fasi dei procedimenti di iscrizione degli enti del Terzo settore. Lo studio, dopo aver illustrato le novità procedurali comuni alle due principali tipologie di procedimento, quelle degli enti non entificati e quelle degli enti con personalità giuridica, si sofferma sugli aspetti problematici più importanti delle due tipologie di iscrizione nel RUNTS.

Nicola RICCARDELLI *

1. Premessa

Il titolo II (artt. 8 - 19) del DM 15.9.2020 n. 106¹ del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali attuativo del Registro unico nazionale del Terzo settore (d'ora in avanti anche RUNTS) è dedicato interamente al procedimento di iscrizione degli enti del Terzo settore (d'ora in avanti anche ETS). Esso risulta suddiviso in tre distinti capi, dedicati rispettivamente:

- a) al **procedimento di iscrizione degli enti senza personalità giuridica** (artt. 8 e 9);
- b) all'**iscrizione di enti costituenti fattispecie particolari** come le reti associative, gli enti della protezione civile, le società di mutuo soccorso, gli

ETS che, in ragione dell'attività svolta, sono iscritti pure nel Registro delle imprese ed, infine, gli enti religiosi civilmente riconosciuti² (artt. 10 - 14);

- c) al **procedimento di iscrizione degli ETS dotati di personalità giuridica** (artt. 15 - 19).

Si tratta di un microsistema normativo, identificabile autonomamente dall'intero *corpus* normativo del decreto ministeriale del RUNTS e che costituisce, senza dubbio, una parte molto rilevante delle disposizioni attuative del nuovo strumento di pubblicità legale degli ETS.

Questa tripartizione dei procedimenti di iscrizione degli ETS riflette, a ben vedere, l'impostazione già rinvenibile nel codice del Terzo settore (DLgs. 3.7.2017 n. 117, d'ora in avanti anche CTS) dove alle

* *Notaio - Professore a contratto nell'Universitas Mercatorum - Componente della Commissione Terzo settore CNN*

1 Per comodità di esposizione il decreto attuativo viene indicato anche con il n. 106. Esso, però, pur comparando nella copia diffusa sul sito *internet* del Ministero competente, non lo si ritrova nella pubblicazione del 21 ottobre 2020 sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.

2 Occorre tuttavia precisare che, in base all'art. 4 co. 1 del DLgs. 117/2017, gli enti religiosi civilmente riconosciuti non sono ricompresi nella categoria degli ETS. Il co. 3 del predetto art. 4, però, consente l'applicazione delle norme del CTS agli enti religiosi limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale, così come individuate nell'art. 5 del DLgs. 117/2017, a condizione che gli enti religiosi adottino un regolamento che recepisca le disposizioni della nuova disciplina del Terzo settore e risulti depositato nel RUNTS.

disposizioni di carattere generale previste dall'art. 47, si contrappongono quelle specificamente dettate per l'iscrizione degli enti aventi personalità giuridica di cui all'art. 22. La normativa prevista dal DM 106/2020, essendo di attuazione di quella del CTS, contiene una esaustiva disciplina delle diverse procedure da adottare per le differenti ipotesi di iscrizioni nel RUNTS. Purtroppo, dall'esame della complessiva disciplina dei procedimenti di iscrizione, è comunque possibile individuare ed isolare alcune **disposizioni** che possono ritenersi **comuni** ai diversi procedimenti di iscrizione degli enti e dei loro atti e documenti. Per tale motivo si ritiene preferibile esaminare dapprima tali regole comuni, per poi passare ad analizzare le disposizioni che riguardano distintamente l'iscrizione degli ETS privi di personalità giuridica ed infine – tralasciando in questa sede le ipotesi di iscrizioni particolari – quelle degli ETS personificati.

2. Le disposizioni comuni ai due procedimenti

LA DOMANDA DI ISCRIZIONE

Con riferimento alla fase genetica degli ETS, il decreto attuativo del RUNTS – come già ricordato – ha nettamente tenuto distinto il procedimento di prima iscrizione degli enti non riconosciuti da quello relativo agli ETS che ambiscono ad avere o che

sono già dotati della personalità giuridica. Anche se collocati in due differenti capi i due procedimenti però presentano tratti di disciplina comune.

In primo luogo comune a tutti i procedimenti di iscrizione risulta sia l'**esclusiva modalità informatica**³ dell'invio, che il **criterio di individuazione dell'Ufficio del RUNTS competente** a ricevere ed esaminare la domanda di iscrizione. Al riguardo l'art. 8 comma 3 del DM 106/2020, stabilisce che l'istanza va presentata all'ufficio del RUNTS della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale⁴. Anche per quanto riguarda i contenuti della domanda vi sono disposizioni applicabili a tutti i procedimenti. Infatti, stante il richiamo nei limiti della compatibilità all'art. 8 del DM 106/2020, ad opera dell'art. 16 comma 2 del medesimo decreto, la domanda di iscrizione degli ETS costituiti con l'intervento del notaio, oltre alla attestazione della sussistenza del patrimonio minimo, dovrà contenere pure gli **elementi informativi e la documentazione ulteriore** già prevista per gli enti non personificati proprio nel citato art. 8, il cui contenuto costituisce un sicuro riferimento per tutte le iscrizioni delle altre tipologie di enti del Terzo settore⁵. Va evidenziato come l'art. 8 comma 6 del DM 106/2020, con eccessiva enfasi, stabilisce che dalla domanda di iscrizione *devono risultare inderogabilmente*, anche attraverso appositi allegati, tutta una serie di informazioni generali dell'ente. È vero che le informazioni richieste in sede di iscrizione risultano in gran

3 L'art. 6 del DM 106/2020 dispone che tutte le istanze, richieste, comunicazioni da parte degli ETS, incluse le richieste di iscrizione nel RUNTS, sono presentate agli uffici del Registro *"esclusivamente con modalità telematiche"*. L'art. 8 co. 1 del DM 106/2020, prevede che *"le modalità per la predisposizione e l'invio telematico dell'istanza di iscrizione sono specificate nell'allegato tecnico A"*. Quest'ultimo, nel § 4, precisa che *"ai sensi dell'art. 6, comma 1 del decreto, tutte le domande di iscrizione, di aggiornamento, di cancellazione e le comunicazioni degli enti al RUNTS sono presentate all'Ufficio competente in via telematica"*.

4 Occorre comunque ricordare che le Reti associative presentano l'istanza di iscrizione *"all'Ufficio statale del Runts"*: In questo caso non si considera il criterio territoriale e opera solo quello *ratione materiae* per l'individuazione dell'Ufficio competente.

5 Anche per l'iscrizione di alcune tipologie particolari di ETS si fa riferimento alla domanda di iscrizione degli enti non personificati. La disposizione dell'art. 8, infatti, oltre agli ETS personificati, si applica pure alle reti associative, stante il richiamo dell'art. 10 co. 2, e agli enti religiosi civilmente riconosciuti in forza dell'art. 14 co. 4.

parte già stabilite dalla normativa primaria (artt. 47 e 48 del DLgs. 117/2017), ma il lungo elenco del citato art. 8, comma 6 [si va dalla lett. a) fino alla s)] contiene alcuni elementi innovativi rispetto alle prescrizioni del CTS. Qui il riferimento è, ad esempio, alla indicazione dell'indirizzo di posta elettronica; alla data di costituzione dell'ente; all'eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell'accesso al contributo del 5 per mille; alla (problematica) dichiarazione di presunzione di commercialità o non commercialità dell'ETS⁶ ai sensi dell'art. 79 comma 5 del DLgs. 117/2017; all'indirizzo del sito *internet* dell'ETS, se disponibile⁷.

L'INTRODUZIONE DI UN PREVENTIVO CONTROLLO INFORMATICO

Sul presupposto che l'utilizzo degli strumenti informatici consentirebbero una maggiore conoscibilità dei dati contenuti nel pubblico registro, nella legge delega (art. 4 lett. m) e nel CTS (art. 45 comma 2) si è specificato che il RUNTS "è reso accessibile a tutti gli interessati in modalità telematica". Questa essenziale modalità di accesso ai dati del registro ha favorito, inevitabilmente, la c.d. informatizzazione del RUNTS. Alla luce delle disposizioni e del contenuto degli allegati tecnici del DM 106/2020, infatti, è possibile confermare che il RUNTS risulta essere un **pubblico registro strutturato esclusivamente in modalità informatica**. In base a tale connotazione sia il decreto attuativo del RUNTS

che, soprattutto, i relativi documenti tecnici allegati al predetto decreto *sub* "A", "B" e "C", hanno poi introdotto una serie di disposizioni volte a regolamentare minuziosamente le diverse fasi dei procedimenti pubblicitari che dovranno realizzarsi unicamente mediante l'utilizzo di strumenti informatici e telematici. Tra le disposizioni in materia presenti nel regolamento ministeriale merita una segnalazione particolare quella dell'art. 8 comma 1, che nell'omettere la disciplina dell'istanza telematica di iscrizione, opera un rinvio all'allegato tecnico A, nel quale risultano specificate "le modalità per la predisposizione e l'invio telematico dell'istanza di iscrizione". Va inoltre evidenziato come, ai sensi dell'art. 28 comma 2 del DM 106/2020, si dispone che "nell'allegato tecnico A sono altresì individuati i controlli aventi **carattere bloccante** [enfasi nostra] *disposti all'atto della compilazione del modello e tali da non consentire l'invio dello stesso, o impedirne la ricezione da parte dell'Ufficio del RUNTS destinatario*". Con riferimento alla prima iscrizione degli ETS, l'art. 8 comma 7 specifica che in questi casi la "pratica telematica predisposta per l'inoltro agli Uffici competenti del RUNTS è sottoposta da parte del sistema informatico, secondo quanto specificato nell'allegato tecnico A, a controlli il cui esito è vincolante per l'inoltro della medesima o per l'accettazione da parte dell'Ufficio destinatario". Queste disposizioni del decreto ministeriale risultano integrate dalla previsione di cui al par. 4.1.2 dell'allega-

6 Potrebbe causare più di qualche imbarazzo, infatti, qualificare *ex ante* come commerciale o meno l'attività che andrà a svolgere un determinato ente del Terzo settore. È vero che nella norma regolamentare la dichiarazione richiesta riguarda la "presunzione" di commercialità o meno dell'attività. Ma sarebbe comunque buona prassi quella di non far discendere alcuna conseguenza in caso di divergenza tra questa indicazione – da fornire "inderogabilmente" in sede di prima iscrizione – e il successivo comportamento che l'ETS dovesse poi concretamente adottare.

7 Va comunque specificato che diverse informazioni ulteriori sono richieste da altre disposizioni di legge. Così è, ad esempio, per l'opzione del 5 per mille, prevista dall'art. 3 co. 1 del DPCM 23.7.2020; l'indicazione della PEC è una conseguenza dell'applicazione dell'art. 6 del CAD (DLgs. 82/2005). Altre informazioni sono richieste per l'applicazione di norme del CTS, come quella della data di costituzione che rileva ai fini del computo del periodo di osservazione in relazione agli eventuali obblighi posti dagli artt. 30 e 31 del DLgs. 117/2017. Ad onor del vero va pure evidenziato, tuttavia, che tale supplemento di informazioni degli ETS, si pone in linea con la finalità informativa del RUNTS, per conseguire la massima trasparenza degli ETS. Sulla funzione e sugli obiettivi del RUNTS si veda Lombardi A. "La struttura del Registro unico nazionale del Terzo settore", in *questo numero*, p. 6 ss.

to A, che dopo aver premesso che il portale di *front office* del RUNTS effettua alcuni **controlli formali** sull'istanza, si preoccupa di specificare che in tale fase prodromica la **verifica** ha ad oggetto:

- a) la corrispondenza tra il soggetto autenticato con la procedura informatica e il legale rappresentante dell'ente o della rete associativa, così come risultante dall'archivio del RUNTS in caso di presentazione di istanze successive all'iscrizione (questa verifica non si effettua nei casi in cui la richiesta di iscrizione è inoltrata dal notaio);
- b) la congruenza delle informazioni inserite nei campi della modulistica in termini di obbligatorietà, validità (es. per PEC e codice fiscale), coerenza e requisiti minimi dei dati e degli allegati di cui al paragrafo 3 (l'elenco degli allegati ivi previsto è il seguente: atto costitutivo e statuto; bilancio d'esercizio e bilancio sociale; provvedimento di riconoscimento della personalità giuridica; rendiconti delle raccolte fondi; deliberazioni modificative dell'atto costitutivo o portanti operazioni straordinarie; provvedimenti dell'autorità Giudiziaria che ordinano lo scioglimento o dispongono la cancellazione o accertano l'estinzione dell'ente; gli altri atti e fatti la cui iscrizione risulta espressamente prevista da norme di legge o regolamento);
- c) la correttezza formale (es. rispetto del formato prescritto) dei *file* informatici allegati all'istanza;
- d) la validità della firma digitale apposta all'istanza e ai documenti allegati ad essa;
- e) che il soggetto firmatario dell'istanza sia il soggetto titolato a rappresentare l'ente.

Il par. 4.1.2. dell'Allegato chiarisce pure che **nel caso di mancato superamento anche di uno solo dei predetti controlli, non sarà possibile inviare**

telematicamente l'istanza. Ma qualora non fosse possibile effettuare tutti i controlli sopra indicati in fase di compilazione o invio dell'istanza, *"gli stessi saranno effettuati in fase di ricezione della stessa. In tale ipotesi, entro il secondo giorno lavorativo successivo all'invio, il sistema informatico comunica all'ente l'eventuale esito negativo dei controlli ai sensi dell'art. 8, comma 8 [rectius comma 7, n.d.r.] del Decreto, e l'istanza si considera come non inviata"*. Dalle disposizioni sopra richiamate emerge l'inserimento nel sistema della pubblicità degli ETS di un *"filtro informatico"* preventivo delle istanze di iscrizione. Una sorta di **controllo anticipato** delle stesse **di natura esclusivamente informatica**. Anche se la disposizione non è chiarissima sul punto, il blocco dell'invio dell'istanza avverrebbe *"automaticamente"* in base al sistema informatico e non sarebbe il frutto di una *valutazione* effettuata dall'Ufficio. Qualora il controllo preventivo non potesse essere effettuato in sede di compilazione o di invio della domanda, esso potrà essere svolto in fase di ricezione della domanda. In tale evenienza, entro due giorni dall'invio, il sistema informatico (e non l'Ufficio del RUNTS) comunica l'esito negativo dei controlli e l'istanza si considera **non inviata** e, quindi, non decorrono i termini per il controllo dell'Ufficio⁸.

Infine, occorre evidenziare l'inserimento, nell'ambito dei controlli cd. "informatici", effettuato dal par. 4.1.2 dell'Allegato A, di **verifiche che sono proprie del generale controllo attribuito all'Ufficio in sede di iscrizione** e da completarsi nel termine (già previsto dalla norma primaria) dei **sessanta giorni**. Il riferimento è, ad esempio, alla verifica di cui alla lett. b) del par. 4.1.2 sulla *"congruenza delle informazioni inserite nei campi della modulistica in ter-*

8 L'introduzione in sede regolamentare di tale "controllo informatico preventivo", a ben riflettere, genera qualche dubbio. Non essendo previsto da alcuna norma primaria, esso rischia di sconfinare nell'ipotesi dell'eccesso di delega legislativa. Anche la previsione del termine dei due giorni, entro il quale il sistema informatico può comunicare al richiedente il mancato superamento dei controlli preliminari informatici, rischia di risultare una innovazione non trascurabile e, come tale, eccedente i poteri attribuiti al legislatore (sub)delegato dal Codice del terzo settore (art. 53).

mini di obbligatorietà, validità (es. per PEC e codice fiscale), coerenza e requisiti minimi dei dati e degli allegati di cui al paragrafo 3" (ad es. atto costitutivo e statuto; bilancio d'esercizio e bilancio sociale; provvedimento di riconoscimento della personalità giuridica ecc.). Così l'istanza di iscrizione carente di allegati di tale importanza (perché del tutto omessi, o perché non inviati secondo il formato elettronico richiesto ovvero ancora non leggibili od ancora danneggiati ecc.), a nostro parere, non andrebbe ritenuta inammissibile e come non mai inviata, ma dovrebbe essere protocollata, istruita e il relativo procedimento sospeso in attesa dell'invio dell'allegato omesso. Ovviamente, in questi casi, l'iscrizione sarà possibile solamente se il richiedente rimedierà a tale mancanza nei termini previsti.

DI ALCUNE (INNOVATIVE) QUESTIONI PROCEDURALI

L'analisi delle norme di dettaglio del procedimento di iscrizione degli ETS contenute nel DM 106/2020 permette di evidenziare alcune innovazioni operate esclusivamente dalla normativa secondaria. Tra tali novità pare opportuno segnalare l'introduzione del **termine di trenta giorni** assegnato ora al richiedente nelle ipotesi di **rettifica della domanda di iscrizione o di integrazione della documentazione** da produrre per l'iscrizione. Per l'iscrizione degli ETS sprovvisti di personalità giuridica l'art. 9 comma 3 del DM 106/2020 stabilisce che, in caso di incompletezza della domanda o nell'ipotesi in cui risulti necessario integrare o chiarire la documentazione precedentemente spedita, l'Ufficio invita l'ente a provvedere assegnando *"un termine non superiore a trenta giorni"*. Analogamente verifican-

dosi l'ipotesi di irregolarità formale della domanda o della documentazione per l'iscrizione di ETS dotati di personalità giuridica, ai sensi dell'art. 16 comma 4 del DM 106/2020, l'ufficio invita il notaio a completare o rettificare la domanda *"entro trenta giorni"*. Si può notare come in quest'ultimo caso il termine risulti fissato in modo rigido dalla norma in *"trenta giorni"*. Mentre nel caso di ETS non personificati l'Ufficio può assegnare un termine *"non superiore a trenta giorni"* e, quindi, in ipotesi pure inferiore a tale numero di giorni⁹.

Certamente l'individuazione operata dalla legge¹⁰ di un termine entro il quale il richiedente deve integrare, rettificare o modificare l'istanza iniziale di iscrizione, riduce la discrezionalità dell'Ufficio del RUNTS e determina maggiore certezza nell'ambito del procedimento della pubblicità degli ETS. Restano, però, non disciplinate – limitatamente all'ipotesi di iscrizione degli ETS personificati – **le diverse conseguenze derivanti dalla decorrenza inutile di detto termine**. In particolare, anche se si tratta di ipotesi di scuola, non è chiaro quali effetti derivano dal comportamento omissivo o parzialmente omissivo del notaio richiedente l'iscrizione. Su tale punto forse potrebbe soccorrere la disposizione analoga dell'art. 9 comma 3 del DM 106/2020 prevista per l'iscrizione degli ETS non riconosciuti, per la quale alla scadenza del termine assegnato per la rettifica dell'istanza o per la sua integrazione, *"l'Ufficio provvede all'iscrizione o comunica i motivi ostativi all'accoglimento della domanda"*. Da questo punto di vista resta alquanto dubbia una *"integrazione o modifica della domanda tardiva"*, intendendosi per tale quella effettuata oltre il termine assegnato dall'Ufficio, così come, ovviamen-

9 Anche se, molto probabilmente, in molti di questi casi il termine che l'Ufficio concederà al richiedente sarà proprio di trenta giorni.

10 Occorre ricordare che il termine di trenta giorni entro il quale i richiedenti possono integrare la documentazione o modificare la domanda di iscrizione è stato previsto solamente in sede regolamentare e, stante il silenzio sul punto sia nella legge delega 106/2016 che nel CTS (DLgs. 117/2017), potrebbero riaffiorare, anche in questo caso, i dubbi dell'eccesso di delega.

te, resta assolutamente preclusa ogni iscrizione "condizionata" alla successiva integrazione o modifica della domanda di iscrizione.

L'ELENCO DEGLI ENTI ISCRITTI PER DECORRENZA DEI TERMINI

Nel regolamentare il procedimento di iscrizione degli ETS, il legislatore non ha indicato un termine entro il quale l'Ufficio competente, al verificarsi delle condizioni di legge, deve effettuare l'iscrizione.

Nel sistema di pubblicità legale delle imprese, in base all'art. 11 comma 8 del DPR 581/95, di attuazione del Registro delle imprese, l'iscrizione "è eseguita senza indugio e comunque entro il termine di dieci giorni dalla data di protocollazione della domanda. Il termine è ridotto alla metà se la domanda è presentata su supporti informatici". Nel regolamento attuativo del RUNTS, invece, (artt. 9 comma 5 e 16 comma 4), così come che nel DLgs. 117/2017 (art. 47 comma 4) si stabilisce che decorsi inutilmente determinati termini (a seconda dei casi 60 ovvero 30 giorni) da quando sono state effettuate le richieste di iscrizione (costituite dalla domanda iniziale ovvero dalla domanda integrativa o rettificativa della precedente) "*l'istanza si intende comunque accolta*". L'utilizzo dello strumento del c.d. **silenzio assenso** nell'ambito del procedimento di iscrizione di un sistema di pubblicità legale, come quello del RUNTS, genera più di una perplessità. Occorre ricordare che la pubblicità di cui qui si discorre risulta (anche) di natura dichiarativa e, per tale motivo, è di fondamentale importanza individuare un termine a partire dal quale l'ente del Terzo

settore, che ha ottemperato agli obblighi di legge, possa validamente beneficiare dell'opponibilità tipica della pubblicità dichiarativa. La soluzione del c.d. silenzio assenso, a ben riflettere, non soddisfa né l'interesse del richiedente che è teso unicamente all'effettiva iscrizione nel RUNTS, né tantomeno quello dei terzi, i quali hanno necessità di conoscere i dati e le informazioni dell'ente, ma purtroppo esse saranno conoscibili solamente a seguito dell'iscrizione effettuata dall'Ufficio competente. Il legislatore delegato, consapevole di tali difficoltà, ha tentato di rimediare all'originaria previsione del silenzio assenso contenuta nel CTS, con l'istituzione di un "**elenco degli enti iscritti a seguito della decorrenza dei termini procedurali**" (art. 9 comma 5 del DM 106/2020). La previsione di un apposito elenco, in cui sono collocati gli enti per i quali si è formato il c.d. silenzio assenso, senza indicazioni di ulteriori conseguenze sul piano pubblicitario, rischia di generare diversi questioni applicative. Questa preoccupazione si giustifica ove solo si consideri che, mancando una idonea regolamentazione¹¹ di tale nuova modalità di pubblicità nel RUNTS, non è chiaro, ad esempio:

- entro quale termine gli enti interessati confluiranno in tale elenco;
- la durata della permanenza degli enti nell'elenco in questione e se essi possano sollecitare la trasmigrazione dall'elenco suddetto alla sezione nella quale desiderano iscriversi¹²;
- gli atti e i dati pubblicizzati in tale elenco e resi accessibili attraverso la consultazione del RUNTS¹³;

11 Occorre precisare che alla scarna previsione dell'art. 9 co. 5 del DM 106/2020 si aggiunge solamente la disposizione del § 5.4 dell'Allegato A (riportata integralmente nella nota successiva) e il richiamo di cui al § 8 del predetto Allegato A.

12 Questo interrogativo parte dal presupposto che l'elenco degli enti iscritti per decorrenza dei termini sia concretamente diverso dalle sezioni che compongono il RUNTS e previste dall'art. 46 del DLgs. 117/2017. Viceversa non si porrebbe la questione laddove si dovesse ritenere che gli enti per i quali siano decorsi i termini per l'iscrizione, risultano già iscritti nella sezione richiesta e, nel contempo, nell'elenco ora previsto dall'art. 9 co. 5 del DM 106/2020.

13 Sul punto soccorre in parte la previsione del § 5.4 dell'Allegato A del DM 106/2020, in forza del quale "*Ai sensi dell'art. 9*

- gli effetti pubblicitari derivanti dall'inserimento in tale elenco¹⁴.

3. Il procedimento di iscrizione degli enti senza personalità giuridica

AMBITO DI APPLICAZIONE E LEGITTIMAZIONE ALLA PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA DI ISCRIZIONE

Il procedimento di iscrizione degli ETS non personificati risulta dettagliatamente disciplinato dagli artt. 8 e 9 del DM 106/2020. Il primo dei due articoli, nel delimitare l'ambito di applicazione di tali regole, specifica che esse si applicano "agli enti senza personalità giuridica che non intendano conseguirla, per le sezioni di cui all'art. 3, comma 1, lettere a), b), c)¹⁵, e), f) e g) del presente decreto, ai sensi degli articoli 47 e seguenti" del CTS. In definitiva, tali regole si applicheranno a tutti gli ETS sprovvisti della personalità giuridica e che non rientrano nelle categorie delle imprese sociali e degli enti filantropici.

La legittimazione alla presentazione della domanda di iscrizione, per gli enti non personificati, spetta innanzitutto al **rappresentante legale** dell'ente o, su mandato di quest'ultimo, al rappresentante legale della rete associativa cui l'ente aderisce. In quest'ultimo caso sarà necessario allegare alla domanda pure il mandato, unitamente all'at-

testazione di adesione dell'ente da iscriverne alla rete associativa, rilasciata dal rappresentante di quest'ultima (art. 8 comma 2).

IL CONTROLLO DELL'UFFICIO DEL RUNTS IN SEDE DI ISCRIZIONE

All'Ufficio del RUNTS, come noto, la legge ha assegnato un ruolo di primaria importanza per il corretto funzionamento dell'intero sistema degli enti del Terzo settore. Tra i compiti fondamentali attribuiti all'Ufficio è possibile evidenziare senz'altro quello relativo al controllo in sede di iscrizione degli enti. Sul punto occorre ricordare come il CTS attribuisca all'Ufficio il compito di verificare "la sussistenza delle condizioni previste" dallo stesso Codice "per la costituzione dell'ente quale ente del Terzo settore, nonché per la sua iscrizione nella sezione richiesta." Il CTS, così come già fatto dal Codice civile per il sistema di pubblicità legale delle imprese (art. 2189 c.c.), ha omesso di specificare e dettagliare il contenuto del controllo dell'Ufficio in sede di iscrizione. Questa scelta è stata pure confermata dal regolamento ministeriale di attuazione del RUNTS che, all'art. 9, nell'indicare, in modo sequenziale, le fasi del procedimento di iscrizione precisa che l'Ufficio, "in caso di correttezza e completezza della domanda e della relativa documentazione, nonché di sussistenza delle condizioni previste dal Codice, entro sessanta giorni, con apposito provvedimento" dispone l'iscrizione nel RUNTS.

comma 5 del Decreto i soggetti iscritti per decorrenza dei termini, in assenza di provvedimento, sono inseriti in un'apposita lista secondo quanto descritto al paragrafo 7 [in realtà è il n. 8 n.d.r.]. I dati e gli atti degli enti in parola vengono resi disponibili come presentati nelle relative istanze qualora abbiano superato i controlli formali di accettazione". Questa previsione non chiarisce con precisione, anche rispetto al sistema comune di pubblicità degli ETS, quale tipo di informazioni offrirà questo elenco e con quale modalità i terzi potranno prenderne conoscenza.

14 Si potrebbe ritenere che, ai sensi dell'art. 52 del DLgs. 117/2017, in mancanza di diversa disposizione, gli effetti degli atti iscritti, annotati o depositati nel RUNTS sono quelli della pubblicità dichiarativa.

15 Il riferimento alla lett. c), ossia agli enti filantropici, non risulta corretto, in quanto ai sensi dell'art. 37 co. 1 del DLgs. 117/2017, in detta categoria di enti del Terzo settore possono rientrare solo quelli costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione e, quindi, tali enti risultano dotati necessariamente della personalità giuridica e si iscriveranno nel RUNTS con il procedimento di cui agli artt. 15 e ss. del DM 106/2020.

Anche il regolamento, quindi, non aiuta l'interprete a definire il perimetro dell'area del controllo riservata all'Ufficio in sede di iscrizione dell'ente del Terzo settore. A questo fine, tenuto conto che il sistema di pubblicità degli ETS è stato modellato in conformità all'altro sistema di pubblicità delle imprese, risulta senz'altro utile considerare gli approdi della interpretazione, soprattutto giurisprudenziale, riguardo il controllo del conservatore del Registro delle imprese per gli atti non soggetti al controllo notarile¹⁶. Le disposizioni sopra richiamate, come si è visto, richiedono la **regolarità della compilazione della domanda e della presentazione dei relativi allegati**. Sotto questo punto di vista all'Ufficio risulta espressamente attribuito il compito di verificare la sua **completezza** e la sua **correttezza**. Occorre quindi che la domanda contenga tutti i dati e le informazioni richieste dalla legge e ad essa risultino pure allegati i documenti previsti per la sua iscrizione. In caso contrario l'Ufficio inviterà il richiedente a **completare o rettificare** ovvero ancora ad **integrare** quanto precedentemente richiesto e, in mancanza, rifiuterà legittimamente l'iscrizione.

A questo riguardo vale la pena ricordare, come già sopra evidenziato, che le informazioni stabilite dall'art. 48 del DLgs. 117/2017, per ciascun ente iscritto nel RUNTS, non coincidono con le informazioni generali indicate dall'art. 8 comma 6 del DM 106/2020, le quali devono *"risultare inderogabilmente"* dalla domanda di iscrizione. La mancata coincidenza deriva dal fatto che l'art. 8 comma 6 amplia sensibilmente il novero delle informazioni richieste¹⁷. Questo **disallineamento** delle tipologie di **informazioni qualificate come necessarie** ai fini dell'iscrizione, pone il problema della legittimità del rifiuto di iscrizione nei casi di mancata indicazione nella domanda di informazioni e dati la cui inserzione risulta contemplata dal decreto attuativo, ma la cui iscrizione non è prevista dal Codice del Terzo settore. La possibilità di ritenere legittimo il rifiuto di iscrizione, in questi casi, dipende allora dal riconoscimento della *natura normativa* del regolamento attuativo del RUNTS e, in quanto atto normativo e non amministrativo, risulterebbe idoneo ad integrare l'elenco delle informazioni, già previste dalla legge, che necessariamente devono essere fornite in sede di iscrizione¹⁸.

16 Si rinvia alle indicazioni giurisprudenziali riportate nelle successive note 19 e 20.

17 Tra le informazioni aggiunte dall'art. 8 co. 6 del DM 106/2020, si segnalano, ad esempio, l'indirizzo di posta elettronica, il contatto telefonico, la previsione statutaria dell'esercizio di eventuali attività diverse ai sensi dell'art. 6 del DLgs. 117/2017, l'eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell'accesso al contributo del 5 per mille, la dichiarazione di presunzione di commercialità o non commercialità dell'ente ai sensi dell'art. 79 co. 5 del DLgs. 117/2017, l'indirizzo del sito *internet*, se disponibile.

18 Cfr. sul punto Fici A. "Il Decreto ministeriale n. 106/2020 sul RUNTS: analisi, questioni e prospettive (Parte Prima)", che si può leggere nel sito di Terzjus, p. 3, per il quale *"Ancorché normativa di carattere secondario, il decreto ministeriale si appresta infatti a divenire una fonte fondamentale del nuovo diritto del terzo settore, attraverso la quale quest'ultimo dovrà necessariamente essere interpretato ed applicato"*. La delega e quindi la possibilità di prevedere altre informazioni, in aggiunta a quelle definite dalla legge, è quella dell'art. 53 co. 1 del DLgs. 117/2017, dove si riconosce al Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali di definire, con apposito decreto, *"la procedura per l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, individuando i documenti da presentare ai fini dell'iscrizione e le modalità di deposito degli atti di cui all'articolo 48"*. L'attribuzione della natura normativa al decreto ministeriale di attuazione del RUNTS pone, inevitabilmente, la questione del mancato rispetto dell'art. 17 della L. 400/88 in occasione della sua emanazione. Il fenomeno è quello meglio conosciuto tra i costituzionalisti come "fuga dal regolamento" ed indica proprio la discrasia tra la forma (di atti amministrativi) e la sostanza (di atti normativi) che si verifica sovente nel procedimento di formazione dei provvedimenti normativi e conseguente mancata sottoposizione dell'intero procedimento alle disposizioni di cui all'art. 17 della L. 400/88. Senza pretesa di completezza, nella

L'Ufficio, dopo aver verificato la completezza e correttezza della domanda di iscrizione sarà pure tenuto ad accertare la "**sussistenza delle condizioni previste dal Codice**" del Terzo settore. Questa espressione generica, la quale è sostanzialmente coincidente con quella prevista dall'art. 2189 c.c. ("**il concorso delle condizioni richieste dalla legge**") per l'iscrizione degli atti nel Registro delle imprese, certamente genererà i medesimi dubbi interpretativi che hanno accompagnato i procedimenti di iscrizione degli atti delle società personali in tutti questi anni. In particolare il dubbio principale è se l'Ufficio del RUNTS, oltre alla regolarità formale, alla correttezza e completezza della domanda e degli allegati, alla veridicità degli atti, alla conformità del loro contenuto al codice del Terzo settore, dovrà pure verificare la *validità* dell'atto prima della sua iscrizione. Volendo ricordare gli esiti del dibattito sviluppatosi sull'interpretazione dell'art. 2189 c.c., si può evidenziare come una parte della giurisprudenza ha esteso il sindacato del conservatore del Registro delle imprese sulla validità degli atti da iscrivere¹⁹. Secondo altro orientamento giurisprudenziale, invece, il controllo dell'ufficio del registro si esaurisce in un **mero controllo di legalità formale e non si estenderebbe alle eventuali cause di invalidità**²⁰. Quest'ultimo orientamento è quello che prevale in dottrina, dove si richiama pure la relazione di accompagnamento al decreto attuativo

del Registro delle imprese²¹ (DPR 581/95) la quale, dopo aver opportunamente sollecitato il legislatore a chiarire la portata della formulazione legislativa contenuta nell'art. 2189 comma 2 c.c., precisa che "*allo stato, in via di interpretazione, si è ritenuto che il controllo debba avere ad oggetto la veridicità ed esistenza dei fatti soggetti a pubblicità e con particolare riguardo ai negozi giuridici debba investire i requisiti di esistenza del negozio, non di validità dello stesso*".

Occorre, da ultimo, evidenziare come l'art. 4 comma 1 del DLgs. 117/2017, nel condizionare l'attribuzione della qualifica di ETS agli enti che, oltre al possesso di determinati requisiti funzionali e strutturali, risultino iscritti nel RUNTS, finisce con l'attribuire all'Ufficio del RUNTS un compito che è al contempo di estrema importanza e delicatezza. La verifica si presenterà agevole nei casi in cui i requisiti richiesti non comportano un giudizio discrezionale dell'autorità amministrativa (come potrebbe essere, ad esempio, la verifica delle attività sociali rispetto a quelle astrattamente catalogate dall'art. 5 del DLgs. 117/2017; la denominazione; la completezza della documentazione allegata come l'atto costitutivo e lo statuto ecc.), mentre potrà risultare più complessa laddove si tratti di materia (spesso opinabile) relativamente ai caratteri della struttura dell'ente e dell'ordinamento interno (es. requisiti di democraticità; composizione degli organi sociali;

sterminata letteratura sul fenomeno, possono ricordarsi i contributi di Moscarini A. "Sui decreti del governo «di natura non regolamentare» che producono effetti normativi", *Giur. cost.*, 2008, p. 5075 ss.; Marcenò V. "Quando il formalismo giuridico tradisce se stesso: i decreti di natura non regolamentare, un caso di scarto tra fatto e modello normativo nel sistema delle fonti", *ivi*, 2011, p. 1041 ss.; Albanesi E. "I decreti del governo «di natura non regolamentare». Un percorso interpretativo", in "Gli atti normativi del Governo tra Corte costituzionale e giudici", a cura di Cartabia M., Lamarque E., Tanzarella P., Torino, 2011, p. 169 ss.; Tonoletti B. "Fuga dal regolamento e confini della normatività nel diritto amministrativo", *Dir. amm.*, 2015, p. 371 ss.; Giannelli M. "I decreti di «natura non regolamentare». Un'analisi a partire dalla prassi della XVI e XVII legislatura", *Osservatorio sulle fonti*, 2, 2019.

19 Cfr. App. Palermo 2.4.2001, in *Notariato*, 2001, p. 248; Trib. Napoli 9.2.2000, *Giust. civ.*, 2001, I, p. 541; Trib. Trento 4.5.1999, in *Vita not.*, 2001, p. 313; Trib. Modena 13.7.1997, *Giur. comm.*, 1999, II, p. 93.

20 Cfr. Trib. Como 31.1.2000, in *Giur. it.*, 2001, c. 337; Trib. Alessandria 5.8.1997, *Riv. not.*, 1998, p. 513; Trib. Foggia 6.5.1997, in *Giur. comm.*, 1998, II, p. 56.

21 Cfr. Relazione ministeriale allo schema di regolamento di attuazione dell'art. 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, del 21.12.1994 n. 300353, in Marasà, G. Ibba C. "Il registro delle imprese", Torino, 1997, p. 323 ss.

ecc.). In questi ultimi casi l'ente rischia di sottostare all'orientamento preferito dall'Ufficio preposto, nel caso in cui intenda usufruire della normativa di sostegno. In casi del genere occorre ricordarsi che uno dei principi e criteri direttivi generali posti dall'art. 2 lett. c) della legge delega di riforma del Terzo settore (L. 106/2016) era quello di "assicurare, nel rispetto delle norme vigenti, l'autonomia statutaria degli enti [enfasi nostra] al fine di consentire il pieno conseguimento delle loro finalità e la tutela degli interessi coinvolti".

4. Il procedimento di iscrizione degli enti personificati

IL NUOVO SISTEMA DI CONCESSIONE DELLA PERSONALITÀ GIURIDICA

La revisione e la semplificazione del procedimento per il riconoscimento della personalità giuridica degli enti privati era uno dei principi e criteri direttivi (art. 3 comma 1 della L. 106/2016) che dovevano orientare il legislatore nell'attuazione della riforma. Il legislatore delegato ha preferito non revisionare la disciplina degli enti del primo libro del Codice civile. In virtù di tale scelta **il procedimento (speciale e) semplificato di attribuzione della personalità giuridica è stato quindi limitato agli enti del Terzo settore**. Si tratta indubbiamente di una delle novità più rilevanti della riforma, visto l'inidoneità dell'attuale sistema concessorio per il riconoscimento della personalità giuridica degli enti di diritto privato. Le ragioni di tale giudizio negativo sono a tutti note: eccessiva discrezionalità della competente Amministrazione; mancanza

di uniformità dei controlli sull'intero territorio nazionale; dilatazione ingiustificata (ed incertezza) dei tempi di conclusione dei procedimenti di iscrizione di atti costitutivi e modificativi degli enti privati ecc. L'introduzione di un procedimento semplificato, ma limitato agli ETS, con la conservazione dell'obsoleto sistema concessorio per tutti gli altri enti di diritto privato, rende il nostro sistema incoerente, generando più di un dubbio di legittimità anche e, soprattutto, di natura costituzionale, in considerazione degli effetti che determinano i due differenti sistemi di riconoscimento della personalità giuridica, riguardo al generale principio della libertà di associazione posto dall'art. 18 della nostra Costituzione.

L'art. 15 del DM 106/2020, nel prevedere la portata costitutiva della personalità giuridica per taluni ETS, non presenta innovazioni o integrazioni rispetto alle disposizioni contenute nell'art. 22 del DLgs. 117/2017.

In base a quest'ultima norma, gli enti del Terzo settore "possono, in deroga al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361", acquistare la personalità giuridica con l'iscrizione al RUNTS. Tale disposizione ha indotto i primi commentatori²² a ritenere che quella dell'iscrizione al RUNTS sarebbe solamente una delle (possibili) modalità di acquisto della personalità, visto che sarebbe ancora consentito avvalersi dell'altra modalità costituita dall'iscrizione nel Registro delle persone giuridiche, ai sensi, appunto, del DPR 361/2000. In base a tale riflessione, è stato sostenuto che gli ETS hanno a disposizione un *doppio binario* per l'acquisto della loro personalità giuridica. Questa conclusione è stata di recente messa

22 Cfr. Cavicchioni C. "La riforma del Terzo settore, l'acquisto della personalità giuridica, il ruolo del notaio", in "La riforma del c.d Terzo settore e l'imposizione fiscale delle liberalità indirette", a cura della Fondazione italiana del notariato, Milano, 2017, p. 50; Ibba C. "La pubblicità degli enti del terzo settore", *Riv. dir. civ.*, 2019, p. 627.

in dubbio da uno Studio del Consiglio nazionale del notariato²³ nel quale, dopo aver valorizzato l'obbligo del notaio al deposito nel RUNTS di cui al comma 2 dell'art. 22 del DLgs. 117/2017 ("Il notaio che ha ricevuto l'atto [...] deve depositarlo [...] presso il competente ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore [...]"), si chiarisce che gli ETS hanno a disposizione **solamente il procedimento di acquisizione della personalità giuridica mediante l'iscrizione nel RUNTS e non potrebbero avvalersi del sistema "ordinario"** di cui al DPR 361/2000, perché l'espressione usata dall'art. 22 predetto, secondo cui il notaio "deve" iscrivere l'atto ricevuto, non consente in alcun modo ai soci e ai fondatori di esonerare il notaio rogante dall'iscrivere l'atto ricevuto nel RUNTS, dopo aver accertato il verificarsi di tutte le condizioni di legge. La lettura restrittiva dell'art. 22, offerta dallo studio del Consiglio nazionale del notariato, risulta ora implicitamente confermata dal DM 106/2020. Gli articoli da 15 a 19, infatti, nel disciplinare i casi di iscrizione degli ETS con personalità giuridica omettono di regolamentare l'ipotesi di un ETS di nuova costituzione che consegue la personalità giuridica ai sensi del DPR 361/2000 e che chiede l'iscrizione nel RUNTS.

In realtà, nella pratica, questa scelta del decreto attuativo inciderà in misura limitata o, addirittura, potrebbe risultare del tutto indifferente. A causa delle ragioni sopra segnalate che portano a ritenere, come inadeguato, il procedimento di riconoscimento della personalità di cui al DPR 361/2000, pare ragionevole immaginare che gli ETS di nuova costituzione, opteranno (quasi) tutti per il siste-

ma previsto dall'art. 22 del DLgs. 117/2017 e artt. 15-19 del DM 106/2020, che assicura maggiore certezza, sia per ciò che concerne l'ambito e il giudizio del controllo che per quanto riguarda i tempi del procedimento.

I CONTROLLI

Il sistema dei controlli sugli atti degli ETS dotati di (o che aspirano ad ottenere la) personalità giuridica, **risulta modellato in conformità al sistema dei controlli sulle società di capitali**. Alla luce della positiva esperienza che il ceto notarile ha offerto sugli atti delle società di capitali, il riformatore del Terzo settore ha ritenuto opportuno replicare fedelmente quel sistema, al punto che le norme specifiche sui controlli risultano del tutto identiche. Di conseguenza anche per gli ETS che intendono conseguire la personalità giuridica attraverso l'iscrizione nel RUNTS, il **notaio**, prima di chiedere l'iscrizione, è **tenuto a verificare "la sussistenza delle condizioni previste"**²⁴ dal Codice del Terzo settore (art. 16 comma 1 del DM 106/2020 e art. 22 del DLgs. 117/2017). L'attribuzione al notaio del controllo in via esclusiva su tali atti, ha ridotto il grado di intervento dell'Ufficio del RUNTS, il quale **deve qui limitarsi a verificare solamente "la regolarità formale della documentazione"**²⁵ inviata dal notaio, per poi procedere con l'iscrizione.

L'utilizzo dell'espressione omnicomprensiva "verifica della sussistenza delle condizioni previste" dal Codice del Terzo settore, molto probabilmente, svilupperà la disputa – tuttora in corso per l'iscrizione degli atti societari – volta a stabilire l'esatto

23 Cfr. Studio n. 104-2020/I "Atto costitutivo e statuto, nuovo sistema per il riconoscimento della personalità giuridica e pubblicità degli enti del terzo settore", di Atlante N., Sepio G., Sironi M.E.

24 L'art. 2330 c.c. previsto per le società di capitali stabilisce, infatti, che il notaio che ha ricevuto l'atto costitutivo deve depositarlo presso il Registro delle imprese allegando i documenti comprovanti "la sussistenza delle condizioni previste dall'art. 2329 c.c."

25 Anche l'art. 2330 co. 3 c.c., ultima parte, dispone che "l'ufficio del registro delle imprese, verificata la regolarità formale della documentazione, iscrive la società nel registro".

ambito del controllo che il notaio deve effettuare in tali ipotesi. Volendo recepire alcuni approdi del dibattito sugli atti societari, si può certamente ritenere che il controllo qui è di **legalità**, essendo impedita al notaio ogni valutazione relativa al merito dell'iniziativa degli enti. Il controllo assume sia i connotati della legalità formale che di quella sostanziale. Il **controllo formale** consiste nella verifica dei requisiti imposti dalla legge sul punto dal Codice del Terzo settore e dal Codice civile. Quello **sostanziale** invece riguarda la conformità a legge del contenuto dell'atto costitutivo e dello statuto dell'ente del Terzo settore. Da questo punto di vista il notaio non potrà chiedere l'iscrizione nel RUNTS di atti contenenti clausole o pattuizioni contrarie all'ordine pubblico, al buon costume o alle norme imperative (a dire il vero poche) del Codice del Terzo settore. Il controllo riguarderà pure la verifica della conformità del codice organizzativo in concreto adottato dalle parti con lo schema legale astrattamente predisposto dal legislatore per l'ente del Terzo settore in questione. Da questo punto di vista le clausole statutarie che individuano la struttura organizzativa dell'ente, così come voluta dai costituenti, non devono risultare in contrasto con le norme imperative identificanti i connotati tipologici dell'ente del Terzo settore prescelto. Questo tipo di verifica in alcuni casi potrà risultare non agevole, perché le norme del CTS sull'organizzazione interna degli enti possono presentare diverse insidie interpretative. Certamente nei casi dubbi occorre rammentare che l'autono-

mia statutaria degli ETS è una costante nell'intero Codice del Terzo settore, nel quale le norme imperative che comprimono le scelte organizzative dei soci costituiscono poche eccezioni.

Oltre alla sussistenza delle condizioni di legge per la costituzione dell'ente, la riforma del Terzo settore ha pure attribuito al notaio il compito di **verificare la sussistenza del patrimonio minimo** fissato dalla legge (art. 22 comma 2 del DLgs. 117/2017). In mancanza di esposte indicazioni legislative, anche in questo caso resta da definire l'ambito dei controlli notarili su un requisito (quello della sussistenza del patrimonio minimo) che, normalmente, risulta estraneo alla sfera delle competenze notarili.

Per esaminare la questione dei controlli sul patrimonio minimo degli ETS personificati, pare opportuno prima segnalare le innovazioni introdotte dalle norme regolamentari in materia di apporti e poi affrontare specificatamente il tema dei controlli sul patrimonio in sede di iscrizione. Per quanto riguarda gli **apporti in denaro**, viene ora specificato (art. 16 comma 2 del DM 106/2020) che la loro sussistenza deve risultare da apposita certificazione bancaria, salvo che le somme vengano depositate sul c.d. conto dedicato del notaio, già imposto agli esercenti la professione notarile dall'art. 1 comma 63 lett. b) della L. 27.12.2013 n. 147²⁶. Solamente dopo l'iscrizione dell'ente nel RUNTS, il notaio provvederà a svincolare dette somme, mediante versamento in favore del rappresentante legale dell'ente (*rectius*: in favore dell'ente). A dire il

26 Ai sensi dell'art. 1 co. 63 della L. 147/2013, il notaio o altro pubblico ufficiale è tenuto a versare su apposito conto corrente dedicato: a) tutte le somme dovute a titolo di onorari, diritti, accessori, rimborsi spese e contributi, nonché a titolo di tributi per i quali il medesimo sia sostituto o responsabile d'imposta, in relazione agli atti dallo stesso ricevuti o autenticati e soggetti a pubblicità immobiliare, ovvero in relazione ad attività e prestazioni per le quali lo stesso sia delegato dall'autorità giudiziaria; b) ogni altra somma affidatagli e soggetta ad obbligo di annotazione nel registro delle somme e dei valori di cui alla L. 22.1.1934 n. 64, comprese le somme dovute a titolo di imposta in relazione a dichiarazioni di successione; c) l'intero prezzo o corrispettivo, ovvero il saldo degli stessi, se determinato in denaro, oltre alle somme destinate ad estinzione delle spese condominiali non pagate o di altri oneri dovuti in occasione del ricevimento o dell'autenticazione, di contratti di trasferimento della proprietà o di trasferimento, costituzione od estinzione di altro diritto reale su immobili o aziende.

vero nei procedimenti di iscrizione degli enti privati nei registri delle persone giuridiche, la certificazione bancaria è quasi sempre richiesta dagli uffici regionali e dalle prefetture. Da questo punto di vista il regolamento recepisce quella che è la prassi maggiormente seguita dalle diverse Amministrazioni. La novità più rilevante risulta invece la possibilità di **effettuare i versamenti degli apporti in denaro sul c.d. conto dedicato del notaio rogante**, il quale annoterà tali importi nel proprio registro delle somme e valori affidategli, al fine di effettuare lo svincolo delle stesse all'ETS dopo la sua iscrizione nel RUNTS. Si tratta, quindi, di un procedimento di transito, di giacenza e di restituzione delle somme destinate alla costituzione del patrimonio iniziale dell'ente, del tutto trasparente e garantito, per mezzo dell'intervento del notaio, nella duplice veste di rogante e di depositario.

Per quanto attiene, invece, ai **conferimenti diversi dal denaro**, già ammessi dal Codice del Terzo settore (art. 22 comma 4), la norma regolamentare (art. 16 comma 2) specifica ora che il loro *"valore, la composizione e le caratteristiche di liquidità e disponibilità sono comprovati ai sensi del citato art. 22, comma 4"* del CTS. Da questo punto di vista può ritenersi che la disciplina sui conferimenti di beni diversi dal danaro, così come scaturente dall'art. 16 comma 2, risulta ora arricchita e più articolata. Tali innovazioni sembrano proprio riferirsi al contenuto necessario della relazione giurata, da allegare all'atto costitutivo, la quale, in base alla previsione dell'art. 22 comma 4 del DLgs. 117/2017, avrebbe ad oggetto semplicemente **"il valore"** dei beni diversi dal denaro, ma che in base all'integrazione della disciplina operata dall'art. 16 comma 2 ultima parte, del DM 106/2020, appena riportata, oltre al

valore, dovrà pure specificare **la composizione e le caratteristiche di liquidità e disponibilità** dei beni oggetto di conferimento. Questa conclusione poggia le proprie basi sul dato letterale del citato art. 16 comma 2, laddove si dispone che le caratteristiche di liquidità e disponibilità sono **comprovate** ai sensi dell'art. 22 comma 4, ossia in base alla norma che indica i requisiti del patrimonio minimo degli ETS e, soprattutto, affida a soggetti particolarmente qualificati (revisore legale o società di revisione) il compito di stimare il valore dei beni diversi dal denaro oggetto dell'apporto. Proprio la complessità dell'attestazione sui requisiti richiesti dalla legge, porta a ritenere ragionevole l'attribuzione di tale competenza **esclusivamente** in favore di coloro che sono in possesso di particolari competenze, escludendo, quindi, dal novero dei soggetti legittimati alla redazione dell'attestazione, quanti risultano sforniti di tali requisiti ma che comunque sono coinvolti nel procedimento (come il notaio rogante, il legale rappresentante dell'ente ovvero i costituenti). Il notaio richiedente l'iscrizione, in casi del genere, specificherà che le caratteristiche di liquidità e disponibilità risultano comprovate dal revisore legale nella sua relazione di stima allegata all'atto costitutivo²⁷, per tale circostanza il pubblico ufficiale eviterà di effettuare direttamente l'attestazione sulla sussistenza del patrimonio minimo. Questa conclusione giova per introdurre ed esaminare il tema dell'**"attestazione della sussistenza del patrimonio minimo"**, ora prevista dall'art. 16 comma 2 del DM 106/2020, e che il notaio deve inviare, unitamente all'istanza e alla (ulteriore) documentazione prevista dalla legge, all'ufficio del RUNTS per l'iscrizione dell'ente. Il decreto attuativo, però, non chiarisce il contenuto di tale attestazione

27 In caso di apporto di beni immobili, il revisore legale nell'effettuare la stima e nell'attestare i requisiti di liquidità e disponibilità del patrimonio minimo, potrà (così come già accade nella pratica in relazione ad altre ipotesi di stima richieste dall'ordinamento) basarsi pure su una relazione di altri professionisti come ad es. geometri, ingegneri oppure lo stesso notaio. Quest'ultimo potrà redigere apposita relazione ipocatastale, attraverso la quale attestare lo stato delle formalità ipotecarie e di quelle pregiudizievoli relative all'immobile da apportare.

né, tantomeno, il suo autore ed omette pure di specificare in che rapporto essa si pone con il controllo notarile sulla sussistenza del patrimonio minimo (già prevista dall'art. 16 comma 1 del DM 106/2020 e art. 22, comma 2 del DLgs. 117/2017). Resta quindi all'interprete il compito di sciogliere i dubbi evidenziati dall'improvviso inserimento dell'obbligo di detta attestazione nell'ambito del procedimento di iscrizione²⁸.

I dubbi sopra indicati, stante la loro evidente connessione, possono essere esaminati ed affrontati congiuntamente. In proposito può essere utile evidenziare come l'obbligo dell'attestazione in parola, risulta inserito all'interno della fase introduttiva del procedimento di iscrizione, curata in via esclusiva dal notaio (art. 16 comma 2). Tale circostanza porta a ritenere che, così come l'allegazione (all'istanza), **anche la predisposizione dell'attestazione, in mancanza di differenti indicazioni della legge, debba avvenire a cura del notaio rogante**, il quale dopo aver verificato la sussistenza di tutte le condizioni di legge, sia quelle di carattere generale con riferimento alla sua natura di ETS che quelle relative al patrimonio minimo, chiede l'iscrizione nel RUNTS.

A questo punto va evidenziato come la prima delle due verifiche (quella avente ad oggetto le condizioni di legge in generale), in caso di esito positivo, non necessita di un provvedimento formale, né di apposita dichiarazione e/o attestazione del notaio. La richiesta di iscrizione nel RUNTS, *rende manifesto* l'esito (positivo) del procedimento valutativo effettuato dal pubblico ufficiale rogante. Mentre così non è – per lo meno non lo è nel sistema del

decreto attuativo – per la verifica della sussistenza del patrimonio minimo. Al termine di quest'ultima valutazione, infatti, il regolamento attuativo del RUNTS esige ora *un'attestazione di sussistenza del patrimonio minimo*, da allegarsi all'istanza di iscrizione. Resta allora da comprendere la ragione della differenza di disciplina tra i due procedimenti valutativi affidati al medesimo notaio. Probabilmente, a causa della rilevanza attribuita dalla riforma al patrimonio minimo degli enti personificati, si è voluto rimarcare (forse eccessivamente) il valore della verifica di natura patrimoniale, dettando regole innovative ma, purtroppo, incomplete e, in quanto tali, bisognose di integrazioni ricavabili solamente in via interpretativa.

La competenza notarile per il rilascio dell'attestazione in parola, va ora verificata alla luce della diversa natura che possono presentare i beni oggetto di apporto. Giova al riguardo precisare che l'attestazione della sussistenza del patrimonio minimo, in base al combinato disposto degli artt. 22 e 16 citati, implica necessariamente un giudizio sul valore, sulla composizione e sulle caratteristiche di liquidità e disponibilità dei beni costituenti il patrimonio minimo dell'ente. Quest'ultimo deve intendersi come il "*risultato positivo della somma algebrica dei valori pecuniari, già determinati o stimati (e, in questo senso: liquidi), di situazioni soggettive liquidabili (nel senso di rimpiazzabili da moneta perché disponibili)*"²⁹. Da questa definizione discende la condivisibile affermazione secondo cui nel sistema degli ETS i **beni illiquidi non sarebbero in alcun modo conferibili**. In realtà anche la categoria dei beni liquidi e, quindi conferibili, me-

28 Occorre ricordare, infatti, che l'attestazione della sussistenza del patrimonio minimo non era richiesta né dal Codice del terzo settore né, tantomeno, dalla legge delega (L. 106/2016). Per tali ragioni e per le conseguenze derivanti da una sua eventuale mancanza, riguardo l'esito del procedimento di iscrizione, non sarebbero infondati i sospetti dell'eccesso di delega nel contesto dell'art. 16 del DM 106/2020.

29 Così testualmente Maltoni M., Spada P. "Patrimonio minimo e capitale minimo, alla ricerca di norme nell'art. 22 del Codice del Terzo Settore", Studio CNN, in corso di approvazione, consultato grazie alla cortesia degli Autori, p. 4 dattiloscritto.

rita un maggior approfondimento, seppur limitato all'economia del presente lavoro. In proposito può risultare di qualche utilità, considerare gli approdi a cui si è giunti riguardo l'interpretazione di formulazioni legislative simili a quelle qui esaminate. Il riferimento è sia all'art. 1243 c.c., laddove si ammette la compensazione tra due debiti "*che hanno per oggetto una somma di danaro o una quantità di cose fungibili dello stesso genere e che sono ugualmente liquidi ed esigibili*", sia all'art. 2268 c.c., il quale nel riconoscere al socio di società personali il beneficio di preventiva escussione, lo subordina alla condizione che costui indichi "*i beni sui quali il creditore possa soddisfarsi agevolmente*". Se la funzione del c.d. patrimonio minimo degli enti del Terzo settore è principalmente quella di garanzia³⁰, non par dubbio che la caratteristica di liquidità, qui imposta, vada letta nel senso che essa debba limitarsi solamente ai beni di pronta e facile convertibilità in denaro. Da questo punto di vista, allora, non basta che i beni risultino liquidabili, perché non tutti i beni liquidabili sono uguali tra loro. Ai nostri fini è necessario che tali beni presentino una **liquidità facilmente ottenibile attraverso la sua immediata monetizzazione**. Per questa via, ad esempio, vanno esclusi dal novero dei beni conferibili tutti quelli che non risultano facilmente monetizzabili come le prestazioni di opera e di servizi³¹; così, secondo altra opinione³², vanno esclusi pure tutti i crediti, in quanto la definizione di beni (art. 810 c.c., "*sono beni le cose che possono formare oggetto di diritti*") comprenderebbe solamente i beni materiali ed immateriali, ma non i diritti (come ad es. quelli di credito), la cui disponibilità in favore

dell'ETS si realizzerebbe solamente con l'effettivo adempimento del conferente a ciò obbligato.

In definitiva, alla luce di tali difficoltà interpretative riguardo i requisiti e le caratteristiche che necessariamente devono possedere i beni diversi dal denaro che compongono il c.d. patrimonio minimo degli ETS, pare ragionevole ritenere che l'attestazione della sussistenza del patrimonio minimo **potrà essere sottoscritta dal notaio solamente nei casi in cui gli apporti destinati a formare il patrimonio minimo risultino costituiti da versamenti in denaro** in favore del costituendo ETS, da effettuarsi, ad esempio, con una o più delle seguenti modalità: a) assegni circolari; b) bonifici bancari; c) versamenti sul c.d. conto corrente dedicato del notaio. In tali casi, infatti, la caratteristica di liquidità e disponibilità del bene conferito, in quanto *in re ipsa*, può essere facilmente attestata dal pubblico ufficiale rogante. Viceversa, **nelle ipotesi in cui il patrimonio minimo risulti costituito (anche) da beni diversi dal denaro, l'attestazione** di cui si è fin qui discusso, come già suggerito sopra, **sarà curata e sottoscritta**, in conformità all'art. 16 comma 2, ultima parte, da un **revisore legale o da una società di revisione legale**, iscritti nell'apposito albo che, in quanto tali, risultano possedere maggiori competenze tecnico-professionali rispetto al notaio, al fine di poter certificare le caratteristiche dei beni imposte dalla legge. Certamente nelle ipotesi di mancata produzione dell'attestazione, che possono verificarsi sia per il rifiuto del notaio oppure per quello degli altri soggetti (come il revisore o il legale rappresentante, laddove li si ritengano ricompresi tra i sog-

30 Non è così per il patrimonio complessivo dell'ente riconosciuto perché, oltre alla funzione di garanzia esso è pure rilevante sotto il profilo organizzativo, in quanto necessario ed indispensabile per la sopravvivenza dell'ente e l'effettiva realizzazione delle attività sociali.

31 Alla medesima conclusione si perviene anche nell'ipotesi in cui, applicando analogicamente la disciplina in materia di srl, si accompagnasse con una cauzione o con una garanzia bancaria o assicurativa l'obbligo di prestazione dei servizi in favore dell'ETS. Cfr. in tal senso Maltoni M., Spada P., cit., p. 4 dattiloscritto.

32 Cfr. Iannaccone M.N. "Il patrimonio degli ETS", in *questa Rivista*, 3, 2020, p. 10.

getti legittimati), il notaio rogante comunicherà ai fondatori o agli amministratori, ai sensi degli artt. 19 del DM 106/2020 e 22 del DLgs. 117/2017, la mancata sussistenza delle condizioni sul patrimonio minimo. A seguito della comunicazione del notaio, i fondatori, gli amministratori o ciascun associato, nei termini previsti, possono chiedere all'Ufficio del RUNTS l'iscrizione, "*allegando la documentazione prescritta*" (art. 19 comma 1 del DM 106/2020). Quest'ultima specificazione potrebbe astrattamente prestarsi ad una duplice interpretazione: a) se il notaio rifiuta di sottoscrivere l'attestazione, in mancanza di quest'ultima, ai soggetti legittimati sarebbe impedito di promuovere l'iscrizione a loro richiesta. Si tratta di una tesi da scartare proprio perché impedisce ai fondatori (agli amministratori e a ciascun associato) di esercitare il diritto attribuito loro dalla legge di chiedere direttamente l'iscrizione rifiutata dal notaio; b) al fine di rimuovere l'impedimento di cui al punto a), in casi del genere, anche per consentire l'esercizio del diritto di richiedere direttamente l'iscrizione, di cui si diceva, sarebbe possibile l'allegazione di una attestazione redatta da un soggetto diverso dal notaio rogante. Quest'ultima opzione interpretativa, nel confermare, la legittimazione *aperta e non esclusiva* (del notaio) alla sottoscrizione della attestazione, permetterebbe pure di assegnare un significato specifico alla formulazione dell'art. 19 comma 1, ultima parte, del DM 106/2020. Le difficoltà riscontrabili nell'attestare il carattere "liquido e disponibile" dei beni diversi dal denaro con-

ferti in sede di costituzione, con molta probabilità, rischiano di orientare i costituenti ad utilizzare unicamente il denaro per la formazione del c.d. patrimonio minimo. In questa prospettiva i beni diversi dal denaro, invece, potrebbero essere destinati a far parte del c.d. *patrimonio eccedente quello minimo* e, in quanto tali, non bisognosi dell'attestazione in parola. L'inconveniente di questa soluzione è rappresentato dall'impossibilità di una costituzione di ETS personificato, esclusivamente con beni diversi dal denaro, ricorrente nell'ipotesi in cui i costituenti non dispongano del danaro, ma solamente di beni in natura. Si tratterebbe, fra l'altro, di una *impossibilità di fatto* e contraria al diritto positivo, in quanto essa deriverebbe unicamente dalle difficoltà di attestare (in modo serio e fondato) i caratteri di liquidità e disponibilità imposti dalla legge. Da questo punto di vista è auspicabile una modificazione del decreto attuativo che possa apportare i correttivi necessari per liberare l'attestatore dalle responsabilità derivanti dall'attuale formulazione dell'art. 16 comma 2 del DM 106/2020³³. Senza trascurare poi, l'ipotesi nella quale l'attestazione con cui si comprovano i caratteri di liquidità e disponibilità dei beni diversi dal denaro, fosse comunque prodotta e l'ETS ottenga per tale via l'iscrizione: in casi del genere sia l'Ufficio del RUNTS che gli organi sociali e di controllo – nell'esercizio delle rispettive attività e funzioni loro attribuite – devono prestare molta attenzione per impedire che l'ETS non risulti privo del c.d. patrimonio minimo.

33 Se si ritiene che i beni conferibili siano solamente quelli che presentano una *liquidità facilmente ottenibile attraverso la sua immediata monetizzazione*, risulta obiettivamente difficile attestare, sotto la propria responsabilità, per qualunque soggetto professionista o meno, e prescindendo pure dalle conoscenze tecnico-contabili dell'attestatore, che determinati beni oggetto di apporto, come ad es. un bene immobile o una azienda, risultano *liquidi e disponibili*. L'immobile e l'azienda, come noto, per natura sono privi dei citati connotati di liquidità e disponibilità. Laddove pure ciò fosse attestato, senza evidenza dei profili della possibile ed immediata monetizzazione del bene oggetto di conferimento, non può non dubitarsi della fondatezza di detta attestazione e della sua palese inattendibilità anche – e soprattutto – per l'Ufficio del RUNTS a cui essa è diretta. E ciò rileva sia per i controlli da svolgersi dall'Ufficio del RUNTS in sede di iscrizione, ma anche di quelli di revisione e di verifica degli ETS introdotti dalla riforma del Terzo settore e posti a carico del medesimo Ufficio.

ESEMPIO DI FORMULA DI ATTESTAZIONE NOTARILE DELLA SUSSISTENZA DEL PATRIMONIO MINIMO

Ai sensi dell'art. 16, comma 2, d.m. 15 settembre 2020 del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

Io sottoscritto dott. _____ nato a _____ il _____, Notaio alla residenza di _____, iscritto nel ruolo del distretto notarile di _____, avendo ricevuto l'atto costitutivo della _____, qualificata in sede di costituzione come "Ente del Terzo settore", con sede in _____, via _____ n. _____, costituita con atto a mio rogito in data _____ repertorio numero _____, in corso di iscrizione nel competente Registro unico nazionale del Terzo settore, poiché nei termini,

ATTESTO

che, ai sensi dell'art. 16, comma 2, d.m. 15 settembre 2020 del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali e in conformità all'art. 22, comma 4, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, il patrimonio iniziale della _____ ETS, sopra meglio indicata, risulta effettivamente sussistente ed è pari ad euro _____ (in lettere e per disteso) ed esso è composto dalle seguenti entità:

- euro _____ così come risulta dalla certificazione rilasciata dalla banca _____ di _____ in data _____

ovvero

- euro _____ così come risulta dal bonifico effettuato sul mio conto corrente dedicato in data _____ ed annotato sul mio registro delle somme e dei valori al numero _____

ovvero

- euro _____ è stato corrisposto mediante numero _____ assegni circolari non trasferibili emessi dalla banca _____ di _____ in data _____ dell'importo di euro _____, in favore della _____ ETS, distinti con il numero _____

Si attesta infine che il patrimonio iniziale della _____ ETS, pari ad euro _____, così come sopra descritto e composto, rispetta il valore minimo fissato dalla legge (art. 22, comma 4, d.lgs. 117/2017) e risulta possedere le caratteristiche di liquidità e disponibilità così come richieste dal più volte citato art. 22, comma 4, del d.lgs. 117/2017.

Luogo e data

(Sottoscrizione)

IPOTESI PARTICOLARI DI ISCRIZIONE DI ETS PERSONIFICATI

a) L'iscrizione nel RUNTS di enti già dotati di personalità giuridica

Tra le norme di dettaglio contenute nel decreto attuativo del RUNTS, si segnalano quelle degli artt. 17 e 18, relative a particolari casi di iscrizione di ETS personificati. La prima delle norme citate ri-

guarda l'iscrizione nel RUNTS di un ente già dotato di personalità giuridica, ottenuta in forza del DPR 361/2000 e, in quanto tale, iscritto nel competente Registro delle persone giuridiche. Si tratta di una disposizione di attuazione ed integrazione di quella prevista dall'art. 22 comma 1-bis del DLgs. 117/2017, tesa a consentire agli enti personificati preesistenti o costituiti in conformità alle disposizioni del libro I del Codice civile, di acqui-

sire la qualifica di ETS con l'iscrizione nel RUNTS. Il decreto attuativo del RUNTS, con l'art. 17 predetto, chiarisce ora alcuni fondamentali aspetti di questo passaggio dal Registro delle persone giuridiche al RUNTS. In questi casi la norma attuativa richiede l'**intervento necessario del notaio**, il quale nel ricevere "*il verbale del competente organo contenente la decisione*" dell'ente di chiedere l'iscrizione nel RUNTS, "*adeguando lo statuto alle disposizioni*" del CTS, "*verificata la sussistenza delle condizioni in esso previste*", in conformità agli artt. 22 CTS e all'art. 16 del DM, provvede nel termine di venti giorni al deposito degli atti presso il competente Ufficio del RUNTS chiedendone l'iscrizione. Il regolamento attuativo del RUNTS, quindi, ritiene che il passaggio dall'uno all'altro registro debba avvenire nel rispetto della sequenza:

- adozione di apposita decisione da parte dell'organo competente dell'ente;
- contemporaneo adeguamento dello statuto alle disposizioni del CTS.

Questa impostazione è coerente con la maggioranza dei casi, nei quali lo statuto dell'ente, con personalità giuridica, nulla prevede sulla possibilità di acquisire la qualifica di ETS. Ma nell'ipotesi in cui ciò risulti previsto e programmato dagli associati o dal fondatore, la disposizione dell'art. 17 del DM 106/2020 risulta inadatta. Potrebbe accadere,

così come già sta avvenendo in questo lungo periodo intermedio di applicazione del CTS, che nell'atto costitutivo e negli statuti degli enti di nuova costituzione si preveda espressamente di acquisire la qualifica di ETS ma, non essendo ancora operativo il RUNTS, tali enti decidano di acquisire la personalità giuridica con le regole ordinarie di cui al DPR 361/2000, delegando, sin da subito, gli amministratori a richiedere l'iscrizione nel RUNTS non appena possibile. In quest'ultima ipotesi si adottano, in alternativa tra loro, i seguenti accorgimenti redazionali:

- inserimento nello statuto di clausole statutarie conformi al CTS ma vevolevoli solo dopo l'iscrizione dell'ente nel RUNTS; oppure
- allegazione all'atto costitutivo di un doppio statuto, di cui il primo valevole solamente nel periodo di iscrizione nel registro delle persone giuridiche e, il secondo, applicabile a partire dal momento dell'avvenuta iscrizione nel RUNTS.

In casi del genere, è l'atto costitutivo a porre l'obbligo in capo agli amministratori di richiedere l'iscrizione nel RUNTS. L'esecuzione di detto obbligo normalmente **prescinde da una formale "deliberazione"** e si sostanzia in **una "attività" degli amministratori** consistente, per l'appunto, nella predisposizione e dell'invio al RUNTS della richiesta di iscrizione.

ESEMPIO DI ISTANZA DI ISCRIZIONE AL RUNTS DA PARTE DEGLI AMMINISTRATORI

All'Ufficio del RUNTS di _____
Il sottoscritto _____ nato a _____ il _____ quale legale rappresentante della _____, con sede in _____, via _____ n. _____, codice fiscale n. _____, qualificata in sede di costituzione quale ETS, mediante atto a rogito del notaio dr. _____ di _____ in data _____, repertorio numero _____, attualmente iscritta nel registro delle persone giuridiche di _____ al n. _____, in virtù dei poteri a lui attribuiti, in sede di atto costitutivo, di procedere con l'iscrizione dell'ente nel Registro unico nazionale del Terzo settore, non appena questo fosse stato istituito e reso operativo, con la presente formula

RICHIESTA

di iscrizione della predetta _____ ETS nel Registro unico nazionale del settore di _____, nella sezione _____. A tal fine allega alla presente: _____

Luogo e data

Sottoscrizione

In tutti gli altri casi resta da stabilire quale sia l'organo competente ad assumere la decisione di richiedere l'iscrizione dell'ente nel RUNTS. In mancanza di apposite previsioni statutarie, si ritiene che **la competenza a modificare le regole statutarie, adattandole nel caso di specie al CTS, unitamente alla decisione di richiedere l'iscrizione nel RUNTS, spetti all'organo assembleare.** Si tratta di decisione che deve essere adottata nel rispetto delle regole poste dallo statuto e dalla legge per le modifiche statutarie e, in particolare, quelle relative ai *quorum* costitutivi e deliberativi (art. 21 c.c.)³⁴. Va poi segnalata l'opportuna previsione di cui all'ultimo comma dell'art. 17 del DM 106/2020, in forza della quale risulta ora necessario integrare gli ordinari elementi della domanda di iscrizione, con *"i necessari riferimenti al registro delle Persone giuridiche presso cui l'ente richiedente è iscritto"*. L'indicazione dei dati di provenienza consente una più agevole comunicazione al Registro delle persone giuridiche dell'avvenuta iscrizione dell'ente nel RUNTS, anche ai fini della sospensione dell'iscrizione nel precedente registro, finalizzata pure alla conservazione della personalità giuridica ottenuta proprio ai sensi del DPR 361/2000. Da ultimo va rimarcata la circostanza che, diversamente da quanto previsto per l'ipotesi di otte-

nimento della personalità giuridica conseguita attraverso l'iscrizione nel RUNTS di associazioni (anche ETS) non riconosciute (di cui all'art. 18 del DM 106/2020), nei casi di passaggi dal Registro delle persone giuridiche al RUNTS, **il regolamento attuativo non impone al notaio richiedente l'iscrizione di verificare la sussistenza del patrimonio minimo** dell'ente ai sensi dell'art. 22 del DLgs. 117/2017. Questa scelta probabilmente è giustificata dalla già avvenuta verifica sul patrimonio effettuata da altra Autorità (ufficio regionale o prefettizio) in occasione dell'iscrizione dell'ente nel Registro delle persone giuridiche.

b) La decisione di una associazione non riconosciuta (anche ETS) di ottenere la personalità giuridica con l'iscrizione nel RUNTS

Tanto una associazione non riconosciuta, costituita ai sensi del Codice civile, che una associazione non riconosciuta costituita come ETS ed iscritta nel RUNTS, possono avere interesse (oltre che alla qualifica di ETS, per chi ne è sprovvisto) a conseguire pure la personalità giuridica. Si tratta di un obiettivo assolutamente consigliabile, in considerazione anche del diverso regime di responsabilità per le obbligazioni sociali, applicabile a partire dal momento in cui l'ente acquista la personalità giuridica.

34 Si ritiene che le disposizioni agevolative di cui all'art. 101 del DLgs. 117/2017 risultano applicabili unicamente alle APS, ODV e ONLUS iscritte nei relativi registri. Sul tema e sulle formule da adottare in proposito sia consentito rinviare a Riccardelli N. "Gli adeguamenti statutarî degli Enti del Terzo settore" in *questa Rivista*, 1, 2018, p. 6 e ss.; Id. "Gli adeguamenti statutarî degli ETS dopo il decreto correttivo e la circolare del Ministero del Lavoro del 27 dicembre 2018", *ivi*, 1, 2019, p. 6 e ss.

In questi casi si assiste a un **mutamento progressivo** della precedente forma giuridica: di tali cambiamenti si occupa ora l'art. 18 del DM 106/2020, con regole principalmente di natura procedimentale. La citata norma, infatti, conferma il necessario intervento del notaio che, nel ricevere il verbale del competente organo, contenente la decisione dei predetti enti non riconosciuti di ottenere la personalità giuridica attraverso l'iscrizione nel RUNTS, è tenuto a **verificare la sussistenza delle condizioni previste dal CTS, compreso il patrimonio minimo** ai sensi dell'art. 22 comma 4 del D.Lgs. 117/2017. Nella disposizione richiamata viene pure specificato che l'adeguamento statutario risulta obbligatorio solamente per le associazioni non riconosciute sprovviste della qualifica di ETS e che, in quanto compatibili, si applicano anche le previsioni dell'art. 16 del DM 106/2020, in merito appunto ai controlli notarili sulla documentazione da allegare in sede di iscrizione nel RUNTS, ivi compresa l'attestazione della sussistenza del patrimonio minimo imposta dal medesimo art. 16.

La richiamata disposizione pone, in modo evidente, il problema dell'**individuazione dell'organo competente ad adottare la decisione** del passaggio dalla forma di associazione non riconosciuta in quella di associazione riconosciuta. La soluzione di tale questione dipende, innanzitutto, dalle previsioni contenute nello statuto dell'ente. Le differenti ipotesi riscontrabili nella pratica possono catalogarsi come segue:

- 1) associazione costituita con il dichiarato intento dei soci di chiedere ed ottenere la personalità giuridica;
- 2) associazione costituita espressamente per agire ed operare senza chiedere il riconoscimento dell'associazione;
- 3) costituzione di associazione il cui atto costitutivo e statuto risultino privi di ogni riferimento alla personalità giuridica e al modo di operare dell'ente (si tratta della maggioranza dei casi).

Nel caso in cui la scelta dei soci fondatori sia stata quella della personalità giuridica, non sembrano

esservi dubbi nel sostenere che gli amministratori hanno l'obbligo di realizzare tutte quelle attività tese, per l'appunto, all'ottenimento dell'iscrizione dell'associazione nel Registro delle persone giuridiche. Anche nelle ipotesi inverse, in cui i costituenti hanno deciso di agire senza personalità giuridica, agli amministratori sarebbe vietato di richiedere ed ottenere – all'insaputa degli associati – l'iscrizione dell'ente nel predetto registro. Ciò precisato, sembra ragionevole ritenere che, nei due **casì sub 1) e 2)**, la competenza a modificare la scelta operata direttamente nell'atto costitutivo debba riservarsi in favore dell'**assemblea dei soci**.

Più incerta la risoluzione della medesima questione quando, come accade nella maggioranza dei casi, l'atto costitutivo nulla preveda in merito all'acquisto o meno della personalità giuridica. Innanzitutto sul punto occorre segnalare l'opportunità che gli amministratori, prima di assumere qualunque iniziativa, interpellino i soci convocando una apposita assemblea, con all'ordine del giorno proprio l'argomento dell'autorizzazione a richiedere (ovvero nell'ipotesi inversa ad abbandonare) la personalità giuridica. Quest'ultimo, pur costituendo un comportamento assolutamente consigliabile, non risulta obbligatorio in quanto non imposto espressamente da alcuna disposizione di legge. Nel silenzio dell'atto costitutivo e della legge, può essere dubbio se la decisione dell'associazione di agire con o senza personalità giuridica possa essere assunta dall'organo amministrativo. Risulta evidente che da tale decisione deriva una importante conseguenza in merito alla responsabilità delle obbligazioni sociali o, nei casi del Terzo settore, altrettante rilevanti disposizioni sul patrimonio minimo. L'importanza di tali conseguenze **giustificherebbe il riconoscimento della competenza in favore dell'assemblea**. Però non bisogna omettere di considerare che già nel sistema societario e concorsuale esistono ipotesi di attribuzioni di competenze decisorie in capo agli amministratori e con sottrazione di competenze

all'organo assembleare. Anche se non vi è alcun obbligo specifico, pare opportuno suggerire che nella fase genetica dell'ente i costituenti si esprimano sul punto evitando, in tal modo, l'insorgere delle questioni a cui è appena fatto cenno.

Occorre considerare che, allo stato, appare scontato immaginare – nel periodo successivo all'operatività del RUNTS – l'utilizzo di questo mutamento di qualificazione giuridica da parte di molte associazioni (anche ETS) non riconosciute, stante soprattutto il beneficio degli amministratori di escludere la propria personale e solidale responsabilità per le obbligazioni sociali dell'ente associativo.

L'esame del procedimento dei mutamenti progressivi, di cui si è finora discusso, può completarsi con la segnalazione di un recente orientamento dottrinale³⁵ che, riprendendo una tesi già proposta in passato³⁶, ha qualificato come **trasformazione** il passaggio da associazione non riconosciuta in riconosciuta e viceversa. Non potendo affrontare compiutamente la questione nel presente lavoro, pare opportuno ricordare che la nozione di trasformazione, ricorre, ad avviso di chi scrive, unicamente nelle ipotesi in cui si assiste ad una **modifica del tipo di ente**, cioè alla introduzione di regole strutturali e/o funzionali incompatibili con quelle relative al tipo precedentemente adottato dai soci. Nel passaggio da associazione non riconosciuta a quella personifi-

cata manca una modifica del tipo associativo, dato che le due forme giuridiche sono contraddistinte da un medesimo codice organizzativo e strutturale e presentano identici profili funzionali. Per tali ragioni si esclude che l'operazione in esame possa configurarsi come trasformazione³⁷ e, soprattutto, non si ritengono applicabili le norme previste dall'art. 42-bis c.c., così come introdotto dalla riforma del Terzo settore³⁸.

c) La perdita della personalità giuridica da parte degli ETS

Risulta funzionale alla completezza del discorso sin qui sviluppato, indagare anche l'ipotesi inversa a quella sinora esaminata, ossia il caso in cui una associazione riconosciuta ETS perda la propria personalità giuridica precedentemente ottenuta. A tal fine risulta utile distinguere l'ipotesi in cui tale **perdita** avvenga "**volontariamente**", da quella in cui essa risulti imposta da una "**disposizione di legge**" al ricorrere di prestabilite fattispecie. In tali circostanze si assiste sempre a un **mutamento regressivo della forma giuridica** utilizzata che, in entrambi i casi, produce anche l'importante effetto della perdita dell'autonomia patrimoniale perfetta e, quindi, del beneficio della limitazione della responsabilità per le obbligazioni dell'ente (arg. ex art. 22 comma 7 del DLgs. 117/2017).

35 Cfr. Caccavale C. "La trasformazione di associazione non riconosciuta in associazione riconosciuta", *Foro nap.*, 2018, p. 207 ss.; Magliulo F. "Trasformazione, fusione e scissione degli "enti non profit" dopo la riforma del Terzo settore", *Riv. not.*, 2018, p. 29 ss.; Maltoni M. "Da associazione non riconosciuta ad associazione riconosciuta e la trasformazione degli enti del libro primo del codice civile", *Riv. dir. comm.*, 2019, p. 419 ss.

36 Cfr. Auricchio A., voce "Associazione (in generale)", in *Enc. dir.*, 1958, p. 873; Capozzi G. "Le associazioni in attesa di riconoscimento", *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1970, p. 467 ss.

37 Nello stesso senso da ultimo Laudonio A. "Vicende estintive e modificative", in De Giorgi M.V., Laudonio A. "Le persone giuridiche", Tomo II, 3^a ed., in "Trattato di diritto privato", a cura di Iudica G., Zatti P., Milano, 2020, p. 726.

38 Questa conclusione, però, non esclude che il passaggio da una all'altra forma giuridica possa avvenire senza alcuna considerazione degli interessi dei soggetti che risultano o che potrebbero essere coinvolti da tale operazione (soci, amministratori e soprattutto terzi in generale e terzi creditori). È necessario, però, che il soggetto leso dimostri che il passaggio dall'una all'altra forma giuridica di associazione ha provocato un danno effettivo o un pericolo concreto relativamente alla propria sfera giuridica. In altri termini, non si ritiene sufficiente che il soggetto leso invochi il pregiudizio derivante dall'adozione di un modello giuridico caratterizzato dall'assenza di norme sulla formazione e protezione del c.d. patrimonio minimo dell'ente.

L'abbandono della personalità giuridica, volontariamente decisa dai soci, nella quale si assiste al "passaggio" da associazione personificata in associazione non riconosciuta, anche alla luce dell'inserimento dell'art. 42-bis nel Codice civile, ripropone la difficile questione – già segnalata in precedenza ed a cui si rinvia – della qualificazione giuridica (quale trasformazione ovvero semplice mutamento di forma giuridica) da assegnare a tale modifica e alla individuazione delle regole ad esso applicabili. A causa dei molteplici risvolti pratici, suscita notevole interesse pure la fattispecie relativa alla perdita della personalità giuridica imposta dalla legge. Si tratta di ipotesi ora espressamente regolata dal CTS e, segnatamente, dall'art. 22 comma 5, visto che questa norma, in caso di perdite superiore al terzo del patrimonio minimo fissato dalla legge, impone ora agli ETS personificati di adottare una delle seguenti progressive soluzioni:

- ricostituzione del patrimonio al minimo di legge (30.000 euro per le fondazioni e 15.000 euro per le associazioni);
- trasformazione (laddove solo per le fondazioni);
- prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta;
- fusione dell'ente;
- scioglimento dell'ente.

Attesa la rilevanza e la funzione del c.d. patrimonio minimo nel sistema degli ETS personificati, il legislatore ha qui dettato norme volte proprio alla conservazione dello stesso e ponendo precisi obblighi a carico dei soggetti che hanno assunto le funzioni amministrative o di controllo. Cosicché nell'ipotesi in cui il patrimonio netto di una associazione riconosciuta ETS risulti stabilmente inferiore a 10.000 euro o in una fondazione stabilmente inferiore a 20.000 euro, gli amministratori e, in loro mancanza, i componenti dell'organo di controllo, devono convocare l'assemblea per adot-

tare uno dei provvedimenti sopra indicati. Con molta probabilità, in considerazione pure della ricorrente insufficienza dei mezzi economici e patrimoniali che caratterizzano gli enti non profit, queste situazioni potrebbero verificarsi con una certa frequenza. In contesti di crisi patrimoniali soprastaglia degli ETS, i nuovi obblighi di conservazione del patrimonio posti dalla riforma potrebbero non essere colti prontamente dai membri della *governance*. Per questi motivi risulta fondamentale la reazione tempestiva dei membri dell'organo di controllo, i quali dovranno sostituirsi agli amministratori inerti per far promuovere l'assunzione della decisione dell'abbandono della personalità giuridica.

5. Conclusioni

Gli aspetti procedurali delle iscrizioni nel RUNTS, come sopra visto, risultano oggi dettagliatamente disciplinati dal decreto attuativo del RUNTS. Dall'analisi delle disposizioni di quest'ultimo intervento legislativo, però, è emerso che esse, oltre a regolamentare puntualmente l'intero procedimento di iscrizione, in più punti e circostanze hanno prodotto delle innovazioni rispetto al sistema delineato dal codice del Terzo settore e della legge delega.

Su diverse innovazioni si è richiamata l'attenzione del lettore e, soprattutto, ci si è soffermati sulle conseguenze pratiche che da esse derivano. In particolare destano molto interesse, da questo punto di vista, le nuove disposizioni relative al c.d. controllo informatico preventivo, alla previsione di un elenco provvisorio degli enti iscritti per il formarsi del c.d. silenzio assenso e quelle relative alle attestazioni della sussistenza del patrimonio. È molto probabile che, dopo l'avvio della pubblicità degli enti del Terzo settore, si tornerà a discutere e a dibattere diffusamente su tali argomenti.

Il Registro unico nazionale del Terzo settore: aggiornamento, revisione, cancellazione ed effetti della pubblicità

Come vengono aggiornati i contenuti del Registro unico nazionale del Terzo settore? Quale soggetto è abilitato a svolgere l'aggiornamento? Quali controlli vengono esercitati, e da chi, al fine dell'efficace esecuzione delle formalità? Quali effetti ne derivano? E in quali casi, nell'esecuzione di tale attività di controllo, l'ufficio può disporre la grave misura della cancellazione dell'ETS dallo stesso Registro? Queste e altre questioni, tutte rilevanti sul piano applicativo, sono esaminate nell'articolo, non senza qualche considerazione di carattere più generale.

Maurizio CAVANNA * / Sergio LUONI **

1. La funzione strategica dell'aggiornamento del Registro unico nazionale del Terzo settore

Tra le regole che presiedono alla tenuta del nuovo Registro unico nazionale del Terzo settore, un momento altrettanto essenziale rispetto a quello della prima iscrizione appare certamente quello dell'aggiornamento dei dati in precedenza trasmessi e archiviati. Anzi, sotto il profilo della vigilanza, l'informazione delle evoluzioni dell'organizzazione degli enti e della loro attività assume una rilevanza anche maggiore rispetto alla fase genetica o

comunque di primo accesso alla pubblicità. Le ragioni sono evidenti, posto che proprio le modifiche dell'assetto, qualificato come compatibile con il modello organizzativo prescelto in sede costitutiva (o di iniziale popolamento del *data-base*), inevitabilmente possono indurre varianti anche connesse all'attività svolta in concreto, la cui compatibilità con quello stesso modello di riferimento potrebbe essere discutibile.

Di qui l'attenzione riservata al tema generale dell'aggiornamento del Registro dal DM 15.9.2020 n. 106¹: aggiornamento che si lega alla necessità di dare **evidenza pubblicitaria** a nuove situazioni

* *Notaio, Professore associato di Diritto commerciale presso l'Università di Torino*

** *Notaio, Professore a contratto di Diritto commerciale presso l'Università Cattolica del sacro Cuore di Milano*

1 Per una prima sintetica quanto compiuta indagine sulla disciplina attuativa del registro, v. AA.VV. "La riforma del no profit", Milano, 2020; più in generale sui temi della pubblicità riservata agli enti del terzo settore, v. Ibbà C. "La pubblicità degli enti del terzo settore", Relazione al Convegno "La nuova disciplina dell'impresa del terzo settore", Bari, 23-24 novembre 2018, *Riv. dir. civ.*, 2019, p. 622 ss.; Marasà G. "Appunti sui requisiti di qualificazione degli enti del terzo settore: attività, finalità, forme organizzative e pubblicità", *Nuove leggi civili comm.*, 2018, p. 671 ss.;

fattuali attinenti agli ETS già iscritti (si pensi al caso eclatante della perdita dei requisiti che giustifichino la stessa iscrizione, o quanto meno l'iscrizione in una determinata sezione), oppure ad atti modificativi di altri documenti già in precedenza registrati, o se non modificativi comunque inerenti vicende significative della vita dell'ente. Ciò emerge testualmente scorrendo l'elenco portato dall'art. 20 del DM 106/2020: riconducibili alla seconda categoria di aggiornamenti sono le **modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto** o, nel caso di enti religiosi civilmente riconosciuti, del regolamento (comma 1 lett. a), come pure le **deliberazioni di trasformazione, fusione, scissione, liquidazione, scioglimento, cessazione, estinzione** e, sempre per gli enti religiosi civilmente riconosciuti, gli eventuali provvedimenti da cui derivano le modificazioni o il venir meno del patrimonio destinato (comma 1 lett. c). Analoga pubblicità ricevono gli **atti delle autorità giudiziarie e tributarie** che, nell'inerzia dell'ente, **sanciscono l'apertura della sua fase dissolutiva** (comma 1, lett. d). Sempre fonte documentale hanno **il bilancio, i rendiconti delle raccolte fondi** e ove previsto il bilancio sociale (comma 1 lett. b) come pure l'eventuale **dichiarazione di accreditamento ai fini dell'accesso al contributo del cinque per mille** se successiva all'iscrizione (comma 1

lett. g), che formalmente non modificano un precedente atto ma veicolano informazioni rilevanti per i terzi che entrino in rapporto con l'ETS.

Vicende non solo formali ma anche meramente fattuali potranno invece investire la pubblicità della comunicazione di **perdita della natura non commerciale** dell'ente, come pure **l'aggiornamento dell'anagrafica dei soggetti che occupano le cariche sociali**. Infatti, seppur l'avvicendamento dei componenti degli organi di amministrazione e controllo di regola deriverà da atti deliberativi dell'organo assembleare (del quale invero, almeno sul piano testuale, l'art. 20 comma 1 lett. f non parrebbe chiedere alcuna segnalazione pubblicitaria), in talune ipotesi invece la valenza dell'informazione potrebbe essere fattuale: si pensi, ad esempio, alla comunicazione del decesso dell'amministratore o dei componenti l'organo di controllo o del revisore (piuttosto che alla loro scomparsa o morte presunta), ovvero le loro dimissioni, ovvero ancora di circostanze, quali l'irrogazione di una sanzione penale o amministrativa, che possano comportare la decadenza dall'incarico. Invero, più che ai concetti di "atti" e "fatti" oggetto di pubblicità, come è per il Registro delle imprese, il DM 106/2020 e gli allegati tecnici utilizzano l'espressione di "atti" e "informazioni": i primi sono individuati al par. 3 dell'allegato A:

- i. *atto costitutivo (se esistente e disponibile);*
- ii. *statuto;*
- iii. *bilancio d'esercizio;*
- iv. *bilancio sociale;*
- v. *provvedimenti di riconoscimento della personalità giuridica;*
- vi. *rendiconti delle raccolte fondi;*
- vii. *deliberazioni di trasformazione, fusione, scissione, liquidazione, scioglimento, cessazione, estinzione;*
- viii. *provvedimenti dell'Autorità Giudiziaria e tributaria che ordinano lo scioglimento, dispongono la cancellazione o accertano l'estinzione;*
- ix. *altri atti e fatti la cui iscrizione è espressamente prevista da norme di legge o regolamento.*

Le informazioni, da pubblicizzare unitamente ai loro aggiornamenti, sono elencate al par. 7 dello stesso allegato A:

- a) *la denominazione dell'ente;*
- b) *la partita IVA;*
- c) *a forma giuridica dell'ente;*
- d) *l'indirizzo della sede legale e - ove presenti - delle sedi secondarie;*
- e) *l'indirizzo di posta elettronica certificata (pec);*
- f) *la data dell'atto costitutivo (ove presente);*
- g) *la descrizione dell'attività di interesse generale esercitata e la relativa codifica ICNPO (quando presente);*
- h) *la descrizione dell'attività esercitata e il relativo codice ATECO primario;*
- i) *le generalità dei titolari di cariche sociali e i relativi poteri e limitazioni;*
- j) *gli organi di amministrazione, di controllo e di revisione;*
- k) *le eventuali procedure in corso.*

I soggetti a cura dei quali² compete l'aggiornamento dei documenti e delle informazioni sono:

- a) **il rappresentante legale** dell'ETS o in alternativa il rappresentante legale della rete associativa cui l'ETS aderisce;
- b) **uno o più amministratori** dell'ETS o in mancanza, **i componenti dell'organo di controllo**; in ogni caso le generalità dei soggetti abilitati devono risultare tra quelle dei titolari di cariche sociali di cui all'art. 8 comma 6 lett. o);
- c) un **professionista iscritto all'albo** di cui all'art. 34 comma 5 lett. a) del DLgs. 139/2005³, limitatamente al deposito atti e con esclusione dell'aggiornamento delle informazioni.

In buona sostanza, pare che le tre categorie di soggetti siano comunque legittimate alla trasmissione degli *interi* atti, mentre le *singole* informazioni possono essere registrate unicamente da esponenti dell'ente: quasi a sottolineare che, laddove la comunicazione riguardi non il testo completo ma una certa informazione dallo stesso estrapolata, sia da ritenere più affidabile l'intervento dell'amministratore interno all'ente e non del professionista esterno. Le ragioni di tale differenziazione non appaiono del tutto evidenti; come non altrettanto evidente è la ragione per la quale sia escluso dalla legittimazione alla trasmissione degli atti il notaio, con riferimento agli

Ranucci R. "La pubblicità degli enti del terzo settore: il registro unico nazionale (e parallelismi inevitabili con il registro delle imprese)", *Foro It.*, 2018, p. 394 ss.

2 L'espressione utilizzata non lascia intendere se si tratti di un vero e proprio obbligo giuridico o piuttosto di un onere; l'art. 20 precisa però che tali soggetti assumono sul punto responsabilità autocertificativa.

3 Il riferimento va al decreto istitutivo dell'albo dei Commercialisti.

atti di enti non personificato che abbia ricevuto in forma pubblica.

La simmetria rispetto ai possibili contenuti di aggiornamento che possono essere resi pubblici attraverso il Registro delle imprese sono molteplici, soprattutto se si guarda al profilo organizzativo e alle vicende del soggetto "tracciato": la banca dati che viene istituita per il Terzo settore, esattamente come quella prefigurata nel 1942 dal Codice civile ma entrata in funzione solo nel 1997 per le imprese, commerciali e non, segue il "ciclo biologico" dell'ente, dal momento in cui viene ad esistenza sino a quando cessa la propria attività, passando per le diverse possibili variazioni del contratto, ora decise dall'organo interno assembleare o consiliare e per lo più destinate a incidere sui profili organizzativi e gestionali, ora imposte dalle autorità competenti nell'esercizio della loro attività di vigilanza. L'obiettivo è evidentemente quello di restituire ai fruitori **un insieme di informazioni, completo e sistematico, di tutte le vicende** che riguardano l'ETS, in modo che non possano esistere zone d'ombra o presunzioni su aspetti decisivi delle attività negoziali che lo coinvolgono: ad essere depositato non è un singolo atto, ma il complesso della documentazione e notizie riguardanti l'ETS medesimo. Ciò manifesta una duplice intenzione del legislatore: da un lato, quella di rendere più tracciabili l'identificazione e i profili organizzativi dell'ente. Dall'altro, quella di rendere più affidabile il perimetro operativo degli stessi enti, creando uno strumento di somministrazione delle informazioni facile da consultare, quanto completo nelle notizie che restituisce. Si pensi, ad esempio, all'obbligatorio aggiornamento dei dati inerenti l'attribuzione dei poteri

gestori e rappresentativi, destinato a rafforzare nei terzi l'affidamento che si possa sempre con facilità individuare il soggetto che possa validamente coinvolgere il proprio interlocutore-ETS in una qualsiasi trattativa, ovvero all'obbligatoria redazione del bilancio, soprattutto perché connesso al vincolo che impone di "ripatrimonializzare" l'associazione o la fondazione, che garantisce ai terzi un'informazione contabile certo essenziale⁴ ma aggiornata circa la sussistenza di una dotazione patrimoniale minimale dell'ente. Ciò che, nel periodo medio lungo, dovrebbe auspicabilmente tradursi in una maggior credibilità degli stessi ETS, e quindi nella possibilità di accedere a trattative e convenzioni pubbliche e private a condizioni migliori rispetto al passato. Come per il Registro delle imprese, il "sacrificio" che si chiede al soggetto di curare l'aggiornamento del proprio profilo soggettivo recepito dal Registro si trasforma in una percezione di maggior affidabilità e sicurezza del sistema in cui quei soggetti interagiscono.

2. Il controllo, in generale e in particolare, sulle modifiche degli statuti delle associazioni e delle fondazioni

LA LEGITTIMAZIONE

Un ulteriore profilo viene quindi in evidenza: quello connesso al **controllo dei dati** veicolati attraverso il nuovo Registro, da svolgere al momento della loro immissione nel sistema pubblicitario ma anche in un momento successivo. Il controllo in oggetto deve in effetti garantire la completezza e l'affida-

4 Non si è inteso di seguire, per la comunicazione della consistenza patrimoniale degli ETS, un criterio di descrizione contabile diverso da quelli tradizionali, ad esempio costruito su una verifica dell'attitudine dell'ente a eseguire i pagamenti. È da intendersi, quindi, che il patrimonio debba essere verificato sulla base della differenza fra attivo e passivo dello Stato patrimoniale aggiornato evidenziando che in ogni fase della vita dell'ente esso debba risultare superiore a 20.000 euro per le fondazioni e almeno 10.000 euro per le associazioni (non inferiore ad 1/3 del minimo ex art. 22 co. 4 del DLgs. 117/2017).

bilità dei dati di tempo in tempo trasmessi, recepiti e catalogati dal nuovo Registro. Per ricostruire il sistema delle verifiche propedeutiche a ogni iscrizione successiva alla prima, che in questa sede specificamente interessa, bisogna anzitutto osservare che esso appare alquanto articolato. Una prima forma di controllo, infatti, è prevista dall'Allegato Tecnico A annesso al DM 106/2020, in sede di trasmissione telematica dell'atto da pubblicare.

In particolare, i punti 4.1.1 e 4.1.2 prevedono che il portale dedicato alla ricezione telematica dell'istanza di (iscrizione e) modifica esegue alcuni controlli sull'istanza medesima, verificando:

- A. ove l'istanza stessa non sia trasmessa da notaio, la corrispondenza tra il soggetto autenticato con le modalità del par. 2.1.2 nel Portale e il legale rappresentante dell'ente o della rete associativa che lo rappresenta, come risultante dall'archivio del RUNTS in caso di presentazione di istanze successive all'iscrizione⁵;
- B. la congruenza delle informazioni inserite nei campi della modulistica in termini di obbligatorio, validità (es. per PEC e codice fiscale), coerenza e requisiti minimi dei dati e degli allegati di cui al par. 3;
- C. la correttezza formale (es. rispetto del formato prescritto) dei file informatici allegati all'istanza;
- D. la validità della firma digitale apposta all'istanza e ai documenti allegati ad essa;
- E. la circostanza che il soggetto firmatario dell'istanza sia effettivamente titolato a rappresentare l'ente.

Tale verifica non ha, pare, carattere puramente formale e preliminare rispetto ai controlli poi esercitati dal notaio e dall'ufficio, sui quali meglio tra breve si dirà. Più precisamente i dubbi si appuntano sul **contenuto sostanziale** e la corretta interpretazione

che si deve dare alla lett. B, e cioè in cosa consista la verifica di coerenza, dei requisiti minimi e anche dell'obbligatorietà della modifica e del relativo adempimento pubblicitario. La **coerenza** potrebbe intendersi in relazione alle finalità dell'ente, quali astrattamente definite dalla legge e poi concretamente tradotte nell'oggetto dell'attività statutaria; i **requisiti minimi** potrebbero riguardare la forma dell'atto (si pensi al caso che esso rivesta la forma di scrittura privata in luogo dell'atto pubblico richiesto dalla legge), è però dubbio se possano estendersi anche ai contenuti, magari riesumando la categoria dell'atto inesistente laddove lo stesso appaia privo appunto dei requisiti "minimi". Il controllo circa l'obbligatorietà lascerebbe intendere che solo ove la pubblicità sia prevista da legge essa potrà, anzi dovrà, essere curata, con esclusione quindi di formalità atipiche eseguite su iniziativa volontaria⁶. In questa sede ci si limita ad osservare che quella prefigurata dall'Allegato tecnico A punto 4.1.2 lett. B è una verifica tutt'altro che formale, che in ragione del contenuto dell'atto potrebbe bloccare l'istanza di registrazione ben prima che del controllo possa essere investito l'ufficio. Parrebbe inoltre opportuno che l'esenzione per gli enti personificati, contenuta alla lett. A dello stesso punto 4.1.2 sia estesa alla lett. B: diversamente infatti tale controllo contenutistico preliminare dell'istanza finirebbe per sovrapporsi a quello, anteriore, già svolto dal notaio. Superata questa fase d'accettazione dell'istanza, il sistema dei controlli viene definito da disposizioni diverse. L'art. 22 comma 6 del DLgs. 117/2017, con riferimento alle modifiche dell'atto costitutivo di associazioni e fondazioni ETS **personificate**, ne prevede l'efficacia una volta che sia stata eseguita la pubblicità nel RUNTS, secondo la procedura delineata ai commi 2, 3 e 6 dallo stesso art. 22.

5 Ci si chiede se a questo punto non debba in qualche modo emergere a livello legislativo la corrispondente funzione di soggetto certificatore che svolge l'ufficio.

6 Si veda Riccardelli N. "Il procedimento di iscrizione degli ETS nel decreto attuativo del RUNTS", in questo numero, p. 20 ss.

Tali ultime disposizioni prevedono che il soggetto chiamato a svolgere il controllo in esame è il **notaio** che abbia verbalizzato in forma pubblica la deliberazione assembleare (per le associazioni-ETS) o consiliare (per le fondazioni-ETS) nella quale è introdotta la modifica. Lo stesso notaio è infatti tenuto a verificare la **sussistenza delle condizioni previste dalla legge e in particolare dal Codice del Terzo settore** per l'assunzione della modifica, **tenuto conto della natura di ente del Terzo settore**, e per la sua successiva iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

In caso la verifica dia esito positivo, il medesimo notaio provvederà a depositare entro 20 giorni il verbale completo degli allegati presso il competente ufficio del RUNTS, richiedendo **l'iscrizione della modifica**. L'ufficio adito dovrà dal canto suo verificare la **regolarità formale** della documentazione⁷ e se anche tale verifica darà esito positivo disporrà l'iscrizione. Ove invece il notaio ritenga non sussistenti le condizioni d'iscrizione, deve darne comunicazione motivata, non oltre il termine di 30 giorni, agli amministratori dell'ente (e anche ai fondatori se ancora esistenti, seguendo l'esegesi letterale del comma 3 dell'art. 22 del DLgs. 117/2017) e ovviamente non provvede ad alcun deposito presso in Registro.

Gli amministratori, e in difetto ciascun associato, nei 30 giorni che seguono alla comunicazione di diniego del notaio possono direttamente rivolgere istanza d'iscrizione all'Ufficio del RUNTS competente. Se nel termine di 60 giorni dalla presentazione della domanda l'Ufficio nulla comunica ai richiedenti (e quindi né iscrive, né nega espressamente l'iscrizione né chiede documentazione integrativa), l'iscrizione si

intende negata (art. 22 comma 3 del DLgs. 117/2017). Il corrispondente testo del DM 106/2020, nel prendere in considerazione la generale fattispecie del **controllo su atti di enti non personificati**, delinea un diverso *iter* procedimentale, soprattutto con riguardo al suo esito finale. Più precisamente, l'art. 20 comma 3, in prima battuta, prevede che, in virtuale assenza del preventivo controllo notarile, sia **l'ufficio del RUNTS** competente a verificare, entro 60 giorni, la **conformità delle modifiche** stesse alle disposizioni del CTS applicabili **secondo la tipologia di enti del Terzo settore di riferimento**. In caso di rifiuto d'iscrizione, se entro 60 giorni la variazione dello statuto non è annullata dall'organo competente⁸ o l'ente non abbia presentato istanza di migrazione ad altra sezione del Registro, è comminata una **sanzione grave**: la norma infatti non si limita a prevedere il diniego d'iscrizione della modifica con conseguente mantenimento dello *status quo ante*, ma direttamente sancisce la **cancellazione dal RUNTS dell'ente**. Quasi che la modifica fosse già efficace: il che non è, stante il fatto che la stessa efficacia dipende appunto dalla iscrizione nel RUNTS. Evidentemente il legislatore intende qui punire prima ancora che l'effettiva elusione delle disposizioni che presiedono al corretto funzionamento degli ETS privi di personalità giuridica, la stessa intenzione di porre in essere tale comportamento elusivo. Con una evidente quanto drastica anticipazione della tutela, rispetto al controllo notarile di cui all'art. 22 del DLgs. 117/2017, ma anche alle verifiche in altro contesto previste per il Registro delle imprese.

Il **doppio binario del controllo**, dell'ufficio e del notaio, risulta testualmente prefigurato dall'art. 20

7 Tale verifica costituirà verosimilmente una riedizione approfondita e più circostanziata, magari connessa anche ai contenuti dell'atto, del controllo svolto dal *front office* in sede di presentazione e accettazione dell'istanza.

8 E, verrebbe da aggiungere, eventualmente anche sostituita da altra che sia ritenuta conforme previo espletamento di una ulteriore verifica: il silenzio della norma su un aspetto procedimentale così delicato induce invero a prudenza, rendendo preferibile sul piano operativo far seguire il ritiro dell'istanza.

comma 4 del DM 106/2020, che attribuisce al notaio il compito del controllo in esclusiva sugli atti costitutivi e sui verbali modificativi, anche in forza del richiamo agli artt. 16 e 19 del regolamento e al comma 6 dell'art. 22 del DLgs. 117/2017. Un ulteriore indice testuale a favore di questa interpretazione si può ravvisare nel comma 9 dell'art. 20, ove si legge che: *"Nel caso di trasformazioni, fusioni o scissioni l'Ufficio competente verifica entro 60 giorni la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione nei confronti degli enti risultanti dalle operazioni compiute e la sussistenza per enti di nuova costituzione"*; ma *"se l'ente risultante dalla trasformazione, fusione o scissione ha personalità giuridica, la verifica della sussistenza delle condizioni previste dalla legge compete al notaio ai sensi dell'articolo 22 del Codice, fatto salvo quanto previsto dal comma 3 del medesimo articolo 22"*. Previsione che esplicita il doppio binario del controllo (notarile o officioso, a seconda che gli enti siano muniti oppure no di personalità giuridica), con riguardo al caso delle operazioni straordinarie.

I due tipi di verifica, amministrativa e notarile, non si distanziano in modo decisivo sul profilo dei contenuti, come emerge dalla lettera della legge: il tema sarà meglio analizzato nel successivo paragrafo. Marcate restano invero le differenze, se si guarda all'**esito negativo del controllo**: che – va ancora sottolineato – **per gli enti dotati di personalità giuridica si traduce nel semplice diniego di iscrizione della delibera modificativa, mentre per quelli non personificati comporta nella ben più grave conseguenza della cancellazione dal RUNTS.**

Su un profilo più generale, si deve infine segnalare che l'assenza di personalità giuridica dell'ente non vale per sé a escludere che i suoi atti costitutivo e modificativi siano redatti da notaio. La stessa situazione si verifica in occasione dell'iscrizione al Registro delle imprese delle società di persone, anch'esse prive di personalità giuridica, dove anzi l'art. 20 comma 7-bis del DL 24.6.2014 n. 91 (conv. con

modifiche L. 11.8.2014 n. 116) esplicitamente riserva il controllo al notaio, per esigenze di semplificazione. In tal senso, più che tra enti personificati e non, potrebbe essere opportuno distinguere tra enti i cui atti sono stati ricevuti da notaio e quelli invece formati per scrittura privata non autenticata, circoscrivendo la verifica dell'ufficio ai secondi. Anche perché sarebbe del tutto singolare attribuire il controllo al notaio per gli enti muniti di personalità giuridica, più "pericolosi" perché introducono una deroga testuale al principio della responsabilità patrimoniale di chi agisce in loro rappresentanza, e non farlo nel caso delle associazioni non riconosciute, ove tale rischio è ridimensionato dall'art. 38 c.c. Se per contro si segue l'impostazione scelta dal decreto attuativo del RUNTS, sembra di dover comunque avvertire che la matrice del controllo non influenza affatto il regime formale degli atti: e pertanto, ancora riferendosi alle operazioni straordinarie, la circostanza che, ove l'ente risultante dalla stessa operazione straordinaria sia privo di personalità giuridica, comporti l'attivazione del controllo officioso in luogo di quello notarile, non vale però a escludere che tutti gli atti debbano essere rivestiti della forma pubblica, per la necessità di osservare le prescrizioni di forma contenute nelle disposizioni societarie cumulativamente richiamate dall'art. 42-bis c.c., dalle quali inoltre dipende il prodursi degli effetti sananti.

I CONTENUTI DEL CONTROLLO

Per descrivere i contenuti e l'estensione del controllo che il notaio e/o l'ufficio sono chiamati a svolgere, il CTS all'art. 22 e il DM attuativo in commento all'art. 20, recuperano l'espressione della *"verifica della sussistenza delle condizioni di legge"*, con specifico riguardo alla normativa di settore (e quindi in primis allo stesso CTS).

Se è vero che il RUNTS in più punti presenta elementi di autonomia rispetto al modello del Registro delle imprese, in questa materia invece si riscontra una forte vicinanza di contenuti. Per questo pare

ineludibile il richiamo all'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale in tema di iscrizione delle deliberazioni modificative dell'atto costitutivo di società di capitali e cooperative. La concezione del controllo come "verifica della sussistenza delle condizioni di legge" passa sostanzialmente intatta dal Codice di commercio del 1882 al Codice civile del 1942, per approdare all'attuale testo dell'art. 2436 come riformulato all'esito della riforma organica del DLgs. 6/2003 (già prefigurato dalla L. 340/2000)⁹. Invero l'ampiezza, e anche l'ambiguità della locuzione rendono non agevole il compito dell'interprete nel ricostruirne il contenuto, cioè nel definire in modo esplicito quali siano le **effettive "condizioni", essenziali per l'iscrizione.**

In materia societaria il dibattito si è appuntato sul tema se a inibire l'iscrizione possa essere unicamente il *vizio di nullità*, ovvero se l'ambito del controllo debba estendersi sino alle cause di *annullabilità*, da ritenersi del pari ostative all'esecuzione della formalità pubblicitaria. Un diverso percorso interpretativo qualifica come rilevante la insussistenza delle condizioni di legge solo allorché la stes-

sa risulti *manifesta*: vale a dire quando il vizio sia formalmente sancito da una disposizione di legge testuale o almeno inequivocabilmente desumibile dal tessuto normativo, per effetto di orientamenti consolidati nell'interpretazione della dottrina e della giurisprudenza. Una autorevole impostazione pone l'enfasi sul profilo che le norme tipizzanti, pur inderogabili, possono esprimere esigenze di tutela tra loro ben diverse, riconducibili a due principali ordini di interessi: uno interno riferibile ai soci, l'altro esterno, riferibile ai terzi non soci che entrino in rapporto con la società¹⁰.

Resta il rilievo che queste considerazioni sono tutte costruite sulla natura dei vizi delle deliberazioni assembleari di società di capitali che, come è noto, ricevono dal Codice civile una disciplina fortemente derogatoria rispetto alle disposizioni in tema di contratti in generale. La possibilità di recuperare l'apparato interpretativo appena richiamato all'ambito degli enti del primo libro del Codice civile presuppone allora un vaglio di compatibilità, filtrato attraverso il regime dell'invalidità delle delibere di questi ultimi enti. Vaglio che, almeno secondo

9 Sul punto si veda Laurini G. "Procedimento di costituzione, Costituzione – conferimenti", in "Commentario alla riforma delle società", diretto da Marchetti P., Bianchi L.A., Ghezzi F., Notari M., Milano, 2007, p. 151 ss. Sulla portata dell'art. 2436 c.c. dopo la riforma del 2003, v. inoltre Petrazzini B., *sub* art. 2436, in "Il nuovo diritto societario", Commentario diretto da Cottino G., Bonfante G., Cagnasso O., Montalenti P., II, Bologna, 2004, p. 1384 ss.; Guerrero, *sub* art. 2436, in "Società di capitali", a cura di Niccolini G., Stagno D'Alcontres A., Napoli, 2004, p. 1102 ss. Per capire la portata della riforma sull'omologa è utile altresì riferirsi ai primi commenti all'art. 31 della L. 340/2000: si veda Stella Richter M. "Considerazioni generali sulla riforma delle omologazioni societarie"; Morera U. "Dall' «omologazione» del tribunale all'«omologazione» del notaio: prime riflessioni sull'art. 32 legge 340/2000"; Ibba C. "Il controllo dell'iscrivibilità degli atti d'impresa dopo la legge 340 del 2000"; Casu G. "Sanzione disciplinare e sanzione amministrativa nella legge 340/2000: natura e competenza applicativa", tutti in *Riv. Not.*, 2001, p. 279 ss.; Notari M. "Contenuto e estensione del controllo di legalità degli atti societari da parte del notaio", in AA.VV. Il controllo notarile sugli atti societari a cura di Paciello, 42; circ. Assonime 20.4.2001 n. 24 "Disciplina delle società – nuova disciplina sul controllo preventivo del controllo preventivo delle società di capitali", p. 5 e 9; in giurisprudenza da ultimo v. Cass. 19.7.2016 n. 14766, in *Sistema Integrato Eutekne; Notariato*, 2016, p. 626; *Giur. It.*, 2017, p. 1131, con nota di Luoni S., Cavanna M. "Le responsabilità del notaio che manda all'iscrizione una delibera invalida".

10 Cfr. Reviglione P. "Il contenuto del controllo notarile di iscrivibilità sugli atti societari: prime considerazioni", *Riv. not.*, 2001, p. 310 ss. Più in generale, v. Stella Richter M., cit.; Morera U., cit.; Ibba C. "Il controllo dell'iscrivibilità degli atti d'impresa dopo la legge 340 del 2000", cit.; Casu G., cit. In tale prospettiva non sarebbe suscettibile di iscrizione unicamente la clausola statutaria che si ponga in contrasto con una norma tendente a difendere interessi generali, o riconducibili a un numero esteso di soggetti, o almeno a determinate categorie di terzi, o di creditori, o comunque che riguardi principi di interesse pubblico perché, ad esempio, posti a tutela del mercato. E tutto ciò a prescindere dalla natura del vizio, di nullità o annullabilità.

l'orientamento prevalente, non sembra consentire di estendere compiutamente le tesi da ultimo esaminate. Merita infatti ricordare che l'art. 23 c.c., non espressamente derogato dal CTS e dunque da ritenersi applicabile anche alle associazioni riconosciute che siano enti del Terzo settore, sancisce in modo espresso unicamente l'**annullabilità** delle deliberazioni assembleari che siano contrarie alla legge, all'atto costitutivo e allo statuto¹¹.

Dal dato normativo appena richiamato sono state tratte due diverse interpretazioni:

- parte della dottrina e della giurisprudenza¹² afferma che quello tipizzato da legge sia l'unico vizio che possa essere dichiarato, dovendosi quindi escludere la stessa configurabilità di una delibera nulla. Questa lettura all'evidenza pregiudica la prospettiva che, per individuare il campo di iscrivibilità, distingue proprio sulla base del tipo di difetto della delibera (come detto nullità o annullabilità);
- altri per contro¹³ asseriscono che un margine di rilevanza per la nullità potrebbe comunque recuperarsi con riguardo a vizi talmente gravi da privare di fatto dei requisiti minimi essenziali la stessa delibera, che sarebbe dunque del tutto nulla, per non dire inesistente. Ricostruzione che, se adattata al nostro discorso, finirebbe per restringere significativamente a poche ed eclatanti specie l'ambito del divieto di iscrizione.

Una chiave di lettura, che tende a valorizzare il dato testuale dell'art. 22 del DLgs. 117/2017 sembra allora legittimamente muovere dal postulato che il vizio, destinato a inficiare le pronunce degli organi collegiali di associazioni e fondazioni dovrà

comunque essere ricondotto a quella forma d'invalidità comunque "stabilizzabile" che è appunto l'annullabilità. Al fine di distinguere, tra le delibere "difettose", quelle che non sono suscettibili d'iscrizione, si dovrebbe verosimilmente muovere dall'individuazione degli interessi tutelati dalle norme da esse violate. E il **divieto di iscrizione dovrebbe scattare per il caso che siano disattese proprio quelle norme, principalmente collocate nel Codice del Terzo settore, che esprimono la tutela di interessi "generali"**, secondo la formula utilizzata dall'art. 4 dello stesso DLgs. 117/2017. Del resto questa valorizzazione parte direttamente dal citato art. 22 comma 2 del DLgs. 117/2017, ove si legge che la verifica delle condizioni di legge deve essere condotta *con riferimento all'appartenenza al Terzo settore* dell'ente la cui delibera si chiede che venga iscritta. Così ad esempio una delibera assunta dall'assemblea di un'associazione appartenente al Terzo settore, che attribuisse al Consiglio di Amministrazione una delle competenze che invece l'art. 25 del DLgs. 117/2017 attribuisce inderogabilmente all'assemblea medesima, non potrebbe essere iscritta posto che integrerebbe una violazione del principio di democraticità, che rappresenta un riflesso sul piano organizzativo interno di quelle finalità solidaristiche per il perseguimento delle quali l'ente stesso è costituito. Allo stesso modo, non pare idonea a superare il vaglio di legittimità, e per le stesse ragioni, la delibera del Consiglio di Amministrazione di una fondazione che sopprimesse il metodo collegiale dello stesso Consiglio a favore di forme decisionali referendarie, non collegiali: la formazione della volontà dell'ente dovrebbe infat-

11 Per un approfondimento di rinvia a Dinacci G. "Annullabilità e nullità delle delibere tra Codice civile e Codice del Terzo settore: i rischi delle delibere di adeguamento statutario", in *questa Rivista*, 3, 2019.

12 De Giorgi M.V. "Le persone giuridiche, associazioni e fondazioni", Trattato di diritto privato", diretto da Rescigno P., Torino, 1999; Cass. 17.3.1975, n. 1018, *Mass.*, 1975.

13 In questo senso, v. Cass. 4.2.1993 n. 1408, in *Sistema Integrato Eutekne e Riv. not.*, 1993, p. 1221; per una compiuta informazione sulle diverse posizioni, v. Loffredo F. "Le persone giuridiche e le organizzazioni senza personalità giuridica", Milano, 2001, p. 69 ss.

ti assicurare al massimo grado l'inclusione di tutti i membri e la loro interazione. Ulteriore riscontro potrebbe essere tratto dalle elaborazioni interpretative consolidate e condivise dalle pubbliche amministrazioni: si pensi al caso della recente nota del Ministero del Lavoro¹⁴, ove si esclude la possibilità di nominare un amministratore unico per le associazioni ETS proprio partendo dal loro carattere aperto e valorizzando la regola che la democraticità e l'inclusione che ne qualificano le finalità operative dovrebbero trovare un riflesso organizzativo coerente sul funzionamento dei loro organi. Non altrettanto potrebbe dirsi, evidentemente, con riguardo ad una associazione che non sia altresì ente del Terzo settore.

La disciplina della modifiche statutarie degli ETS si completa con il tema degli effetti dell'iscrizione: che però sarà oggetto di autonomo approfondimento¹⁵. In questa sede merita unicamente sottolineare che l'effetto dichiarativo, espressamente associato all'espletamento della pubblicità delle modifiche degli atti costitutivi di associazioni e fondazioni dal DM 106/2020, è destinato a subire importanti eccezioni nel caso delle operazioni straordinarie di trasformazione, fusione e scissione, per le quali, in forza del rinvio alla disciplina delle società, la pubblicità assume riflessi ulteriori, costitutivi e sananti.

3. La revisione, con un cenno alla migrazione da una sezione all'altra del Registro

I controlli affidati all'ufficio non si esauriscono in sede di iscrizione: l'art. 21 del DM 106/2020 prevede infatti che lo stesso ufficio debba svolgere una **attività di revisione**, programmata e improntata a criteri di uniformità nell'applicazione della disciplina e di efficacia dell'azione, avente scadenza **triennale**. La revisione ha lo scopo di verificare che i requisiti di legge previsti per l'iscrizione al registro, e in ipotesi esistenti a quella data, siano poi conservati dall'ETS, con specifico riferimento al perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e in relazione alle caratteristiche necessarie per accedere a una data sezione del registro stesso¹⁶. Il comma 2 dell'art. 21 prevede inoltre che, nel corso di tale attività, si procede, ai sensi dell'art. 48 comma 6 del DLgs. 117/2017, all'acquisizione della informazione antimafia aggiornata, i cui esiti sono resi disponibili al RUNTS¹⁷. Quanto alle modalità estrinseche del suo svolgimento, l'attività in esame, come accennato, ha cadenza triennale e deve essere condotta secondo criteri di uniformità nell'applicazione della disciplina. Tale carattere, con riguardo alla fase

14 Nota Min. Lavoro e Politiche sociali 16.9.2020 n. 9313. Nella stessa nota si ammette invece – discutibilmente – che una fondazione Ente del Terzo settore possa dotarsi di una amministrazione monocratica.

15 V. *infra*, § 5.

16 Sulla struttura del Registro unico nazionale del Terzo settore e le diverse sezioni di cui si compone, v. De Angelis L. "Il Registro del Terzo Settore: struttura e funzionamento, in "La riforma del no profit, Il terzo settore dopo il RUNTS", Guida Italia Oggi, 2020, p. 16 ss.; anche Lombardi A. "La struttura del Registro unico nazionale del Terzo settore", in *questo numero*, p. 6 ss.

17 La norma non chiarisce chi debba materialmente farsi carico di tale incombenza. Da ciò consegue che, in applicazione dei principi generali, lo stesso possa essere ricompreso tra gli obblighi degli amministratori, la cui eventuale inosservanza comporta l'obbligo di attivazione dell'organo di controllo.

istruttoria della acquisizione delle informazioni, sarà garantito mediante l'utilizzo di strumenti di rilevazione uniformi che allo scopo saranno individuati con decreto del responsabile dell'ufficio dirigenziale di livello generale presso il quale è istituito l'Ufficio statale del RUNTS (comma 3 dell'art. 21). L'allineamento delle interpretazioni sarà verosimilmente affidato all'attività di coordinamento e indirizzo del Ministero, come è avvenuto in sede di prima interpretazione del Codice del Terzo settore, e segnatamente delle sue disposizioni transitorie. Con riguardo invece alle finalità e ai contenuti della revisione, ci si deve interrogare ad esempio se il carattere del mantenimento dei requisiti rispetto alle finalità enunciate nell'atto costitutivo debba essere apprezzato in astratto, ovvero in concreto. La disposizione in esame invero non parla di verifica dell'effettivo perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, onde sul piano testuale si potrebbe propendere per l'interpretazione più formalista della valutazione condotta in astratto. D'altro canto pare che, se il riferimento non va a una verifica *in concreto*, la stessa si risolverebbe in una poco utile duplicazione dell'esame documentale già svolto in precedenza. Del resto una contestazione formale dell'ambito di operatività dell'ETS appare abbastanza improbabile, se, come suggerito dal Ministero, si consoliderà la tecnica redazionale che individua l'ambito di operativa dell'ente mediante il testuale riferimento alle singole lettere dell'art. 5 del DLgs. 117/2017. A conferma di tale natura della verifica, merita ricordare che ove dall'acquisizione delle informazioni e degli atti si renda necessario un approfondimento istruttorio, gli uffici del RUNTS possono condurre le proprie

verifiche anche presso i locali in cui l'ente effettivamente opera, avvalendosi altresì della collaborazione di altre pubbliche amministrazioni. La prassi dovrà dare contenuto operativo a tali "approfondimenti": che avranno verosimilmente ad oggetto l'acquisizione¹⁸ di documentazione contabile e legale, ma anche l'accertamento di situazioni fattuali in ipotesi contrastanti con le evidenze documentali in precedenza trasmesse all'ufficio.

L'ETS ha a sua disposizione un importante strumento per evitare che in sede di revisione triennale o anche in altro contesto amministrativo di verifica sia contestato il venir meno dei requisiti che legittimano la sua iscrizione in una data sezione del RUNTS: questa sorta di autotutela consiste nell'**istanza**, promossa direttamente dall'ente, di essere inserito in altra sezione dello stesso registro (c.d. **migrazione**). La richiesta può anche essere indotta dallo stesso Ufficio, che nell'espletamento delle sue attività di controllo trasmetta motivata comunicazione dalla quale risulti che l'ente non sia più in possesso dei requisiti per la permanenza nella sezione in cui risulta attualmente iscritto.

Se l'istanza di migrazione è fondata e l'ente può effettivamente mantenere l'iscrizione nella nuova sezione, lo "spostamento" produce contestualmente **una cancellazione e una nuova iscrizione**: la migrazione, sotto questo profilo, non comporta alcun effetto ai fini della devoluzione del patrimonio. Opposta è la conclusione del procedimento se l'ente non può iscriversi nella nuova sezione perché anche qui difetta dei requisiti richiesti: in tal caso si attiva il procedimento di **cancellazione** con conseguente devoluzione patrimoniale, alla cui specifica trattazione ancora si rinvia¹⁹.

18 Anche coattiva? Non lo si può escludere a priori, ma certo molto dipenderà dal grado minore o maggiore di coordinamento con l'attività delle altre pubbliche amministrazioni.

19 Per l'esame del procedimento e dei contenuti di tale ulteriore strumento di verifica, v. subito *infra*, § 4.

4. La cancellazione dal RUNTS

L'art. 49 del DLgs. 117/2017 prevede, in presenza di cause di estinzione e di scioglimento dell'ente, che il RUNTS, anche d'ufficio, accerti le condizioni e ne dia comunicazione agli amministratori e al presidente del tribunale competente per territorio affinché provveda alla nomina dei liquidatori. Chiusa la procedura di liquidazione, il presidente del Tribunale deve provvedere alla relativa comunicazione all'Ufficio del RUNTS per la conseguente cancellazione dell'ente dal registro²⁰.

La cancellazione di un ente dal RUNTS può avvenire, ai sensi dell'art. 50 del DLgs. 117/2017, a seguito di istanza motivata da parte dell'ente stesso o di accertamento d'ufficio, anche a seguito di provvedimenti della competente autorità giudiziaria o tributaria, divenuti definitivi, dello scioglimento, cessazione, estinzione dell'ente ovvero della carenza dei requisiti necessari per la permanenza nel Registro.

L'art. 23 del DM 106/2020, anche alla luce delle precitate disposizioni del CTS, individua le ipotesi ed i presupposti in ragione dei quali il competente Ufficio dispone la **cancellazione** dell'ente.

La prima causa di cancellazione (art. 23 lett. a) è data dalla **volontà dell'ente** stesso, che intende

cioè **rinunciare** alla qualifica di ETS continuando ad operare ai sensi del Codice civile. Colpisce che non basti la presentazione di una istanza di cancellazione, ma è necessario anche che essa sia motivata.

Le seconda (art. 23 lett. b) lascia intendere che la cancellazione possa avvenire a seguito dello **scioglimento, cessazione o estinzione** dell'ente. Si tratta di cause che possono essere accertate anche d'ufficio ai sensi dell'art. 49 del DLgs. 117/2017. Ma che possono esserlo anche da parte dell'ente stesso o da parte dell'autorità giudiziaria. Ad essi segue la procedura di liquidazione ai sensi dell'art. 11 disp. att. c.c.²¹. Presupposto per la cancellazione è il deposito presso il RUNTS del bilancio finale di liquidazione o dell'ordine di cancellazione da parte dell'Autorità giudiziaria ai sensi dell'art. 20 disp. att. c.c.²². La cancellazione, dunque, non potrà avvenire prima dell'esaurirsi della liquidazione, salvo il caso della perdita dei requisiti per rimanere nel RUNTS²³. La terza causa di cancellazione (art. 23 lett. c) riguarda la **perdita dei requisiti per l'iscrizione** dell'ente nel RUNTS. L'accertamento del venir meno di detti requisiti può essere opera dell'ente stesso, ed allora saranno i relativi amministratori a chiedere la cancellazione: è una fattispecie di cui non sembra esserci traccia nel regolamento, probabilmente assorbita nella lett. a). Altrimenti l'accer-

20 Per un primo commento sulla cancellazione dal RUNTS prima del DM 106/2020, si veda Luoni S. "Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore", in "Orientamenti per il Terzo Settore", Milano, 2019, p. 98. Dopo la pubblicazione, De Angelis L. "Iscrizione, modificazione, controlli e cancellazione dal RUNTS", in "La riforma del no profit, Il terzo settore dopo il RUNTS", Guida Italia Oggi, 2020, p. 35.

21 L'art. 11 disp. att. c.c. prevede che: "I. Quando la persona giuridica è dichiarata estinta o quando l'associazione è sciolta, il presidente del tribunale, su istanza degli amministratori, dei soci, dei creditori, del pubblico ministero o anche di ufficio, nomina uno o più commissari liquidatori, salvo che l'atto costitutivo o lo statuto non preveda una diversa forma di nomina e a questa si proceda entro un mese dal provvedimento. La preventiva designazione dei liquidatori nell'atto costitutivo o nello statuto non ha effetto. II. Quando lo scioglimento dell'associazione è deliberato dall'assemblea, la nomina può essere fatta dall'assemblea medesima con la maggioranza prevista dall'articolo 21 del codice. III. Possono essere nominati liquidatori anche gli amministratori uscenti. IV. In ogni caso la nomina fatta dall'assemblea o nelle forme previste nell'atto costitutivo o nello statuto deve essere comunicata immediatamente al presidente del tribunale".

22 L'art. 20 disp. att. c.c. prevede che: "I. Chiusa la liquidazione, il presidente del tribunale ordina la cancellazione dell'ente dal registro delle persone giuridiche".

23 Sul tema v. Dinacci G. "Lo scioglimento, l'estinzione e la liquidazione degli Enti del Terzo settore", in questa Rivista, 1, 2020, p. 22 ss.

tamento può essere opera dell'autorità giudiziaria ovvero tributaria. In questo secondo caso la legittimazione alla cancellazione spetta all'autorità che ha verificato il venir meno dei requisiti ma non può escludersi, in linea di principio, una legittimazione concorrente degli amministratori che di fronte all'avvenuto accertamento della perdita dei requisiti da parte dell'autorità giudiziaria chiedono essi stessi la cancellazione. In ogni caso l'Ufficio del RUNTS dovrà acquisire i provvedimenti definitivi adottati da queste autorità.

L'accertamento della carenza o il venir meno dei requisiti per l'iscrizione nel RUNTS, e siamo alla quarta causa di cancellazione (art. 23 lett. d), può avvenire anche **d'ufficio** a seguito di accertamenti fatti dall'Ufficio stesso o attraverso altre amministrazioni. Tuttavia gli accertamenti svolti dalle altre amministrazioni devono avere il carattere della definitività. Rientrano tra le verifiche d'ufficio anche quelle relative alle informazioni antimafia di cui all'art. 48 comma 6 del DLgs. 117/2017.

La quinta causa di cancellazione dal RUNTS (art. 23 lett. e) è data dall'**inutile decorso del termine** assegnato dall'Ufficio del RUNTS, con apposita diffida

(max 180 giorni ai sensi dell'art. 48 comma 4 del DLgs. 117/2017), **per ottemperare agli obblighi di deposito degli atti, dei loro aggiornamenti e delle informazioni** di cui al DM 106/2020²⁴. Da sottolineare che l'inadempimento dell'obbligo in oggetto comporta per gli amministratori responsabilità ex art. 2630 c.c. Il provvedimento di cancellazione è adottato dall'ufficio territorialmente competente – che provvede al relativo deposito al RUNTS – con procedura stabilita dall'art. 24 del DM 106/2020, a seconda della causa che ha determinato i presupposti per la cancellazione.

Nei casi di cancellazione fisiologica (casi a) e b) dell'art. 23), la stessa sarà ovviamente subordinata alla **devoluzione del patrimonio** secondo quanto stabilito dall'art. 9 del DLgs. 117/2017.

Il patrimonio da devolvere sarà:

- quello **incrementale**, nel caso a), in cui l'ente intenda continuare ad operare quale ente disciplinato dal libro primo del Codice civile. L'ente cancellato per mancanza dei requisiti che vuole continuare a operare ai sensi del Codice civile, ai sensi dell'art. 50 comma 2 del DLgs. 117/2017 deve infatti preventivamente devolvere il proprio

24 Si tratta in particolare dei documenti e delle informazioni richiamati dal co. 1 dell'art. 20 del DM 106/2020: a) le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto o, nel caso di enti di cui all'art. 4 co. 3 del DLgs. 117/2017, del regolamento; b) il bilancio, i rendiconti delle raccolte fondi e ove previsto il bilancio sociale; nel caso di enti di cui all'art. 4 co. 3 del DLgs. 117/2017, gli atti di cui alla presente lettera sono depositati con esclusivo riferimento al patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di interesse generale; c) le deliberazioni di trasformazione, fusione, scissione, liquidazione, scioglimento, cessazione, estinzione; per gli enti di cui all'art. 4 co. 3 del DLgs. 117/2017, gli eventuali provvedimenti da cui derivano modificazioni o il venir meno del patrimonio destinato; d) i provvedimenti delle Autorità giudiziaria e tributaria che ordinano lo scioglimento, dispongono la cancellazione o accertano l'estinzione; e) la comunicazione di perdita della natura non commerciale dell'ente; f) gli altri atti e fatti la cui iscrizione è espressamente prevista da norme di legge o regolamento ivi comprese le variazioni delle attività svolte, dei soggetti titolari di cariche sociali, delle relative generalità o dei poteri e limitazioni e l'eventuale nomina e cessazione dei componenti dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti indicando le rispettive generalità; g) l'eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell'accesso al contributo del 5 per mille se successiva all'iscrizione. Inoltre, in base al co. 5 dell'art. 20 dello stesso DM 106/2020, l'obbligo di deposito scatta altresì per le informazioni di cui all'art. 8 co. 6 lett. da b) a n), entro 30 giorni decorrenti dalla modifica; nel caso di perdita della natura non commerciale dell'ente i 30 giorni decorrono dalla chiusura del periodo di imposta nel quale si è verificata; ancora debbono essere registrate le informazioni di cui all'art. 8 co. 6 lett. r), con cadenza annuale entro il 30 giugno di ogni anno con riferimento al 31 dicembre precedente. Ancora, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, in caso di riduzione del numero degli associati al di sotto dei limiti di cui rispettivamente agli artt. 32 co. 1 e 35 co. 1 del DLgs. 117/2017 aggiornano l'informazione entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento, fermo restando quanto previsto dagli artt. 32 co. 1-bis e 35 co. 1-bis del medesimo DLgs. 117/2017.

patrimonio limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel Registro unico nazionale. In caso contrario la cancellazione dal RUNTS per perdita dei requisiti diviene anche una causa di impossibilità di operatività dell'ente²⁵;

- quello **integrale**, nel caso b), cioè di ente che cessa definitivamente ogni attività (art. 9 del DLgs. 117/2017).

Nel caso di cancellazione su richiesta dell'autorità giudiziaria o d'ufficio il RUNTS avvia il procedimento di cancellazione dandone comunicazione motivata all'ente, il quale entro 30 giorni può far pervenire all'Ufficio le proprie osservazioni eventualmente documentate: esse devono essere valutate dall'Ufficio competente prima di procedere alla cancellazione (art. 24 comma 4 del DM 106/2020). In alternativa, qualora siano venuti meno i requisiti per l'iscrizione in una sezione del Registro (ad es. a seguito di una modifica statutaria o di situazioni e circostanze oggettive) ma permangono quelli per l'iscrizione in altra sezione, l'ente può formulare – nello stesso termine di 30 giorni – la richiesta di migrazione.

L'art. 24 comma 6 del DM 106/2020 prevede un **termine** per la conclusione della procedura di cancellazione. Vale a dire 60 giorni successivi alla ricezione da parte dell'Ufficio competente del RUNTS delle osservazioni formulate dall'ente o, in mancanza di esse, successivi alla scadenza dei 30 giorni dal ricevimento dell'ente della comunicazione di avvio del procedimento di cancellazione o del termine assegnato con diffida, ai sensi dell'art. 23 comma 1 lett. e) per ottemperare agli obblighi di deposito degli atti, dei loro aggiornamenti e delle informazioni previste dal decreto.

In caso di richiesta di migrazione in altra Sezione il procedimento di cancellazione si interrompe

e riprende qualora la richiesta di migrazione sia negata. In caso di accoglimento della richiesta di migrazione, il procedimento di cancellazione, ovviamente, si estingue.

Un punto a sé stante è dedicato dal decreto all'ipotesi in cui l'ente sia iscritto contemporaneamente nella sezione Reti associative e in altra Sezione del RUNTS (art. 24 comma 7). In questo caso l'istruttoria per la cancellazione è condotta dall'Ufficio Statale del RUNTS. Se la mancanza dei requisiti è relativa all'"altra sezione", l'Ufficio Statale comunica all'Ufficio regionale o provinciale del RUNTS territorialmente competente l'esito dell'istruttoria ai fini della adozione del provvedimento di cancellazione dell'ente da tale Sezione. Se, invece, la carenza riguarda la Sezione Reti associative (art. 46 comma 1 lett. e) del DLgs. 117/2017), l'Ufficio statale del RUNTS procede direttamente alla cancellazione dalla stessa. In questo secondo caso, per effetto della cancellazione dalla Sezione Reti associative e con la medesima decorrenza, l'Ufficio regionale o provinciale del RUNTS operante sul territorio ove l'ente ha la propria sede legale diviene l'Ufficio competente del RUNTS ai sensi dell'art. 5 comma 2 del DM 106/2020: esso acquisirà quindi direttamente tutti i dati necessari alla tenuta e alla gestione dell'ente interessato.

Le **conseguenze dalla cancellazione** dal RUNTS sono previste dall'art. 25 del DM 106/2020.

Così, in caso di estinzione e scioglimento, il patrimonio residuo deve essere devoluto (salva diversa destinazione imposta dalla legge) ad altri enti del Terzo settore secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale, previo parere obbligatorio da richiedere al competente ufficio del RUNTS (art. 9 del DLgs. 117/2017). In questi casi nel DM 106/2020 viene previsto che a seguito della ricezio-

25 V. anche, negli stessi termini, l'art. 10 co. 1 lett. f) del DLgs. 460/97 che introduceva la figura delle ONLUS, come noto destinata a essere assorbita nella nozione di ETS.

ne del provvedimento di cancellazione, gli amministratori devono trasmettere all'Ufficio competente del RUNTS la richiesta di parere sulla base dell'atto di conclusione della liquidazione o delle scritture contabili da cui risulti la consistenza del patrimonio residuo oggetto di devoluzione. Il parere è reso entro 30 giorni dalla data di ricezione della richiesta che l'ente è tenuto ad inoltrare al RUNTS.

In caso di atti di devoluzione del patrimonio residuo compiuti in assenza o in difformità dal parere dell'Ufficio competente del RUNTS si applicano gli artt. 9 e 91 del DLgs. 117/2017e quindi:

- gli atti di devoluzione del patrimonio residui compiuti in assenza o in difformità del parere sono nulli;
- sui componenti dell'organo amministrativo che hanno commesso o concorso a commettere la violazione si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000 a 5.000 euro.

Il decreto di attuazione del RUNTS, inoltre (all'art. 25 comma 4), ricorda, come peraltro espressamente previsto dall'art. 22 comma 1-bis del DLgs. 117/2017, che a seguito della cancellazione dal RUNTS, per gli enti che abbiano conseguito la personalità giuridica ai sensi del DPR 361/2000 e la cui iscrizione nel Registro delle persone giuridiche sia stata sospesa, l'Ufficio del RUNTS competente, entro 15 giorni dall'adozione, comunica il provvedimento di cancellazione alla Prefettura o alla Regione o Provincia autonoma competente. In seguito alla cancellazione dal RUNTS tornano quindi ad applicarsi a detti enti le disposizioni di cui al DPR

361/2000 ed essi ritornano sotto il controllo della relativa Prefettura, Regione o Provincia autonoma. La cancellazione dal RUNTS della Società di Mutuo Soccorso, in caso di scioglimento o di perdita della qualifica, determina la devoluzione secondo le disposizioni di cui all'art. 8 comma 3 della L. 3818/86 (art. 25 comma 5), mentre per le imprese sociali e per le cooperative sociali si applicano le norme speciali relative a tali tipologie di enti (art. 25 comma 6)²⁶. Con la cancellazione dal RUNTS diviene illegittimo l'utilizzo nella denominazione sociale e nei rapporti con i terzi degli acronimi ETS o della locuzione "ente del Terzo settore", o delle altre denominazioni legate all'iscrizione dell'ente al RUNTS (Associazione di promozione sociale - APS, organizzazione di volontariato - ODV, Ente filantropico). L'illegittimità riguarda anche l'utilizzo di acronimi e locuzioni diverse da quelle relative alla sezione di effettiva iscrizione.

Contro il decreto di cancellazione è ammesso per l'ente il ricorso presso il TAR territorialmente competente. Avverso i provvedimenti dell'Ufficio statale del RUNTS è competente il TAR Lazio (art. 25 comma 9 del DM 106/2020)²⁷.

Nulla è stato detto su che succede qualora **emergano attività o passività non rilevate al momento della cancellazione dell'ente** e su chi sia il soggetto legittimato a disporre, anche ai fini di una loro devoluzione. La peculiare natura e finalità degli Enti del Terzo settore fa sì che difficilmente si potrà trarre ispirazione dalle linee guida dettate dalla giurisprudenza della Cassazione in

26 Per tutti gli enti operanti nel Terzo settore la regola è che allo scioglimento si associa la devoluzione del patrimonio ad altri organismi aventi finalità omologhe: v. per le imprese sociali l'art. 12 del DLgs. 3.7.2017 n. 112; per le cooperative sociali, il riferimento va alla disciplina generale delle cooperative (v. art. 2545-undecies e norme inerenti c.c.). Sul tema, con riferimento generale allo scioglimento ad estinzione degli ETS, v. Dinacci G. "Lo scioglimento, l'estinzione e la liquidazione degli Enti del Terzo settore", cit., p. 30 ss.

27 Come noto, in caso di diniego di iscrizione o di cancellazione d'ufficio presso il Registro delle imprese si apre un procedimento di giurisdizione volontaria che si caratterizza per l'attribuzione al Giudice di ampi poteri officiosi, per lo svolgimento di una istruttoria semplificata che, ad esempio, prescinde dalla assunzione di testimoni ma è tutta fondata sulla disamina di documenti, oltre che per l'assenza di un contenzioso in senso tecnico. Ben più lunga e articolata è la procedura che si svolge avanti al Tribunale Amministrativo Regionale.

tema di società di capitali che dispongono l'impossibilità della reviviscenza dell'ente e l'attribuzione alla titolarità degli ex soci delle posizioni attive e passive già facenti capo all'ente²⁸. Verosimilmente occorrerà procedere alla reinscrizione dell'Ente nel RUNTS così da poterne terminare la liquidazione, per poi procedere alla sua definitiva cancellazione²⁹; gli assetti sopravvenuti attivi e passivi saranno quindi attribuiti all'ente beneficiario della devoluzione, con l'avvertenza che le passività sopravvenute, e per questo sino a quel momento ignote al medesimo ente beneficiario, non potranno mai impegnare la responsabilità di quest'ultimo oltre il limite del valore del patrimonio ricevuto, in base ai principi desumibili in tema di liquidazione delle società e anche di scissione³⁰.

5. L'efficacia della pubblicità

Sul tema dell'efficacia della pubblicità, la norma di riferimento è l'art. 52 del DLgs. 117/2017, il quale, al comma 1, prevede espressamente che *"Gli atti per i quali è previsto l'obbligo di iscrizione, annotazione ovvero di deposito presso il RUNTS sono opponibili*

*ai terzi soltanto dopo la relativa pubblicazione nel RUNTS stesso a meno che l'Ente provi che i terzi ne erano a conoscenza"*³¹.

Dispone poi il comma 2 che, per le operazioni compiute entro il quindicesimo giorno dalla pubblicazione di cui al comma 1, gli atti non siano opponibili ai terzi che provino di essere stati nell'impossibilità di averne conoscenza³².

È una scelta confermata anche dal DM 106/2020 che, all'art. 26 (efficacia della pubblicità) attribuisce alla pubblicazione nel RUNTS la strada maestra per rendere conoscibili ai terzi gli atti, le informazioni ed i provvedimenti di cui agli artt. 8 commi 5 e 6 (iscrizione dell'atto costitutivo); 10 comma 2 (iscrizione nelle Reti associative); 14 commi 1 e 3 (iscrizione degli Enti religiosi civilmente riconosciuti); 16 commi 2 e 6 (iscrizione di un Ente che intende conseguire la personalità giuridica); 20 comma 1 e 7 (modifiche atto costitutivo, bilanci, delibere di fusione, scissione, trasformazione, liquidazione, scioglimento, cessazione, estinzione, perdita della natura commerciale, cancellazione dal RUNTS); 22 comma 10 (provvedimento che dispone la migrazione ad altra sezione del RUNTS) e 24 comma 8 (provvedimento dell'Ufficio che dispone la cancel-

28 V. da ultimo Cass. 18.7.2013 n. 17564, in *Sistema integrato Eutekne*, e *Dir. giust.*, 19, 2013, con nota di Basso.

29 Si veda Luoni S. "Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore", cit., p. 100. Per analogia fattispecie in tema di società di capitali si veda Cass. SS.UU. 9.4.2010 n. 8426, in *Sistema Integrato Eutekne e Notariato*, 2010, p. 643 ss. con nota di Spolidoro M.S. "Nuove questioni sulla cancellazione delle società davanti alle Sezioni Unite", per cui, alla luce dell'art. 2495 co. 2 c.c., non vi sarebbero margini per procedere alla cancellazione dal Registro delle imprese di una società che presenti attività e/o passività.

30 Sul punto v. Dinacci G. "Lo scioglimento, l'estinzione e la liquidazione degli Enti del Terzo settore", in *questa Rivista*, 1, 2020, p. 30 ss.

31 In ordine alla pubblicità riservata agli enti del Terzo settore, si veda Ibba C. "La pubblicità degli enti del terzo settore", cit.; Marasà G., cit.; Luoni S. "Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore", cit., p. 76; Ranucci R., cit.; Cavanna M. "Il nuovo Codice del Terzo settore: prime considerazioni critiche", in *questa Rivista*, 4, 2017, p. 8 ss.

32 Accanto all'iscrizione nel RUNTS è anche espressamente previsto l'obbligo di iscrizione nel Registro delle imprese per le sole associazioni e fondazioni qualificabili come ETS (art. 11 co. 2 del DLgs. 117/2017) unitamente a quello di tenuta delle scritture contabili a termini dell'art. 2214 c.c. (art. 13 co. 3 del DLgs. 117/2017) e di redazione di un bilancio in conformità alle previsioni dettate dal Codice civile per le società di capitali e di sua successiva pubblicazione nel Registro delle imprese (art. 13 co. 4). In tutte queste disposizioni il presupposto che determina l'applicazione della disciplina è identificato dal legislatore in termini di *"esercizio dell'attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale"*. Per una critica a questa espressione legislativa si veda Marasà G., cit., p. 694.

lazione dell'ente dal RUNTS). Alla conoscenza segue poi l'opponibilità: **tali atti sono opponibili ai terzi dopo la pubblicazione, a meno che l'ente non provi che i terzi ne erano a conoscenza** (art. 26 comma 1). Tale meccanismo di opponibilità non opera per le operazioni compiute entro il quindicesimo giorno dalla pubblicazione nei confronti dei terzi che provino di essere stati impossibilitati ad averne conoscenza (art. 26 comma 2).

Sembra inevitabile un parallelo con il Registro delle imprese, della cui disciplina la norma riscrive in positivo il comma 1 dell'art. 2193 c.c., e con la disciplina delle società azionarie di cui la norma ricalca pedissequamente l'art. 2448 c.c.

Non viene riprodotto il comma 2 dell'art. 2193 c.c., in base al quale *"L'ignoranza dei fatti dei quali la legge prescrive l'iscrizione non può essere opposta dai terzi dal momento in cui l'iscrizione è avvenuta"*. Inoltre l'art. 52 del DLgs. 117/2017 e l'art. 26 del DM 106/2020 ricollegano l'opponibilità degli atti non solo all'iscrizione (come invece avviene per il Registro Imprese) ma **anche all'annotazione ed al deposito**: con ciò discostandosi dalle regola prevista in generale per il Registro delle imprese, ove essi hanno efficacia meramente notiziale, e che li accomuna alla previsione dell'art. 2448 c.c. per le società di capitali³³. In tale diverso contesto normativo, il rischio è che le risultanze delle registrazioni contabili tratte dal bilancio degli ETS assumano una inedita valenza confessoria, che starebbe poi a fondamento della presunzione di conoscenza in capo ai terzi – e che difetta invece totalmente nei bilanci delle società di capitali.

In ultimo sempre in linea generale, si segnala la previsione dell'art. 11 commi 2 e 3 del DLgs.

117/2017, in forza del quale *"Oltre che nel RUNTS, gli Enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese. Per le imprese sociali l'iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese soddisfa l'iscrizione nel RUNTS"*. In particolare, desta interesse (e qualche preoccupazione) il meccanismo di **doppia segnalazione pubblicitaria**. A riguardo sorge il dubbio di quale delle due formalità sia decisiva ai fini del conseguimento del pieno effetto dichiarativo (in particolare se una sia destinata a prevalere sull'altra, ovvero se il suddetto effetto sarà conseguito solo con la combinata esecuzione di entrambe o, ancora, se l'iscrizione in ciascuno dei due registri produce di per sé effetti dichiarativi per quanto iscritto); nonché se per la sospensione della pienezza degli effetti per il periodo di 15 giorni successivo all'adempimento sarà operativa solo per la pubblicità nel RUNTS o per entrambe le formalità. Allo stato attuale ed in assenza di qualsiasi precisazione legislativa (o regolamentare) non pare irragionevole ritenere che ciascun formalismo pubblicitario dovrà essere distributivamente applicato ed osservato.

Da questo quadro d'insieme possiamo ricavare alcune considerazioni.

Di regola le iscrizioni presso il RUNTS hanno **efficacia dichiarativa**, nel senso che quanto forma oggetto di segnalazione pubblicitaria si presume come conosciuto dai terzi, a prescindere dall'effettiva conoscenza che essi ne abbiano poi concretamente avuto (effetto positivo della pubblicità dichiarativa). È pur vero che la norma non riproduce,

33 Anche il deposito e l'annotazione presuppongono che l'Ufficio effettui un controllo di tipicità dell'atto da annotare o da depositare: l'art. 20 co. 6 del DM 106/2020 prevede che l'Ufficio competente del RUNTS, verificata la correttezza formale di quanto pervenuto (e quindi anche documenti da depositare o annotare) ne assicura la pubblicazione. In tema di controllo dell'Ufficio, v. *supra*, § 2. Anche il deposito e l'annotazione nel Registro delle imprese (ferma restando la diversa efficacia rispetto al RUNTS) presuppongono un controllo meno complesso rispetto a quello dell'iscrizione (così Ibba C., Marasà G. "Il registro delle imprese", Milano, 1997, p. 166-167).

come detto, il comma 2 dell'art. 2193 c.c.: tuttavia quello "dell'efficacia positiva" della pubblicità deve ritenersi una regola immanente nel sistema che altrimenti ne riceverebbe un *vulnus* nella sua funzione essenziale. Ove però la pubblicità fosse mancata, il fatto o l'atto rilevante per la vita dell'ente sarà ugualmente opponibile ai terzi se l'ente dimostri che essi, nonostante il difetto di pubblicazione, ne erano a conoscenza (effetto negativo della pubblicità dichiarativa)³⁴.

L'opponibilità derivante in positivo dalla dichiarazione pubblicitaria tuttavia non opera dal momento in cui l'iscrizione è avvenuta. Infatti, l'art. 26 comma 3 del DM 106/2020, che riprende l'art. 52 del DLgs. 117/2017, come per le società di capitali e cooperative (cfr. art. 2448 c.c.), prevede una pubblicità dichiarativa **ad efficacia parzialmente differita**: solo dopo 15 giorni dall'iscrizione la presunzione di conoscenza in capo ai terzi diviene assoluta (sempre a prescindere dalla effettiva conoscenza che costoro abbiano avuto). Con l'importante precisazione che nel suddetto intervallo quindicinale non è che l'iscrizione sia totalmente improduttiva d'effetto: l'atto iscritto è infatti opponibile, ma non ai terzi che provino di essere stati nella materiale e

oggettiva impossibilità di prenderne conoscenza³⁵. Quello dichiarativo non è invero l'unico effetto che può derivare dall'iscrizione nel RUNTS.

Infatti, come riconosciuto espressamente dall'art. 7 comma 1 del DM 106/2020, l'iscrizione nel RUNTS **ha effetto costitutivo relativamente all'acquisizione della qualifica di Ente del Terzo settore e costituisce presupposto ai fini della fruizione dei benefici** previsti dal CTS e dalle vigenti disposizioni in favore degli ETS.

Inoltre, come espressamente previsto dall'art. 7 citato, l'iscrizione nel RUNTS ha altresì **effetto costitutivo della persona giuridica**. Infatti, in taluni casi, il legislatore attribuisce alla formalità dell'iscrizione ulteriore contenuto e valenza, al punto che la sua esecuzione viene a *integrare e completare* la stessa fattispecie oggetto di registrazione. Ciò sta a significare che il perfezionamento del documento che recepisce l'accordo delle parti, ad esempio l'atto costitutivo dell'ente, non è da solo sufficiente a definire la fattispecie genetica dell'Ente. Sarà la successiva iscrizione del contratto presso il RUNTS che determina la venuta ad esistenza dell'ente-persona giuridica, della sua organizzazione collettiva, nonché della sua autonomia patrimoniale. Si pensi

34 Questo profilo – merita di essere sottolineato – segna la fondamentale differenza tra la natura dichiarativa della pubblicità da effettuarsi presso il RUNTS o il Registro delle imprese, rispetto alla "dichiaratività" che esprime l'altra fondamentale forma di segnalazione pubblicitaria nota al nostro ordinamento, quella presso i pubblici registri immobiliari, e precisamente la trascrizione. La regola recepita nell'art. 2644 c.c. in tema di trasferimenti immobiliari, in caso di doppia alienazione di un diritto reale avente ad oggetto un bene immobile, premia infatti colui che per primo cura l'adempimento pubblicitario: se Tizio vende lo stesso appartamento a Caio e successivamente a Sempronio, ma è Sempronio che trascrive per primo il suo acquisto, questi, pur acquistando a *non domino* perché in precedenza Tizio aveva già alienato a Caio, prevarrà sullo stesso Caio proprio in ragione della priorità della trascrizione. Questo a prescindere dalla circostanza che Sempronio fosse a conoscenza della precedente alienazione a Caio, e soprattutto dalla circostanza che lo stesso Caio possa dimostrarlo: quest'ultimo profilo potrà rilevare unicamente sul piano *risarcitorio*, ma mai su quello della titolarità dei diritti, comunque consolidati in funzione delle risultanze del pubblico registro. In sostanza, il nostro legislatore in materia immobiliare salvaguarda al massimo grado la certezza dei rapporti giuridici formali, riservando alla realtà dei fatti una rilevanza secondaria: ciò che non avviene, invece, nel caso della "dichiarazione" pubblicitaria commerciale o nel RUNTS.

35 La sospensione degli effetti dichiarativi non appare perpetua, ma limitata all'intervallo di tempo indicato dalla legge. E allora l'ente che ha interesse a rendere definitivamente opponibile un dato atto (ad esempio, una certa limitazione ai poteri del rappresentante) ho solo da attendere il decorso del periodo "bianco" di 15 giorni. I problemi evidentemente nascono se tale opponibilità deve farsi valere proprio nel periodo bianco di 15 giorni. Volendo concretizzare la disposizione in esame si può pensare al caso del soggetto che sta all'estero e non riesce ad accedere telematicamente al RUNTS.

alle associazioni o alle fondazioni che non intendono passare per il riconoscimento della Prefettura o della Regione la cui venuta ad esistenza – con il conseguimento della relativa personalità giuridica – passa allora per l'iscrizione nel RUNTS, ai sensi dell'art. 22 del DLgs. 117/2017³⁶. Questa norma introduce infatti un nuovo procedimento atto a consentire il riconoscimento della personalità giuridica dell'Ente di tipo "normativo", che si giustappone a quello "concessorio" regolato dal Codice civile e dal DPR 361/2000, senza sostituirlo³⁷.

Vi sono poi ulteriori fattispecie in cui l'iscrizione produce effetti di tipo costitutivo o anche sanante. Si pensi ad esempio alle **trasformazioni, fusioni e scissioni**, alle quali l'art. 42-bis c.c., introdotto dal DLgs. 117/2017, legittima esplicitamente le associazioni, riconosciute e non, e le fondazioni, rinviando in quanto compatibili alle corrispondenti norme del diritto societario; norme che ricollegano a determinate iscrizioni, a seconda dei casi, l'inizio della decorrenza del termine per l'opposizione dei creditori, l'efficacia dell'operazione o la preclusione della pronuncia d'invalidità.

In proposito l'ultimo comma del citato art. 42-bis stabilisce che *"Gli atti relativi alle trasformazioni, alle fusioni e alle scissioni per i quali il libro V prevede l'iscrizione nel registro delle imprese sono iscritti*

nel registro delle persone giuridiche ovvero, nel caso di enti del Terzo settore, nel registro unico nazionale del Terzo settore"; enunciato che parrebbe supporre (ovvero implicitamente disporre) *"la piena equiparazione, sul piano degli effetti [...], tra l'iscrizione nel registro delle imprese e quelle nel registro delle persone giuridiche e nel registro unico del Terzo settore"*³⁸. Per concludere non si può fare a meno di segnalare l'**efficacia sospensiva** dell'iscrizione al Registro delle Persone Giuridiche presso la Prefettura o la Regione che consegue all'iscrizione al RUNTS degli Enti che sono già persone giuridiche iscritte nei relativi registri e che decidono di essere Enti del Terzo settore iscrivendosi al RUNTS. L'art. 22 comma 1-bis del DLgs. 117/2017 prevede infatti che *"Per le associazioni e le fondazioni del Terzo settore già in possesso della personalità giuridica ai sensi del DPR 10 febbraio 2000 n. 361 che ottengono l'iscrizione nel RUNTS, l'efficacia dell'iscrizione nei registri delle persone giuridiche di cui al medesimo DPR 10 febbraio 2000 n. 361 è sospesa fintanto che è mantenuta l'iscrizione nel RUNTS"*. Di conseguenza sarà l'Ufficio competente del RUNTS ad esercitare le relative funzioni di controllo e di vigilanza e pertanto comunicherà alla competente Prefettura o alla Regione o alla Provincia autonoma tanto l'iscrizione quanto la cancellazione dal RUNTS.

36 La norma prevede, infatti, 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 del Terzo Settore"*. Sul tema per approfondimenti si veda Riccardelli N. *"L'acquisto della personalità giuridica degli Enti nel Terzo settore"*, in *questa Rivista*, 4, 2018, p. 6 ss.

37 Si deve sottolineare che il conseguimento della personalità giuridica quale conseguenza dell'iscrizione nel RUNTS è qualificata come mera *possibilità*: da intendersi nel duplice senso che è sempre ammessa l'attivazione del sistema tradizionale detto "concessorio" e poi perché, anche mantenendo la procedura calata all'interno del Codice civile per le associazioni, resta valida la doppia opzione di costituirsi con o senza l'acquisizione della personalità giuridica. Di qui la deduzione che l'istanza di iscrizione al RUNTS potrebbe contenere anche la richiesta di incorporazione, come pure potrebbe non contenerla, con conseguente iscrizione nel Registro come associazione non riconosciuta.

38 È questa la proposta interpretativa – che si condivide – di Marasà G., cit., p. 691 nota 47. Così anche Ibba C. *"La pubblicità degli enti del terzo settore"*, cit.

6. Conclusioni

La disciplina del RUNTS, attuata con il DM 106/2020, contribuisce in modo decisivo a delineare il futuro ambito di operatività degli ETS. Essa costituisce un meccanismo complesso, dal quale emerge l'ampio spettro delle informazioni rilevanti che i terzi necessitano di acquisire per poter operare con gli ETS stessi in modo efficiente, facendo pieno affidamento sulle informazioni ivi rese pubbliche. Un ruolo centrale assume la fase dell'aggiornamento delle informazioni, che più in generale rimanda al tema della certezza della pubblicità e della sua completezza. Quest'ultimo profilo legittima la deduzione che, pur nel silenzio del legislatore, centrale e tipico deve

deve essere considerato l'effetto della pubblicità e non il *singolo adempimento*. Con la conseguenza applicativa che talune ipotesi di atti, testualmente non previsti nella disciplina del RUNTS restituita dal CTS e dal regolamento attuativo, non per questo dovranno ritenersi espunti dal sistema. Si pensi, ad esempio, al caso delle procure che, con maggior o minore ampiezza, valgano a deferire a soggetti esterni poteri gestori dell'Ente: l'esigenza di completezza dell'informazione in ordine ai soggetti legittimati ad efficacemente spendere il nome dell'ETS fa sì che pure tali procure possano trovare la loro pubblicità nel RUNTS, esattamente come i poteri di rappresentanza deferiti agli amministratori.

02

Enti e società

Normativa e fiscalità

Contabilità, bilancio e controlli

Lavoro e previdenza

Finanziamenti e agevolazioni

Giurisprudenza e prassi

Il Registro unico nazionale del Terzo settore e le ragioni dell'adesione al Codice del Terzo settore: vantaggi e svantaggi per gli enti non profit

In seguito alla pubblicazione, prima sul sito istituzionale del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali e successivamente in Gazzetta Ufficiale, del decreto attuativo riguardante il Registro unico nazionale del Terzo settore, il principale aspetto sul quale gli enti non profit (in particolare le associazioni e le fondazioni) stanno dibattendo è rappresentato dalla valutazione dell'iscrizione o meno nel suddetto Registro, valutazione che non può prescindere dall'esame dei vari fattori che, trasversalmente, attraversano l'attività dei predetti enti, e sui quali il presente contributo intende offrire alcuni spunti di riflessione. Indubbiamente, l'opera legislativa di riordino posta in essere si fonda anche sulla capacità "attrattiva", e quindi sulla serie di vantaggi conseguenti all'adesione al Terzo settore nelle sue varie declinazioni del diritto positivo.

Federico MOINE * / Francesco NAPOLITANO **

1. Introduzione

Tra le disposizioni del nuovo Codice del Terzo settore (CTS), introdotto nel nostro ordinamento con il DLgs. 117/2017 ed in vigore dal 3 agosto 2017 (ma tuttora in attesa di diversi decreti attuativi), la figura senza dubbio più importante è l'istituzione del

Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS)¹, ma dalle disposizioni presenti emerge chiaramente come gli enti non profit avranno la possibilità anche di non procedere all'iscrizione in tale Registro. In tal caso, essi rimarranno soggetti alla disciplina civilistica e fiscale non abrogata dalla Riforma del Terzo settore². In altri termini, l'adesione alle rego-

* *Dottore Commercialista e Revisore Legale*

** *Cultore di Diritto tributario presso il Dip. di Giurisprudenza dell'Università di Torino - Revisore Legale*

1 Il DM 15.9.2020 n. 106, attuativo del RUNTS, è stato pubblicato prima sul sito *web* istituzionale del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e, successivamente, in G.U. 21.10.2020 n. 261.

2 In particolare, per gli aspetti fiscali, il TUIR resterà a regolamentare gli enti che decidono di non aderire al Terzo settore, benché alcuni regimi fiscali di favore potrebbero essere non più applicabili in funzione della natura giuridica dell'ente, come si dirà *infra*. Diversamente, lo stesso TUIR sarà applicabile anche agli enti che decideranno di

le dettate dalla Riforma e concretizzate attraverso l'iscrizione nel RUNTS **per la gran parte degli enti non profit rappresenta una mera facoltà**; diversamente, per altri enti la scelta sarà – per così dire – **obbligatoria**, cioè per effetto dell'abrogazione delle norme che li regolano, come, nello specifico, le Organizzazioni di volontariato (ODV) e le Associazioni di promozione sociale³ (APS), mentre per altri enti ancora è la norma stessa a disporre l'impossibilità a farne parte (ad esempio, partiti politici e associazioni sindacali)⁴. E tale situazione rappresenta una delle finalità più rilevanti alla base della legge delega 6.6.2016 n. 106, ossia quella riguardante l'eliminazione e la sovrapposizione dei numerosi registri attraverso – appunto – l'istituzione del Registro unico nazionale del Terzo settore⁵. In questo caso, questi enti hanno la necessità di verificare che i loro statuti ed atti costitutivi siano conformi al dettato normativo contenuto all'interno del Codice del Terzo settore, in difetto del quale devono procedere all'adeguamento attraverso le relative delibere degli organi statutariamente competenti⁶.

Per le ODV e APS iscritte nei relativi registri, a seguito del decreto attuativo del RUNTS, ai sensi

dell'art. 54 del DLgs. 117/2017 gli enti pubblici interessati⁷ provvederanno a comunicare al Registro unico i dati in loro possesso. Gli uffici del Registro unico, ricevute le informazioni, provvederanno a richiedere le eventuali informazioni o i documenti eventualmente mancanti, oltre che a verificare la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione. L'omessa trasmissione di informazioni o documentazione richiesta entro il termine di 60 giorni comporterà la mancata iscrizione del Registro unico.

Ciò detto, considerato che l'iscrizione rappresenterà una facoltà (con l'eccezione suddetta), gli elementi alla base della **valutazione** che ciascun ente non profit si troverà a ponderare possono essere del tutto diversi. Va comunque evidenziato che, indipendentemente dai tempi di effettiva operatività del Registro unico, le predette valutazioni debbono essere avviate sin d'ora, tenuto anche conto della necessità di provvedere ai relativi adeguamenti statutari ove si dovesse optare per la scelta di procedere con l'adesione al Registro unico, adeguamento previsto dall'art. 101 comma 2 del DLgs. 117/2017⁸. In verità, sul punto è da osservare come numerosi enti hanno già avviato la predetta valutazione,

entrare nel RUNTS per le norme "compatibili", ossia per quella parte di fiscalità che il CTS non regola, e che pertanto rimanderà alla disciplina fiscale del TUIR.

- 3 Ai sensi dell'art. 102 co. 1 lett. a), "Sono abrogate le seguenti disposizioni [...]: a) la legge 11 agosto 1991, n. 266 e la legge 7 dicembre 2000, n. 383".
- 4 Secondo quanto disposto dall'art. 4 co. 2 del DLgs. 117/2017 "Non sono enti del Terzo settore 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 coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile [...]".
- 5 Art. 4 co. 1 lett. m) della L. 106/2016: "riorganizzare il sistema di registrazione degli enti [...] secondo criteri di semplificazione [...] attraverso la previsione di un Registro unico nazionale del Terzo settore, [...]".
- 6 Si rammenta che per le modifiche avvenute entro il 31 ottobre 2020 di ONLUS, ODV e APS era stata prevista una modalità "semplificata", ossia con applicazione delle regole previste per le deliberazioni delle assemblee ordinarie. Successivamente a tale data, sarà possibile adeguare lo statuto di tali enti con le maggioranze qualificate previste per le assemblee straordinarie. Tale termine è stato così determinato – da ultimo – per effetto del decreto "Cura Italia" (DL 18/2020) e sarà probabile oggetto di ulteriore proroga al 31 marzo 2021, in sede di conversione del DL 125/2020.
- 7 Si tratta delle regioni e delle province autonome, tenutarie dei registri delle ODV e delle APS, oltre che del Ministero dell'Interno per le APS iscritte nel Registro Nazionale da quest'ultimo tenuto, ossia quelle costituite da almeno un anno che hanno sedi in almeno 5 regioni o venti province sul territorio nazionale
- 8 Si veda in proposito la nota 4.

che essenzialmente vede quali fattori-base quelli di carattere fiscale, necessariamente legati all'aspetto del risparmio d'imposta sulle attività diverse da quelle istituzionali che verranno poste in essere (in molti casi per la sussistenza stessa degli enti), altri legati alla finanza sociale ed all'accesso al credito agevolato, altri ancora ai necessari rapporti con gli enti locali territoriali, a cui gli enti non profit sono legati da uno stretto rapporto di attività-territorio. In estrema sintesi, i principali elementi e fattori che emergono alla base della convenienza o meno a transitare nel RUNTS riguardano essenzialmente i vantaggi (e, di converso, gli svantaggi) che tale passaggio potrebbe comportare, che non necessariamente devono essere di natura monetaria o finanziaria. Inoltre, la valutazione dovrà essere opportunamente effettuata – oltre che in funzione dell'adesione o meno alle regole del CTS – anche **in funzione della sezione del RUNTS alla quale iscriversi**, in considerazione del fatto che alcuni enti hanno modelli organizzativi diversi e svolgimento di attività di varia natura⁹, e che per tale motivo potrebbe essere ulteriormente necessario modificare gli statuti.

Un caso del tutto specifico, oltretutto, riguarda le **ONLUS**, per le quali la eterogeneità della natura giuridica rende assolutamente necessaria quest'ultima valutazione, atteso che la ONLUS costituisce un *abitus* fiscale, sotto il quale si trova un ente che può andare dal tipo associativo a quello cooperativo¹⁰. Per queste ultime, tra l'altro, vi sarà più tempo per decidere se iscriversi nel RUNTS o meno, giusta

la previsione di cui all'art. 34 del DM 15.9.2020 n. 106¹¹. Inoltre, le ONLUS hanno l'ulteriore necessità legata alla perdita di qualifica per effetto dell'abrogazione del DLgs. 460/97 a decorrere dall'inizio del periodo di imposta successivo alla compresenza delle due condizioni per la completa efficacia della Riforma, ossia l'istituzione del RUNTS e l'autorizzazione da parte della Commissione Europea.

Al riguardo, con nota 18.5.2020 n. 4314, il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha chiarito che la perdita della qualifica a seguito dell'iscrizione nel RUNTS non integra la fattispecie di scioglimento dell'ente, a cui deve conseguire la devoluzione del patrimonio¹². Tale disposizione è espressamente contenuta nell'art. 101 comma 8 del DLgs. 117/2017, e ciò costituisce senza dubbio un vantaggio per le ONLUS, ferme restando le ulteriori valutazioni del caso.

2. I vantaggi di carattere fiscale: i nuovi regimi forfettari

Gli aspetti di carattere fiscale costituiscono senza dubbio uno dei principali fattori che ciascun ente non profit porrà davanti alla scelta se transitare o meno nel Terzo settore, anche se ciò – in verità – riguarderà in modo specifico quegli enti per i quali si verificheranno rilevanti cambiamenti rispetto all'attuale fiscalità agevolata. Ci si riferisce, in particolare, al fatto che, ai sensi dell'art. 102 comma 2 lett. e) ed f) del DLgs. 117/2017, saranno abrogate due norme

9 Cfr. Garone M., Sepio G. "Addio ai registri del non profit: per gli ETS arriva il RUNTS", in "Norme e Tributi – Focus Terzo Settore 2020", speciale Il Sole 24 Ore, 7.10.2020, 7.10.2020, p. 4.

10 Sugli aspetti giuridici delle ONLUS nel passaggio al RUNTS, si rimanda a Iannaccone M.N. "Futuri scenari delle ONLUS. Analisi delle possibili opzioni offerte dalla nuova normativa", in *questa Rivista*, 1, 2020 e Id. "Le ONLUS e la loro scelta quali futuri enti ETS in ottica giuridica", *ivi*, 4, 2019.

11 Si veda Fatarella A. "Iscrizione dopo una verifica del modello organizzativo", in "Norme e Tributi – Focus Terzo Settore 2020", speciale Il Sole 24 Ore, 7.10.2020, p. 6.

12 Cfr. De Angelis L. "Per le ONLUS adeguamenti statutari senza devoluzione del patrimonio", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 20.5.2020.

fondamentali per mezzo delle quali – ad oggi – la stragrande parte degli enti non profit può beneficiare della più famosa L. 398/91¹³, in origine formulata soltanto per le Associazioni sportive dilettantistiche. Infatti, secondo quanto disposto dal predetto art. 102 del DLgs. 117/2017, a partire dall'inizio del periodo di imposta successivo a quello della compresenza delle due condizioni fondamentali per la piena operatività della Riforma, ossia operatività del RUNTS ed autorizzazione della Commissione Europea, **saranno abrogati l'art. 9-bis del DLgs. 417/91¹⁴ e l'art. 2 comma 31 della L. 350/2003¹⁵**. Ciò significa che tutti gli enti senza scopo di lucro, diversi dalle sportive dilettantistiche, che attualmente beneficiano del particolare regime di favore riservato a queste ultime, vedranno azzerati i vantaggi fiscali correlati, e di conseguenza saranno "costretti" ad effettuare la valutazione di cui sopra per il necessario passaggio nel RUNTS. Ciò in quanto, accanto all'abrogazione delle due norme citate, il CTS apporta modifiche anche all'art. 148 comma 3 del TUIR, per effetto delle quali le associazioni culturali, ricreative, di promozione sociale, di formazione extra-scolastica **non potranno più godere** neanche della **"decommercializzazione dei corrispettivi specifici"**. In tal modo, tutti i proventi, con esclusione di quelli riguardanti le quote ed i contributi associativi previsti al comma 1 dell'art. 148 TUIR, saranno considerati commerciali, e ciò farà scattare automaticamente la comparazione tra proventi di carattere commerciale e proventi di carattere istituzionale, di cui all'art. 149 TUIR, che dispone in ordine alla perdita della qualifica di ente non com-

merciale, con elevato rischio, per tali enti, di essere riqualeficati quali enti commerciali e, come tali, soggetti alla disciplina ordinaria del reddito d'impresa. Di conseguenza, i vantaggi per questi enti possono essere considerati addirittura essenziali, non tanto nel miglioramento della fiscalità di favore quanto – è il caso di dirlo – per l'esistenza degli stessi quali enti "non profit" ai fini fiscali. Diversamente, ci sono altri enti che non avranno questo tipo di problema, ma nel contempo avranno necessità di confrontare l'attuale regime fiscale di favore rispetto a quello previsto all'interno del CTS¹⁶.

Tornando brevemente alle **Associazioni sportive dilettantistiche (ASD)**, l'iscrizione nel RUNTS non appare immediatamente positiva, attesa la rilevante differenza – in termini fiscali – tra il regime ex L. 398/91 e quello del CTS. Infatti, oltre alla ridotta misura percentuale del reddito d'impresa forfettizzato (3%), la L. 398/91 prevede anche esoneri da adempimenti ed altre agevolazioni fiscali, motivo per cui il passaggio nel RUNTS azzererebbe per inapplicabilità tali benefici¹⁷. Restando invece fuori del RUNTS, le ASD continuerebbero a fruire sia della L. 398/91, che del regime agevolato di cui all'art. 148 comma 3 del TUIR, decommercializzando i corrispettivi specifici in quanto tale tipologia di ente è rimasta tra quelle previste dal citato art. 148 del TUIR. È anche vero, d'altra parte, che potrebbero esserci situazioni di enti che sono già al limite del *plafond* di 400.000,00 euro annui (previsto dalla L. 398/91), oltre il quale il regime agevolato sarebbe disapplicato, e che pertanto avrebbero interesse a transitare nel Terzo settore ed

13 L. 16.12.1991 n. 398 "Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche".

14 Trattasi dell'applicazione della L. 398/91 alle associazioni senza fini di lucro in generale ed alle proloco.

15 Tale norma permette l'applicazione della L. 398/91 alle associazioni bandistiche ed ai cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente riconosciute e senza fini di lucro.

16 Ad esempio, le Associazioni sportive dilettantistiche che, oltre a rimanere disciplinate dall'art. 148 co. 3 del TUIR, continueranno a fruire del regime fortemente agevolato della L. 398/91. Sul punto, si rimanda a Sinibaldi G. "Le Associazioni sportive dilettantistiche ed il Terzo settore: valutazioni di opportunità e convenienza nell'acquisizione della qualifica di APS", in *questa Rivista*, 3, 2020.

17 Così dispone l'art. 89 co. 1 lett. c) del DLgs. 117/2017.

optare per l'art. 80 del DLgs. 117/2017. In tal caso, l'ASD potrebbe altresì acquisire la qualifica di APS per godere della decommercializzazione dei corrispettivi specifici (ex art. 85 del DLgs. 117/2017)¹⁸. Insomma, una valutazione del tutto singola, che ciascun ente sarà chiamato ad operare.

Diversamente, le **Società sportive dilettantistiche** (SSD) avranno probabilmente più facilità nella decisione. Queste, ove decidessero di entrare nel RUNTS, potranno assumere soltanto la qualifica di impresa sociale ex DLgs. 112/2017, per la quale sono state previste agevolazioni fiscali interessanti, come ad esempio la totale detassazione degli utili reinvestiti (art. 18 del DLgs. 112/2017) e, forse, continuare a fruire della L. 398/91¹⁹. Attualmente, gli enti non commerciali possono optare per i regimi fiscali agevolati di cui all'art. 145

del TUIR e della L. 398/91. Al riguardo, all'interno del Titolo X del CTS, ed in particolare negli **artt. 80, 84, 85 e 86**, vengono introdotti nuovi regimi fiscali per gli Enti del Terzo settore. Tali regimi fiscali dovrebbero avere il pregio di rappresentare un *corpus* normativo definito per l'inquadramento tributario degli ETS, oggi spesso alle prese con difficoltà interpretative soprattutto sul tema della qualificazione commerciale o meno delle attività svolte, con conseguente rischio anche di perdita della qualifica di ente non commerciale ai fini fiscali²⁰. Al riguardo, l'art. 80 del DLgs. 117/2017 prevede un **regime forfetario di carattere "generale", opzionabile da tutti gli Enti del Terzo settore**, ed è il primo parametro di confronto rispetto a quello previsto dall'art. 145 del TUIR²¹.

ART. 80 DLGS 117/2017	
Prestazioni di servizi	Reddito d'impresa
Ricavi fino ad € 130.000,00	7%
Ricavi da € 130.001,00 ad € 300.000,00	10%
Ricavi oltre € 300.000,00	17%
Altre attività	
Ricavi fino ad € 130.000,00	5%
Ricavi da € 130.001,00 ad € 300.000,00	7%
Ricavi oltre € 300.000,00	14%

18 In questo caso, il passaggio nel RUNTS per le ASD che corrono il rischio elevatissimo di splafonamento con conseguente passaggio al regime ordinario, permetterebbe comunque di fruire di un regime fiscale agevolato, anche se non tanto quanto quello dell'art. 86 del DLgs 117/2017 a causa del limitato valore dei ricavi annui (euro 130.000,00).

19 L'art. 89 co. 1 del DLgs. 117/2017, letto in combinato disposto con l'art. 79 co. 1 del DLgs. 117/2017, fa esclusivo riferimento agli "enti del terzo settore diversi dalle imprese sociali". Pertanto, parrebbe sussistere un'ulteriore ragione per la quale assumere la qualifica di impresa sociale possa costituire una positiva opportunità per le SSD.

20 Attualmente la disciplina riguardante la perdita di qualifica di ente non commerciale è stabilita all'interno dell'art. 149 del TUIR, ma riguarda una applicazione di carattere "parametrico", ossia relativa a grandezze di natura economica riscontrabili all'interno dell'ente non profit. Diversamente, la perdita della qualifica di ente non commerciale si può anche rifare a percorsi logico-giuridici che poggiano sull'architettura dell'ente associativo o sul mancato riscontro della reale applicazione pratica di tutte quelle clausole poste all'interno dello statuto e atto costitutivo, che costituiscono il "patto tra associati", violando il quale viene lesa in modo rilevante la fiducia tra gli stessi.

21 Per una disamina sul regime fiscale di cui all'art. 80 del DLgs. 117/2017 sia consentito il rimando a Napolitano F. "La Riforma del Terzo settore ed i nuovi regimi fiscali", in *questa Rivista*, 4, 2017.

ART. 145 TUIR	
Prestazioni di servizi	Reddito d'impresa
Ricavi fino ad € 15.493,71	15%
Ricavi da € 15.493,71 ad € 400.000,00	25%
Altre attività	
Ricavi fino ad € 25.822,84	10%
Ricavi da € 25.822,84 ad € 700.000,00	15%

Come si può notare dalle tabelle che precedono, le percentuali di forfettizzazione del reddito d'impresa sono notevolmente inferiori nell'art. 80 del DLgs. 117/2017 rispetto all'art. 145 del TUIR. Ma di più c'è anche la circostanza per la quale il regime di cui all'art. 145 ha un tetto massimo di ricavi, oltre il quale scatta automaticamente il regime ordinario. Diversamente, nell'art. 80 **non è previsto alcun tetto massimo per i ricavi**, e questo è sicuramente un altro elemento che gli enti non profit, in particolare quelli che hanno ricavi molto vicini ai limiti suddetti, devono assolutamente tenere in considerazione per la decisione finale in quanto la possibilità di ottenere un elevato importo di ricavi che produce un reddito d'impresa forfettizzato alquanto contenuto costituisce sicuramente un vantaggio, il tutto mantenendo la qualifica di Ente del Terzo settore, e quindi con tutti gli ulteriori riflessi positivi che ne derivano.

Oltre al regime di cui all'art. 80, il CTS contiene anche quelli di cui agli artt. 84 e 85, specificamente previsti per le ODV e le APS, e poi, a seguire, l'art. 86, che dispone in ordine alla forfettizzazione del reddito d'impresa degli stessi enti. In questo caso, ancorché si tratti di ODV e APS, i vari enti non profit potrebbero valutare i vantaggi in essi contenuti per decidere anche la possibile trasformazione da un'attuale forma giuridica a quelle sopra citate (ad

esempio, da fondazione a ODV o ad Ente filantropico), tenendo comunque presente che, ad esempio, nel caso delle APS che oggi beneficiano del regime ex L. 398/91, transitando nel RUNTS ed optando per l'art. 86, la forfettizzazione del reddito d'impresa sarà sempre pari al 3%²² dei proventi commerciali (anche se con limite di ricavi di euro 130.000,00 annui) e regolerà anche gli aspetti relativi all'IVA, a differenza dell'art. 80 del DLgs. 117/2017 che regola soltanto gli aspetti delle imposte dirette, mentre per l'IVA sarà applicato il regime ordinario.

Vi è da dire, comunque, che i vantaggi derivanti dalla fiscalità di favore sopra descritta sono esclusivamente previsti nei confronti degli **Enti del Terzo settore** non commerciali, secondo la definizione che ne dà l'art. 79 comma 5 del DLgs. 117/2017, ossia quelli che *"svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'art. 5 in conformità ai criteri indicati ai commi 2 e 3 del presente articolo"*. Peraltro, ad una attenta lettura delle norme citate, il richiamo agli ETS non commerciali è disposto soltanto nel regime di cui all'art. 80 del DLgs. 117/2017, mentre l'art. 86 non ne fa assolutamente menzione. In tal modo, una pura interpretazione del tutto testuale porterebbe a ritenere applicabile tale regime anche a ODV e APS nelle quali le operazioni commerciali siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali²³, pur

22 Diversamente, nel caso delle ODV, la percentuale di forfettizzazione del reddito d'impresa scende all'1%, segno – questo – della estrema attenzione nei confronti di tali enti.

23 Cfr. Circ. CNDCEC aprile 2019 *"Riforma del Terzo Settore: elementi professionali e criticità applicative"*, p. 90.

se, in verità, la natura delle APS e il loro orientamento "interno" (ossia a favore degli associati) difficilmente potrebbe vedere una fattispecie di commercialità dell'ente. Al riguardo, pertanto, sarebbe auspicabile un intervento da parte dell'Amministrazione finanziaria per chiarire l'esatta portata della norma in questione.

Per la lettura combinata delle disposizioni di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 79 del DLgs. 117/2017 sopra richiamati, un ETS si considererà quindi non commerciale se svolgerà le proprie attività di interesse generale in maniera gratuita o dietro corrispettivi che coprano i costi effettivi, con la possibilità di un piccolo "margine" del 5% per non più di due esercizi consecutivi (comma 2-bis dell'art. 79). Diversamente, l'ETS sarà considerato commerciale, anche se non estromesso dal RUNTS. Pertanto, l'art. 79 può ritenersi a ragione il "perno" attorno a cui ruota l'insieme delle agevolazioni/vantaggi previsti dal CTS in favore degli ETS non commerciali²⁴.

3. I vantaggi nei rapporti con la Pubblica Amministrazione

Oltre ai vantaggi di carattere fiscale, l'iscrizione al RUNTS rappresenta il crocevia anche per altre importanti agevolazioni introdotte dal Codice del Terzo settore. Ci si riferisce, in particolare, ai rapporti che i vari enti non profit hanno soprattutto con gli enti locali territoriali (Regioni, Province e in maniera più specifica con i Comuni), atteso che il radicamento sul territorio di un ente non profit è fortemente strategico in termini di raggiungimento

della sua *mission*, e in questo senso il collegamento con i principali attori pubblici territoriali diventa quasi essenziale per la sostenibilità delle azioni poste in campo.

Le norme²⁵ a riguardo sono incardinate nel Titolo VII del CTS ("*Dei rapporti con gli enti pubblici*"), e che in attuazione dei più alti principi – tra gli altri – di sussidiarietà, cooperazione, efficienza ed economicità, prevedono che le Pubbliche Amministrazioni, nell'esercizio delle proprie funzioni di programmazione e organizzazione degli interventi nei settori di attività di interesse generale di cui all'art. 5, debbano assicurare il **coinvolgimento attivo** degli Enti del Terzo settore, attraverso forme di co-programmazione, co-progettazione e accreditamento²⁶.

L'art. 56 del DLgs. 117/2017 prevede che le Pubbliche Amministrazioni possano sottoscrivere con le Organizzazioni di volontariato) e le Associazioni di promozione sociale, iscritte al RUNTS da almeno sei mesi, **convenzioni** finalizzate allo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale, se più favorevoli rispetto al mercato. In tali casi, ODV e APS potranno, ai sensi dell'art. 67 del DLgs. 117/2017, accedere alle **provvidenze creditizie e fideiussorie**, ad oggi previste soltanto per le cooperative sociali ed i loro consorzi. Pertanto, le ODV e APS che attualmente svolgono attività che sono inquadrabili in quelle di interesse generale ed hanno già rapporti con le P.A. avranno sicuramente vantaggio a passare nel RUNTS per la continuazione della predetta attività. Questi enti, quindi, non dovranno far altro che adeguare le clausole dello statuto e dell'atto costitutivo alle disposizioni con-

²⁴ Vedi nota 12.

²⁵ Art. 55 del DLgs. 117/2017, rubricato "*Coinvolgimento degli Enti del Terzo settore*".

²⁶ Secondo Santuari A. "Il principio di sussidiarietà orizzontale quale paradigma per la definizione dei rapporti tra ETS e pubblica amministrazione nella riforma del Terzo settore", in *questa Rivista*, 2, 2019: "*In quest'ottica, il Codice del Terzo Settore ha disegnato una cornice normativa nell'ambito della quale si possono attivare i percorsi cooperativi (e non solo competitivi) attraverso i quali selezionare i soggetti (non profit) ritenuti più idonei allo svolgimento delle attività di interesse generale individuate nel Codice [...], rispettandone le specificità organizzative e teleologiche*".

tenute nel CTS, essendo previsto il passaggio automatico dei dati nel RUNTS dal termine che un apposito provvedimento del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali individuerà successivamente²⁷.

Il successivo art. 57 del DLgs. 117/2017, sempre in tema di rapporti con la P.A. prevede che i **servizi di trasporto sanitario di emergenza e urgenza** possano essere, in via prioritaria, oggetto di

affidamento in convenzione alle ODV iscritte da almeno sei mesi al RUNTS, aderenti ad una rete associativa. Per cui, anche in questo caso, la ODV avrà sicuramente vantaggio a che il suo passaggio automatico nel RUNTS avvenga e si consolidi (ricordiamo che si tratta sempre di una facoltà, e pertanto può ben accadere che l'ente, per i più vari motivi, decida di non aderire al Terzo settore).

Sintesi delle norme	
Art. 55	Le P.A. assicurano il coinvolgimento attivo degli ETS attraverso la co-programmazione e la co-progettazione, con riguardo alle attività di interesse generale ex art. 5 del DLgs. 117/2017.
Art. 56	Le P.A. possono sottoscrivere con ODV e APS, iscritte da almeno 6 mesi nel RUNTS, delle convenzioni per lo svolgimento di attività o servizi sociali a favore di terzi, se più favorevoli del ricorso al mercato.
Art. 57	I servizi di trasporto sanitario di emergenza e urgenza possono essere prioritariamente affidati in convenzione a ODV iscritte da almeno sei mesi nel RUNTS, purchè siano aderenti ad una rete associativa.

4. Gli altri vantaggi derivanti dall'iscrizione nel RUNTS

Sono numerosi gli altri incentivi normativi conseguenti all'iscrizione al RUNTS che, nel tempo e sulla base della loro progressiva attuazione, potrebbero risultare significativi per il sostegno degli enti iscritti, penalizzando viceversa gli enti non profit non aderenti alla riforma del Terzo settore. Di seguito vengono analizzate le misure citate.

Ai fini dell'accesso al credito agevolato, l'art. 67 del DLgs. 117/2017 prevede che le **provvidenze creditizie e fideiussorie** previste per le cooperative e i loro consorzi siano estese anche alle ODV e alle APS che, nell'ambito di convenzioni con le Pubbliche

Amministrazioni, abbiano ottenuto l'approvazione di uno o più progetti di attività e di servizi di interesse generale inerenti alle finalità istituzionali.

I crediti delle ODV e APS inerenti allo svolgimento delle attività di interesse generale, ai sensi dell'art. 68 del DLgs. 117/2017, godranno del **privilegio generale sui beni mobili del debitore**, ex art. 2751-bis c.c., venendo altresì collocati in fascia prioritaria nell'ordine dei privilegi, subito dopo i crediti dell'impresa artigiana di cui alla lett. c) del comma 2 dell'art. 2777 c.c.

L'art. 69 del DLgs. 117/2017 prevede che lo Stato, le Regioni e le Province Autonome promuovano iniziative per favorire l'accesso degli Enti del Terzo settore ai finanziamenti del Fondo Sociale Europeo e

27 Si veda nota 5.

ad altri **finanziamenti europei**, per progetti finalizzati al raggiungimento degli obiettivi istituzionali. L'art. 70 del DLgs. 117/2017 prevede che lo Stato, le Regioni, le Province Autonome e gli Enti locali possano promuovere forme e modi per **l'utilizzazione non onerosa di beni mobili ed immobili per manifestazioni e iniziative temporanee** degli Enti del Terzo settore, che potranno anche, in occasione di eventi o manifestazioni, somministrare alimenti e bevande a fronte di presentazione di semplice SCIA, in deroga al possesso dei requisiti professionali richiesti dalla normativa vigente. È di immediata evidenza la portata pratica di tale agevolazione, che potrà risultare molto appetibile soprattutto per fiere o sagre locali, nonché per le manifestazioni promozionali e di raccolta fondi da parte degli Enti del Terzo settore. Con riferimento ai **locali utilizzati**, l'art. 71 del DLgs. 117/2017 stabilisce che le sedi degli Enti del Terzo settore e i locali in cui si svolgono le loro attività istituzionali (purché non di tipo produttivo) sono compatibili con tutte le destinazioni d'uso, indipendentemente dalla destinazione urbanistica. Inoltre, viene disposto che lo Stato, le Regioni e le Province Autonome possono concedere in comodato beni mobili ed immobili di loro proprietà agli Enti del Terzo settore, ad eccezione delle imprese sociali, per lo svolgimento delle loro attività istituzionali, con durata massima di 30 anni.

Questo è di sicuro uno degli aspetti più interessanti ed importanti correlati alla iscrizione nel RUNTS, soprattutto laddove si pensi ad un qualunque ente non profit che già utilizzi – per la propria attività istituzionale – un bene di proprietà (ad esempio) comunale.

Nell'immediato futuro, quindi, gli ETS iscritti potranno essere destinatari di beni mobili o immobili per le loro attività, mentre gli altri enti non profit non rientranti nel Terzo settore rischiano di restare fuori dall'agevolazione. Si pensi, a titolo esemplificativo, alle Associazioni sportive dilettantistiche che per raggiungere i loro scopi istituzionali utilizzano in comodato (gratuito) strutture ed impianti dei Comuni (ad esempio piscine comunali, piste di atletica, campi da tennis ecc.): come faranno ad esercitare ancora la propria attività di interesse generale²⁸ senza il comodato (gratuito) delle loro strutture sportive? In tal caso, per rientrare nell'agevolazione, potrebbero quindi essere costrette ad iscriversi al RUNTS, peraltro disapplicando la L. 398/91²⁹ ma potendo fruire del regime forfetario ex art. 80 del DLgs. 117/2017 ovvero del regime forfetario ex art. 86 del DLgs. 117/2017 ove risultino anche costituite come APS ove non superino i ricavi annui di euro 130.000,00 annui. Sempre l'art. 71 del DLgs. 117/2017 prevede che i **beni culturali immobili** di proprietà dello Stato, delle Regioni, degli Enti Locali e degli altri Enti Pubblici, per i quali non sia attualmente corrisposto alcun canone e che richiedano interventi di restauro, possano essere dati in concessione a Enti del Terzo settore che svolgono attività di cui all'art. 5 comma 1 lett. f), i), k) e z) del DLgs. 117/2017, per un periodo temporale fino a 50 anni, con pagamento di un canone agevolato, ai fini della riqualificazione e riconversione dei medesimi beni. Tale norma, di estremo interesse per gli Enti del Terzo settore di matrice culturale, potrà generare importanti *partnership* pubblico-private, recuperando beni pubblici inutilizzati oppure oggetto di confisca.

28 Ricordiamo che l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche rientrano in pieno tra le attività di interesse generale previste dall'art. 5 del D Lgs. 117/2017.

29 Al riguardo, va rammentato che ai sensi dell'art. 89 co. 1 lett. c) del DLgs. 117/2017 "Agli enti del Terzo settore [non commerciali, ndr] non si applicano le seguenti disposizioni: [...] c) la legge 16 dicembre 1991, n. 398".

5. I vantaggi relativi al reperimento di risorse finanziarie e alla finanza sociale. Il cinque per mille

L'art. 72 del DLgs. 117/2017 dà attuazione all'art. 9 comma 1 lett. g) della legge delega 106/2016, attraverso l'istituzione presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali di un Fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale, oggetto di iniziative e progetti promossi da OdV, APS e Fondazioni del Terzo settore, iscritte nel RUNTS.

È importante evidenziare che il Fondo in esame è già operativo, e per l'annualità 2020, come da Atto di indirizzo del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali adottato con DM 12.3.2020 n. 44, le risorse finanziarie stanziare sono state le seguenti:

1. Fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel Terzo settore: euro 34.000.000,00 (con riferimento all'art. 72 del DLgs. 117/2017);
2. Altre risorse finanziarie specificamente destinate al sostegno degli enti del Terzo settore: euro 16.960.000,00 (con riferimento all'art. 73 del DLgs. 117/2017).

Nello specifico, il DM prevede che l'ammontare complessivo di cui sopra, pari ad euro 50.960.000,00, sia così ripartito:

- a. iniziative e progetti di rilevanza nazionale: euro 12.630.000,00;
- b. iniziative e progetti di rilevanza locale: euro 28.000.000,00;
- c. contributi per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali ai sensi dell'art. 73 comma 2 lett. c) del DLgs. 117/2017: euro 7.750.000,00;
- d. contributo annuo ai soggetti di cui all'art. 1 comma 1 lett. a) della L. 476/87, ai sensi dell'art. 75 comma 2 del DLgs. 117/2017: euro 2.580.000,00.

Si tratta dunque di risorse finanziarie molto rilevanti, la cui messa a disposizione non è peraltro sempre nota agli enti non profit, che – va segna-

lato – in genere hanno difficoltà nel reperire tutte le necessarie informazioni in tema di *fundraising*.

Va anche segnalato che le ODV, in alternativa ai contributi di cui sopra, possono ottenere, per l'acquisto di autoambulanze e di beni mobili iscritti in pubblici registri destinati ad attività antincendio da parte dei vigili del fuoco volontari, una riduzione del prezzo di acquisto dei predetti mezzi in misura pari all'IVA relativa. In tal caso, è il venditore del bene ad applicare lo sconto sul prezzo di vendita, recuperando poi le somme corrispondenti alla riduzione praticata mediante compensazione con i propri versamenti fiscali e previdenziali, ex art. 17 del DLgs. 241/97.

L'art. 77 del DLgs. 117/2017 prevede che gli Istituti di credito possano emettere **titoli di solidarietà** finalizzati al finanziamento ed al sostegno delle attività di interesse generale svolte dagli Enti del Terzo settore iscritti al RUNTS, siano essi non commerciali oppure commerciali (vi rientrano dunque anche le imprese sociali), destinando la raccolta interamente ad impieghi a favore degli Enti del Terzo settore stessi.

Potranno dunque essere emessi dalle banche titoli obbligazionari ed altri titoli di debito (di durata non inferiore a 36 mesi), nonché certificati di deposito (di durata non inferiore a 12 mesi), destinati al finanziamento delle attività di interesse generale svolte dagli Enti del Terzo settore.

Il rendimento per i sottoscrittori dei titoli di solidarietà sarà vantaggioso, sia perché sarà almeno pari al maggiore tra il tasso medio lordo annuo di interesse delle obbligazioni dell'emittente e quello dei titoli di Stato con durate similari, sia perché agli interessi ed altri proventi percepiti dai sottoscrittori, diversi dalle imprese, sarà applicata la ritenuta a titolo d'imposta del 12,50% come avviene per i titoli di Stato. Inoltre, i titoli di solidarietà sottoscritti, così come avviene per i titoli di Stato, non concorreranno alla formazione dell'attivo ereditario.

Sempre l'art. 77 del DLgs. 117/2017 prevede, infine, in favore degli emittenti dei titoli di solidarietà,

un credito d'imposta pari al 50% delle erogazioni liberali in denaro effettuate in favore di ETS non commerciali per il sostegno delle loro attività di interesse generale, ove l'ammontare di tali erogazioni liberali sia almeno pari allo 0,60% dell'ammontare complessivo collocato dei titoli di solidarietà.

L'art. 78 del DLgs. 117/2017 introduce **agevolazioni fiscali** per i gestori dei portali che svolgono attività di **social lending** (cioè di prestito tra privati attraverso piattaforme web), finalizzato al finanziamento ed al sostegno delle attività di interesse generale svolte da Enti del Terzo settore. In proposito, ricordiamo che il *social lending* rappresenta un canale alternativo di credito, mediante il quale i contraenti del prestito vengono messi in relazione diretta dal gestore del portale di *social lending*, che gestisce il contratto tra le parti ed al quale viene riconosciuta una commissione sia dai soggetti richiedenti il prestito (in questo caso, l'Ente del Terzo settore), sia dai soggetti eroganti il prestito (i privati).

L'art. 78 del DLgs. 117/2017 prevede che i gestori dei portali di *social lending*, che intervengono nel pagamento degli interessi percepiti dai soggetti prestatori dei fondi, operino sugli interessi e proventi percepiti dai mutuanti la ritenuta a titolo d'imposta del 12,50%, così come previsto per i titoli di Stato. Infine, è necessario un cenno anche all'istituto del **cinque per mille**. Infatti, in data 17.9.2020, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, il DPCM 23.7.2020, nuovo provvedimento attuativo del cinque per mille in sostituzione dei precedenti.

Il nuovo decreto, in vigore dal 2 ottobre 2020, ricomprende tra i beneficiari del cinque per mille gli enti del Terzo settore iscritti nel RUNTS, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali in forma societaria, gli enti della ricerca scientifica e dell'università, gli enti della ricerca sanitaria, le attività sociali svolte dal Comune di residenza del contribuente e le associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI che svolgano prevalentemente attività di avviamento e formazione allo

sport dei giovani di età inferiore a 18 anni ovvero di avviamento alla pratica sportiva in favore di persone di età non inferiore a 60 anni o nei confronti di soggetti svantaggiati in ragione delle condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.

Per gli enti del Terzo settore, si prevede che le nuove disposizioni si applichino a decorrere dall'anno successivo a quello di operatività del RUNTS. Fino a tale anno il cinque per mille potrà essere ancora destinato al sostegno degli enti del volontariato, alle ONLUS, alle APS iscritte nei registri regionali o provinciali ed alle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di attività delle ONLUS. L'impatto del nuovo decreto sul cinque per mille è dunque importante per il mondo non profit, poiché **saranno tagliati fuori dal riparto quegli enti che non si iscriveranno al RUNTS** e che non siano ricompresi tra le altre categorie di enti espressamente richiamate dal decreto. A titolo esemplificativo, sarà esclusa dal riparto una fondazione culturale con personalità giuridica oggi iscritta negli elenchi del cinque per mille, ma che decida di non iscriversi al RUNTS.

6. L'acquisizione semplificata della personalità giuridica per gli Enti del Terzo settore

Un cenno merita un'ultima – ma comunque significativa – ragione per l'iscrizione degli enti non profit nel RUNTS, rappresentata dall'agevolazione per l'ottenimento della personalità giuridica da parte di associazioni e fondazioni, introdotta dal Codice del Terzo settore a superamento del complesso e lungo procedimento amministrativo di tipo "concessorio" oggi esistente presso le Prefetture o le Regioni, previsto dal DPR 361/2000.

Infatti, come disposto dall'art. 22 del DLgs. 117/17, viene previsto che le associazioni e le fondazioni del Terzo settore potranno **acquisire la persona-**

lità giuridica mediante l'iscrizione al RUNTS³⁰. In questo caso, anche ai sensi di quanto previsto dagli artt. 17 e 18 del DM 106/2020, sarà il notaio rogante l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente a verificare la sussistenza delle condizioni di legittimità previste dal Codice del Terzo settore, nonché del patrimonio minimo dell'ente, che viene fissato in euro 15.000,00 per le associazioni ed in euro 30.000,00 per le fondazioni (potendo lo stesso esistere in termini sia di somma liquida e disponibile, sia in beni diversi dal denaro il cui valore risulti da perizia giurata di un revisore legale o di una società di revisione).

A seguito della verifica delle condizioni, il notaio, entro 20 giorni, provvederà a depositare l'atto e l'eventuale ulteriore documentazione comprovante i requisiti presso il RUNTS, richiedendo l'iscrizione dell'ente, al quale dovrà essere attribuita la personalità giuridica in presenza delle condizioni previste dalla legge.

Il vantaggio dell'acquisto della personalità giuridica è rilevante, permettendo la netta separazione tra il patrimonio dell'ente e quello del legale rappresentante, atteso che per le obbligazioni ed i debiti contratti dall'ente i creditori hanno soltanto la possibilità di soddisfarsi sul patrimonio dell'ente stesso. L'art. 22 del DLgs. 117/2017, al riguardo, si chiude opportunamente con la specificazione che nelle fondazioni e nelle associazioni riconosciute come persone giuridiche, per le obbligazioni dell'ente risponde – appunto – soltanto l'ente stesso con il suo patrimonio³¹.

7. Gli svantaggi della mancata adesione al Terzo settore

A fronte della serie di vantaggi sopra descritti, occorre anche valutare che l'adesione al regime del Terzo settore comporterà sicuramente taluni svantaggi, che potrebbero – in alcuni casi – frenare la scelta di iscrizione nel RUNTS. A mero titolo esemplificativo, si possono elencare i seguenti:

- **il sostenimento di costi per procedere all'adeguamento dell'atto costitutivo o dello statuto** alle norme del Codice del Terzo settore o a quelle dell'impresa sociale;
- **i costi legati alla redazione e al deposito del bilancio** su modello, obbligatorio per l'iscrizione ed il deposito presso il Registro unico. È possibile che l'apparato contabile dell'ente non profit di piccole dimensioni permetta già oggi di redigere il semplice rendiconto annuale, ma ciò non è di per sé sufficiente per redigere il bilancio richiesto dal RUNTS, che deve essere depositato secondo i modelli ministeriali. Inoltre, vi sarebbero i costi connessi alla necessaria presenza della figura di un consulente amministrativo o fiscale in maniera continuativa o comunque maggiore rispetto all'attualità;
- **costi legati all'aggiornamento e al deposito presso il RUNTS di ciascuna variazione** delle cariche sociali (si pensi anche soltanto alle dimissioni di un semplice consigliere, che dovranno essere iscritte presso il Registro);

30 Per un approfondimento sul tema, si rimanda al contributo di Riccardelli N. "L'acquisto della personalità giuridica degli Enti del Terzo settore", in *questa Rivista*, 4, 2018.

31 È stato osservato (Riccardelli N., cit., nota 16) come "l'acquisto della personalità giuridica, anche nella riforma del Terzo settore, risulti funzionale all'obiettivo della limitazione della responsabilità per le obbligazioni dell'ente. Per tale motivo l'accesso alla personalità giuridica risulta un obiettivo cui opportunamente vorranno tendere il maggior numero possibile di enti del Terzo settore".

- l'eventuale costo collegato alla **presenza di un organo di controllo** formato da almeno un revisore legale, nel caso si raggiungano i livelli di proventi previsti dal Codice.

Ma oltre agli aspetti di natura monetaria, che comunque possono incidere in modo piuttosto rilevante, un altro aspetto importante è quello della trasparenza, atteso che molti enti non desiderano rendere pubblici i propri introiti o, in generale, i propri bilanci. Ma la trasparenza è anche il "prezzo da pagare" per accedere alla numerosa serie di vantaggi del Terzo settore³².

8. Considerazioni conclusive

Come abbiamo visto, il panorama di agevolazioni e opportunità connesso all'ingresso nel Terzo settore è molto ampio.

Esso deve dunque essere attentamente valutato da ciascun ente non profit rispetto alla propria specifica realtà operativa, nonché rispetto alle prospettive future di attività, in particolare con riferimento alle attività svolte in collaborazione con gli Enti Pubblici. Questi ultimi, infatti, nella cernita degli enti non profit con cui svolgere attività, iniziative e sviluppo di progetti, dovranno attingere in via del tutto prioritaria, talora esclusiva, dagli enti iscritti al RUNTS.

Rimanere fuori dal novero degli enti del Terzo settore potrebbe dunque penalizzare fortemente lo sviluppo ed il mantenimento in attività di un ente non profit, sia sotto il profilo dei rapporti convenzionali e contrattuali con la Pubblica Amministrazione, sia sotto il profilo del reperimento di risorse finanziarie attraverso la partecipazione a bandi, locali e nazionali, nonché mediante la leva fiscale, che, come si è visto, è fortemente incentivata dalla riforma del Terzo settore.

A titolo di mera opinione dottrinale, si può ritenere che i vantaggi derivanti dall'adesione alla riforma e dall'iscrizione al RUNTS siano notevolmente superiori ai maggiori incombenzi amministrativi che la riforma comporterà.

Si tratta certamente di un cambiamento per certi versi epocale, ma che, alla luce delle rilevanti dimensioni anche occupazionali che il settore non profit oggi riveste nel nostro Paese (359.574 enti non profit attivi, 853.476 lavoratori dipendenti presso tali enti, oltre 5,5 milioni di volontari coinvolti nelle attività, come si legge dai dati risultanti dall'ultimo censimento permanente ISTAT pubblicato in data 9 ottobre 2020³³), era ed è necessario affrontare in nome del principio della trasparenza e del conseguente sostegno agli enti non profit "meritevoli".

32 Ad esempio, saranno da pubblicare online i contributi pubblici percepiti, giusta la previsione di cui al DPCM 23.7.2020, quelli relativi al 5 per mille ex DLgs. 111/2017 con il relativo rendiconto, obblighi alla cui inottemperanza scatteranno apposite sanzioni. Inoltre, secondo quanto previsto dall'art. 26 co. 3 del DM 106/2020, sarà istituito un apposito portale web dedicato, su cui saranno pubblicati e consultabili i dati di tutti gli ETS, presenti nel RUNTS.

33 <https://www.istat.it/it/archivio/248321>.

Le violazioni fiscali nella sponsorizzazione degli enti sportivi dilettantistici: le conseguenze di carattere penaltributario

Nelle varie forme in cui può realizzarsi, la sponsorizzazione costituisce un sostegno ormai imprescindibile per gli enti sportivi dilettantistici. D'altronde, il particolare regime fiscale che, ricorrendone gli specifici presupposti, connota tale rapporto contrattuale consente allo sponsor la deducibilità fiscale della relativa spesa e all'ente sportivo l'acquisizione di risorse non altrimenti ricevibili. Tuttavia, proprio questo contesto agevolativo genera talvolta fenomeni di falsità nelle fatturazioni così da costituire oggetto di particolare interesse per le attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria da cui può derivare una gravosa sanzionabilità tributaria e penale.

Stefano COMELLINI *

1. Premessa

In tutti gli ambiti sportivi - discipline professionistiche e dilettantistiche, individuali e di squadra - la sponsorizzazione, nelle sue varie estrinsecazioni, costituisce un presupposto essenziale per la crescita, il sostentamento, talora la mera sopravvivenza degli enti sportivi che non possono più prescindere dalla cessione di spazi pubblicitari, dalla prestazione di servizi promozionali, più in generale dal costante rapporto con gli *sponsor*.

Tuttavia, il particolare regime di agevolazione fiscale riservato agli enti dilettantistici e la correlata possibilità per lo *sponsor* di ampia deduzione dell'onere pubblicitario, generano una diffusa attività di

accertamento di specifici illeciti tributari e, talora, di reati fiscali.

2. Il contratto di sponsorizzazione

Sotto la nozione di "sponsorizzazione" si ricomprende un fenomeno complesso che, in linea generale, può ricondursi al contratto mediante il quale un soggetto ("*sponsee*") si obbliga a fornire, nell'ambito di proprie iniziative destinate al pubblico (programmi radiotelevisivi, eventi musicali, artistici, sportivi, ecc.), prestazioni accessorie di veicolazione del marchio, del logo e di altri messaggi del soggetto sponsorizzato ("*sponsor*") il qua-

* *Avvocato in Torino - Docente a contratto di Diritto dello Sport all'Università di Torino*

le, dal canto suo, si obbliga a pagare un determinato corrispettivo, nella previsione che il pubblico, partecipando emotivamente all'iniziativa, associata alla stessa la figura dello *sponsor* e che, da tale collegamento, questi conseguano un beneficio di immagine per le proprie attività¹.

Si tratta di un contratto atipico, perché non disciplinato dal Codice civile, consensuale, a titolo oneroso e a prestazioni corrispettive, tipicamente di durata (anche se talora è legato a un singolo evento), che non necessita della forma scritta potendo concludersi anche oralmente o per fatti concludenti. Tuttavia, le formalità del contratto risultano decisamente consigliabili a fronte, come oltre si vedrà, delle attività di accertamento fiscale e penale in ordine alla liceità dell'accordo.

Con riferimento al sinallagma, lo *sponsor* si obbliga a una prestazione di "dare", versando alla controparte contrattuale somme di denaro e/o fornendo beni in natura, della specie o anche diversi rispetto a quelli da questi prodotti e/o commercializzati; lo *sponsee* può essere vincolato alle più diverse prestazioni: un obbligo di "facere" (ad esempio, porre un logo commerciale su calendario o sull'abbigliamento dell'atleta), un obbligo di "pati" (quando lo *sponsor* utilizza il nome e/o l'immagine dello *sponsee* nei propri messaggi promozionali) o, infine, un obbligo di "non facere" (ad esempio, a fronte di accordi di esclusiva, in forza dei quali lo *sponsee* si impegna a non effettuare prestazioni di natura promozionale in favore di altre aziende).

Il contratto di sponsorizzazione, pur presente anche in altri ambiti (culturale, artistico, ecc.), trova la sua massima diffusione negli eventi sportivi ove il pubblico presente e la diffusione a mezzo stampa e televisione contribuiscono agevolmente ed effi-

cacemente alla utile divulgazione dell'immagine commerciale dello *sponsor*.

Pur nelle variegate possibilità di applicazione concreta, la **sponsorizzazione sportiva** può, in linea generale, riguardare:

- un'associazione o società sportiva professionistica o dilettantistica che dietro corrispettivo si obbliga a trasmettere il messaggio promozionale dello *sponsor* con scritte e loghi su abbigliamento, mezzi di trasporto, veicoli di gara, pubblicazioni, biglietti e abbonamenti, cartelloni *backdrop*, sfondi per le interviste, ecc. Lo *sponsor*, dal canto suo, può utilizzare le relative immagini a fini pubblicitari. Talora, in talune discipline (ciclismo, pallacanestro, pallavolo, ecc.) si ha l'"abbinamento" del nome dell'ente sportivo con quello dello *sponsor*;
- un singolo atleta, con particolare riferimento agli sport individuali;
- un evento sportivo, che si realizza in una singola gara o in un torneo, campionato o manifestazione complessa.

Si distingue poi lo *sponsor* "ufficiale" (o "principale"), il cui nome o logo compare sulle maglie da gioco della squadra, dallo *sponsor* "tecnico", fornitore degli articoli sportivi, con il duplice vantaggio della presenza del logo sull'abbigliamento e della sua vendita al pubblico. Vi sono poi i vari "fornitori ufficiali", che somministrano beni (ad esempio, alimenti ricostituenti, bibite energizzanti, ecc.) e servizi (ad esempio, di trasporto) all'ente sportivo, usufruendo del rapporto con il *brand* dello stesso per la propria attività commerciale.

Risulta fondamentale, in sede di **accertamento dell'illecito tributario e/o penale**, che la sponsorizzazione si fondi su un contratto quanto più ana-

1 Cfr. Cons. giust. amm. Sicilia 4.11.1995 n. 336, Coreco Palermo e Reg. Sicilia e altri c. Assoc. sportiva pallacanestro Palermo e Prov. Palermo e altri, *Cons. Stato*, 1995, I, p. 1607. Per un inquadramento civilistico dei contratti di sponsorizzazione si veda Vidiri G. "Il contratto di sponsorizzazione: natura e disciplina", *Giust. civ.*, 2001, II e Cantamessa L. "La Sponsorizzazione", in "Lineamenti di diritto sportivo", a cura di Cantamessa L., Riccio G.M., Sciancalepore G., Milano, 2008.

litico, contenente, in linea generale, le indicazioni relative alle parti che stipulano l'accordo; lo specifico segno distintivo che dovrà essere diffuso; tutti gli obblighi a carico dello *sponsee*; l'ammontare e le modalità di pagamento del corrispettivo; la durata e le condizioni per gli eventuali rinnovi; il foro competente o la clausola arbitrale in caso di controversie. Possono aggiungersi eventuali ulteriori clausole: diritto di esclusiva, *bonus* per risultati conseguiti, ecc.; oltre alle cd. *morality clauses*, volte a tutelare l'immagine delle parti mediante la previsione di obblighi di comportamento e di dichiarazioni non lesive della altrui reputazione, nonché le clausole risolutive espresse, necessarie per fissare le ipotesi e le modalità di risoluzione anticipata del rapporto in caso di violazioni contrattuali, quali ad esempio, condanne penali per delitti non colposi, uso di sostanze stupefacenti, utilizzo accertato di *doping*, frode sportiva o provvedimenti disciplinari di squalifica, sospensione e radiazione.

3. Regime fiscale delle sponsorizzazioni allo sport dilettantistico

Il regime fiscale che caratterizza la sponsorizzazione dell'ente dilettantistico, ha generato una articolata giurisprudenza destinata a distinguere, all'interno delle prestazioni promozionali, da un lato le **spese pubblicitarie o di propaganda** e dall'altro le **spese di rappresentanza**, distinte, per quanto concerne il soggetto committente, sotto il profilo del diverso trattamento fiscale.

L'Amministrazione finanziaria è interessata ai rapporti promozionali intrattenuti dalle imprese con

le associazioni e società sportive dilettantistiche, consapevole dell'esistenza di fenomeni di sovrapproduzione e/o di emissione di fatture per operazioni, integralmente o parzialmente, inesistenti.

In generale, per la giurisprudenza di legittimità² il criterio discretivo tra le spese di rappresentanza e quelle di pubblicità, riferibili a distinte fattispecie contrattuali, deve essere individuato nella diversità, anche strategica degli obiettivi: costituiscono spese di rappresentanza – nel cui ambito rientrano di regola quelle per sponsorizzazioni – i costi sostenuti per accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa e per potenziarne la possibilità di sviluppo, mentre sono spese di pubblicità e propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, e comunque al fine diretto di incrementare le vendite.

L'art. 108 del TUIR (come il previgente art. 74 comma 2) richiede, ai fini della deducibilità delle spese di sponsorizzazione, che il contribuente dimostri, non solo la **congruità dei costi** sostenuti a fini di sponsorizzazione in rapporto all'attività caratteristica e al volume d'affari che ne costituiscono il risultato, ma pure la loro idoneità ad ampliare le prospettive di crescita dell'impresa e, quindi, **l'inerenza** sotto il profilo del concreto vantaggio nello specifico contesto territoriale³.

Qualora non sussista alcun collegamento tra l'attività sponsorizzata e quella posta in essere dallo *sponsor*, le relative spese non possono essere considerate di pubblicità, e come tali integralmente deducibili, ma devono ritenersi spese di rappresentanza soggette ai limiti di deducibilità previsti dall'art. 108 comma 2 del TUIR⁴.

2 Per tutte, Cass. 27.5.2015 n. 10914, in *Sistema Integrato Eutekne*, con nota di Borgoglio A. "Indeducibili le sponsorizzazioni locali se l'impresa vende all'estero", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 28.5.2015.

3 Cass. 4.7.2014 n. 15318; Cass. 24.7.2014 n. 16812, in *Sistema Integrato Eutekne*.

4 "Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza

Con riferimento all'ambito sportivo, la sponsorizzazione prevede un collegamento diretto tra l'ambito agonistico proprio della associazione/società sportiva dilettantistica e la positiva promozione del nome dell'azienda; d'altro canto, la pubblicità ha caratteristica di occasionalità rispetto all'evento sportivo, come ad esempio per la cartellonistica apposta nel centro sportivo, a prescindere dall'evento stesso. Si è affermato, infatti, che la pubblicità è "statica", mentre la sponsorizzazione è "dinamica"⁵, ossia il marchio dell'azienda *sponsor* "si muove" con l'atleta o con la squadra durante la manifestazione sportiva⁶.

Tuttavia, proprio riguardo agli enti sportivi dilettantistici, la giurisprudenza e la prassi avevano a lungo e ampiamente dibattuto in merito alla corretta qualificazione – spese di "pubblicità" o di "rappresentanza" – da attribuire, ai fini fiscali, alle spese di sponsorizzazione, in considerazione del disposto di cui al previgente art. 74 comma 2⁷ (ora, come si è detto, art. 108 comma 2) del TUIR.

La giurisprudenza di legittimità⁸ propendeva per ritenere spese di propaganda, e non di rappresentanza, quelle sostenute nell'intento di incrementare le vendite e non già di offrire una migliore imma-

gine dell'impresa. D'altro canto, la ris. Min. Finanze 8.9.2000 n. 137/E, in risposta ad un quesito posto da una società – che riteneva di dover ricondurre a spese di sponsorizzazione quelle sostenute per l'organizzazione di una fiera – qualificava le stesse quali spese di rappresentanza. Tale conclusione era poi smentita dalla stessa Agenzia delle Entrate con la successiva ris. 2.10.2002 n. 316.

Al fine di risolvere, in modo definitivo, la questione, il legislatore opportunamente disponeva per gli enti sportivi dilettantistici uno specifico regime giuridico fondato sull'art. 90 comma 8 della L. 27.12.2002 n. 289 per cui *"Il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'articolo 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al*

stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni; b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni; c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50". Sul punto, cfr. Cass. 26.11.2014 n. 25100; C.T. Prov. Milano 29.4.2015 n. 3819/47/15 e C.T. Reg. Milano 12.11.2015 n. 4850/30/15, in *Sistema Integrato Eutekne*.

5 Cass. 19.1.1996 n. 428, Riv. dir. trib., 1997, II, p. 64 e Cass. 19.1.1996 n. 429, *Mass. Giur. It.*, 1996.

6 C.T. Prov. Bergamo 9.1.2019, n. 75/3/19, in *Sistema Integrato Eutekne e il fisco*, 2019, p. 1993, con nota di Napolitano F.

7 *Disciplina ante Riforma 2004, applicabile fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2003. "Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi. Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili. Le predette limitazioni non si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni di cui al periodo precedente di valore unitario non eccedente lire cinquantamila".*

8 Cass. 8.6.2000 n. 7803, in *Sistema Integrato Eutekne*.

decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”.

Tuttavia, pur a fronte della citata disposizione, si era ancora prospettata un'interpretazione restrittiva, da parte degli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria e dei giudici di merito, con la contestazione allo *sponsor* della deducibilità delle spese di sponsorizzazione, eccependosi, da un lato, la mancanza del requisito dell'inerenza e, dall'altro, l'eccessività delle somme versate all'ente sportivo dilettantistico perché ritenute antieconomiche. Si era così sostenuto l'indebito vantaggio fiscale a fronte del venir meno della necessaria correlazione dei costi sostenuti con i ricavi conseguiti, perché non idonei a generare un apprezzabile incremento di questi ultimi.

In realtà, come precisato ormai univocamente dalla Cassazione⁹, l'art. 90 comma 8 è norma, di natura agevolativa, che ha introdotto una **“presunzione legale assoluta”** circa la natura pubblicitaria, e non di rappresentanza, di dette spese di sponsorizzazione, sempre che siano rispettate le precise condizioni per la sua applicabilità. In particolare:

a. **il soggetto sponsorizzato deve essere un ente sportivo dilettantistico.**

Ai sensi dell'art. 7 comma 1 del DL 28.5.2004 n. 136¹⁰, il disposto dell'art. 90 comma 8 si applica alle società ed alle associazioni sportive dilettantistiche in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI, ente garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale (art. 5 comma 1 del DLgs. 23.7.1999 n. 242) e unico

organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche. Il comma 2 dello stesso art. 7 dispone che il CONI trasmetta annualmente al Ministero dell'Economia e delle finanze - Agenzia delle Entrate, l'elenco delle Società e delle Associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi. Il Registro nazionale delle Associazioni e Società sportive dilettantistiche è lo strumento che il Consiglio nazionale del CONI ha istituito per confermare definitivamente *“il riconoscimento ai fini sportivi”* (ex art. 5 comma 2 lett. c) del DLgs. 242/99), per le associazioni e società sportive dilettantistiche, già affiliate alle Federazioni sportive nazionali, alle Discipline sportive associate ed agli Enti di promozione sportiva¹¹;

b. **l'obbligo di rispettare il limite quantitativo annuo di spesa fissato dalla legge pari a euro 200.000;**

c. **la sponsorizzazione deve tendere a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor;**

d. **il soggetto sponsorizzato deve avere effettivamente realizzato una specifica attività promozionale** (es. apposizione del marchio sulle divise, esibizione di striscioni e/o tabelloni sul campo da gioco, ecc.¹²).

Rispettati tali requisiti, alla presunzione di natura assoluta fissata dalla norma, consegue l'**irrelevanza dell'eventuale “antieconomicità” o “inidoneità” della spesa per la sproporzione** tra l'entità della stessa e il fatturato/utile di esercizio della società

9 Da ultimo, Cass. 16.7.2020 n. 15179, in *Sistema Integrato Eutekne e il fisco*, 2020, p. 3470, con nota di Borgoglio A. Cass. 6.5.2020 n. 8540, in *Sistema Integrato Eutekne*; Cass. 27.2.2020 n. 5428, ivi; Cass. 30.1.2018 n. 2285, *CED Cassazione* 2018; Cass. 23.3.2016 n. 5720, in *Sistema Integrato Eutekne*.

10 *“Disposizioni urgenti per garantire la funzionalità di taluni settori della pubblica amministrazione”*, conv., con modificazioni, L. 27.7.2004 n. 186.

11 L'iscrizione al Registro – pubblicato sul sito istituzionale del CONI che ne cura la gestione – è obbligatoria per tutti gli enti affiliati alle Federazioni sportive nazionali (FSN), alle Discipline sportive associate (DSA) e agli Enti di promozione sportiva (EPS).

12 Così Cass. n. 15179/2020, cit.

sponsor. Si tratterà, quindi, di spesa da considerare deducibile dal reddito d'impresa, appunto, per presunzione assoluta – che riguarda sia la “natura” del costo, quale spesa pubblicitaria, sia l’“inerenza” del costo stesso sino alla soglia, normativamente fissata, dell'importo di euro 200.000¹³ – senza che l'Amministrazione finanziaria possa esprimere qualsivoglia sindacato di merito. La scelta normativa ha, infatti, attribuito alle spese di sponsorizzazione il dichiarato fine di valorizzare lo sport dilettantistico quale fenomeno di particolare rilevanza sociale che, promuovendo lo sviluppo della personalità dei consociati, assolve ad un significativo compito educativo e di tutela della salute pubblica, beni di rilevanza costituzionale¹⁴.

In altri termini, l'interpretazione teleologica e sostanziale della norma in esame induce a ritenere che essa ha in via primaria finalità sociali extrafiscali, da intendersi come prevalenti sulle finalità fiscali¹⁵. In parallelo, l'art. 81 del recente DL 14.8.2020 n. 104 (“decreto Agosto”)¹⁶ ha introdotto uno specifico **credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari** effettuati dal 1° luglio al 31 dicembre 2020 a favore di società e associazioni sportive.

Il credito d'imposta (comma 1) è riconosciuto alle imprese (a prescindere dalla forma giuridica), ai lavoratori autonomi (in forma individuale e associata) e agli enti non commerciali che effettuano investimenti – mediante pagamenti tracciabili – in campagne pubblicitarie, incluse le sponsorizzazioni, nei confronti oltre che di leghe che organizzano campionati nazionali a squadre nell'ambito delle discipline olimpiche¹⁷ e di società sportive profes-

sionistiche, di società ed associazioni sportive dilettantistiche iscritte al registro CONI operanti in discipline ammesse ai Giochi Olimpici e che svolgono attività sportiva giovanile debitamente certificata. L'investimento deve essere di importo complessivo non inferiore a 10.000 euro e destinato ad enti con ricavi ex art. 85 comma 1 lett. a) e b) del TUIR relativi al periodo d'imposta 2019, e comunque prodotti in Italia, almeno pari a 150.000 euro¹⁸ e fino a un massimo di 15 milioni di euro.

Tuttavia, la norma, come modificata in sede di conversione, dispone che dal credito di imposta sono esclusi gli investimenti in campagne pubblicitarie, incluse le sponsorizzazioni, nei confronti dell'ampia platea di soggetti che aderiscono al regime previsto dalla L. 16.12.1991 n. 398. Si tratta delle molte associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte al Registro telematico tenuto presso il CONI che, rientrando nel limite annuo pari a 400.000 euro di proventi derivanti da attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, hanno optato per l'applicazione di questo diffusissimo regime forfettario valido tanto ai fini reddituali quanto ai fini IVA.

La norma agevolativa dispone altresì (comma 5) che il **corrispettivo** sostenuto per le spese di cui all'art. 81 comma 1 del DL 104/2020 costituisce, per il soggetto erogante, **spesa di pubblicità**, volta alla promozione dell'immagine, dei prodotti o servizi dello stesso mediante una specifica attività della controparte. Si tratta di una formulazione letterale che richiama l'art. 90 comma 8 della L. 289/2002, così da ritenere ragionevole anche qui una **presunzione assoluta** di piena deducibilità del costo sostenuto

13 Così Cass. n. 15179/2020, cit.

14 Così Cass. n. 15179/2020, cit.; cfr. anche C.T. Reg. Emilia-Romagna 2.11.2017 n. 3004/11/17, il *Caso.it*.

15 Così Cass. n. 15179/2020, cit.

16 Conv., con modificazioni, L. 13.10.2020 n. 126.

17 Nel testo della legge di conversione si sono correttamente aggiunte le discipline “paralimpiche” e i “Giochi Paralimpici”.

18 Il tetto dell'investimento era fissato nel decreto legge a 200.000 euro poi ridotto a 150.000 euro con la legge di conversione.

ex art. 108 comma 2 del TUIR e **piena detraibilità dell'IVA** assolta sull'investimento effettuato¹⁹.

4. La falsità del rapporto di sponsorizzazione

IN AMBITO TRIBUTARIO

Il particolare regime fiscale che l'art. 90 comma 8 della L. 289/2002 attribuisce alle spese di sponsorizzazione degli enti sportivi dilettantistici, contraddistinto da una "presunzione legale assoluta" circa la natura pubblicitaria delle stesse, può tuttavia essere contestato dall'Amministrazione finanziaria, ben consapevole del fenomeno, di non trascurabile diffusione, riferibile alla **fatturazione per operazioni interamente o parzialmente inesistenti**, secondo un sistema alquanto semplice che fornisce ad entrambe le parti del contratto, di per sé apparentemente lecito, vantaggi patrimoniali e fiscali.

In particolare, per tale meccanismo, gli enti sportivi emettono una o più fatture per una sponsorizzazione inesistente o parzialmente inesistente (c.d. sovrapproduzione o inesistenza qualitativa) utilizzate dallo *sponsor* per dedurre integralmente il costo ex art. 90 comma 8 della L. 289/2002. D'altro canto, l'ente sportivo – che di frequente gode, come si è visto, del regime fiscale agevolato di cui alla L. 398/91, con determinazione forfettaria del reddito imponibile e dell'IVA – acquisisce

un'ampia possibilità di conseguire maggiori risorse finanziarie, talora necessarie alla sua sopravvivenza e non altrimenti ricevibili.

L'emissione di fatture per operazioni integralmente o parzialmente inesistenti, con riferimento ad un apparente o effettivo rapporto di sponsorizzazione, oltre alla rilevanza penale di cui si dirà, comporta il **disconoscimento**, da un lato, della **deducibilità delle relative spese** per la società *sponsor*, dall'altro, per l'ente dilettantistico, del **regime fiscale di cui alla L. 398/91**²⁰. Si tratta, infatti, di condotte illecite che si pongono in aperto contrasto con le finalità associative e di promozione sportiva ritenute meritevoli del trattamento fiscale agevolato, con un ritorno economico distorto rispetto all'attività sportiva dilettantistica e al requisito dell'assenza dello scopo di lucro.

Per verificare in sede tributaria la fondatezza della contestazione, vale il generale disposto dell'art. 2697 c.c., rubricato "onere della prova", ove si prevede che *"chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda"*²¹.

Secondo un principio proprio anche della giurisprudenza europea²², **l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, secondo risultanze oggettive, la fittizietà, totale o parziale, dell'operazione**; vale a dire, fornire la prova che l'ope-

19 Si veda Alberti P. "Bonus del 50% per sponsorizzazioni di società e associazioni sportive", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 25.8.2020. Con DPCM di prossima emanazione saranno stabilite le modalità e i criteri di attuazione delle disposizioni in esame, con particolare riguardo ai casi di esclusione, alle procedure di concessione e di utilizzo del beneficio, alla documentazione richiesta, all'effettuazione dei controlli e alle modalità finalizzate ad assicurare il rispetto del limite di spesa.

20 Napolitano F. "Con fatture per operazioni inesistenti l'ASD decade dal regime agevolato", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 17.8.2019, Commento a C.T. Reg. Umbria 11.6.2019 n. 135/2/19.

21 Sul tema della prova civile, *ex multis*, Comoglio L.P. "Le prove", in "Trattato di diritto privato", diretto da Rescigno P., Torino, 1985, XIX, p. 163 ss.; Taruffo M. "La prova dei fatti giuridici", in "Trattato di diritto civile e commerciale", diretto da Cicu A., Messineo F., Milano, 1992, III, t. 2, s. 1; Id. "Onere della prova", *Digesto civ.*, XIII, 1996; Conte M. "Le prove civili", in "Trattati", a cura di Cendon P., Milano, 2009, p. 47 ss.

22 Corte di Giustizia 31.1.2013 causa C-642/11, in *Sistema Integrato Eutekne*.

razione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, ovvero non è stata posta in essere tra i soggetti indicati nella fattura, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione anche in merito alla conoscenza ovvero alla conoscibilità della fittizietà delle operazioni da parte del cessionario/commitente che richiede la detrazione²³.

L'Amministrazione può fornire tale prova anche mediante presunzioni, come espressamente previsto, per l'IVA, dall'art. 54 comma 2 del DPR 633/72 e per le imposte dirette, dall'art. 39 comma 1 lett. d) del DPR 600/73²⁴. D'altro canto, è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili e l'assenza di sua consapevolezza di partecipare ad un'operazione fraudolenta, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto risultanze facilmente falsificabili²⁵.

In particolare, in tema di IVA, la giurisprudenza di legittimità²⁶, in adesione al *dictum* della Corte di Giustizia UE²⁷ ha affermato che il diritto del contribuente alla relativa detrazione costituisce principio fondamentale del sistema comune europeo e non è suscettibile, in linea di principio, di limitazioni. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, qualora intenda negare tale diritto, attenendo la fatturazione ad operazioni oggettivamente o anche, trattandosi di IVA, soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche in via indiziaria, che le operazioni non sono state effettuate o, nella se-

conda ipotesi, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si inseriva in una evasione commessa dal fatturante. Solo a fronte di tale prova, spetta al contribuente di fornire la prova contraria di aver agito senza tale consapevolezza e di aver usato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto al caso concreto²⁸. Nelle operazioni meno complesse, quali certo sono le sponsorizzazioni contrattualizzate con gli enti sportivi dilettantistici, la prova della consapevolezza dell'interposizione fittizia è per l'Amministrazione finanziaria certamente più agevole.

Ne consegue che il giudice tributario, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo (sia per le imposte dirette che per l'IVA), è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio e solo successivamente, ove ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, a ciò onerato ex artt. 2727 e ss. c.c. e art. 2697 comma 2 c.c.²⁹.

Nel processo tributario, quindi, gli elementi indiziari, se connotati dalla gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c., danno luogo a presunzioni semplici, generalmente ammissibili, e

23 Cass. 2.4.2020 n. 7647, in *Sistema Integrato Eutekne*.

24 Cfr. Cass. 24.9.2014 n. 20059, in *Sistema Integrato Eutekne*.

25 Cfr. Cass. 20.1.2016 n. 967, in *Sistema Integrato Eutekne*.

26 Cfr. da ultimo, Cass. 21.9.2020 n. 19647, in *Sistema Integrato Eutekne*.

27 Corte di Giustizia 6.7.2006 cause riunite C-439/04 e C-440/04; Corte di Giustizia 6.12.2012 causa C-285/11, in *Sistema Integrato Eutekne*.

28 Cass. 17.12.2019 n. 33320, in *Sistema Integrato Eutekne*.

29 Cass. n. 7647/2020, cit.; Cass. 30.4.2019 n. 11444.

costituiscono, pertanto, una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza, anche in via esclusiva, ai fini della formazione del proprio convincimento, nell'esercizio del potere discrezionale di individuare le fonti di prova, controllarne l'attendibilità e la conclusione e scegliere, fra gli elementi probatori sottoposti al suo esame, quelli ritenuti più idonei a dimostrare i fatti costitutivi della pretesa dell'Amministrazione. Questo perché nel nostro ordinamento, fondato sul principio del libero convincimento del giudice, la decisione può anche fondarsi su una sola presunzione, eventualmente in contrasto con altre prove acquisite, se ritenuta di tale precisione e gravità da rendere inattendibili gli altri elementi di giudizio ad esso contrari, alla sola condizione che il giudice fornisca una motivazione adeguata e logicamente non contraddittoria³⁰.

La fittizietà, totale o parziale, della sponsorizzazione può così essere provata anche da risultanze che, pur costituendo una presunzione semplice, rivestano requisiti di gravità, precisione e concordanza, senza necessità di alcun ulteriore elemento probatorio di riscontro³¹.

A fronte di tale contesto, il **contribuente**, come si è detto, **viene ad essere onerato della relativa prova contraria, vale a dire dell'effettività dell'operazione**. Tuttavia, tale circostanza non potrà considerarsi provata unicamente adducendo la regolarità formale del documento fiscale, della contabilità e dei mezzi tracciati di pagamento po-

sto che la condotta illecita presuppone proprio la regolarità formale, idonea a fornire alla frodolenza l'apparenza di correttezza³². Ne consegue, l'utile esigenza che le prove della sponsorizzazione siano quanto più analitiche e documentate, idonee a rappresentare in modo appropriato l'effettività della prestazione svolta, e la concreta sussistenza della sponsorizzazione e dell'evento.

Particolarmente gravi e precise sono state giudicate, nella materia che qui rileva, la fatturazione di somme ben superiori a quelle indicate nel listino prezzi dello *sponsor* senza adeguata documentazione contrattuale sottostante che dimostrasse i diversi accordi raggiunti; la costituzione di due distinte associazioni dilettantistiche operanti nello stesso settore sportivo, nella stessa sede, con gli stessi amministratori, senza che vi fosse alcuna ragionevole motivazione per tale *modus operandi*, diversa dalla massimizzazione dei proventi ricavabili dalle sponsorizzazioni; i prelievi di denaro contante subito dopo l'incasso, senza che il contribuente fosse riuscito a fornire adeguata spiegazione e dimostrazione dell'utilizzo di tali provviste di denaro³³.

IN AMBITO PENALE

Sotto il profilo penale, le fatture per operazioni, parzialmente o integralmente inesistenti, sono riconducibili al DLgs. 74/2000 e, in particolare, alle fattispecie di reato, tra loro autonome, di cui all'art. 2³⁴, che punisce colui che utilizza documenti falsi

30 Cass. 21.11.2019 n. 30351, in *Sistema Integrato Eutekne*.

31 Cass. 6.6.2012 n. 9108, in *Sistema Integrato Eutekne*.

32 Cass.7.2.2018 n. 2905, in *Sistema Integrato Eutekne*.

33 C.T. Reg. Umbria n. 135/2/19, cit.

34 "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti": "1. È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. 2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni".

per evadere le imposte, e all'art. 8³⁵ che sanziona chi emette i documenti falsi. Questa seconda fattispecie delittuosa risulta integrata, diversamente dalla prima, indipendentemente dal fatto che il documento fittizio venga poi effettivamente utilizzato dal destinatario nella propria dichiarazione. L'art. 9 del DLgs. 74/2000, con l'escludere la configurabilità del concorso di chi emette la fattura per operazioni inesistenti nel reato di chi se ne avvale e viceversa, disciplina la materia secondo regole derogatorie rispetto a quelle dettate nell'art. 110 c.p., tese ad evitare che la medesima condotta sostanziale sia punita due volte.

La prima delle due fattispecie in esame, il reato di **dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti**, sussiste sia nell'ipotesi di inesistenza oggettiva dell'operazione (quando la stessa non sia mai stata posta in essere nella realtà), sia in quella di inesistenza relativa (quando l'operazione vi è stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura) sia, infine, nel caso di sovrapproduzione "qualitativa" (quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti), in quanto oggetto della repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale³⁶.

In particolare, il reato di cui all'art. 2 del DLgs. 74/2000 è integrato, con riguardo alle imposte di-

rette, dalla sola inesistenza oggettiva, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con riguardo all'IVA, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura³⁷. Talora vi è, infatti, sovrapproduzione per interposizione fittizia di un terzo soggetto – società cd. "filtro" – tra lo *sponsor* e lo *sponsee*, legati da un preventivo accordo, al fine di far lievitare i costi tra il primo, cedente la prestazione, e l'utilizzatore finale³⁸. D'altro canto, la fattispecie di **emissione di fatture per operazioni inesistenti** (art. 8) si connota come reato di pericolo o di mera condotta, avendo il legislatore inteso rafforzare la tutela del bene giuridico protetto anticipandola al momento della commissione della condotta tipica³⁹. Infatti, il fine di "*consentire a terzi l'evasione*", in quanto oggetto del dolo specifico, non è evento del reato, tanto che neppure la presenza di una ulteriore finalità nell'azione delittuosa incide sulla compiuta integrazione della fattispecie di emissione di fatture per operazioni inesistenti, attesa la natura di reato di pericolo astratto per la cui configurabilità è sufficiente il mero compimento dell'atto tipico⁴⁰. Rispetto al procedimento tributario, nel processo penale è altra presunzione, quella di non colpevolezza, a costituire la regola di giudizio⁴¹, con il pubblico ministero tenuto a dimostrare la respon-

35 "Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti": "1. È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. 2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato. 2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni".

36 Cass. pen. 21.11.2018 n. 52411, in *Sistema Integrato Eutekne*.

37 Cass. pen., 13.2.2018 n. 6935, *CED Cassazione* 2018.

38 Cass. n. 6935/2018, cit.

39 Cass. SS.UU. pen. 19.1.2011 n. 1235, in *Sistema Integrato Eutekne*.

40 Cass. n. 52411/2018, cit.

41 Art. 27 Cost. "L'imputato non è considerato colpevole fino alla condanna definitiva".

sabilità penale dell'imputato che, dal canto suo, non ha l'onere di provare alcunché, potendo persino rimanere inerte in attesa che il proprio proscioglimento derivi semplicemente dall'assenza o comunque dall'insufficienza delle prove fornite dall'accusa. Ciò non toglie, tuttavia, che all'imputato giovi produrre una risultanza negativa che sostenga un elemento probatorio in suo favore⁴². Riguardo al contratto di sponsorizzazione, si è ritenuto sufficiente a dimostrare il carattere fittizio delle relative prestazioni, l'indeterminatezza delle relative clausole contrattuali a fronte di un ingente importo versato allo *sponsee*, l'assenza del logo sulla carta intestata della società sportiva e sui suoi mezzi di trasporto, l'identità soggettiva tra sponsorizzante e sponsorizzato con la stessa persona fisica legale rappresentante sia dell'ente sportivo che della società *sponsor*⁴³.

In altra vicenda, riguardante l'ambito sportivo motoristico, l'accertamento dell'inesistenza delle operazioni sottostanti le fatture indicate dallo *sponsor* nelle sue dichiarazioni fiscali, si è fondato su un complesso di elementi indiziari ritenuti univoci: la mancanza di una sede effettiva delle associazioni sportive emittenti le fatture; la riconducibilità di tali associazioni al medesimo gruppo di persone; il mancato versamento delle quote associative da parte dei soci; la coincidenza tra l'incasso degli assegni emessi dai beneficiari delle prestazioni e il contestuale prelievo di somme di ammontare leggermente inferiore all'importo di tali assegni; l'inesistenza delle autovetture sportive utilizzate per le sponsorizzazioni, essendo emerso che le stesse non avevano partecipato alle competizioni indica-

te o vi avevano partecipato ma con altre squadre⁴⁴. In ambito calcistico si è rilevata la fittizietà del rapporto tra lo *sponsor* e due associazioni sportive perché queste – costituite entrambe con scrittura privata non autenticata e senza la redazione e il deposito dello statuto – a fronte dello scopo non lucrativo quali enti dilettantistici, in realtà operavano come società commerciali, emettendo fatture, pure per importi rilevanti, relative a prestazioni di sponsorizzazione in favore di diverse società, o comunque a operazioni rivelatesi macroscopicamente ingiustificate in termini di convenienza economica. In ogni caso, si trattava di attività che esorbitavano palesemente dalle finalità e dalle capacità operative delle due associazioni dilettantistiche, il cui esclusivo ambito di attività riguardava l'organizzazione di eventi sportivi nel settore del calcio giovanile locale presso un piccolo campo comunale. Inoltre, l'imputato, legale rappresentante di una associazione e amministratore di fatto dell'altra, non aveva esibito alcuna documentazione concernente gli enti oggetto di verifica, né aveva fornito attendibili giustificazioni al riguardo, essendosi limitato ad affermare di aver perso ogni traccia della predetta documentazione a seguito del rilascio per sfratto dell'immobile su cui insisteva uno degli enti sportivi⁴⁵.

5. Le ulteriori conseguenze delle false sponsorizzazioni

La fittizietà, totale o parziale, del rapporto di sponsorizzazione genera, come si è visto, la responsabi-

42 In tema di prove penali, *ex multis*, Tonini P., Conti C. "Il diritto delle prove penali", Milano, 2014, p. 68 ss.; Ferrua P. "La prova nel processo penale", Torino, 2015, p. 2 ss.; AA.VV. "Compendio di procedura penale", a cura di Conso G., Grevi V., Bargis M., Padova, 2014, p. 324 ss.; Lozzi G. "Lezioni di procedura penale", Torino, 2015, p. 880 ss.

43 Cass. pen. 22.6.2017 n. 31253, in *Sistema Integrato Eutekne*.

44 Cass. pen. 14.5.2018 n. 21269, in *Sistema Integrato Eutekne*.

45 Cass. pen. 4.2.2020 n. 4696, in *Sistema Integrato Eutekne*.

lità penale in capo alle persone fisiche che, nell'ambito dell'ente sportivo "sponsee" e della società *sponsor*, hanno realizzato le condotte riconducibili agli artt. 2 e 8 del DLgs. 74/2000.

Tuttavia, il sistema di autofinanziamento illecito fondato sulla falsa fatturazione può comportare ulteriori conseguenze, anche in capo all'ente sportivo, con effetti che possono rivelarsi letali per la sua sopravvivenza.

LA CONFISCA

Nel DLgs. 74/2000, l'art. 12-*bis* contempla la confisca obbligatoria in caso di condanna o patteggiamento (art. 444 c.p.p.) per i delitti ivi previsti ed ha per oggetto i beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero "quando essa non è possibile [...] beni di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto" (comma 1). La norma contempla, pertanto, due distinti tipi di confisca in rapporto di pregiudizialità: la **confisca diretta** del prezzo o del profitto del reato e la confisca sussidiaria di beni di cui il reo persona fisica ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto (la c.d. **confisca di valore o per equivalente**)⁴⁶.

La confisca per equivalente è caratterizzata da una funzione sostanzialmente ripristinatoria della situazione economica, modificata in favore del reo dalla commissione del fatto illecito, mediante l'imposizione di un sacrificio patrimoniale di corrispondente valore a carico del responsabile. Pertanto, il vincolo è contraddistinto dal carattere afflittivo e da un rapporto consequenziale alla

commissione del reato proprio della sanzione penale, esulando dalla stessa qualsiasi funzione di prevenzione. L'oggetto della confisca per equivalente finisce per essere rappresentato direttamente da una porzione del patrimonio, il quale in sé non presenta alcun elemento di collegamento con il reato commesso dall'agente⁴⁷.

Proprio riguardo ai rapporti tra le due diverse formulazioni del vincolo, la Cassazione ha autorevolmente affermato che "ove il prezzo o il profitto c.d. *accrescitivo derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca delle somme depositate su conto corrente bancario, di cui il soggetto abbia la disponibilità, deve essere qualificata come confisca diretta e, in considerazione della natura del bene, non necessita della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della ablazione e il reato*"⁴⁸.

In virtù della sua natura di bene fungibile, il denaro si confonde automaticamente con le altre disponibilità economiche dell'autore del fatto, così da perdere – per il fatto stesso di essere ormai divenuta una appartenenza del reo – qualsiasi connotato di autonomia quanto alla relativa identificabilità fisica. La fungibilità del denaro rende superfluo accertare se la massa monetaria percepita quale profitto o prezzo dell'illecito sia stata spesa, occultata o investita: ciò che rileva è che "le disponibilità monetarie del percipiente si siano accresciute di quella somma, legittimando, dunque, la confisca in forma diretta del relativo importo, ovunque o presso chiunque custodito nell'interesse del reo"⁴⁹.

Pertanto, laddove emergano indizi del reato tributario, per il combinato disposto degli artt. 321

46 Prima del DLgs. 24.9.2015 n. 158, che ha introdotto nel sistema penaltributario l'art. 12-*bis*, la confisca per equivalente era stata resa applicabile ai delitti tributari dall'art. 1 co. 143 della L. 24.12.2007 n. 244, mediante il richiamo a quanto previsto nell'art. 322-*ter* c.p., richiamo abrogato dalla successiva previsione dell'art. 14 del DLgs. 158/2015.

47 Cass. SS.UU. pen. 21.7.2015 n. 31617, cd. "sentenza Lucci", in *Sistema Integrato Eutekne*.

48 Cass. SS.UU. pen. 5.3.2014 n. 10561, cd. "sentenza Gubert", in *Sistema Integrato Eutekne*.

49 Cass. n. 31617/2015, cit.

comma 2 c.p.p. e 12-bis del DLgs. 74/2000, nei limiti dell'imposta evasa comprensiva degli interessi, sarà possibile il sequestro preventivo a fini di confisca diretta delle somme di denaro giacenti sui conti correnti della società nel cui interesse siano stati commessi i reati tributari e, in caso di impossibilità o di incapienza, la confisca per equivalente dei beni personali dell'indagato, o comunque, nella sua disponibilità, laddove la società alla quale siano formalmente intestati i beni costituisca solo uno schermo fittizio.

Tuttavia, da un lato, una successiva giurisprudenza di legittimità ha rivisto il principio espresso dalle Sezioni Unite, precisando che la natura fungibile del denaro non consente la confisca diretta delle somme depositate su conto corrente bancario del reo, ove si abbia la prova che le stesse, non derivando dal reato, non costituiscano profitto dell'illecito⁵⁰; dall'altro, la materia deve ora essere riletta, come appena oltre si vedrà, all'esito dell'inserimento dei reati tributari nel DLgs. 231/2001 che disciplina la responsabilità amministrativa degli enti anche privi di personalità giuridica.

Con riferimento all'**ente sportivo emittente la falsa fatturazione** (art. 8 comma 1 del DLgs. 74/2000), **l'entità dei beni confiscabili**, eventualmente anche per equivalente, **deve essere rapportata** non al profitto eventualmente conseguito dallo *sponsor* per effetto dell'emissione da parte dello *sponsee* di fatture aventi ad oggetto operazioni inesistenti, ma **solo al prezzo del reato, cioè all'eventuale compenso che il primo abbia percepito per l'emissione delle fatture**. L'oggetto del

vincolo appare così individuabile in ragione della già richiamata deroga, ex art. 9 del DLgs. 74/2000, al regime del concorso di persone nel reato fra chi emette fatture per operazioni inesistenti e chi le utilizza, tale da rendere inapplicabile il generale principio solidaristico in tema di confiscabilità del profitto del reato sussistente solo fra i soggetti concorrenti nel medesimo reato⁵¹.

Diverso è invece il caso del **reato di cui all'art. 2 del DLgs. 74/2000**, proprio dello *sponsor*, per la cui sussistenza deve peraltro ricorrere il dolo specifico di evasione e che di regola **genera un profitto ingiusto pari all'evasione delle imposte** (sui redditi e/o sul valore aggiunto) determinata dall'inserimento in dichiarazione degli elementi passivi fittizi⁵².

La novella del DL 26.10.2019 n. 124⁵³ ha poi introdotto nel DLgs. 74/2000 l'art. 12-ter ("*Casi particolari di confisca*") che estende l'applicabilità della "confisca allargata" o "di sproporzione" (di cui all'art. 240-bis c.p.) in caso di condanna o patteggiamento (art. 444 c.p.p.) per taluni illeciti tributari, tra cui il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, sempre che l'ammontare degli elementi passivi fittizi esposti dal contribuente sia superiore a duecentomila euro, e il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, se l'importo fittiziamente indicato in essi è anche qui maggiore di duecentomila euro. Tuttavia, la previsione di una soglia superiore al tetto di deducibilità previsto dall'art. 90 comma 8 della L. 289/2002 rende, a tutta evidenza, improbabile l'applicabilità di questa particolare confisca

50 Cfr. Cass. pen. 24.9.2018 n. 41104, in *Sistema Integrato Eutekne*, in tema di reato di omessa dichiarazione (art. 5 del DLgs. 74/2000), in cui è stato escluso che le somme di denaro depositate sul conto corrente dopo la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione IVA potessero rappresentare il profitto derivante dall'evasione fiscale.

51 Il principio si ritrova in Cass. pen. 10.6.2019 n. 25536, in *Sistema Integrato Eutekne*.

52 Cass. pen. 26.11.2018 n. 52998, in *Sistema Integrato Eutekne*.

53 Conv. L. 19.12.2019 n. 157.

alle condotte di falsità nelle sponsorizzazioni agli enti sportivi dilettantistici

LA RESPONSABILITÀ EX DLGS. 231/2001 PER REATI TRIBUTARI

Molto si era discusso fin dall'entrata in vigore del DLgs. 231/2001⁵⁴ sulla opportunità di inserire, tra i reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti, i reati tributari di cui al DLgs. 74/2000. Da un lato, si prospettava la considerazione che tali illeciti *ab initio* avrebbero dovuto avere cittadinanza nel "sistema 231" riconducendoli senz'altro alla criminalità di impresa, nell'interesse e a vantaggio dell'ente. Dall'altra, si evidenziavano le ragioni ostative alla loro inclusione, riferibili all'esigenza di evitare proliferazioni sanzionatorie nei confronti delle persone giuridiche. L'ordinamento tributario, infatti, già individuava (art. 7 comma 1 del DL 30.9.2003 n. 269⁵⁵) l'ente dotato di personalità giuridica al quale fosse riferibile l'obbligazione fiscale, quale destinatario diretto ed esclusivo di sanzioni amministrative di natura certamente afflittiva. Di qui, la diffusa contrarietà dottrinale ad un ulteriore onere sanzionatorio riferibile al medesimo fatto storico.

In questo contesto, il DL 124/2019 ha inserito nel DLgs. 231/2001 l'art. 25-*quinquiesdecies*, che contempla, quali ulteriori reati presupposto, quelli di cui al DLgs. 74/2000: art. 2 ("Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"), art. 3 ("Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici"), art. 8 ("Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesisten-

ti"); art. 10 ("Occultamento o distruzione di documenti contabili"), art. 11 ("Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte"), per i quali, alla responsabilità delle persone fisiche apicali o dipendenti di un ente (ex art. 1 del DLgs. 231/2001) si aggiunge l'autonoma responsabilità dell'ente medesimo nell'interesse o a vantaggio del quale i predetti reati tributari siano stati posti in essere⁵⁶.

In assenza di un meccanismo di raccordo normativo tra le sanzioni previste dal "sistema 231" e quelle proprie dell'ambito tributario (DLgs. 18.12.1997 n. 471), l'ente sportivo emittente le fatture per operazioni integralmente o parzialmente inesistenti si troverà gravato, in caso di condanna o patteggiamento, da un **complesso**, letale per la sua sopravvivenza, di **sanzioni pecuniarie di diversa provenienza**, in un contesto che genera fondate perplessità sotto il profilo della violazione del principio, più volte riconosciuto in sede europea, del "*ne bis in idem*"⁵⁷.

A questo si aggiunga la **confisca obbligatoria, diretta o per equivalente**, di cui all'art. 19 del DLgs. 231/2001, avente ad oggetto, anche in questa sede, il profitto derivante dal reato tributario presupposto, in concreto, ancora l'imposta evasa comprensiva degli interessi. Misura preceduta dal sequestro – ex art. 321 comma 2 c.p.p. e art. 53 commi 1 e 2 del DLgs. 231/2001 – di tutti i beni nella disponibilità della persona giuridica – che non può più considerarsi soggetto terzo estraneo al reato – anche se non legati da alcun vincolo pertinenziale con il reato presupposto.

54 Sulla responsabilità ex DLgs. 231/2001 degli enti non profit sia consentito richiamare Comellini S. "I reati presupposto e la mappatura dei rischi ex DLgs. 231/2001 negli enti non profit", in *questa Rivista*, 1, 2020, p. 68 ss.

55 Rubricato "Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie".

56 Sugli obblighi che l'introduzione dell'art. 25-*quinquiesdecies* ha generato per gli enti, cfr. Artusi M.F. "Con la responsabilità degli enti per i reati tributari modelli 231 da aggiornare", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 18.1.2020, p. 9 e Barbato G. "L'attuazione della Direttiva PIF: gli impatti sulla disciplina della responsabilità 231", *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, 9, 2020.

57 Sui rapporti tra le novità legislative qui trattate e il principio del "*ne bis in idem*", cfr. da ultimo, Dell'Osso A.M. "Corsi e ricorsi nel diritto penaltributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale", *Dir. pen. proc.*, 2020, p. 318 ss.

Il nuovo art. 25-*quinqüesdecies* comma 3 del DLgs. 231/2001 ricollega, inoltre, ai reati tributari, quali presupposto dell'illecito amministrativo, le **sanzioni interdittive** di cui all'art. 9 comma 2 lett. c), d) ed e) del DLgs. 231/2001; vale a dire, il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio (lett. c); l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi (lett. d); il divieto di pubblicizzare beni o servizi (lett. e).

Risulta evidente come le sanzioni interdittive *sub* c) e d) siano particolarmente afflittive per gli enti sportivi, frequentemente titolari di rapporti concessori con enti pubblici necessari per l'ordinaria gestione e pratica dell'attività sportiva, così come percettori di provvidenze pubbliche talora indispensabili anche per la loro mera sopravvivenza.

A questo si aggiunga la cautela reale – sia in via diretta che per equivalente – nei confronti di tutti i beni nella disponibilità dell'ente secondo i limiti fissati dagli artt. 19 e 53 del DLgs. 231/2001, con la conseguente sopravvenuta irrilevanza dell'essere o meno l'ente un mero schermo per commettere

illeciti fiscali, come in precedenza previsto dalle Sezioni Unite⁵⁸.

6. Conclusioni

La particolare attenzione che gli organi accertatori rivolgono ai rapporti di sponsorizzazione degli enti sportivi dilettantistici deve indurre questi ultimi ad una particolare considerazione della regolarità formale dei contratti e delle relative contabilità, al fine di comprovare in modo analitico, a fronte di eventuali contestazioni amministrative e giudiziali, l'effettività delle prestazioni svolte.

Così sarà utile, ad esempio, un'ampia documentazione fotografica, il materiale cartaceo prodotto (locandine, avvisi, biglietti di ingresso, *depliant*, ecc.), le pagine *web* utilizzate, e quanto altro sia riconducibile al rapporto con lo *sponsor*.

Si tratta di attività diligenti che, oltre a rispondere ai generali criteri di buona gestione dell'ente, consentono di escludere o, quantomeno, di limitare gli specifici rischi di gravosa sanzionabilità, anche per i soggetti che lo rappresentano, fin qui esaminati.

Gli effetti del varo del RUNTS sulle società cooperative

Con l'approvazione e pubblicazione del DM 15.9.2020 n. 106, di attuazione del RUNTS, si compie un altro fondamentale passo della riforma del Terzo settore. Per le società cooperative, l'accesso al RUNTS è possibile soltanto come effetto automatico dell'acquisizione della qualifica di impresa sociale, qualifica conseguibile seguendo un doppio binario: di diritto per le cooperative sociali, volontariamente per gli altri enti cooperativi. A livello tributario, l'interazione delle norme speciali dettate a favore delle cooperative con quelle contenute nella disciplina dell'impresa sociale e del Codice del Terzo settore definisce, peraltro, un quadro estremamente frammentato, dove per orientarsi occorre attenersi rigorosamente alla disciplina della gerarchia delle fonti. In questo senso, il presente contributo intende offrire un percorso-guida utile a comprendere gli effetti fiscali dell'iscrizione al RUNTS.

Andrea DILI * / Emanuele GALTIERI **

1. Premessa

Lo scorso 15 settembre è stato finalmente approvato, dopo un lungo periodo di gestazione e con un ritardo di oltre due anni rispetto a quanto originariamente preventivato¹, il decreto ministeriale di attuazione del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), istituito presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, ai sensi di quanto disposto dagli artt. 45 e ss. del DLgs. 117/2017 (Co-

dice del Terzo settore). Il decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali 106/2020, quindi, segna l'avvio del *count down* per l'operatività del nuovo Registro, prevista 6 mesi dopo la pubblicazione del suddetto decreto². Da quella data, chi vorrà assumere la qualifica di Ente del Terzo settore (ETS), denominazione che finalmente entrerà a pieno titolo nell'ordinamento giuridico del nostro Paese, dovrà necessariamente iscriversi al RUNTS. Gli ETS, quindi, troveranno la propria casa comune

* *Dottore Commercialista in Roma*

** *Dottore Commercialista in Bari - Professioni Associate*

1 L'art. 53 co. 1 del DLgs. 117/2017 dispone che: "Entro un anno dalla data di entrata in vigore del presente decreto, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni, definisce, con proprio decreto, la procedura per l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, individuando i documenti da presentare ai fini dell'iscrizione e le modalità di deposito degli atti di cui all'art. 48, nonché le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro unico nazionale del Terzo settore finalizzate ad assicurare l'omogenea e piena conoscibilità su tutto il territorio nazionale degli elementi informativi del registro stesso e le modalità con cui è garantita la comunicazione dei dati tra il registro delle Imprese e il Registro unico nazionale del Terzo settore con riferimento alle imprese sociali e agli altri enti del Terzo settore iscritti nel registro delle imprese".

2 Pubblicato G.U. 21.10.2020 n. 261.

in un unico Registro, composto, ai sensi dell'art. 46 del DLgs. 117/2017, da sette sezioni³, ovvero:

- a. organizzazioni di volontariato;
- b. associazioni di promozione sociale;
- c. enti filantropici;
- d. imprese sociali, incluse le cooperative sociali di cui alla L. 381/91;
- e. reti associative;
- f. società di mutuo soccorso;
- g. altri enti del Terzo settore.

Il RUNTS, quindi, prenderà il posto dei vari elenchi di settore oggi vigenti (registri nazionale, regionali e provinciali APS, registri regionali del volontariato e anagrafe delle ONLUS). In merito, occorre osservare come il popolamento iniziale del RUNTS, ai sensi di quanto previsto dal titolo VIII del DM 106/2020, avverrà con modalità eterogenee: se per le associazioni di promozione sociale (APS) e per le organizzazioni di volontariato (ODV) viene prevista una traslazione automatica dai rispettivi registri, per quanto riguarda le ONLUS sarà l'Agenzia delle Entrate a comunicare al RUNTS dati e informazioni afferenti agli enti iscritti nella relativa anagrafe, enti che, successivamente, saranno chiamati a perfezionare la propria iscrizione presentando una apposita domanda.

Al di là della fase iniziale di messa in opera del Registro, il decreto ministeriale disciplina le modalità di iscrizione, cancellazione, trasmissione di atti e comunicazione di informazioni al RUNTS, fattispecie che dovranno essere espletate esclusivamente per via telematica⁴.

Vengono, infine, previste modalità di **iscrizione "automatica"** per alcune specifiche categorie di ETS: ad esempio le **cooperative sociali** saranno registrate nel RUNTS mediante l'iscrizione nella se-

zione **"imprese sociali"** del Registro delle imprese. È bene precisare che per la maggioranza degli enti l'iscrizione al RUNTS è **presupposto** per la fruizione delle **specifiche agevolazioni fiscali** e per l'accesso ai **finanziamenti pubblici** previsti dal Codice del Terzo settore. Proprio relativamente alla disciplina delle agevolazioni fiscali contenuta nel titolo X del DLgs. 117/2017, va precisato che, come disposto dall'art. 101 dello stesso decreto, la sua piena efficacia è condizionata al rilascio dell'autorizzazione della Commissione Europea, ai sensi della normativa sugli aiuti di stato, autorizzazione al momento ancora non pervenuta.

Per le cooperative, tuttavia, gli effetti dell'iscrizione al RUNTS saranno ben più modesti: tali società, infatti, continueranno normalmente a usufruire dei peculiari benefici disposti dalle specifiche norme dettate per gli enti cooperativi. Di seguito analizzeremo, con particolare riferimento alla nascita del RUNTS e alla disciplina generata dalla riforma del Terzo settore, proprio le peculiarità delle società cooperative, focalizzandoci soprattutto sugli aspetti di natura fiscale.

2. Il doppio binario per l'iscrizione delle cooperative al RUNTS

Come accennato, il Codice del Terzo settore contempla espressamente le **imprese sociali** nell'elenco degli enti che andranno a formare il RUNTS. Prima di affrontare le peculiarità afferenti le società cooperative, quindi, è necessario fare un breve *excursus* sulle imprese sociali, la cui disciplina è contenuta nel DLgs. 112/2017⁵. In merito, va ricordato che possono acquisire la qualifica di impresa sociale gli

3 È importante precisare che ogni ente, con l'eccezione delle reti associative, non potrà iscriversi a più di una sezione.

4 Per un approfondimento di tali aspetti, si rimanda ai contributi presenti nella sezione "Enti e società" di questo numero.

5 Si vedano anche Vidali E. "L'impresa sociale nel sistema del Terzo settore. Nuove opportunità applicative", in *questa Rivista*, 4, 2017; Dili A. "Il regime fiscale IRES delle cooperative con qualifica di impresa sociale", *ivi*, 4, 2017;

enti privati, comprese le società⁶, che esercitano **stabilmente e principalmente attività di impresa di interesse generale⁷ perseguendo, senza scopo di lucro, finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**. L'acquisizione della qualifica di impresa sociale, che richiede il possesso degli specifici requisiti e il rispetto dei particolari obblighi statuiti dal DLgs. 112/2017, dà diritto alla fruizione dei benefici fiscali, diretti e indiretti, e di sostegno economico appositamente delineati dall'art. 18 dello stesso decreto. Per quanto riguarda le società cooperative, l'attribuzione della suddetta qualifica viene declinata con modalità, formali e sostanziali, differenziate: mentre le **cooperative sociali** (e i loro consorzi) di cui alla L. 381/91 **acquisiscono di diritto**, le altre tipologie di cooperative possono conseguirla, volontariamente e rispettandone i requisiti, seguendo le regole generali dettate dal decreto. Tale impostazione riflette una gerarchia delle fonti asimmetrica⁸: se alle cooperative sociali le norme del DLgs. 112/2017 si applicano soltanto nella misura in cui siano compatibili con la disciplina del diritto cooperativo, gli enti cooperativi che acquisiscono liberamente la qualifica di impresa sociale devono utilizzare primariamente le specifiche regole dettate dal DLgs. 112/2017.

Di conseguenza, **anche per l'iscrizione delle società cooperative al RUNTS è ipotizzabile un doppio binario, a seconda che dette società rientrino o meno nel perimetro applicativo della L. 381/91**. In effetti, a puro titolo esemplificativo, ben potrebbe una società cooperativa operare

"interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente", pertanto riconducibili alla lett. e) dell'art. 2 del DLgs. 112/2017, ma non rientranti fra le attività contemplate dall'art. 1 della citata legge di disciplina delle cooperative sociali. Come, analogamente, non potranno qualificarsi "sociali" le cooperative che esercitano *"in via stabile e principale una o più attività d'impresa di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale"*, ricomprese nell'elenco dettato dalla disciplina in materia di impresa sociale ma non in quello della L. 381/91. Ancora, anche in caso di svolgimento di attività pienamente rientranti tra quelle che consentono l'assunzione della qualifica di cooperativa sociale, si consideri che la L. 381/91 richiede il rispetto di taluni requisiti non necessariamente comuni a tutte le imprese cooperative. Si pensi, ad esempio, al caso di una cooperativa che abbia per oggetto la gestione di un asilo nido, alla quale statutariamente non si applichino le clausole di non lucratività previste dall'art. 2514 c.c., bensì le meno stringenti condizioni di cui all'art. 3 del DLgs. 112/2017.

A ben vedere, se le cooperative sociali e i loro consorzi *"acquisiscono di diritto la qualifica di imprese sociali"*, ai sensi dell'art. 1 del DLgs. 112/2017, è il legislatore stesso a contemplare un'ipotesi di impresa sociale esercitata in forma cooperativa, pur in assenza di iscrizione nella categoria delle cooperative sociali dell'Albo. Il riferimento è al comma 2 dell'art. 17 del DLgs. 112/2017, in forza del quale

Durando C., Moine F. "La fiscalità diretta e indiretta delle cooperative sociali alla luce della Riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale", *ivi*, 1, 2019; Dili A. "Impresa sociale in forma di cooperativa sociale: le norme applicabili", *ivi*, 4, 2019.

6 Con esclusione di quelle costituite da un unico socio persona fisica.

7 Le attività di interesse generale sono tassativamente elencate dall'art. 2 del DLgs. 112/2017. Inoltre, indipendentemente dall'oggetto, vengono comunque considerate di interesse generale le attività d'impresa in cui, per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, sono occupati lavoratori molto svantaggiati ovvero persone svantaggiate o con disabilità, persone beneficiarie di protezione internazionale e persone senza fissa dimora.

8 Asimmetria che, come vedremo in seguito, conduce all'applicazione di una disciplina fiscale IRES differenziata.

"le società cooperative che assumono la qualifica di impresa sociale per le attività di cui all'articolo 2, comma 1, lettera q), possono iscriversi all'Albo nazionale istituito ai sensi dell'articolo 13 della legge 31 gennaio 1992, n. 59", ossia all'Albo nazionale delle cooperative edilizie.

Assodato, dunque, che **possono ugualmente esistere sia cooperative sociali, qualificabili come imprese sociali di diritto, sia imprese sociali in forma cooperativa, per le quali non vale l'assunto inverso in merito alla possibilità di qualificarsi come cooperative sociali**, in entrambi i casi, ai sensi dell'art. 4 del DLgs. 117/2017, risulterà spendibile la **qualifica di ETS**.

Come accennato, quindi, le imprese sociali in forma cooperativa, siano o meno cooperative sociali, ai sensi dell'art. 46 del DLgs. 117/2017, al quale rimanda l'art. 3 del DM 106/2020, trovano collocazione nella **sezione d) del RUNTS**, come conseguenza della loro iscrizione nella sezione "imprese sociali" del Registro delle imprese. Concetto ribadito dall'art. 11 del DLgs. 117/2017 che, disciplinando l'iscrizione al RUNTS, dispone che *"per le imprese sociali, l'iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore"*.

Diversamente, la qualificazione di ONLUS di diritto riconosciuta alle cooperative sociali in forza dell'art. 10 del DLgs. 460/97 non può essere considerata per dette imprese come una ulteriore porta d'accesso al RUNTS. Infatti, per le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale diverse dalle cooperative, a mente dell'art. 34 del DM 106/2020, si profila una migrazione non del tutto automatica dall'Anagrafe tenuta dall'Agenzia delle Entrate al nuovo Registro⁹.

Per tali enti, che possono assumere differenti modelli organizzativi non tutti riconducibili alla medesima sezione del RUNTS, il perfezionamento dell'iscrizione al Registro richiede un *iter* complesso che prevede in ogni caso la presentazione di un'apposita domanda, peraltro corredata da *"copia dell'atto costitutivo, dello statuto adeguato alle disposizioni inderogabili del Codice, e degli ultimi due bilanci approvati"*.

3. Le imposte dirette per le cooperative ETS

La ricostruzione della disciplina fiscale delle imposte sui redditi conseguiti dalle cooperative ETS appare piuttosto articolata. In prima battuta, deve rilevarsi come sia lo stesso Codice del Terzo settore, con il comma 1 dell'art. 79, a escludere le imprese sociali, ivi comprese le cooperative sociali, dal perimetro di applicazione delle disposizioni tributarie dettate dal titolo X del DLgs. 117/2017, norma di riferimento per la generalità degli ETS. Una disposizione in linea con il rinvio operato dal precedente art. 40, riferito rispettivamente alla disciplina dettata in materia di imprese sociali dal DLgs. 112/2017 e in materia di cooperative sociali dalla L. 381/91; rinvio che, stante la sua portata generale, esplica la sua efficacia anche in riferimento alla corretta individuazione delle norme tributarie applicabili.

Di conseguenza, **le società cooperative, che accedono al RUNTS attraverso la preliminare acquisizione della qualifica di impresa sociale¹⁰, dovranno fare riferimento alla disciplina tributaria declinata dal decreto sull'impresa socia-**

9 Si vedano De Angelis L. "Per le ONLUS tempo fino al 2022 per richiedere l'iscrizione al RUNTS", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 14.9.2020; Fatarella A., Napolitano F. "ONLUS: il futuro regime fiscale dipenderà dalla scelta adottata", in *questa Rivista*, 1, 2020; Id. "ONLUS: ultimi enti ad "abbandonare la nave" ma restano i controlli fiscali", *ivi*, 3, 2020.

10 Automaticamente per le cooperative sociali, volontariamente per le altre tipologie di cooperative.

le, tenendo conto della specifica gerarchia delle fonti ivi contemplata. In più, occorre considerare che l'efficacia delle disposizioni tributarie di carattere agevolativo declinate dall'art. 18 del DLgs. 112/2017 è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea, ai sensi della disciplina sugli aiuti di stato (art. 108, par. 3 TFUE), autorizzazione non ancora pervenuta.

In altre parole, una volta ottenuta la summenzionata autorizzazione, si verificherà una situazione del tutto particolare in riferimento alle norme fiscali applicabili alle imprese sociali costituite in forma cooperativa:

- le **cooperative sociali** determineranno la propria IRES utilizzando le **norme speciali** dettate a favore delle società cooperative;
- gli **altri enti cooperativi** calcoleranno l'imposta seguendo le prescrizioni definite dai primi due commi del summenzionato **art. 18 del DLgs. 112/2017**.

Di conseguenza, ai fini IRES le cooperative sociali continueranno a impiegare le specifiche disposizioni agevolative previste per la generalità degli enti cooperativi, ovvero:

- l'art. 12 della L. 904/77, che prevede la non imponibilità della parte di utile di esercizio che l'assemblea dei soci delibera di accantonare a riserva indivisibile;

- l'art. 7 comma 3 della L. 59/92, che, analogamente, contempla la non imponibilità della quota di utile destinato ad aumento gratuito del capitale sociale (nei limiti delle variazioni dell'indice annuo ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati);
- l'art. 11 comma 9 della L. 59/92 che prevede la non imponibilità del contributo destinato ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione (3% dell'utile netto annuale);
- l'art. 21 comma 10 della L. 449/97, che prescrive la deducibilità delle imposte sui redditi calcolate sulle variazioni fiscali operate al fine di determinare l'imponibile in sede di redazione della dichiarazione dei redditi¹¹.

Quindi, in virtù di quanto successivamente disposto dall'art. 6 comma 1 del DL 63/2002 – che prevede la disapplicazione dell'art. 12 della L. 904/77 al 10% dell'utile netto annuale destinato alla riserva obbligatoria (pari al 30% dell'utile netto) – le cooperative sociali determineranno il proprio reddito imponibile IRES quale sommatoria tra il 3% dell'utile netto civilistico e le variazioni fiscali effettuate in applicazione dell'art. 83 del TUIR¹², imputando una variazione in diminuzione pari al 97% della variazione in aumento riferita all'imputazione dell'IRES ai sensi dell'art. 99 del TUIR¹³. Diverso il discorso per le **cooperative non sociali** che dovessero acquisire la qualifica di **impresa**

11 Tale norma, nata per eliminare il cosiddetto effetto "imposte su imposte" che si originava dall'applicazione delle altre disposizioni sopra elencate, è stata "reinterpretata" dall'Agenzia delle Entrate alla luce delle modifiche apportate al regime fiscale delle società cooperative dall'art. 6 del DL 63/2002 e dall'art. 1 co. da 460 a 466 della L. 311/2004 s.m.i. In buona sostanza, secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate, le società cooperative e i loro consorzi possono dedurre dal proprio reddito imponibile IRES, in deroga all'art. 99 del TUIR, una quota di imposta proporzionale alla quota di utile netto resa non imponibile dall'applicazione delle summenzionate norme.

12 È necessario sottolineare che le cooperative sociali (e i loro consorzi), ricorrendone le specifiche condizioni fissate dall'art. 11 del DPR 601/73 (rapporto tra costo del lavoro dei soci e tutti gli altri costi, esclusi quelli relativi alle materie prime e sussidiarie, non inferiore al 50%), possono godere della esenzione da IRES disposta dalla suddetta norma (ovvero, nel caso in cui il predetto rapporto sia inferiore al 50% ma non al 25%, dell'applicazione di una aliquota d'imposta ridotta alla metà).

13 La prassi consolidata dell'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 15.7.2005 n. 34 e 9.4.2008 n. 35) prevede che, in applicazione dell'art. 21 co. 10 della L. 449/97, ai fini IRES le società cooperative possano dedurre le imposte sui redditi imputate in bilancio nella medesima percentuale di non imponibilità dell'utile netto di esercizio (97% per le cooperative sociali).

sociale che, come accennato, dovranno fare riferimento ai primi due commi dell'art. 18 del DLgs. 112/2017, che rispettivamente dispongono:

- la non imponibilità dell'utile di esercizio che l'assemblea dei soci delibera di destinare a riserva indivisibile¹⁴;
- la deducibilità delle imposte sui redditi calcolate sulle variazioni fiscali operate al fine di determinare l'imponibile (disposizione speculare al summenzionato art. 21 comma 10 della L. 449/97).

Relativamente a tali soggetti, inoltre, va verificata l'applicabilità degli artt. 7 comma 3 e 11 comma 9 della L. 59/92, come sopra descritti. A nostro parere la risposta deve essere verosimilmente positiva per entrambe le fattispecie, poiché, oltre a una manifesta compatibilità con la disciplina dell'impresa sociale¹⁵, si deve osservare che:

- per quanto riguarda la possibilità di considerare non imponibili ai fini IRES le somme destinate al versamento del contributo obbligatorio del 3% ai fondi mutualistici, una diversa interpretazione sarebbe contraddittoria anche rispetto alla deducibilità dell'analogo contributo, in questo caso volontario, prevista dall'art. 16 del DLgs. 112/2017¹⁶;
- per quanto attiene alla non imponibilità della quota di utile destinato ad aumento gratuito del capitale sociale (nei limiti delle variazioni dell'indice annuo ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati), va considerato che lo stesso art. 3 comma 3 lett. a) del DLgs. 112/2017 contempla per i soggetti costituiti "nelle forme di cui al libro V del codice civile" la possibilità di effettuare tale destinazione in mi-

sura "inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali".

Una risposta negativa, inoltre, rischierebbe di penalizzare quelle cooperative che optano per qualificarsi come imprese sociali, contraddicendo un impianto normativo che tende invece a premiare – anche dal punto di vista dei benefici tributari – i soggetti che intraprendono tale strada.

Tuttavia, sul piano tributario, il doppio binario tra le cooperative sociali e le altre imprese sociali continua a destare qualche perplessità: una simile impostazione, infatti, si traduce in una inspiegabile maggiore competitività fiscale delle altre imprese sociali rispetto alle ben più vincolate cooperative sociali. Se per le prime, comprese le imprese sociali in forma cooperativa, dall'applicazione dell'art. 18 del DLgs. 112/2017 deriva una detassazione totale dell'utile, per le cooperative sociali continuano a trovare applicazione tutte le limitazioni nel tempo introdotte alle agevolazioni fiscali per la cooperazione, derivandone una detassazione al 97% del risultato d'esercizio nei termini e con i vincoli sopra esposti, salvo che, ricorrendone i requisiti, non trovino piena applicazione anche le agevolazioni settoriali di cui all'art. 11 del DPR 601/73.

4. Nuova disciplina del 5 per mille dopo l'introduzione del Registro

Se tra i soggetti del RUNTS le imprese sociali si collocano sul gradino più alto del podio per la convenienza dei benefici fiscali a esse spettanti, non altrettanto generosa è la nuova disciplina del

14 La norma prevede che non concorrano alla determinazione del reddito imponibile anche le somme destinate al versamento dell'apposito contributo ispettivo previsto dall'art. 15 del DLgs. 112/2017. Considerando che il co. 5 dello stesso articolo dispone che "L'attività ispettiva sulle imprese sociali costituite in forma di società cooperativa è svolta nel rispetto delle attribuzioni, delle modalità e dei termini di cui al decreto legislativo 2 agosto 2002, n. 220" (in attesa dell'emanazione del relativo decreto attuativo) e che le società cooperative versano già il relativo contributo biennale di revisione, si ritiene che gli enti cooperativi non saranno tra i soggetti passivi del predetto contributo.

15 In conformità con quanto previsto dall'art. 1 co. 5 del DLgs. 112/2017.

16 Si tratta del fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali.

5 per mille dettata dall'art. 1 del DPCM 23.7.2020, attuativo del DLgs. 111/2017, che estende l'ammissione al beneficio a tutti gli "enti del Terzo settore iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore di cui all'art. 46, comma 1, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società".

Risulterebbero pertanto ammissibili anche i consorzi di cooperative sociali di cui all'art. 8 della L. 381/91, pur se non costituiti esclusivamente da cooperative sociali, ma rimarrebbero escluse le imprese sociali, anche se costituite in forma di società cooperativa. La novella ha efficacia rimandata al 2022, anno successivo a quello di inizio dell'operatività del RUNTS, rimanendo valida, nelle more, la destinazione "al sostegno degli enti del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale, di cui all'art. 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, delle associazioni di promozione sociale, iscritte nei registri nazionale, regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano previsti dall'art. 7, della L. 383/2000 e delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art. 10, comma 1, lettera a), del citato DLgs. 460/1997".

L'iter di accreditamento, strumentale all'accesso al contributo del cinque per mille per gli enti del Terzo settore, prevede il rilascio di una dichiarazione in tal senso "in sede di iscrizione, per via telematica, al registro unico nazionale del Terzo settore", o "anche successivamente all'iscrizione nel registro" purché entro il 10 aprile "ai fini dell'accesso al contributo a decorrere dallo stesso esercizio in corso". Il carattere permanente dell'accreditamento è confermato dall'art. 8 del DPCM 23.7.2020, in virtù del quale l'iscrizione "esplica effetti, fermi restando i requisiti per l'accesso al beneficio, anche per gli esercizi fi-

nanziari successivi". L'importo minimo del contributo erogabile all'ente beneficiario è innalzato da 12 a 100 euro per ciascuna finalità e le somme inferiori sono ripartite tra i beneficiari iscritti nella medesima categoria in proporzione alle opzioni esercitate dai contribuenti in loro favore.

5. Le imposte indirette e locali

L'art. 82 del DLgs. 112/2017 definisce il trattamento riservato agli ETS, "comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società", relativamente alle imposte indirette e ai tributi locali. I suddetti enti beneficiano dell'**esonero dalle imposte sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecarie e catastali per i trasferimenti a titolo gratuito** effettuati in loro favore. Inoltre, fruiscono dell'applicazione in **misura fissa di imposte di registro e imposte ipotecarie e catastali**, in sede costitutiva, di variazione statutaria¹⁷ e di operazioni straordinarie, nonché per l'acquisto di proprietà o diritti reali su immobili da utilizzare, "entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale"¹⁸. Il comma 5 dell'art. 82 conferma l'**esonero dall'imposta di bollo**, già concessa alle ONLUS ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 460/97, relativamente agli "atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni" posti in essere o richiesti da parte dei medesimi soggetti. La novella, superando definitivamente ogni incertezza in merito, estende esplicitamente il beneficio anche a "ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato". Infine, è riconosciuta l'esonero "dalle tasse sulle

17 È previsto dall'art. 82 del DLgs. 112/2017 l'ulteriore beneficio dell'esonero da imposte per le modifiche statutarie che abbiano "lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative".

18 In merito va sottolineato come il co. 4 della norma in esame accordi anche alle imprese sociali l'accesso a quest'ultima agevolazione.

concessioni governative di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641" ed è concessa alle Regioni e alle Province autonome di Trento e Bolzano la facoltà di disporre, nei confronti dei medesimi enti, "la riduzione o l'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive di cui decreto legislativo 15 dicembre 1997, n.446".

Da ultimo, vale la pena di evidenziare che, pur trovando applicazione le norme del titolo X del Codice del Terzo settore solo a partire dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea, non ancora concessa, il comma 1 dell'art. 104 del DLgs 117/2017 ha introdotto un **regime transitorio**, con vigenza fino alla suddetta data, che ha anticipato al **1° gennaio 2018** l'efficacia di alcune previsioni, ivi comprese quelle dell'art. 82 in commento. Il regime transitorio è applicabile "*alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, alle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano previsti dall'art. 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383*", nonché alle "*Organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'art. 10, del decreto legislativo 4 dicembre 1997*", e quindi anche alle **cooperative sociali**.

6. Conclusioni

In conclusione, quindi, occorre ancora una volta rilevare che l'approvazione del decreto attuativo del RUNTS, se per gran parte degli ETS rappresenta un passaggio epocale, sulle società cooperative determina effetti marginali, a partire dalla stessa iscrizione nell'elenco, che avverrà in automatico attraverso il passaggio dei dati dal Registro delle imprese.

Sul piano tributario, tuttavia, per le società cooperative interessate, la riforma del Terzo settore – una volta che tutte le norme diverranno operative per effetto dell'autorizzazione della Commissione Europea secondo la disciplina sugli aiuti di stato – determinerà un significativo cambiamento del modello di riferimento (e dei relativi "equilibri"), modello che oggi valorizza primariamente le cooperative sociali. Tutto ciò passa ineluttabilmente dall'acquisizione della qualifica di impresa sociale, qualifica che, diversamente dal recente passato, oggi compone – grazie alla riforma del DLgs. 112/2017 – una forma appetibile per tutti i soggetti che svolgono le attività di interesse generale ivi contemplate.

IMU 2020: le specifiche esenzioni a favore degli enti ecclesiastici

Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono una particolare categoria di enti non commerciali per i quali la disciplina IMU prevede delle peculiarità con riferimento a tre ipotesi di esenzione: quella relativa agli edifici di culto, quella concernente le pertinenze dei fabbricati destinati all'esercizio del culto e quella riguardante gli immobili nei quali si svolgono le attività di religione o culto individuate dalle disposizioni concordatarie. Inoltre, le norme che fanno esplicito riferimento agli enti della Chiesa cattolica riconosciuti agli effetti civili si applicano anche agli enti appartenenti alle Confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato le diverse Intese.

Patrizia CLEMENTI *

1. Introduzione

La "nuova" IMU, ridisegnata dalla legge di bilancio 2020¹, da quest'anno ha sostituito la precedente versione dell'IMU e la TASI che insieme alla TARI – restata in vigore – costituivano la IUC², l'imposta unica comunale introdotta con la legge di stabilità 2014³. Nel numero precedente della Rivista è stata presentata la nuova disciplina nelle sue linee generali e con particolare riferimento alle norme che riguardano gli enti non commerciali⁴: le ipotesi di esenzione speci-

ficamente riferite a questi soggetti⁵; la cadenza dei versamenti che prevedono due acconti ed un saldo⁶; il modello di dichiarazione "dedicato" e l'obbligo di inviarlo ogni anno, anche in assenza di variazioni⁷, l'abolizione nella legge nazionale dell'esenzione per gli immobili concessi in comodato ad altri enti non commerciali qualora utilizzati per attività socialmente rilevanti e la facoltà per il singolo comune di prevederla introducendola nel Regolamento dell'imposta⁸. In questa sede ci soffermiamo sulle **specificità che riguardano gli enti ecclesiastici civilmente ricono-**

* Esperta della fiscalità degli enti non profit e degli enti ecclesiastici

1 Art. 1 co. 739-783 della L. 27.12.2019 n. 160.

2 "A decorrere dall'anno 2020, l'Imposta Unica Comunale di cui all'articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, è abolita, ad eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (TARI); l'imposta municipale propria (IMU) è disciplinata dai commi da 739 a 783" (art. 1 co. 738 della L. 160/2019).

3 Art. 1 co. 639-731 della L. 27.12.2013 n. 147.

4 Si veda Clementi P. "IMU 2020: la disciplina applicabile agli enti non commerciali", in *questa Rivista*, 3, 2020, p. 80-94.

5 Art. 1 co. 759 lett. g) della L. 27.12.2019 n. 160.

6 Art. 1 co. 763 della L. 27.12.2019 n. 160.

7 Art. 1 co. 770 della L. 27.12.2019 n. 160.

8 Art. 1 co. 777 della L. 27.12.2019 n. 160.

sciuti⁹ ai quali, in quanto appartenenti alla categoria di enti non commerciali¹⁰, si applicano tutte le disposizioni ricordate sopra oltre ad **alcune peculiarità riguardanti il tema specifico delle esenzioni** previste dal comma 759 della citata legge di bilancio 2020 per una serie di **immobili nei quali vengono svolte le attività religiose che caratterizzano gli enti ecclesiastici**. In particolare, si tratta delle previsioni:

- della lett. b) relativa ai *"fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9"*;
- della lett. d) riguardante i *"fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze"*; e
- della lett. g) relativamente agli immobili nei quali gli enti ecclesiastici svolgono le attività di religione o culto, come identificate dall'art. 16 lett. a) della L. 20.5.1985 n. 222,

cioè *"quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana"*. Inoltre, anche se non riguarda gli enti ecclesiastici, per completezza va citata l'esenzione disposta dalla lett. e), prevista per una serie di immobili di proprietà della Santa Sede ubicati fuori dalla Città del Vaticano¹¹.

Va sottolineato che queste esenzioni riproducono esattamente quelle già previste nell'IMU in vigore

fino al 2019 e, con qualche differenza non significativa per quanto riguarda gli immobili utilizzati per le attività di religione e culto, anche quelle disposte ai fini ICI¹², imposta che l'IMU ha sostituito. Questa continuità è importante sotto il profilo interpretativo in quanto gran parte della prassi amministrativa resta ancora applicabile e la giurisprudenza formatasi negli anni è ancora per molti versi orientativa.

2. Gli edifici di culto

Il comma 759 prende in considerazione gli edifici di culto tre volte:

- nella lett. b) in quanto **accatastati nella categoria E¹³**; infatti, qualora iscritti in catasto¹⁴, essi sono individuati dalla categoria E/7 *"Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti anche se di proprietà di privati, purché abbiano le caratteristiche proprie all'uso specifico cui sono destinati"*;
- nella lett. d), che si riferisce ai *"fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto"*, tra i quali sono comprese le classiche chiese – incluse quelle non accatastate e, quindi, non rientranti nell'ipotesi precedente – ma anche edifici diversi di fatto **destinati all'esercizio del culto**, anche se solo provvisoriamente, come, ad esempio un

9 Anche se le norme fanno esplicito riferimento agli enti della Chiesa cattolica riconosciuti agli effetti civili, esse si applicano anche agli enti appartenenti alle Confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato le diverse Intese.

10 Cfr. art. 149 co. 4 del TUIR.

11 Sono quelli indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del Trattato tra la Santa Sede e l'Italia, sottoscritto l'11.2.1929 e reso esecutivo con la L. 27.5.1929 n. 810 (i Patti Lateranensi); vi rientrano, ad esempio, le Basiliche patriarcali di San Giovanni in Laterano, di Santa Maria Maggiore e di San Paolo, il palazzo pontificio di Castel Gandolfo, le sedi di alcuni Dicasteri della Curia Romana (come il palazzo della Cancelleria, della Dataria, di Propaganda Fide, della Congregazione per la Chiesa Orientale, del S. Offizio, del Vicariato), i fabbricati che ospitano gli Istituti pontifici (come l'Università Gregoriana, l'Istituto Biblico, l'Istituto Orientale, l'Istituto Archeologico, il Collegio Russo, il Collegio Lombardo), la Casa degli esercizi per il Clero di San Giovanni e Paolo.

12 Cfr. Art. 7 del DLgs. 504/97.

13 Il gruppo E comprende gli immobili a destinazione particolare.

14 Per questa tipologia di immobili, a norma dell'art. 6 co. 3 lett. c) del RDL 652/39, non sussiste l'obbligo della dichiarazione in catasto.

capannone che una parrocchia, non ancora dotata dell'edificio-chiesa, utilizza per le celebrazioni liturgiche;

- nella lett. g), che riguarda gli immobili **destinati allo svolgimento dell'attività di culto**, attività richiamata attraverso il rinvio all'art. 16 lett. a) della L. 222/1985.

Le tre ipotesi di esenzione si riferiscono tutte agli edifici di culto, ma con alcune differenze applicative. Nel primo caso si dà rilievo esclusivamente al dato catastale, nel secondo si prende in considerazione solo la destinazione, a prescindere dall'accatastamento e, in entrambe le ipotesi, non ha rilevanza né la natura del proprietario né quella dell'utilizzatore¹⁵. Nella previsione della lett. g) è invece necessario che il proprietario sia un ente non commerciale e che questo sia anche il soggetto che utilizza l'immobile.

Quanto alla tipologia di fabbricati oggetto dell'esenzione, è interessante osservare che il concetto utilizzato nella lett. d) – "*fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto*" – e nella lett. g) – immobili utilizzati per l'attività di culto – è più

ampio di quello catastale¹⁶ e di quello civilistico¹⁷: manca, infatti, qualunque riferimento esplicito al culto cattolico, né a terminologie tipiche delle confessioni religiose cristiane ("chiesa"), oltre ad assente il riferimento al carattere pubblico dell'esercizio del culto. Ciò che conta, in coerenza con il dettato costituzionale che garantisce l'assoluta libertà della professione di una fede religiosa, sia a livello di confessioni religiose, sia a livello individuale o associato¹⁸, è la destinazione esclusiva al culto.

3. Le pertinenze dei fabbricati destinati all'esercizio del culto

La lett. d) del comma 759, così come già nella precedente versione dell'IMU, **esenta** anche le **pertinenze** dei fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto. Il concetto di pertinenza ritorna più volte in ambito fiscale, spesso integrato da indicazioni che ne limitano il contenuto¹⁹.

Per quanto riguarda le **pertinenze degli edifici di culto**, invece, la norma di esenzione IMU non con-

15 Di norma il proprietario è un ente ecclesiastico, ma non sempre è così, infatti non è raro il caso di edifici di culto utilizzati come tali che sono di proprietà pubblica e qualche volta anche di privati. L'utilizzatore sarà quasi sempre un ente ecclesiastico o confessionale, ma potrà pure essere un soggetto confessionale non riconosciuto civilmente, un gruppo di persone, oppure, come nel caso di una cappella privata, una famiglia.

16 Di "chiesa pubblica" corrispondente alla categoria catastale E/7.

17 "*Edifici destinati all'esercizio pubblico del culto cattolico*" art. 831 c.c.

18 Si vedano a tale proposito l'art. 8 – "*tutte le confessioni sono egualmente libere davanti alla legge*" – e l'art. 19 – "*tutti hanno diritto di professare liberamente la propria fede religiosa in qualsiasi forma, individuale o associata, di farne propaganda e di esercitarne in privato o in pubblico il culto, purché non si tratti di riti contrari al buon costume*", esplicitamente richiamati nel TUIR nella norma che dispone l'analoga esenzione per gli edifici di culto dalle imposte sui redditi "*Non si considerano produttive di reddito, se non sono oggetto di locazione, le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto [...] purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione e le loro pertinenze*" (art. 36 co. 3 del TUIR).

19 Così accade, ad esempio, per il trattamento agevolativo riservato alle pertinenze dell'abitazione principale, le quali sono diversamente identificate nell'ambito delle varie imposte che le coinvolgono: possono essere costituite esclusivamente da cantine, soffitte, box e tettoie ("*unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7*") e "*limitatamente ad una per ciascuna categoria*" con riferimento all'imposta di registro (cfr. art. 1 nota 2-bis n. 3 del DPR 131/86, Tariffa, Parte Prima), all'IVA (cfr. Tabella A, Parte Seconda, n. 21 del DPR 633/72) ed alla stessa IMU (art. 1 co. 741 lett. b della L. 160/2019); inoltre, ai fini delle imposte sui redditi, sono invece pertinenze le "*cose immobili di cui all'art. 817 del c.c.*"; ma limitatamente a quelle "*classificate o classificabili in categorie diverse da quelle ad uso abitativo*" (cfr. art. 10 co. 3-bis del TUIR).

tiene alcuna indicazione restrittiva²⁰; ne consegue che la loro individuazione va fatta con riferimento alla **nozione civilistica**; infatti, in assenza di limiti e di precisazioni, il concetto fondamentale di riferimento anche in ambito fiscale è quello dell'art. 817 c.c.: "*Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima*".

Sono dunque due gli **elementi costitutivi della pertinenza**: uno **oggettivo**, consistente "*nella obiettiva destinazione del bene accessorio ad un rapporto funzionale con quello principale*" e uno **sogettivo**, individuato "*nella effettiva volontà, espressa o tacita, di destinazione della res al servizio o all'ornamento del bene principale da parte di chi abbia il potere di disporre di entrambi*"²¹. Inoltre, il rapporto pertinenziale, che deve sussistere "*in modo durevole*", non richiede necessariamente una connessione materiale o strutturale tra bene principale e bene accessorio, essendo sufficiente un rapporto di strumentalità in senso economico-giuridico e di complementarità solo funzionale di un bene rispetto a un altro. Infatti, può qualificarsi come pertinenza anche un immobile, non solo strutturalmente autonomo, ma anche non contiguo alla cosa principale, purché funzionalmente desti-

nato dal proprietario di entrambi i beni al servizio di quest'ultima.

L'esenzione delle pertinenze degli edifici di culto riguarda soprattutto **le parrocchie in quanto esiste un evidente collegamento funzionale tra l'edificio di culto e gli immobili che costituiscono le strutture del complesso parrocchiale**²²; sono pertanto **pertinenze**:

- le abitazioni per il clero addetto alla chiesa (cioè alla parrocchia), in pratica l'abitazione del parroco e quelle degli altri sacerdoti incaricati della cura pastorale della parrocchia,
- le abitazioni delle religiose che per convenzione operano anche all'interno della pastorale parrocchiale e gli alloggi di servizio dei sacrestani assunti con l'apposito contratto;
- l'oratorio e le altre strutture in cui la parrocchia svolge direttamente le proprie attività istituzionali di religione o culto nell'ampia accezione fornita dalla normativa concordataria all'art. 16 lett. a) della L. 222/85, che comprende le attività dirette "*all'esercizio del culto, alla cura delle anime [...] a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana*"²³.

A confermare questa linea interpretativa è più volte intervenuta sia l'Amministrazione finanziaria, che già nel 1992, a proposito dell'ISI²⁴ ha precisato che rientrano tra le pertinenze: "*ad esem-*

20 La nuova disciplina IMU ha lasciato invariato il concetto di pertinenza degli edifici di culto, mentre ha modificato quello di area pertinenziale dei fabbricati che è ora costituita da quella "*occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente*" (co. 741 lett. a); fino al 2019 essa era definita secondo il concetto civilistico, come precisa la circ. Min. Economia e Finanze 18.3.2020 n. 1/DF commentando la nuova norma: "*Tale disposizione comporta il superamento della precedente impostazione normativa che consentiva di fare riferimento alla nozione civilistica di pertinenza di cui agli artt. 817 e seguenti del codice civile nonché all'orientamento giurisprudenziale formatosi su tali disposizioni*".

21 Cass. 9.1.1998 n. 136, in *Sistema Integrato Eutekne*.

22 Non altrettanto può dirsi, ad esempio, della cappella di un monastero o di un seminario che, pur essendo un "edificio di culto", non trasforma in "pertinenze" il complesso immobiliare di cui fa parte, ma ne costituisce piuttosto la pertinenza.

23 La norma non dispone un limite numerico, come accade in altre norme agevolative, alle unità immobiliari che possono essere destinate a pertinenze.

24 L'ISI (Imposta Straordinaria sugli Immobili), istituita dal DL 11.7.1992 n. 333 per l'anno 1992, ha anticipato l'ICI, poi sostituita dall'IMU, e prevedeva la medesima esenzione contenuta nelle altre due imposte.

pio, l'oratorio e l'abitazione del parroco"²⁵, che la giurisprudenza, che ha avuto modo di confermare anche l'ininfluenza della categoria catastale di appartenenza del bene ai fini della sua qualificazione come pertinenza²⁶.

Si noti che il riferimento alla L. 222/85 soccorre anche per definire che **cosa non debba essere considerato pertinenza** dell'edificio di culto, sempre in termini funzionali. L'art. 16, infatti, prosegue con la lett. b), che elenca quali attività, pur esercitate da un ente ecclesiastico, debbono considerarsi diverse da quelle di religione o di culto: "Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: [...] b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro". Di conseguenza, se in un immobile parrocchiale, anche materialmente contiguo con l'edificio di culto, si svolgono attività di questo tipo (ad es. gestione di un bar, di un ristorante, di una libreria, di una scuola, di spettacoli a pagamento), l'immobile non può essere considerato pertinenza dell'edificio di culto.

Va inoltre precisato che il concetto di pertinenza non è nominalistico, ma **dipende dall'effettivo utilizzo**²⁷; ad esempio, una "casa canonica" non più utilizzata dal parroco non può essere considerata pertinenza dell'edificio di culto se rimane completamente inutilizzata, oppure se è concessa in locazione o in comodato ad un'associazione come propria sede, mentre conserva il vincolo di pertinenza se destinata alle attività della parrocchia (sala riunioni, ufficio parrocchiale, archivio ecc.).

Da ultimo, ancora a proposito di quella particolare categoria di pertinenze degli edifici di culto che

sono gli oratori, va ricordata la L. 1.8.2003 n. 206, con la quale è stata riconosciuta la "funzione sociale svolta dagli oratori e dagli enti che svolgono attività similari".

La legge afferma innanzitutto che "lo Stato riconosce e incentiva la funzione educativa e sociale svolta nella comunità locale, mediante le attività di oratorio o attività similari, dalle parrocchie e dagli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, nonché dagli enti delle altre confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato un'intesa ai sensi dell'articolo 8, terzo comma, della Costituzione" (art. 1 comma 1) e, nel comma 2, descrive le finalità sociali delle attività di oratorio "favorire lo sviluppo, la realizzazione individuale e la socializzazione dei minori, degli adolescenti e dei giovani di qualsiasi nazionalità residenti nel territorio nazionale. Esse sono volte, in particolare, a promuovere la realizzazione di programmi, azioni e interventi, finalizzati alla diffusione dello sport e della solidarietà, alla promozione sociale e di iniziative culturali nel tempo libero e al contrasto dell'emarginazione sociale e della discriminazione razziale, del disagio e della devianza in ambito minorile, favorendo prioritariamente le attività svolte dai soggetti di cui al comma 1 presenti nelle realtà più disagiate".

In forza del riconoscimento del valore sociale degli oratori, l'art. 2 stabilisce che "Sono considerati a tutti gli effetti opere di urbanizzazione secondaria, **quali pertinenze degli edifici di culto, gli immobili e le attrezzature fisse destinate alle attività di oratorio e similari dagli enti di cui all'articolo 1, comma 1**". Questa equiparazione **ope legis degli oratori alle pertinenze degli edifici di culto** ha numerosi effetti; limitandoci all'aspetto fiscale ai fini IMU, si

25 R.M. 12.12.1992 n. 1178. Si noti che la citazione dell'oratorio e dell'abitazione del parroco è chiaramente a titolo esemplificativo ("come ad esempio") e non tassativo, non esaurendo tutte le altre possibili ipotesi di collegamento funzionale con l'esercizio del culto.

26 Si veda, in particolare, Cass. 17.10.2005 n. 20033, in *Sistema Integrato Eutekne*.

27 Cfr. Cass. 12.5.2010 n. 11437, in *Sistema Integrato Eutekne*.

può rilevare come si tratti di una significativa ed **esplicita conferma a livello normativo** di quanto finora affermato dalla dottrina e dalla prassi interpretativa. Ma va sottolineato che la norma comporta anche un **ampliamento del concetto di pertinenza di edificio di culto**, che viene esteso a tutti gli immobili oratoriani, compresi quelli non connessi funzionalmente a un edificio di culto (può essere il caso di un oratorio gestito non da una parrocchia, ma da un istituto religioso) e quelli destinati in tutto o in parte a finalità educative e sociali, sempre rientranti nella più ampia attività di oratorio, su cui potevano sorgere dubbi circa la connessione con l'attività religiosa tipica dell'edificio di culto²⁸.

4. Gli immobili utilizzati per le attività di religione e culto

La terza ipotesi di esenzione che interessa gli enti ecclesiastici è quella della lett. g) del comma 759, che riguarda *"gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del comma 1 dell'arti-*

*colo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i); si applicano, altresì, le disposizioni di cui all'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, nonché il regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200"*²⁹.

In pratica, si tratta degli immobili posseduti e utilizzati dagli **enti non commerciali**³⁰ e destinati esclusivamente allo svolgimento delle **attività di religione e culto**, come definite dall'art. 16 lett. a) della L. 222/85: culto e cura delle anime, formazione del clero e dei religiosi, attività missionarie catechesi, educazione cristiana. Va ricordato che il richiamo alla norma concordataria deve intendersi anche come rinvio alla definizione delle attività di religione o culto contenuta nelle Intese stipulate con le altre Confessioni religiose³¹.

In forza di questa puntuale indicazione si considerano **esenti** ai sensi della lett. g) **gli oratori, i centri parrocchiali, i seminari, le case religiose, i mona-**

28 Cfr. ris. Min. Economia e Finanze 3.3.2004 n. 1/DF.

29 Questa norma costituisce una tra le poche eccezioni alla scelta del legislatore di evitare i rinvii alla precedente normativa: si rimanda al DLgs. 504/92 per individuare i soggetti possessori e le attività alle quali devono essere destinati gli immobili; all'art. 91-bis del DL 1/2012 per recepire il principio della tassazione parziale in caso di uso promiscuo; al Regolamento adottato con il DM 200/2012 per la definizione dei requisiti soggettivi di non lucratività degli enti, di quelli oggettivi relativi allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività e per l'individuazione del rapporto proporzionale per la tassazione degli immobili ad uso promiscuo.

30 Quanto all'appartenenza degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti alla categoria fiscale degli enti non commerciali, si veda l'art. 149 co 4 del TUIR; lo stesso può dirsi degli enti religiosi civilmente riconosciuti secondo le Intese tra lo Stato italiano e le altre Confessioni religiose.

31 La precisazione è contenuta nel DM 26.6.2014 con il quale è stato approvato il modello di dichiarazione IMU-TASI ENC: *"A questo proposito giova evidenziare che ai fini di una lettura costituzionalmente orientata della norma in commento conforme al principio di laicità dello Stato e di tutela della libertà di espressione del sentimento religioso fissata dagli artt. 2, 3, 7, 8, 19 e 20 della Costituzione, occorre fare riferimento non solo, come espressamente previsto dalla norma alle attività di cui all'art. 16 in questione, ma anche a quelle attività di religione e culto, individuate secondo i criteri fissati nelle Intese siglate con le Confessioni religiose, ai sensi dell'art. 8 Cost., nonché alle attività di culto degli enti degli istituti eretti in enti morali, ai sensi della L. 24 giugno 1929, n. 1159 [legge n. 449 del 1984 per le Chiese rappresentate dalla Tavola Valdese; art.15 della legge n. 517 del 1988 per le Assemblee di Dio in Italia; art. 22 della legge n. 516 del 1988 per l'Unione Italiana delle cristiane avventiste del 7° giorno; art. 26 della legge n. 101 del 1989 per l'Unione delle Comunità ebraiche italiane; art. 11 della legge n. 116 del 1995 per l'Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia (UCEBI);*

steri e i conventi³², gli episcopi e gli uffici delle Curie diocesane.

A proposito di queste ultime due tipologie di fabbricati, si richiama una significativa sentenza nella quale la Corte di Cassazione³³ è stata chiamata a decidere se **l'abitazione del vescovo** di una diocesi (episcopio) e **gli uffici della curia diocesana** siano da considerare immobili utilizzati per attività di religione o culto.

La sentenza, precisato che il fabbricato oggetto del contenzioso "è l'episcopio o «palazzo vescovile», e cioè la sede della diocesi e della curia vescovile", chiarisce che "si tratta, in altri termini, dell'immobile destinato all'esercizio del ministero proprio del Vescovo diocesano (can. 381-402 del codice di diritto canonico) e delle attività istituzionali della diocesi, (in particolare attraverso la curia diocesana: canoni 469-494 del codice di diritto canonico), che sono ex lege definite attività di religione e di culto (art. 2, comma 1, L. 222/1985), in quanto esercizio dell'attività tipica di un ente che è parte della costituzione gerarchica della Chiesa³⁴".

I Giudici, infatti, supportati dalle disposizioni del Codice di diritto canonico, chiariscono come la circostanza che nell'episcopio trovino collocazione gli uffici della curia e l'abitazione del Vescovo non sono contraddittori con lo svolgimento di attività di religione e di culto ma ne sono anzi la concretizzazione: "il fatto che nel «palazzo vescovile» si trattino gli «affari amministrativi e giudiziari della diocesi» costituisce il normale esercizio della potestà di go-

verno della diocesi, attribuita al vescovo, che è «attività strettamente religiosa», in quanto espressione della potestà iurisdictionis di un ente che fa parte della costituzione gerarchica della Chiesa". Infatti, secondo il canone 391, il Vescovo diocesano deve "governare la Chiesa particolare a lui affidata con potestà legislativa, esecutiva e giudiziaria, a norma del diritto" (§ 1); egli svolge tale compito con l'ausilio degli uffici della curia diocesana, struttura che, come precisa il canone 469, "consta degli organismi e delle persone che aiutano il Vescovo nel governo di tutta la diocesi, soprattutto nel dirigere l'attività pastorale, nell'amministrazione della diocesi come pure nell'esercitare la potestà giudiziaria".

Quanto all'episcopio come abitazione, i giudici chiariscono come "il fatto che il vescovo «abiti» nel palazzo vescovile, non trasforma in «abitazione privata» del vescovo l'immobile in questione, che rimane la sede istituzionale del vescovo stesso, il quale vi abita proprio per l'esercizio della sua funzione e della sua missione, anche in adempimento dell'obbligo della residenza personale nella diocesi" impostogli dal diritto canonico³⁵.

L'ESENZIONE PER GLI IMMOBILI UTILIZZATI PER LE ATTIVITÀ DI RELIGIONE E CULTO: I COMODATI

L'esclusione della possibilità di conservare l'esenzione per gli immobili concessi in comodato dagli enti non commerciali vigente fino allo scorso anno riguarda naturalmente anche gli enti ecclesiastici, non solo con riferimento agli immobili concessi

art. 22 della legge n. 520 del 1995 per la Chiesa Evangelica Luterana in Italia (CELI); art. 15 della legge n. 126 del 2012 per la Sacra Arcidiocesi ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa Meridionale; art. 22 della legge 127 del 2012 per la chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli ultimi giorni; art. 16 della legge n. 128 del 2012 per la Chiesa Apostolica in Italia; art. 10 della legge n. 245 del 2012 per i Buddhisti; art. 11 della legge n. 246 del 2012 per gli Induisti".

32 Cfr. Cass. 18.12.2009 n. 26657, in *Sistema Integrato Eutekne*.

33 Cfr. Cass. 23.3.2005 n. 6316, in *Sistema Integrato Eutekne*.

34 L'art. 2 co. 1 della L. 222/85 dispone che "Sono considerati aventi fine di religione o di culto gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari".

35 "Il vescovo diocesano, anche se ha il coadiutore o l'ausiliare, è tenuto alla legge della residenza personale in diocesi" (can. 395).

gratuitamente ai tanti enti che trovano ospitalità nei loro ambienti (si pensi, ad esempio, alle associazioni sportive che utilizzano gli impianti parrocchiali), ma anche per gli immobili utilizzati per le attività di religione e culto in tutti i casi in cui l'ente ecclesiastico che le svolge non ne è proprietario o titolare di un altro diritto reale.

Da quest'anno, infatti, **la nuova formulazione della norma** di esenzione riguardante gli immobili utilizzati per le attività socialmente rilevanti **richiede che l'immobile sia "posseduto e utilizzato" dall'ente non commerciale**. In tal modo, **viene meno la possibilità di usufruire dell'esenzione per gli immobili non utilizzati direttamente dall'ente proprietario** che con la precedente normativa potevano invece godere, seppure limitatamente ai casi definiti dalla normativa applicativa³⁶, dalle interpretazioni ministeriali³⁷ e dalla giurisprudenza³⁸; in sintesi, era necessario che:

- l'immobile fosse utilizzato per le attività individuate dalla legge (tra le quali rientrano quelle di religione e culto);
- le attività fossero svolte con modalità non commerciali (condizione che si verifica sempre per le attività di religione e culto);
- i due enti appartenessero alla "stessa struttura" (caratteristica che gli enti ecclesiastici soddisfano).

Si pensi, ad esempio, ad complesso pastorale di proprietà di un ente-diocesi, nel quale trovano collocazione le attività di un centro di preghiera gestito da una fondazione di culto o da un altro ente ecclesiastico diverso dalla diocesi oppure agli ambienti di proprietà di un istituto religioso che vengono utiliz-

zati da una parrocchia per le attività di catechesi; in questi casi, **nonostante gli enti proprietari e utilizzatori siano entrambi enti ecclesiastici e l'attività svolta sia quella di religione e culto, gli immobili non potranno essere esenti**, a meno che il Comune non si avvalga della facoltà di ampliare l'ipotesi di esenzione prevista dalla norma nazionale disponendo nel regolamento IMU che essa si applichi all'immobile *"dato in comodato gratuito al comune o ad altro ente territoriale, o ad ente non commerciale, esclusivamente per l'esercizio dei rispettivi scopi istituzionali o statutar"*³⁹.

A ben vedere, il legislatore, nell'apportare la modifica, ha dato ai Comuni la possibilità di ampliare l'ambito di esenzione rispetto alla precedente versione della norma⁴⁰, ma i vincoli di bilancio avranno il loro peso nelle scelte delle singole amministrazioni comunali, con la conseguenza di un aggravio di imposizione per gli immobili degli enti ecclesiastici che nella previgente disciplina rispondevano a tutti i (pur restrittivi) requisiti richiesti.

5. Conclusioni

Per quanto riguarda gli immobili degli enti ecclesiastici, la nuova IMU ha ribadito le ipotesi di esenzione previste già ai fini ICI e poi trasfuse nell'IMU: sempre esenti i fabbricati destinati all'esercizio del culto, prevalentemente le chiese, esenti anche gran parte degli immobili delle parrocchie in quanto riconosciute pertinenze degli edifici di culto e gli immobili degli altri enti ecclesiastici nei

36 Il DM 26.6.2014 recante l'approvazione del modello di dichiarazione IMU-TASI ENC.

37 La ris. Min. Economia e Finanze 4.3.2013 n. 4/DF.

38 Cass. 18.12.2015 n. 25508, in *Sistema Integrato Eutekne*.

39 Art. 1 co. 777 lett. e) della L. 160/2019.

40 Infatti, non è più richiesto che i due enti facciano parte di una "unitaria struttura" e le attività a cui possono essere destinati gli immobili sono tutte quelle rientranti negli "scopi istituzionali o statutar" che possono essere anche più numerose di quelle elencate dalla norma.

quali vengono svolte le attività di religione e culto, dai seminari, ai monasteri, agli episcopi. È importante notare che **il medesimo immobile potrebbe meritare l'esenzione per più motivi**; l'edificio chiesa, infatti, è esente in quanto è accatastato con categoria E/7 (lett. b), è un fabbricato destinato all'esercizio del culto (lett. d), è un immobile ove si svolge l'attività di religione o di culto (lett. g); il centro parrocchiale è esente perché costituisce pertinenza dell'edificio di culto (lett. d) ed anche perché utilizzato per le attività di religione o di culto (lett. g)⁴¹. Al contrario **altri immobili sono esenti in forza di una sola norma**, come per esempio le abitazioni del clero, esenti solo in quanto

pertinenze della chiesa ove il sacerdote incaricato dal Vescovo preside al culto.

L'esenzione non è stata purtroppo garantita a livello nazionale per **gli immobili che enti ecclesiastici cedono gratuitamente ad altri enti ecclesiastici per lo svolgimento delle attività di religione e culto** essendo stata prevista, per queste ipotesi, la necessità della coincidenza tra possessore e utilizzatore; in questi casi, infatti, l'esenzione si conserva solo se i Comuni inseriscono nel regolamento dell'imposta una specifica previsione circa gli immobili ceduti in comodato da enti non commerciali ad altri enti non commerciali **"per l'esercizio dei rispettivi scopi istituzionali o statuari"**.

41 Questa molteplicità di disposizioni applicabili non serve solo a rendere "più robusto" l'esercizio del diritto all'esenzione, ma può comportare anche ulteriori vantaggi; si consideri, ad esempio, il caso del centro parrocchiale usato anche per finalità non esenti: la sua riconducibilità all'esenzione anche alla lett. g) consente di assoggettarlo a tassazione solo in proporzione alla parte di destinata ad attività per le quali non è prevista l'esenzione come previsto dall'art. 91-bis co. 2 e 3 del DL 1/2012.

03

Enti e società

Normativa e fiscalità

Contabilità, bilancio e controlli

Lavoro e previdenza

Finanziamenti e agevolazioni

Giurisprudenza e prassi

Il bilancio degli enti del Terzo settore che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale

A partire dal bilancio dell'esercizio 2021 gli enti del Terzo settore (ETS) che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale applicheranno per la prima volta le disposizioni della modulistica contenuta nel DM 5.3.2020 del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali. L'adozione delle nuove previsioni ministeriali segnano un altro importante passo verso la realizzazione sostanziale della Riforma del Terzo settore. La redazione del bilancio e il suo successivo deposito previsto dall'art. 48, comma 3 del DLgs. 3.7.2017 n. 117, in seguito, già disciplinato a livello procedurale dal decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali n. 106/2020, rappresentano, infatti, una condizione imprescindibile affinché gli ETS possano garantire un elevato livello di accountability. Il presente contributo esamina alcune delle principali problematiche concernenti la redazione del bilancio degli ETS, cercando di evidenziare come la rendicontazione finanziaria divenga un tassello della Riforma da leggere e interpretare in coordinamento con le altre norme di settore.

Matteo POZZOLI *

1. Il quadro normativo di riferimento

A partire dal bilancio dell'esercizio 2021 gli enti del Terzo settore (ETS) che non esercitano la propria

attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono tenuti ad applicare la "modulistica" ministeriale specificamente prevista, alla cui analisi è dedicato il presente contributo¹. Tale obbligo riguarderà, quindi, in prima battuta gli

* *Professore associato di Economia aziendale presso l'Università degli studi di Napoli "Parthenope"*

1 Più specificamente, l'art. 3 del commentato DM 5.3.2020 prevede che le disposizioni in esso contenute "si applicano a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data della pubblicazione". Le norme in parola si applicano, quindi, per la prima volta con il bilancio dell'esercizio 2021 agli ETS il cui periodo amministrativo coincide con l'anno solare. Per un esame più ampio del tema, si rinvia a Pozzoli M. "Il bilancio degli enti del Terzo settore. Una prima analisi del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020", CNDCEC-FNC, Roma, 2020.

ETS temporanei, identificati dall'art. 101 comma 2 del DLgs. 3.7.2017 n. 117 recante il "Codice del Terzo settore" (CTS) con gli enti iscritti nei registri ONLUS, Organizzazioni di volontariato, Associazioni di promozione sociale².

Si deve, al riguardo, ricordare che il comma 3 dell'art. 13 del DLgs. 117/2017 dispone che sia il bilancio "ordinario" di cui al comma 1 sia il bilancio "semplificato" di cui al comma 2 debbano essere redatti "in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore". Il richiamato Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha, quindi, pubblicato il **DM 5.3.2020**, rinvenendo nella richiesta di fornire la "**modulistica**" di cui all'art. 13, così come questo risulta modificato dal DLgs. 3.8.2018 n. 105, la volontà del legislatore di delegare a terzi il compito di produrre schemi di bilancio *ad hoc* per gli enti del Terzo settore. Il decreto si compone di 3 articoli introduttivi del *corpus* operativo costituito dall'Allegato 1, in cui sono inclusi anche i pertinenti modelli di bilancio. La soluzione normativa prescelta del rinvio appare del tutto condivisibile. In linea con un approccio più tipico degli ordinamenti giurisdizionali di *common law*, il legislatore primario ha, in sostanza, fissato esclusivamente i cardini essenziali della logica di predisposizione del bilancio e degli schemi

di bilancio, invitando il Ministero che ha seguito sin dall'origine la Riforma del Terzo settore, ossia il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ("*sentito il consiglio nazionale del Terzo settore*"), a spendersi per la definizione degli aspetti più tecnici. La scelta appare, come detto, appropriata per una molteplicità di motivi. Anzitutto, la "descrizione" del bilancio degli ETS a livello di normativa di secondo livello ha consentito al Ministero di definire anche in via discorsiva le problematiche concernenti la redazione del bilancio. Tale soluzione ha, di fatto, permesso di approfondire alcune tematiche contabili, particolarmente utili soprattutto in sede di prima adozione di una norma da considerarsi per molti aspetti completamente nuova per gli operatori, con una modalità illustrativa ed esplicativa che mal si concilia con la disciplina prescrittiva della normativa di fonte primaria.

In aggiunta, il testo ministeriale si sofferma su alcuni aspetti che delineano più ampiamente il quadro contabile di riferimento, trattando anche di tematiche inerenti a problematiche affini quali la revisione legale dei conti e la definizione dei principali termini di bilancio³.

Ad oggi, mancano ancora i **principi contabili** nazionali di settore. L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), nella sua qualità di *standard setter* e di "consulente" del legislatore del bilancio⁴, sta, per-

2 Nella primavera 2021 dovrebbe diventare operativo il Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS). Quindi, in realtà, l'obbligo di applicazione delle "nuove" disposizioni del bilancio, analizzate nell'articolo, resteranno in capo agli ETS temporanei che non si cancelleranno dal Registro essendo trasmigrati automaticamente, come nel caso delle Organizzazioni di volontariato o delle Associazioni di promozione sociale, oppure alle ONLUS che nel 2021 opereranno per l'iscrizione nel Registro o manterranno l'iscrizione nell'anagrafe ONLUS. Per i passaggi operativi che porteranno all'operatività del RUNTS, si vedano, in *questo numero*, gli approfondimenti a p. 6 ss.; De Angelis L. "Il registro del terzo settore: struttura e funzionamento", in "La riforma del no profit: il terzo settore dopo il Runts", Guida Italia Oggi, ottobre 2020. Sul periodo transitorio, si veda anche: Bauco C., Capozzi V. "La riforma del Terzo settore. Il regime transitorio", *fondazione nazionale commercialisti.it*, 2018.

3 Sulla revisione degli ETS, si veda anche: D'Angelo P. "DLgs. 39/2010 e ISA Italia nella revisione degli ETS" in *questa Rivista*, 2, 2020, p. 117 ss.

4 La L. 11.8.2014 n. 116, di conversione del DL 24.6.2014 n. 91, inserendo l'art. 9-bis nel DLgs. 38/2005, ha previsto che "1. L'Organismo Italiano di Contabilità, istituto nazionale per i principi contabili:
a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;

ciò, provvedendo a predisporre un apposito set di principi contabili per gli enti del Terzo settore.

Quanto sopra detto riguarda, come premesso, gli ETS che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale.

Basti, ai nostri scopi, soffermare l'attenzione sul fatto che **gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono tenuti**, ai sensi dell'art. 13 commi 4 e 5 del DLgs. 117/2017, al pari delle imprese

sociali (art. 9 del DLgs. 3.7.2017 n. 112) **a tenere le scritture contabili delle imprese e a redigere il bilancio in linea con le disposizioni codicistiche.**

Di fatto, tali realtà sono equiparate in termini di "attività produttiva" alle realtà societarie, nonostante il divieto di lucro soggettivo e lo svolgimento in via prevalente delle attività che costituiscono l'oggetto sociale (le cosiddette "attività di interesse generale" di cui all'art. 5 del DLgs. 117/2017) giustifichino il trattamento di favore riservato loro dal legislatore fiscale.

TABELLA - NORME DI RIFERIMENTO PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE CHE NON ESERCITANO LA PROPRIA ATTIVITÀ ESCLUSIVAMENTE O PRINCIPALMENTE IN FORMA DI IMPRESA COMMERCIALE

- Art. 13 del DLgs. 3.7.2017 n. 117 - Codice del Terzo settore
- DM Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali 5.3.2020
- Principi contabili nazionali del Terzo settore emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità

2. Gli schemi di bilancio e la loro centralità ai fini gestionali

Non vi è ombra di dubbio che il legislatore affidi al bilancio un compito di amministrazione e controllo per gli ETS, in ragione del fatto che sulla base delle determinazioni quantitative espresse in forma monetaria stabilisce alcuni dei principali obblighi,

non solo amministrativi, bensì anche gestionali e di *governance* che stanno in capo ai sopra richiamati enti.

L'approccio è, in linea con il disposto del legislatore delegante, articolato sulla dimensione economica degli enti e per il quale all'aumentare della dimensione dovrebbero aumentare progressivamente anche gli obblighi rendicontativi e di gestione⁵.

b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;

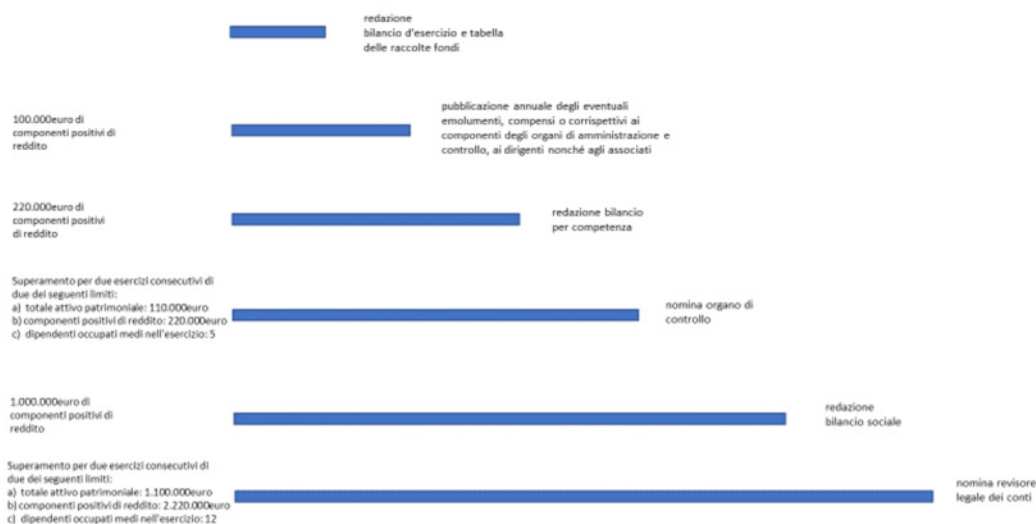
[...].

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

2. Nell'esercizio delle proprie funzioni l'Organismo Italiano di Contabilità persegue finalità di interesse pubblico, agisce in modo indipendente e adegua il proprio statuto ai canoni di efficienza e di economicità. Esso riferisce annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze sull'attività svolta".

La tabella che segue ripropone, anticipando alcuni temi sviluppati in seguito, i principali obblighi di gestione e rendicontazione.

TABELLA – OBBLIGHI RENDICONTATIVI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE



Gli schemi di bilancio non sono, per volontà normativa, schemi flessibili. È il Ministero stesso che chiarisce che gli "schemi di cui al presente documento devono essere considerati come **schemi «fissi»**". Tuttavia, la norma lascia aperti alcuni margini di "elasticità" disponendo anche che gli "enti destinatari degli schemi possono, tuttavia, ulteriormente suddividere le voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto, senza eliminare la voce complessiva e l'importo corrispondente, quando questo favorisce la chiarezza del bilancio. Possono, altresì, raggruppare le citate voci

quando il raggruppamento è irrilevante o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo contesto, gli enti che presentano voci precedute da numeri arabi o voci precedute da lettere minuscole con importi nulli per due esercizi consecutivi possono eliminare dette voci. Possono, in ultimo, aggiungere, laddove questo favorisce la chiarezza del bilancio, voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto".

Chiaro che il Ministero abbia voluto mantenere stabile l'ossatura dei prospetti quantitativi del bilancio (classi precedute dalle lettere maiuscole

5 Il legislatore della legge delega 106/2016, d'altronde, richiedeva all'art. 4 co. 1 lett. g) al legislatore delegato di "disciplinare gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi, differenziati anche in ragione della dimensione economica dell'attività svolta e dell'impegno di risorse pubbliche".

dell'alfabeto e sottoclassi precedute dai numeri romani), consentendo un ragionevole livello di "motivata" elasticità per le poste che hanno un livello di dettaglio più specifico (voci precedute da numeri arabi e sottovoci precedute da lettere minuscole dell'alfabeto)⁶.

3. La costruzione dei prospetti di bilancio per tramite della contabilità

Abbiamo già avuto modo di osservare nella precedente tabella che il bilancio d'esercizio è articolato su **due modelli differenziati** a seconda che l'ETS abbia "*ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate*" **non inferiori o inferiori a 220.000,00 euro**.

Il bilancio degli ETS non piccoli, predisposto secondo una logica di **competenza economica**, si compone di:

- Stato patrimoniale;
- Rendiconto gestionale;
- Relazione di missione.

Il bilancio degli ETS piccoli, articolato sul principio di **competenza monetaria**, si compone del solo Rendiconto per cassa.

Premesso, quindi, che gli ETS di piccole dimensioni hanno facoltà (non obbligo) di fare uso del regime semplificato, occorre effettuare alcune ulteriori osservazioni concernenti l'adozione di uno o dell'altro regime. Anzitutto, vale la pena considerare che la scelta deve essere evidentemente coordinata con la modalità di tenuta della contabilità. La previsione semplificativa di cui all'art. 13 comma 3 del DLgs. 117/2017 di stesura del rendiconto per cassa, infatti, deve essere coordinata con il disposto dell'art. 87 comma 3 per il quale gli ETS che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale che non hanno conseguito nell'esercizio "*proventi di ammontare superiore all'importo stabilito dall'articolo 13, comma 2*" possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili degli enti non piccoli, il rendiconto per cassa.

La richiesta della contabilità ai fini fiscali viene, quindi, coordinata con gli adempimenti di redazione del bilancio d'esercizio, essendo questa funzionale alla determinazione dei valori contabili oltre che dei valori fiscali⁷.

Ancora, sembra utile osservare che, a differenza di quanto disposto dal legislatore societario, il quale chiede che il cambio del regime avvenga nel momento in cui sono superati (art. 2435-*bis* comma 1

6 Si veda anche: Bozza E. "Il nuovo bilancio degli Enti del Terzo settore", in *questa Rivista*, 2, 2020, p. 100 ss.

7 Più specificamente, l'obbligo di predisposizione del bilancio per competenza economica degli ETS non piccoli implica la tenuta della contabilità con il metodo partiduplistico o con una metodologia che consenta egualmente in modo cronologico e sistematico "*di esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione*". L'art. 87 co. 1 recita più compiutamente che: "*1. Gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, che non applicano il regime forfetario di cui all'articolo 86, a pena di decadenza dai benefici fiscali per esse previsti, devono:*

a) in relazione all'attività complessivamente svolta, 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'articolo 13 distintamente le attività indicate all'articolo 6 da quelle di cui all'articolo 5, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore quello indicato dall'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;

b) in relazione alle attività svolte con modalità commerciali, di cui agli articoli 5 e 6, tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti al comma 1 del medesimo articolo.

2. Gli obblighi di cui al comma 1, lettera a), si considerano assolti anche qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile".

c.c.) o non superati (art. 2435-bis comma 8 c.c.) per due esercizi consecutivi due dei tre parametri individuati, nel caso degli ETS, basta che sia superato o non superato il limite dei 220.000,00 euro di "ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate" per il cambio del regime.

In questa prospettiva, appare utile osservare che nelle società è incerto se l'anno da cui scatti l'obbligo del regime ordinario (art. 2423 e ss. c.c.) o la facoltà di redazione del bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) o "ipersemplificata" per le microimprese (art. 2435-ter c.c.) sia l'esercizio stesso in cui per il secondo anno consecutivo sono soddisfatte le condizioni oppure se tale obbligo o facoltà debba partire dall'esercizio successivo⁸.

Nello specifico contesto degli ETS, tale "dilemma" sembra essere risolto direttamente dal legislatore dell'art. 87 comma 3 del DLgs. 117/2017, il quale dispone esplicitamente che gli ETS "non commerciali" che non superano i limiti dell'art. 13 comma 2 **possano tenere "per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto di cassa di cui all'articolo 13, comma 2"**.

Tale principio, seppur valido ai fini della tenuta della contabilità fiscale, appare, per il legame diretto tra contabilità e bilancio sopra descritto, valido per la stesura del bilancio e, in via analogi-

ca, anche per il passaggio dal regime dei piccoli a quello dei non piccoli⁹.

La complicazione del passaggio da un regime ad un altro – che, a differenza di quanto avviene nel mondo societario non interessa solo specifici aspetti di presentazione e informativa e (limitatamente) di rilevazione e valutazione, bensì la più generale tecnica di rilevazione degli eventi – comporta serie riflessioni per gli enti che hanno volumi dimensionali al "limite" dei parametri stabiliti.

Laddove, infatti, un ente si trovi collocato dimensionalmente vicino ai parametri prefissati, sembrerebbe consigliabile mantenere direttamente una contabilità e un regime "ordinari", onde evitare di trovarsi costretti a modificare periodicamente la propria tenuta dei conti e la tecnica di redazione del bilancio. Quando il cambiamento si paventa come potenzialmente temporaneo, di fatto, la modifica potrebbe risultare come complicativa, anziché semplificativa.

4. I prospetti dei bilanci degli enti non piccoli

I prospetti del bilancio degli enti non piccoli **traggono spunto dai prospetti societari** di cui agli artt. 2424 (stato patrimoniale), 2425 (conto eco-

8 Il CNDCEC, a questo riguardo, così si esprimeva in un documento di prassi del 2012 ritenuto tutt'oggi applicabile "Pur esistendo diverse interpretazioni sul significato delle parole "per due esercizi consecutivi" e "per il secondo esercizio consecutivo", in un'ottica prudenziale si ritiene opportuno usufruire della facoltà prevista dal primo comma a partire dal bilancio relativo all'esercizio successivo a quello nel quale non vengono superati per la seconda volta i limiti. Invece, ai fini dell'obbligo di redigere in forma ordinaria il bilancio, si suggerisce di provvedere sin dal bilancio relativo all'esercizio nel quale, per la seconda volta consecutiva, vengono superati i detti limiti. A titolo esemplificativo, si supponga che una società che ha sempre redatto il bilancio in forma ordinaria non superi due dei tre limiti dell'art 2435-bis, co. 1 per gli esercizi 2010 e 2011. In questa circostanza, si suggerisce di redigere in forma abbreviata il bilancio a partire dall'esercizio 2012. Al contempo, si consideri la situazione in cui una società che redigeva il bilancio in forma abbreviata, superi due dei tre limiti dell'art 2435-bis, co. 1 per gli esercizi 2010 e 2011. In tale fattispecie, si ritiene preferibile, sempre in ottica prudenziale, redigere già il bilancio 2011 in forma ordinaria". Si veda: Documento CNDCEC novembre 2012 "La redazione del bilancio delle società di minori dimensioni: disposizioni normative e criticità".

9 La coincidenza tra contabilità ai fini fiscali e civilistici comporta, in sintesi, un'applicazione analogica anche per la tenuta della contabilità e la redazione del bilancio d'esercizio. Si veda, in questo senso, anche circ. CNDCEC aprile 2019 "Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative", p. 39.

nomico) e 2427 (nota integrativa) del codice civile. Evidentemente, tali prospetti sono rivisitati e adattati per dare adeguata rappresentazione del perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale proprie degli ETS. Ci soffermiamo di seguito più specificamente sui **prospetti**

"quantitativi" di Stato patrimoniale e Rendiconto gestionale.

STATO PATRIMONIALE

Lo schema di seguito riportato propone l'ossatura dello Stato patrimoniale (classi e sottoclassi).

TABELLA - STATO PATRIMONIALE (LIVELLO DI DETTAGLIO CLASSI E SOTTOCLASSI)

Attivo:	Passivo:
<p>A) Quote associative o apporti ancora dovuti</p> <p>B) Immobilizzazioni I - Immobilizzazioni immateriali II - Immobilizzazioni materiali III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo</p> <p>C) Attivo circolante I - Rimanenze II - Crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni IV - Disponibilità liquide</p> <p>D) Ratei e risconti attivi</p>	<p>A) Patrimonio netto I - Fondo di dotazione dell'ente II - Patrimonio vincolato III - Patrimonio libero IV - Avanzo/disavanzo d'esercizio</p> <p>B) Fondi per rischi e oneri</p> <p>C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato</p> <p>D) Debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo</p> <p>E) Ratei e risconti passivi</p>

Lo schema è basato sulla classificazione dello Stato patrimoniale delle società, ossia principalmente per **destinazione per le poste dell'attivo** (distinzione tra immobilizzazioni e attivo circolante) e per **natura delle fonti di finanziamento per le poste del passivo** (distinzione tra mezzi propri e mezzi di terzi)¹⁰.

Appare, però, doveroso effettuare alcune considerazioni di carattere generale sugli elementi del prospetto in ragione anche del "significato" che le

valorizzazioni monetarie delle poste patrimoniali e finanziarie assumono con riferimento alla realtà degli ETS.

I principi contabili nazionali non presentano una definizione di cosa debba intendersi per "attività" e "passività". Nonostante non vi sia una definizione "generalmente accettata", appare evidente dall'esame delle singole casistiche trattate, anche partendo dalla prassi internazionale, che una delle condizioni necessarie per l'iscrizione delle attività

10 Si veda OIC 12 "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio", 2017, §§ 31-33.

(delle passività) sia il probabile afflusso (deflusso) di **benefici economici derivanti dall'attività (dalla passività)**¹¹.

Per le realtà non lucrative, evidentemente i benefici economici sono per propria natura solo una delle motivazioni che, in particolare per le attività, possono portare ad acquistare e possedere un elemento. In questa logica, per esempio, gli *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), principi contabili destinati agli "enti del settore pubblico", hanno aggiunto, quale "giustificazione" per l'iscrizione delle poste dell'attivo, il concetto di "**poten-**

ziale di servizio" inteso come la capacità di fornire servizi che contribuiscono a perseguire le finalità dell'ente senza necessariamente generare flussi finanziari in entrata¹².

È chiaro, quindi, che le *best practice* – e, *in primis*, i principi contabili nazionali – dovranno circostanziare, come accennato, le norme anche in questo senso applicabili. Non c'è poi dubbio che particolare interesse, anche per le connesse tematiche gestionali, dovrà essere riposto nell'esame della classe del **patrimonio netto** di seguito indicata con il dettaglio di tutte le poste di bilancio.

TABELLA – CLASSE A) PATRIMONIO NETTO DELLA SEZIONE DEL PASSIVO DELLO STATO PATRIMONIALE

A) Patrimonio netto:
I – Fondo di dotazione dell'ente
II – Patrimonio vincolato
1) Riserve statutarie
2) Riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali
3) Riserve vincolate destinate da terzi
III – Patrimonio libero:
1) Riserve di utili o avanzi di gestione
Altre riserve

Anzitutto, vi è da notare che il patrimonio netto contabile del bilancio ragionieristicamente è una "semplice" area residuale derivante dalla differenza tra le attività patrimoniali e le passività patrimoniali, intese essenzialmente come obbligazioni nei

confronti di terzi. In questa previsione, considerato che gli enti senza scopo di lucro non presentano assetti proprietari definiti, l'area svolge una **funzione di garanzia verso terzi**, tanto che il CTS traspone, rivisitandole, alcune soluzioni già adottate a livello

11 Si veda, per tutti, IASB "Conceptual Framework for Financial Reporting" 2018, § 4.4.

12 Si veda IPSASB "The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities", in "The Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements", 2020, § 5.8. Tale concetto è ripreso, poi, più volte nel corso dei principi. La Prefazione al *Conceptual Framework* evidenzia che "in the public sector, the primary reason for holding property, plant, and equipment and other assets is for their service potential rather than their ability to generate cash flows". Si veda IPSASB "The Preface to the Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities", in "The Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements", 2020, § 14.

societario per il mantenimento anche a regime di un **livello minimo di patrimonio**¹³.

Nel contesto di riferimento sono chiaramente rinvenibili, come in realtà già accade usualmente nella prassi di riferimento, tre "sezioni" del patrimonio netto:

- Il fondo di dotazione dell'ente;
- Il patrimonio (internamente o esternamente) vincolato dall'ente per specifici progetti;
- Il patrimonio libero, derivante essenzialmente da riserve non vincolate e avanzi di gestione.

Premesso che spetterà anche ai principi contabili definire, per quanto concerne gli aspetti contabili, le operazioni che movimentano le poste del patrimonio netto e che nella Relazione di missione dovranno essere riportate le movimentazione del periodo, appare ancora oggetto di analisi il tema della definizione della liquidità del patrimonio minimo in caso di apporti non monetari¹⁴.

RENDICONTO GESTIONALE

Il prospetto del Rendiconto gestionale (di seguito integralmente riportato) si discosta rispetto allo

stato patrimoniale maggiormente dalle previsioni societarie. Lo schema è evidentemente articolato sulle scelte classificatorie già effettuate dalle raccomandazioni dei dottori commercialisti, poi riprese, dall'Agenzia per le ONLUS che già prevedevano, in termini generali, una classificazione per destinazione dei componenti economici e l'identificazione dei risultati d'area¹⁵.

Ciò che rileva evidenziare in questa sede è che l'ordine fornito con lo schema di Rendiconto gestionale appare di per sé fortemente articolato sulle indicazioni del CTS e, per questo, strumentale alla gestione stessa dell'ente.

Per esempio, la **classe A** si riferisce all'area dei componenti economici derivanti dalle attività di interesse generale di cui all'art. 5 del DLgs. 117/2017; laddove l'ente presenti sostanzialmente una sola attività di interesse generale, un significativo avanzo economico originato dalle attività "tipiche" potrebbe porre dubbi sulla non commercialità dell'ente¹⁶.

Nel caso in cui, ancora, trattasi di organizzazione di volontariato, l'evidenza di un margine per un'attività di interesse generale comporterebbe la riclassifi-

13 L'art. 22, co. 5 recita che "5. Quando risulta che il patrimonio minimo di cui al comma 4 è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, l'organo di amministrazione, e nel caso di sua inerzia, l'organo di controllo, ove nominato, devono senza indugio, in un'associazione, convocare l'assemblea per deliberare, ed in una fondazione deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo oppure la trasformazione, la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, la fusione o lo scioglimento dell'ente". Appare chiaro il riferimento di partenza del disposto dato dall'art. 2446 c.c.

14 Si veda: De Angelis L. "Attestazione della liquidità del patrimonio minimo per il RUNTS non agevole", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 28.11.2020.

15 Si veda: Raccomandazione CNDC luglio 2002 n. 1 "Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle organizzazioni non profit"; Documento Agenzia per le ONLUS 11.2.2009 "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit".

16 Tale affermazione di carattere generale ovviamente dovrebbe essere calata nell'analisi della realtà specifica dell'ente. L'ETS in questione, per esempio, potrebbe aver tratto la gran parte dei proventi dell'area da liberalità, le quali sono considerate a livello fiscale entrate derivanti da attività non commerciali dall'art. 79 co. 2-bis del DLgs. 117/2017. In tal caso, ovviamente, l'affermazione potrebbe perdere di significato. Discorso diverso, invece, nel caso in cui l'ente abbia generato i componenti iscritti nell'area dalla sola gestione dell'attività di interesse generale. In tal caso, vi sarebbe un'alta probabilità che il risultato sia commerciale. Senza volersi, infatti, soffermare sull'interpretazione del citato art. 79, ai nostri fini, rileva osservare che il co. 2 dispone che "Le attività di interesse generale di cui all'articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l'Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento".

cazione dei componenti nella sotto citata **area B**¹⁷. Contestualmente, l'area B, relativa ai componenti derivanti da attività diverse, assumerà rilevanza, laddove lo schema di regolamento dell'art. 6 del

DLgs. 117/2017 sia pubblicato come presentato, per quanto concerne i rapporti da considerare per la determinazione della "secondarietà" delle suddette attività¹⁸.

TABELLA – RENDICONTO GESTIONALE (DM 5.3.2020, ALLEGATO 1, MOD. B.)

Oneri e costi	Es.t	Es.t-1	Proventi e ricavi	Es.t	Es.t-1
A) Costi e oneri da attività di interesse generale			A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale		
			1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Proventi dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
			4) Erogazioni liberali		
3) Godimento beni di terzi			5) Proventi del 5 per mille		
4) Personale			6) Contributi da soggetti privati		
			7) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
5) Ammortamenti			8) Contributi da enti pubblici		
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			9) Proventi da contratti con enti pubblici		
7) Oneri diversi di gestione			10) Altri ricavi, rendite e proventi		
8) Rimanenze iniziali			11) Rimanenze finali		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)		

17 L'art. 33 co. 3 del DLgs. 117/2017 recita, infatti, che: "Per l'attività di interesse generale prestata le organizzazioni di volontariato possono ricevere, soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, salvo che tale attività sia svolta quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'articolo 6".

18 La pubblicazione del regolamento dell'art. 6 è stata sospesa dal Consiglio di Stato. Tuttavia, il contenuto dello schema è stato oggetto di ampio dibattito. Le attività diverse dovrebbero essere considerate secondarie quando ricorra anche una sola delle seguenti condizioni: (i) i ricavi non sono superiori al 30% delle entrate complessive; (ii) i ricavi non sono superiori al 66% dei "costi complessivi". Per tale motivo, le determinazioni quantitative che si evincono dallo schema di Rendiconto gestionale inciderebbero direttamente sulla determinazione delle percentuali indicate.

B) Costi e oneri da attività diverse			B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da soggetti privati		
3) Godimento beni di terzi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		
5) Ammortamenti			5) Proventi da contratti con enti pubblici		
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			6) Altri ricavi, rendite e proventi		
7) Oneri diversi di gestione			7) Rimanenze finali		
8) Rimanenze iniziali					
Totale			Totale		
C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi			C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi		
1) Oneri per raccolte fondi abituali			1) Proventi da raccolte fondi abituali		
2) Oneri per raccolte fondi occasionali			2) Proventi da raccolte fondi occasionali		
3) Altri oneri			3) Altri proventi		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		
D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali			D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su prestiti			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Da patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Da altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Accantonamenti per rischi ed oneri					
6) Altri oneri			5) Altri proventi		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)		

E) Costi e oneri di supporto generale			E) Proventi di supporto generale		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Proventi da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altri proventi di supporto generale		
3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Ammortamenti					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri					
7) Altri oneri					
Totale			Totale		
Totale oneri e costi			Totale proventi e ricavi		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)		

Costi e proventi figurativi⁽¹⁾

Costi figurativi	Es.t	Es.t-1	Proventi figurativi	Es.t	Es.t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		

⁽¹⁾ Costi e proventi figurativi: inserimento facoltativo. Quanto esposto nel presente prospetto non deve essere stato già inserito nel Rendiconto gestionale.

Ancora bisognosa di ulteriori specifiche appare anche la **classe C** del Rendiconto gestionale dedicata ai componenti positivi e negativi derivanti dalle raccolte pubbliche di fondi, di cui all'art. 7 del DLgs. 117/2017.

Per quanto, infatti, concerne tale sezione occorre premettere che l'art. 48 comma 3 del DLgs. 117/2017 richiede che presso il RUNTS sia depositato un rendiconto specifico, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del DPR 600/73, concernente

le raccolte pubbliche di fondi. Il prospetto trova collocazione all'interno del bilancio, dove gli ETS devono presentare, specificamente nella relazione di missione (punto n. 24), "una descrizione dell'attività di raccolta fondi rendicontata nella Sezione C del rendiconto gestionale, nonché il rendiconto specifico previsto dall'articolo 87, comma 6 dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ri-

correnze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente di cui all'articolo 79 comma 4, lettera a) del d. lgs. 117/2017 e s.m.i."

Detto che necessita attendere la predisposizione delle linee guida sulla raccolta fondi di cui all'art. 7 del DLgs. 117/2017 per poter esprimere considerazioni più dettagliate sulla soluzione di coordinamento finale delle varie disposizioni, appare logico e razionale che:

- la descrizione del punto n. 24 della Relazione di missione sia funzionale ad adempiere anche agli obblighi della richiesta di cui all'art. 48 comma 3 del DLgs. 117/2017;
- il deposito del bilancio possa soddisfare anche la richiesta di deposito del rendiconto della raccolta fondi.

Resteranno, peraltro, altri (inevitabili) temi da risolvere. Per esempio, anche se forse ultroneo, dovrebbe essere chiarito che la base di rendicontazione del prospetto delle raccolte fondi segue, come naturale che sia, la logica di rilevazione (competenza o cassa) del bilancio.

Uno dei principali temi di novità del bilancio degli ETS appare, quindi, essere **l'informativa dell'attività volontaristica** prestata per l'organizzazione. La modulistica ministeriale consente di riportare

la "valorizzazione" del volontariato in calce, non all'interno, al Rendiconto gestionale (o per cassa). Nel caso in cui tale importo sia indicato – e molte organizzazioni probabilmente provvederanno a tale indicazione, considerato anche che lo schema di regolamento dell'art. 6 consente di imputare il costo figurativo dei volontari tra i costi complessivi dell'ente ai fini della determinazione della secondarietà delle attività diverse¹⁹ – la Relazione di missione dovrà fornire più ampia illustrazione dei costi e di proventi figurativi²⁰.

Anche in questo ambito, i principi contabili nazionali giocheranno un ruolo molto importante, specificando le modalità di rilevazione e valutazione²¹.

5. Il bilancio degli enti piccoli

Gli ETS di "minori dimensioni", numericamente superiori rispetto a quelli di "non minori dimensioni" hanno obblighi anche rendicontativi ridotti.

La logica di rilevazione muove dal riconoscimento delle **sole movimentazioni monetarie**. Ciò implica la non iscrizione delle poste patrimoniali, con la naturale non predisposizione del prospetto di Stato patrimoniale.

19 Si veda la nota 18 per una illustrazione della proposta tecnica di calcolo della secondarietà delle attività diverse di cui all'art. 6 del DLgs. 117/2017.

20 Il punto 22 della Relazione di missione richiede di indicare "un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi, se riportati in calce al rendiconto gestionale, da cui si evincano:

- i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'articolo 17, comma 1 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i.;
- le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
- la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto;
- accompagnato da una descrizione dei criteri utilizzati per la valorizzazione degli elementi di cui agli alinea precedenti".

21 Ai fini valutativi, il Glossario del DM 5.3.2020 dispone già che "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'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo n. 117 del 2017, calcolati attraverso l'applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, così come un esempio di proventi figurativi è riferibile alla traduzione in termini economici dell'apporto che i volontari forniscono attraverso lo svolgimento della propria attività personale, spontanea e gratuita".

Il prospetto comprende, perciò, l'indicazione delle disponibilità liquide iniziali a cui si aggiunge la generazione/assorbimento delle disponibilità avvenute nel corso del periodo amministrativo per giungere alle disponibilità liquide di fine periodo.

Il rendiconto per cassa, in sostanza, illustra come si è generata o assorbita cassa nel corso dell'esercizio. La più rilevante tipicità del bilancio degli enti piccoli consiste nel non dover fornire informativa ulteriore rispetto a quella già definita per legge, ossia:

- **la documentazione che attesta il carattere secondario e strumentale delle "altre" attività** di cui all'articolo 6;
- **l'illustrazione delle raccolte pubbliche dei fondi.** Con riferimento a questo punto, spetterà alle linee guida (o, in mancanza di indicazioni, ai principi contabili) stabilire se tale illustrazione contempli anche le raccolte non occasionali, oppure debba essere limitata, anche in ragione del principio di modularità delle informazioni, alle sole raccolte occasionali di cui all'art. 79 comma 4 lett. a).

Sembra utile ribadire che gli ETS che non superano i parametri fissati dall'art. 13 comma 2 possono, a loro discrezione, **optare** per gli schemi di riferimento; tuttavia, una volta optato per un regime, è necessario seguire integralmente, e non parzialmente, il modello prescelto.

6. La contabilizzazione delle poste

Il trattamento delle operazioni di bilancio più peculiari dell'attività degli ETS è un tema che sarà sicuramente oggetto di approfondimento da parte di dottrina e studiosi. In Italia sino ad oggi non vi

sono state disposizioni di legge al riguardo, anche se le previsioni dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri prima, dell'Agenzia per le ONLUS dopo, e, infine, del Tavolo tecnico di Agenzia per le ONLUS-Organismo Italiano di Contabilità-Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili hanno contribuito a creare, almeno per le realtà maggiormente dotate a livello strutturale, comportamenti in parte comparabili tra gli operatori.

Premesso che occorrerà attendere la stesura dei principi contabili nazionali di settore per poter esprimere un commento sulle prassi contabili applicabili dagli ETS, risulta di assoluto rilievo soffermarsi sulle disposizioni tecniche di riferimento per la predisposizione del bilancio che, in parte, sono già tracciate. L'art. 3 comma 2 del DLgs. 117/2017 afferma, infatti, che *"per quanto non previsto dal presente Codice, agli enti del Terzo settore si applicano, in quanto compatibili, le norme del Codice civile e le relative disposizioni di attuazione"*. La relazione illustrativa del CTS aggiunge che il richiamo debba essere primariamente riferito alle norme del Codice civile e alle relative disposizioni di attuazione che disciplinano i vari tipi organizzativi. Essendo, tuttavia, anche le previsioni del Libro del Codice civile carenti sulla materia, il rinvio risulta riferibile *"in quanto compatibile"* alle disposizioni del Libro V in materia di **bilancio delle società di capitali**²².

Tale aspetto è chiarito dal decreto ministeriale, il quale riporta che *"la predisposizione del bilancio d'esercizio degli enti di cui all'articolo 13, comma 1 del d.lgs. 117/2017 è conforme alle clausole generali, ai principi generali di bilancio e ai criteri di valutazione di cui, rispettivamente, agli articoli 2423 e 2423-bis e 2426 del codice civile e ai principi con-*

22 Peraltro, tale impostazione appare, di fatto, già in parte recepita anche nella situazione *ante* CTS anche a livello giurisprudenziale. Si veda Cass. 30.9.2019 n. 24214, in Sistema Integrato Eutekne. In dottrina: Montani V. "Applicazione analogica delle norme societarie agli enti di libro I: nuove prospettive dalla Riforma del Terzo settore?", *Nuova giur. civ. comm.*, 2, 2020, p. 234.

*tabili nazionali, in quanto compatibili con l'assenza dello scopo di lucro e con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli enti del Terzo settore. L'ente dà atto nella relazione di missione dei principi e criteri di redazione adottati. La redazione del rendiconto per cassa è ispirata ai principi e ai criteri sopra richiamati, in quanto applicabili*²³.

In linea con quanto già detto in precedenza con riguardo anche all'iscrizione delle attività, si tratterà di verificare quali elementi assumano una tipicità tale da richiedere un trattamento differenziato o specifico.

7. Il deposito e il bilancio

Alcune parole devono essere spese con riguardo al deposito del bilancio. Il CTS non si sofferma sulla data (ultima) di approvazione del bilancio. Il già citato art. 48 comma 3 del DLgs. 117/2017 prevede, invece, che il bilancio debba essere depositato (come la rendicontazione delle raccolte pubbliche di fondi e il bilancio sociale) entro il **30 giugno** dell'esercizio successivo a quello rappresentato. Il decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali n. 106/2020 specifica che tale deposito debba avvenire **"esclusivamente in via telematica"** e si intuisce dalla lettura del decreto che il formato del bilancio (almeno quello d'esercizio)

potrebbe essere in futuro anche in formato XBRL. Tale soluzione sarebbe coerente con la logica di comparabilità seguita per la costruzione degli schemi di bilancio²⁴.

Possono depositare il bilancio:

- il rappresentante legale dell'ETS o il rappresentante legale della rete associativa cui l'ETS aderisce;
- uno o più amministratori dell'ETS o in mancanza (ossia nel caso in cui questo sia inadempiente), i componenti dell'organo di controllo;
- un dottore commercialista, evidentemente munito di delega, iscritto nella Sezione A dell'albo²⁵.

Appare, quindi, importante definire a livello statutario una data di approvazione del bilancio che possa essere coerente con la data di deposito per non mettere in difficoltà l'ente.

8. Considerazioni di sintesi

Il bilancio degli ETS costituisce una novità culturale e tecnica assoluta per le realtà non profit. L'operazione, come è stato dato modo di indicare, deve essere considerata a sistema con le altre novità apportate al fine di poter esprimere un giudizio compiuto.

Il bilancio assumerà per gli ETS un punto di riferimento essenziale per la conduzione delle

23 Il rinvio per gli enti di piccole dimensioni assume rilievo per gli aspetti concernenti l'esposizione e, limitatamente, la presentazione delle poste di bilancio. La rilevazione e la valutazione sono aspetti della contabilizzazione che, infatti, interessano tipicamente le "valutazioni" del bilancio che, in quanto tali, rilevano per i soli bilanci predisposti in base alla competenza economica.

24 Si veda: D'Angelo P. "Analisi empirica sugli schemi di bilancio di alcune associazioni del Terzo settore, in *questa Rivista*, 1, 2019, p. 116 ss.

25 L'art. 20 co. 2 del DM 106/2020 prevede che i dottori commercialisti possano esclusivamente depositare gli atti e non aggiornare le informazioni di cui all'art. 8 co. 6 del citato decreto, quali: sezione del RUNTS nella quale si richiede l'iscrizione; denominazione; codice fiscale; eventuale partita IVA; forma giuridica; sede legale; indirizzo di posta elettronica certificata; contatto telefonico; eventuali sedi secondarie; soggetto cui l'ente aderisce, indirizzo del sito *internet*, ecc. Sul ruolo dei commercialisti con riferimento alla Riforma del Terzo settore anche alla luce del DM 106/2020, si veda: Postal M. "Presentazione" a Pozzoli M. "Il bilancio degli enti del Terzo settore", cit., 2020, p. 5-8; Decarli S., Uber D. "La riforma del Terzo Settore e il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore. Siamo in dirittura d'arrivo?", Intervista a Maurizio Postal, *Il Commercialista veneto*, 2020, p. 3.

operazioni e la gestione stessa dell'ente non potrà prescindere dai risultati che emergeranno. Il non rispetto, infatti, di taluni parametri dimensionali inclusi nel bilancio può avere importanti ripercussioni sulla vita dall'ente, così come il superamento di determinati limiti quantitativi determinerà la previsione di ulteriori obblighi amministrativi.

È, perciò consigliabile strutturare sin da subito il bilancio in maniera tale da avere un monitoraggio costante degli effetti derivanti dalle operazioni promosse, nonché una visione di insieme dell'andamento gestionale che, chiaramente, non potrà che enfatizzare il ruolo di amministrazione e controllo che la rendicontazione finanziaria ha sempre svolto in qualsiasi realtà "aziendale".

Gli aspetti di rilievo della revisione nelle società cooperative

Il presente lavoro ha l'obiettivo di descrivere le peculiarità del sistema di controlli nelle società cooperative e le principali procedure di verifica che il revisore è chiamato a svolgere nel corso delle attività di revisione. Alle società cooperative sono applicabili le norme e le regole previste per la redazione dei bilanci di esercizio delle società di capitali. Tuttavia, in considerazione del fatto che le cooperative perseguono lo scopo mutualistico, ulteriore obiettivo del bilancio di esercizio di tali soggetti è rappresentare in modo completo e dettagliato tutti gli aspetti relativi alla gestione mutualistica dell'impresa. Il revisore di una società cooperativa non può prescindere dalla conoscenza della specifica normativa che ha inevitabili impatti sugli aspetti da verificare e sulle procedure di verifica nel rispetto dei principi di revisione ISA Italia. L'analisi qui presentata è rivolta alle peculiarità dei controlli preventivi della fase di pianificazione legati alla tipologia di scambio mutualistico, alla prevalenza gestionale, agli aspetti relativi ai ristorni, alla distribuzione dell'avanzo di gestione e alle riserve. Nel paragrafo conclusivo sono evidenziati gli aspetti specifici e peculiari della relazione di revisione.

Franca PACIOCCO *

1. Evoluzione della disciplina dei controlli nelle società cooperative

Le cooperative, dirette espressioni delle organizzazioni sindacali, sorgono verso la metà del XIX secolo in antitesi con i dettami propri del capitalismo.

Ben presto, assunta una certa importanza, il fenomeno delle società cooperative, necessita della creazione di forme di vigilanza *ad hoc*.

Nei primi anni del XX secolo è formulato un progetto per l'applicazione alle società cooperative della revisione dei conti e proposta l'obbligatorietà di un sistema di vigilanza allo scopo di tutelare il rispetto del carattere mutualistico delle cooperative.

Il Regio Decreto 12.2.1911 istituiva un pubblico registro delle cooperative, ne regolava le modalità di iscrizione e ne assegnava la tenuta alle prefetture. Inoltre, tale norma definiva la vigilanza come mezzo atto alla valorizzazione e "*conservazione dei caratteri e dello spirito cooperativo*" (art. 34) e affidava lo svolgimento della stessa al Ministero dell'Industria, dell'Agricoltura e del Commercio. Erano previste, con funzioni consultive, di intervento ed ispettive, Commissioni Provinciali di Vigilanza.

Il coordinamento dei compiti assegnati ai vari organi istituiti era garantito dalla Commissione Centrale delle Cooperative. I poteri di vigilanza vennero successivamente estesi a tutte le cooperative. Tramite

* PwC - Learning & Development Manager

rinvio a leggi speciali, il Codice del 1942 affermò il "principio di sottomissione" di tutte le cooperative agli organi di vigilanza dell'autorità amministrativa. Il principale elemento distintivo di questa forma organizzativa era e rimane lo **scopo mutualistico** in piena contrapposizione a quello lucrativo proprio degli altri tipi di società.

La cooperativa definita dall'art. 45 Cost. sorge come istituto votato allo svolgimento di una funzione sociale; la sua attività deve avere carattere di mutualità, senza fini di speculazione privata ed è quindi compito della legge favorire la cooperazione ed assicurarne attraverso dei controlli il rispetto de "il carattere e le finalità".

Risulta palese il rapporto di causalità che lega il carattere mutualistico della società cooperativa alla necessaria esecuzione di una attività di vigilanza da parte dello Stato, il quale, adoperandosi al fine di favorire tali forme societarie, in virtù della funzione sociale da essa svolta, ha l'obbligo di verificarne le qualità identificative a motivazione dei privilegi accordati¹.

Il controllo sulle cooperative da parte dell'autorità governativa era disciplinato, nel vecchio codice, dall'art. 2542 che rinviava alle leggi speciali.

Il DLgs. C.P.S. n. 1577 del 1947 intitolato "*Provvedimenti per la cooperazione*" regolava in particolar modo la vigilanza, le ispezioni, le commissioni di vigilanza e i requisiti delle cooperative. Le finalità di questo **controllo** sono esplicitate nell'oggetto delle ispezioni ordinarie che era rappresentato da:

- l'osservanza delle norme legislative, regolamentari, statutarie e mutualistiche;
- la presenza dei requisiti richiesti per le agevolazioni tributarie e di altra natura accordate all'ente;
- la regolarità contabile e amministrativa, l'esatta impostazione tecnica e il regolare svolgimento del-

- le attività specifiche promosse o assunte dall'ente;
- la consistenza patrimoniale, le attività e le passività.

Ben presto sono state evidenziate le debolezze insite nei soggetti abilitati ai controlli. I sindaci spesso provenivano dalle più disparate categorie professionali ed erano privi della maggior parte di quelle particolari conoscenze tecniche necessarie all'efficace svolgimento dei compiti di vigilanza assegnati al Collegio sindacale. Gravi mancanze erano però ravvisabili anche da parte degli organi esterni incaricati della vigilanza sulle cooperative. Infatti, i soggetti investiti dalle Associazioni Nazionali della carica di ispettori, non sempre, anzi quasi mai, possedevano quella formazione professionale o quell'esperienza richieste per l'espletamento delle loro mansioni.

La validità dei controlli quindi dipendeva dalla preparazione dei soggetti adibiti al controllo e la mancanza di norme precise che ne indicassero rigidamente i requisiti era la causa del cattivo funzionamento dell'intero sistema dei controlli esterni².

Negli anni '50 era molto discussa anche la non neutralità delle Associazioni Nazionali nell'espletamento delle loro funzioni di vigilanza sulle società cooperative. È palese che se il controllo è esercitato da chi nutre un interesse qualsiasi verso il soggetto controllato, non può definirsi del tutto efficace né attendibile. Questo ricorda il caso appunto delle Associazioni Nazionali che controllano le società cooperative loro consociate.

I criteri, le metodologie adottate da tali associazioni non hanno mai rispecchiato *in toto* la rigidità propria di una attività di controllo esterna e la ragione di ciò era da ricercare nel rapporto che faceva delle cooperative dirette figlie dell'ente deputato alla loro vigilanza. In realtà, i fini stessi dell'attività di verifica, ossia il rispetto dei requisiti di mutualità,

1 Turano R. "Le società cooperative", Milano, 1993.

2 Bianchi L. "Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile", *MisterFisco*, 2011

il mantenimento della forma sociale della cooperativa a scopi socio-economici e non lucrativi, la garanzia di una sana gestione amministrativa dovrebbero rispecchiare gli interessi della società e quindi dell'Associazione Nazionale stessa ed è per questo che si erano ritenuto opportuno assegnare loro un compito così importante e gravoso come il controllo sulle cooperative.

Oltre a quanto sopra esposto in merito all'assenza di organi di controllo, altre questioni, non meno rilevanti, derivavano dalla serie di limitazioni introdotte per le società cooperative al fine di garantire privilegi di varia natura solamente nel rispetto di quelle caratteristiche di mutualità riconosciute dalla legge, ma che restringevano il campo d'azione di tali imprese. Infatti, sono tuttora previste delle clausole restrittive afferenti alla distribuzione dei dividendi e delle riserve e la devoluzione in caso di scioglimento del patrimonio sociale a scopi di pubblica utilità. L'interesse è quello di evitare che un patrimonio sociale parzialmente di proprietà di una collettività sia oggetto di una gestione imprudente e finalizzata al perseguimento di interessi lucrativi privati.

Con la L. 59/92 "Nuove norme in materia di società cooperative", venne introdotto l'obbligo di **certificazione annuale di bilancio** effettuata da società di revisione iscritte negli albi speciali, per le cooperative e i loro consorzi che presentavano:

- partecipazioni di controllo in spa;
- oppure un fatturato superiore a 180 miliardi di lire;
- o riserve indivisibili superiori a 3 miliardi di lire;
- o prestiti o conferimenti di soci finanziatori superiori a 3 miliardi di lire.

L'importanza dei controlli trovava quindi riconoscimento attraverso la previsione di un **doppio controllo obbligatorio** che, a seconda della dimensione della cooperativa, si aggiungeva al governativo: quello effettuato dalla società di revisione e l'interno affidato al Collegio sindacale. Occorre prestare attenzione alle differenti finalità e motivazioni alla base di queste attività di controllo poiché quella effettuata dall'autorità governativa era e rimane

incentrata alla verifica dell'osservanza dei requisiti di mutualità, mentre il controllo legale dei conti, affidato al revisore e parzialmente al Collegio sindacale, attiene fondamentalmente al rispetto dei principi contabili.

Questa differenza appare sempre più evidente nel DLgs. 220/2002 "Norme in materia di riordino della vigilanza sugli enti cooperativi" dove vengono indicate le finalità della revisione cooperativa nel fornire agli organi di direzione e di amministrazione delle società suggerimenti e consigli per il miglioramento della gestione e per la promozione della partecipazione dei soci alla vita della cooperativa, ma soprattutto nell'accertare la natura mutualistica dell'ente e quindi la sua legittimazione a beneficiare delle agevolazioni fiscali e di altra natura ad esso accordate.

Nonostante un espresso riferimento al ruolo richiesto alla revisione cooperativa, la normativa non riesce però a colmare il problema circa l'**oggetto** del controllo stesso, ossia non individua gli elementi identificativi di un ente a carattere mutualistico.

Il testo ne suggerisce alcuni nella "reale partecipazione dei soci alla vita sociale" ed allo "scambio mutualistico con l'ente, nella qualità della partecipazione", nell'"assenza di scopi di lucro", nel "rispetto dei limiti previsti per tali enti, nella verifica dell'effettività della base sociale", in fattori da controllare anche attraverso la gestione amministrativo-contabile, ma in realtà tutte queste indicazioni sono risultate vaghe e generali, la totale assenza di strumenti per la loro valutazione è ancora alla base del problema della nozione di mutualità stessa.

In passato si è molto discusso della nozione di mutualità che veniva riconosciuta nella fornitura di beni o di occasioni di lavoro ai soci a condizioni più vantaggiose di quelle ottenibili sul mercato. Questa definizione di mutualità non ha quasi mai trovato alcuna corrispondenza nella disciplina delle cooperative e perciò non risultava riscontrabile nelle società esistenti, le quali si limitavano al rispetto dei limiti quantitativi indicati.

Tutto questo rendeva quindi la revisione cooperativa piuttosto vaga, dato che il suo obiettivo principale era quello di verificare l'esistenza di un elemento la cui definizione era assai generale e controversa: la mutualità. Inoltre, la società cooperativa rimaneva penalizzata dalle limitazioni imposte a causa della sua funzione sociale ed appariva necessario cercare di favorire l'accesso di tali società al mercato dei capitali sempre salvaguardando gli scopi mutualistici. La riforma del diritto societario pare trovare soluzione a molti di questi problemi attraverso l'indicazione di adeguati strumenti per determinare la "prevalente mutualità" delle cooperative, grazie all'estensione dei controlli ed alla riduzione delle varie limitazioni.

Attualmente nelle cooperative possono essere distinti **quattro diversi istituti di controllo**:

- il controllo del Collegio sindacale;
- il "controllo interno" rappresentato dalla revisione legale dei conti;
- la certificazione di bilancio, secondo quanto disposto dall'art. 15 della L. 59/92;
- la vigilanza cosiddetta esterna ai sensi del DLgs. 220/2002.

2. Le previsioni della normativa attuale sui soggetti preposti al controllo

La disciplina generale sulle società cooperative è contenuta nel Titolo VI del Libro V c.c. (artt. 2511 e ss.)³. Essa è integrata da numerose leggi e norme dettate specificamente per tali soggetti.

In sintesi, le società cooperative possono configu-

rarsi in due specifici modelli che fanno riferimento:

- generalmente alle norme sulla **società per azioni**;
- alle norme sulla **società a responsabilità limitata**, nei casi in cui il numero dei soci cooperatori sia inferiore a venti ovvero l'attivo dello Stato patrimoniale non sia superiore a un milione di euro⁴.

L'art. 2543 comma 1 c.c. indica i casi in cui è obbligatoria la nomina del Collegio sindacale nelle società cooperative: in realtà, tale norma rimanda ai casi stabiliti dai commi 2 e 3 dell'art. 2477 c.c., nonché all'ipotesi di emissione di strumenti finanziari non partecipativi.

In sintesi, l'**obbligo di nomina del Collegio sindacale** è previsto quando:

- il capitale sociale è pari ad almeno 120.000 euro;
- per due esercizi consecutivi sono superati due dei limiti indicati dall'art. 2435-*bis* c.c. (bilancio in forma abbreviata);
- la cooperativa emette strumenti finanziari non partecipativi;
- è previsto dallo statuto;
- la cooperativa è obbligata alla redazione del bilancio consolidato;
- la cooperativa controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti.

Le ultime due fattispecie sono state introdotte dal DLgs. 39/2010.

Nelle cooperative che adottano le norme sulla **società per azioni** mentre la nomina del Collegio sindacale è obbligatoria soltanto nei casi sopra contemplati, la nomina del **soggetto incaricato della revisione legale è sempre necessaria**. Per quanto attiene alle cooperative che adottano le norme sulla **società a responsabilità limitata**, invece, il **Collegio sindacale** – se non è prescritto diversamente

3 L'art. 2511 c.c. qualifica le cooperative come società a capitale variabile con scopo mutualistico iscritte presso l'albo delle società cooperative, senza fornire alcuna definizione del concetto di "mutualità".

4 In questi casi la cooperativa può liberamente scegliere se adottare le norme previste per la società a responsabilità limitata o per la società per azioni. In realtà, esiste anche una terza fattispecie, prevista dal co. 2 dell'art. 2522 c.c.: si tratta delle cooperative con un numero di soci – tutte persone fisiche – da tre a otto, che devono obbligatoriamente applicare le regole previste per la società a responsabilità limitata.

dall'atto costitutivo – **esercita automaticamente anche la funzione di revisione legale.**

Le società cooperative ed i loro consorzi sono sottoposte alla **certificazione annuale del bilancio** nei casi in cui si verifichi almeno una delle seguenti fattispecie:

- valore della produzione superiore a euro 60.000.000;
 - riserve indivisibili superiori a euro 4.000.000;
 - prestiti o conferimenti di soci finanziatori superiori a euro 2.000.000;
 - partecipazione di controllo in società per azioni.
- Tale obbligo decorre dall'esercizio successivo a quello del verificarsi della fattispecie, mentre decade nello stesso esercizio in cui tale presupposto viene meno.

Le società cooperative ed i loro consorzi sono sottoposte a **vigilanza esterna**, secondo quanto previsto dal DLgs. 220/2002⁵. Scopo della revisione è:

- fornire agli organi direttivi delle cooperative suggerimenti per migliorare il livello di democrazia interna e la gestione;
- controllare la gestione amministrativa, contabile e sociale ai fini dell'accertamento della natura mutualistica dell'ente;
- verificare la partecipazione dei soci allo scambio mutualistico con la società e alla vita sociale;
- controllare la consistenza della situazione patrimoniale;
- verificare l'esistenza e la corretta applicazione del regolamento sul socio lavoratore.

La revisione esterna sulle cooperative viene eseguita:

- i) nei casi in cui la cooperativa sia iscritta ad una associazione nazionale di rappresentanza e tutela cooperativa, da revisori incaricati da tali associazioni;
- ii) nei casi in cui la cooperativa non aderisca ad alcuna delle predette associazioni, dal Ministero dello Sviluppo economico.

La vigilanza esterna ha normalmente **cadenza biennale**, ma sono previsti alcuni specifici casi in cui la revisione deve essere svolta **annualmente**⁶.

In sintesi la revisione annuale riguarda:

- le cooperative sociali;
- le cooperative edilizie iscritte all'albo ex art. 13 della L. 59/92;
- le cooperative che conseguono un fatturato annuo superiore a euro 22.523.685,08;
- le cooperative assoggettate a certificazione obbligatoria;
- le cooperative che detengono partecipazioni di controllo in società per azioni o società a responsabilità limitata.

Si comprende, dunque, come, a parità di condizioni, l'attività di revisione legale che abbia per oggetto una società cooperativa sia normalmente più complessa di quella riferita ad una società di capitali. Cercheremo di evidenziare in questo lavoro tutte quelle peculiarità proprie del mondo cooperativo che direttamente e indirettamente vanno a incidere sull'attività di revisione legale.

Una revisione di qualità basata, sui principi di revisione ISA Italia, non può prescindere dalle specifiche peculiarità che caratterizzano le singole categorie di società cooperative.

Se infatti è chiaro lo scopo mutualistico di ogni costituita società cooperativa, ovvero fornire ai soci delle cooperative condizioni più favorevoli di quelle che essi troverebbero sul mercato attraverso lo scambio socio/cooperativa, ove oggetto di tale scambio è la prestazione del socio nei confronti della cooperativa; è altrettanto evidente che tale scambio può assumere connotazioni diverse a seconda delle **modalità** in cui si instaura il rapporto tra cooperativa e socio, ovvero:

- **cooperazione di lavoro**, dove il socio svolge la propria prestazione lavorativa nei confronti del-

5 Si veda Bellumore M. "La vigilanza nei confronti degli enti cooperativi", in *questa Rivista*, 3, 2020.

6 Ex art. 3 co. 3 del DM 6.12.2004 che richiama l'art. 1 della L. 381/91 e l'art. 15 della L. 59/92.

la cooperativa, nelle forme contemplate dall'art. 1 della L. 142/2001. Il vantaggio mutualistico si estrinseca nelle migliori condizioni di lavoro (anche migliore retribuzione) rispetto a quelle mediamente praticate dal mercato. In tale categoria rientra la cooperazione sociale;

- **cooperazione di consumo o utenza**, dove il socio è cliente della cooperativa. In tali fattispecie il vantaggio mutualistico si realizza nell'acquisto di beni e/o servizi a prezzi migliori di quelli mediamente praticati sul mercato;
- **cooperazione di imprenditori o consortile**, dove il socio è un imprenditore che fornisce beni o servizi alla cooperativa. In tali casi il vantaggio mutualistico consiste in una migliore valorizzazione dei prodotti o servizi conferiti rispetto a quella mediamente ottenibile sul mercato.

La riforma del diritto societario ha previsto la coesistenza di due modelli, con aspetti molto simili tra loro, denominati rispettivamente cooperative a mutualità prevalente e **cooperative a mutualità non prevalente**. Le differenze tra queste due fattispecie rilevano quasi esclusivamente sul piano delle agevolazioni fiscali (di cui godono pienamente soltanto le prime); mentre le caratteristiche strutturali tipiche del soggetto cooperativo rimangono proprie di entrambi.

3. Controlli preventivi

I controlli preventivi del revisore⁷ non possono prescindere dalla prima **verifica della tipologia di scambio mutualistico** e della **prevalenza gestionale**.

In particolare, gli artt. 2512, 2513 e 2514 c.c. definiscono il concetto di prevalenza mutualistica sulla base di due opzioni:

1. un'opzione gestionale basata sul concetto che l'attività che la cooperativa svolge nei confron-

ti dei propri soci deve essere prevalente rispetto a quella svolta nei confronti di terzi. Tale prevalenza viene generalmente rilevata mediante la costruzione di determinati parametri di natura contabile;

2. un'opzione statutaria che viene realizzata mediante l'inserimento nello statuto sociale di clausole che limitano il lucro soggettivo dei soci cooperatori.

La **prevalenza gestionale** viene normalmente rilevata mediante la costruzione di parametri che traggono la loro origine da dati contabili, specificatamente da alcune voci contenute nel Conto economico del bilancio d'esercizio. Non mancano, tuttavia, eccezioni a questa regola di carattere generale, eccezioni che possono essere riferite, in alcuni casi particolari specificamente indicati dalla legge, all'utilizzo di modelli di calcolo speciali o ai casi di cooperative "prevalenti di diritto" o comunque esentate dal dare dimostrazione del conseguimento dell'opzione gestionale.

Come prescritto dal citato art. 2513 c.c., la prevalenza gestionale deve essere documentata dagli amministratori in Nota integrativa e dai sindaci nella loro relazione al bilancio. Nessun riferimento diretto è fatto alla figura del soggetto incaricato della revisione legale dei conti. Tuttavia, è plausibile ritenere che, **tale verifica rientra pienamente anche tra i compiti del revisore**, che sarà chiamato ad esaminare tanto le procedure messe in atto dagli amministratori della cooperativa per consentire la corretta rilevazione dei dati necessari ai fini della costruzione dei parametri di prevalenza che la loro regolare contabilizzazione:

- ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi nei confronti dei soci superiori al 50% del totale dei ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi di cui al punto A1 del

7 Per un approfondimento sulle principali attività da svolgere nella fase di pianificazione, si rinvia a Giammarini G. "La pianificazione negli incarichi di revisione legale delle società cooperative", in *questa Rivista*, 4, 2019.

Conto economico del bilancio di esercizio, per quanto attiene alle cooperative che svolgono la propria attività nei confronti dei soci consumatori o utenti di beni e servizi;

- costo del lavoro dei soci superiore al 50% del totale del costo del lavoro di cui al punto B9 (computate le altre forme di lavoro inerenti allo scopo mutualistico che trovano allocazione nel punto B7) del Conto economico del bilancio di esercizio, per quanto riguarda le cooperative che si avvalgono nello svolgimento della propria attività delle prestazioni lavorative dei soci;
- costo della produzione per servizi ricevuti dai soci ovvero per beni conferiti dai soci rispettivamente superiore al 50% del totale dei costi dei servizi di cui al punto B7 del Conto economico del bilancio di esercizio ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite di cui al punto B6 del Conto economico del bilancio di esercizio, per quanto concerne le cooperative che si avvalgono nella propria attività degli apporti di servizi o di beni da parte dei soci.

È importante evidenziare che le regole appena esposte non sono applicabili all'universalità delle società cooperative: il legislatore, infatti, ha previsto alcuni particolari casi di **deroga**.

In sede di riforma del diritto societario, era stato specificato come alcuni soggetti fossero esonerati di diritto dall'obbligo di dimostrare la propria prevalenza gestionale e, dunque, dovessero essere considerati a mutualità prevalente in considerazione della loro tipica rilevanza sociale o di determinate caratteristiche soggettive (es. **cooperative sociali**, banche di credito cooperativo, banche popolari; consorzi agrari).

4. Dettaglio delle verifiche su aspetti di rilievo del bilancio delle società cooperative

CORRETTA RAPPRESENTAZIONE DELLO SCAMBIO MUTUALISTICO

Una delle principali verifiche è legata alla contabilizzazione delle prestazioni effettuate dai soci secondo corretti principi contabili, tenuto conto della natura dello scambio mutualistico.

È, infatti, necessario valutare le procedure di gestione e rilevazione degli scambi, effettuare *test* di conformità e controlli sulle singole appostazioni.

Punti di attenzione sono:

- l'utilizzo delle voci corrette, in base a principi contabili;
- la corretta rilevazione tra soci e non soci;
- la verifica di completezza: tutti gli scambi devono essere registrati;
- la gestione delle eventuali sopravvenienze, anche alla luce della eliminazione della sezione straordinaria.

Con riferimento alla previsione dell'art. 2545 c.c. sulla c.d. "relazione mutualistica", è importante l'indicazione specifica dei **criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico**:

- si tratta di informazioni per lo più non finanziarie e, dunque, in base all'ISA 720B, si deve procedere ad una lettura d'insieme, applicando spirito critico sulla base della conoscenza acquisita nel corso della revisione.
- al revisore è dunque richiesto di approfondire gli aspetti mutualistici;
- non esiste un contenuto minimo obbligatorio e dunque vi è ampia discrezionalità; è vero che il revisore non deve giudicare il merito del conte-

nuto, ma deve comunque verificare la corrispondenza di quanto relazionato con quanto da lui conosciuto.

A questo controllo è chiamato anche il Collegio sindacale che, al contrario del revisore, dovrà entrare nel merito delle informazioni fornite per predisporre la specifica attestazione richiesta sui criteri seguiti dagli amministratori per realizzare lo scopo mutualistico.

SEPARATA INDICAZIONE DEI DATI RELATIVI AD ATTIVITÀ CON SOCI

Si tratta di una espressa richiesta normativa (2545 -sexies c.c.) le cui modalità di attuazione, tuttavia, non sono indicate; si fa solo riferimento al "bilancio". La cooperativa può decidere di dare tale indicazione in Nota integrativa o, per maggior chiarezza, direttamente nei prospetti. Il controllo deve essere anche preventivo, cioè sulle procedure di gestione dei rapporti con i soci (sistemi di tracciatura delle singole transazioni) e sulla loro contabilizzazione

(adeguato piano dei conti). Anche in questo caso è necessario applicare un *mix* di procedure tra *test* di conformità e procedure di validità.

CALCOLO DELLA PREVALENZA MUTUALISTICA

Non è chiaro definire il ruolo del revisore dei conti su tale tipologia di controllo. È uno specifico dovere del Collegio sindacale, indipendentemente dalla contemporanea titolarità del controllo dei conti ed è **uno dei punti di principale controllo nel verbale di revisione cooperativa**.

Tuttavia, in assenza del Collegio, il revisore si trova a dover intervenire, per lo meno in merito alla corretta informativa di bilancio.

Discorso diverso invece nel caso di certificazione, ai sensi della L. 59/92, nel qual caso il revisore deve verificare i calcoli in quanto chiamato a specifica attestazione sull'art. 2513 c.c.

Di seguito si riportano **esempi dell'approccio di revisione** con riferimento a specifiche procedura che caratterizzano le società cooperative.

Procedura	Controlli
Procedura di gestione rapporti con soci e tracciamento delle prestazioni	Test conformità procedurale
Contabilizzazione delle transazioni secondo criteri tali da poter rilevare la distinzione tra soci e non soci	Ispezioni documentali e controllo a campione delle rilevazioni
Appostazione in bilancio dello scambio mutualistico	Esame corrispondenza con scritture contabili, verifica accuratezza e corretta classificazione
Calcolo dell'indice	Test di ricalcolo per verifica accuratezza, controllo su correttezza delle voci considerate
Informativa in Nota integrativa	Verifica della correttezza, completezza e chiarezza della informativa

Particolare attenzione va posta nel controllo delle voci che sono considerate nel calcolo:

- solo riferite a soci;
- solo riferite allo scambio mutualistico;
- depurate da eventuali regimi derogatori;
- depurate da eventuali eventi straordinari (o di

entità ed incidenza eccezionale) non afferenti alla gestione mutualistica.

L'eliminazione della sezione straordinaria può creare qualche problema nel calcolo dell'indice in relazione alla presenza delle componenti straordinarie ora riallocate nelle voci caratteristiche A e B.

REGIME DELLE RISERVE

Nelle cooperative possono coesistere due regimi distinti e contemporanei delle riserve: divisibilità e indivisibilità. Dipende dalla scelta della cooperativa sulla adozione o meno del regime di prevalenza mutualistica. L'art. 2545-ter comma 1 c.c. prevede che: *"Sono indivisibili le riserve che per disposizione di legge o dello statuto non possono essere ripartite tra i soci, neppure in caso di scioglimento della società"*.

Poiché anche la legge richiede che il vincolo sia espresso in statuto, nel silenzio dello statuto, si ha una presunzione che le riserve siano **divisibili**.

Le principali procedure riguardano:

- la formazione delle riserve: analisi dello statuto, lettura delle deliberazioni degli organi, ispezioni documentali;
- la contabilizzazione delle riserve ed esposizione in bilancio: controllo della corretta classificazione, della accuratezza e corrispondenza con i calcoli fatti;
- l'informativa in Nota integrativa: verifica della correttezza, completezza e chiarezza della informativa.

RISTORNI

Le principali verifiche che il revisore deve svolgere con riferimento ai ristorni riguardano i seguenti rilevanti aspetti:

- cosa si può distribuire: determinazione dell'avanzo di gestione;
- quanto si può distribuire: il valore massimo del ristorno;
- in base a cosa si può distribuire: il "divisore", cioè in base a cosa si divide tra tutti i soci;
- come si può distribuire: le forme tecniche di erogazione del ristorno;

- quando si può distribuire: prima o dopo l'approvazione del bilancio.

Cosa distribuire: calcolo dell'avanzo di gestione

L'avanzo di gestione è determinato partendo dall'utile dell'esercizio diminuito dell'ammontare della voce D) Rettifiche di valore delle attività finanziarie e dei proventi e oneri straordinari.

La determinazione dei ristorni è inevitabilmente influenzata dalla cancellazione delle poste "extra-ordinarie", producendo risultati difformi rispetto a quelli che sarebbero stati ottenuti antecedentemente alla cancellazione dell'area straordinaria.

Il calcolo dei ristorni deve essere depurato delle sole componenti eccezionali di natura extra gestionale. Restano fuori dal calcolo rispetto alla situazione preesistente, quindi, i componenti ex-straordinari di natura extra gestionale inclusi nelle classi A) e B) del Conto economico e non considerati di "entità o incidenza eccezionali"⁸.

Quanto si può distribuire

Può essere distribuito ai soci solo l'avanzo di gestione generato nello scambio con soci.

Si deve pertanto utilizzare la percentuale di prevalenza nel modo di seguito esposto:

Avanzo di gestione x % di prevalenza = valore massimo ristornabile (salvo limitazioni specifiche).

Vanno poi rispettati i limiti specifici previsti dalla legge come, ad esempio, nelle cooperative di lavoro nelle quali *"trattamenti economici ulteriori possono essere deliberati dall'assemblea e possono essere erogati [...] in sede di approvazione del bilancio di esercizio, a titolo di ristorno, in misura non superiore al 30 per cento dei trattamenti retributivi complessivi"* (art. 3 comma 2 della L. 142/2001).

8 Documento CNDCEC maggio 2017 *"Società cooperative: i bilanci dopo il D.Lgs.139/2015"*; Nota Min. Sviluppo Economico 29.3.2017 *"Novità normative e loro riflesso sulla compilazione del verbale di revisione/ispezione alle società cooperative"*.

In base a cosa si può distribuire

La norma specifica che si tratta di un beneficio ai soci legato proporzionalmente alla qualità e quantità degli scambi mutualistici.

La società deve impostare un sistema amministrativo contabile ed un controllo di gestione in grado di monitorare le prestazioni di ogni singolo socio.

È abbastanza semplice l'identificazione del parametro quantitativo:

- coop lavoro: in base al numero di ore lavorate;
- coop utenza: in base a quantità di beni o servizi acquisiti dalla cooperativa;
- coop di conferimento: in base a quantità conferite in cooperativa.

Come si può distribuire

Diverse sono le modalità di distribuzione a seconda della tipologia di società cooperativa:

- integrazione salariale (coop di lavoro);
- restituzione del prezzo pagato (coop consumo);
- integrazione dei conferimenti (coop conferimento);
- in denaro;
- con aumento del capitale ordinario, mediante aumento gratuito o emissione di nuove azioni;
- con emissione e assegnazione di strumenti finanziari.

Quando distribuire

Il ristorno può essere deciso prima o dopo la chiusura dell'esercizio, o meglio l'approvazione del bilancio. Gli amministratori, normalmente, propongono il ristorno per l'esercizio inserendolo già nel bilancio sottoposto ai soci, integrando le voci riferite allo scambio mutualistico.

Il ristorno viene deliberato solo nella assemblea che approva il bilancio, come una delle ipotesi di distribuzione dell'utile e dunque non tocca il bilancio dell'esercizio cui si riferisce.

Le principali **procedure di revisione** su quanto sopra esposto riguardano il **test** di ricalcolo per la verifica accuratezza del calcolo dell'avanzo di gestione e il

controllo sulla correttezza delle voci considerate; il controllo della corretta classificazione dei ristorni, della accuratezza e corrispondenza con i calcoli fatti; la verifica della correttezza, completezza e chiarezza della informativa in Nota integrativa.

CONTROLLI SUL CAPITALE SOCIALE E STRUMENTI FINANZIARI PARTECIPATIVI

Nelle cooperative sono previste diverse tipologie di soci:

- soci cooperatori (coloro che realizzano lo scambio mutualistico).
- soci finanziatori (terzi finanziatori o soci cooperatori che vogliono anche finanziare la cooperativa).
- soci in prova (art. 2527 comma 3 c.c.).

È necessario analizzare attentamente la tipologia di strumento emesso per verificarne la giusta classificazione (*equity vs liability*).

La variabilità del capitale comporta di strutturare verifiche costanti ed analitiche sulle movimentazioni della base sociale.

Istituto tipico delle cooperative è la **rivalutazione gratuita del capitale sociale**, ai sensi dell'art. 7 della L. 59/92, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili stessi sono stati prodotti.

Il revisore dovrà verificare il **rispetto di tali vincoli nel controllo delle movimentazioni del capitale**.

Gli amministratori hanno l'obbligo, ai sensi dell'art. 2528 c.c., di illustrare nella relazione al bilancio le ragioni delle determinazioni assunte con riguardo all'ammissione dei nuovi soci.

Si tratta di un obbligo informativo specifico a cui va dedicato uno specifico paragrafo della Relazione sulla gestione.

Le **principali verifiche da svolgere sul capitale** riguardano: l'analisi e la lettura delle deliberazioni degli organi; l'esame dei regolamenti, ispezioni

documentali per verificare le movimentazione del capitale e degli strumenti finanziari partecipativi; il controllo della corretta classificazione, della accuratezza e corrispondenza con i calcoli fatti; la verifica della correttezza, completezza e chiarezza della informativa; il controllo di coerenza dei dati riportati con le informazioni avute (verifica movimentazione base sociale, esame libro soci/contabilità, lettura verbali organi sociali).

VERIFICA VERSAMENTO DEL 3%

Non esiste una norma che preveda un controllo specifico sul 3% per i revisori.

I sindaci lo controllano nell'ambito dei doveri generali (rispetto della legge) ed è una verifica tipica del revisore cooperativo (punto specifico del verbale di revisione).

Tuttavia, l'omesso versamento o il versamento per importi errati, può avere effetti sul bilancio:

- l'omesso versamento può comportare la decadenza dai benefici fiscali e dunque un diverso calcolo di imposte in bilancio;
- il calcolo errato può comportare l'insorgenza di debito o credito per la differenza, da iscrivere in bilancio.

Il revisore dovrà:

- effettuare un test di ricalcolo dell'importo (magari utilizzando lo schema del revisore cooperativo);
- verificare l'avvenuto versamento, con relativa contabilizzazione.

CONTROLLI SUL PRESTITO SOCIALE

Si tratta di una forma tipica di **finanziamento** per le società cooperative. La normativa sul prestito ha subito notevoli modifiche negli ultimi anni e prevede una puntuale e stringente regolamentazione di importi, rendimento e utilizzo. Inoltre, deve essere

adeguatamente rappresentato in bilancio data la sua natura.

Il provvedimento di Banca d'Italia⁹ che disciplina tale aspetto prevede che le società cooperative (con n. soci superiore a 50) possono effettuare raccolta di risparmio presso i propri soci, purché l'ammontare complessivo dei prestiti sociali non ecceda il limite del triplo del patrimonio.

Tale limite viene elevato fino al quintuplo del patrimonio qualora:

- il complesso dei prestiti sociali sia assistito, in misura almeno pari al 30%, da garanzia personale o garanzia reale finanziaria rilasciata da soggetti vigilati;
- la società cooperativa aderisca a uno schema di garanzia dei prestiti sociali.

Vanno inserite nella Nota integrativa del bilancio d'esercizio almeno le seguenti informazioni:

- l'ammontare della raccolta presso soci in essere alla data di riferimento, anche in rapporto al patrimonio della società;
- qualora la società raccolga presso soci per ammontare superiore a tre volte il patrimonio, l'indicazione del garante (soggetto vigilato o schema di garanzia) e del tipo di garanzia;
- il valore di mercato aggiornato delle garanzie reali finanziarie;
- ove non sia redatto il bilancio consolidato, un prospetto illustrativo del valore del patrimonio rettificato degli effetti di operazioni con società partecipate;
- un indice di struttura finanziaria, dato dal rapporto fra patrimonio più debiti a medio e lungo termine e attivo immobilizzato.

ULTERIORI CONTROLLI

Le principali verifiche sulla **gestione dei rapporti con singoli soci** sono la verifica del rispetto delle

9 Provv. Banca d'Italia 8.11.2016 (G.U. 19.11.2016 n. 271) "Disposizioni per la raccolta del risparmio dei soggetti diversi dalle banche".

condizioni base, previste dalla normativa/regolamento di riferimento, la verifica della corrispondenza con libro soci; l'ispezione documentale sulle singole movimentazioni, il controllo della corretta classificazione, della accuratezza e corrispondenza alla normativa di riferimento, la verifica della completezza del debito esposto anche mediante richiesta di conferme ai soci, la verifica della correttezza, completezza e chiarezza della informativa; la verifica della accuratezza dei calcoli, della completezza del debito per interessi maturati verso soci, della corretta classificazione in bilancio.

Altre verifiche riguardano le previsioni dell'art. 2545 -*quinquies* c.c.

"Possono essere distribuiti dividendi, acquistate proprie quote o azioni ovvero assegnate ai soci le riserve divisibili se il rapporto tra il patrimonio netto e il complessivo indebitamento della società è superiore ad un quarto. La condizione non si applica nei confronti dei possessori di strumenti finanziari".

Il revisore dovrà verificare, in presenza di operazioni richiamate dalla norma, che la condizione posta sia stata rispettata, altrimenti il bilancio riporterebbe operazioni effettuate in violazione di legge.

Nel caso di **perdita della prevalenza** (art. 2545 -*octies* c.c.):

- viene richiesto un parere al revisore esterno, ove presente, nel caso di perdita di prevalenza;
- il parere, in base alla consequenzialità della norma, deve essere preventivo e vertere, quindi, sulla sussistenza delle cause che, comportando la perdita della mutualità prevalente, obbligano gli amministratori alla redazione del bilancio straordinario;

- viene richiesto l'intervento di un "tecnico" per verificare la reale sussistenza dei presupposti della norma onde evitare, ad esempio, che meri errori di rilevazione contabile o la mancata applicazione della corretta procedura di rilevazione dei dati comportino il calcolo di un indice errato.

5. Conclusioni

Con riferimento alla **relazione di revisione** il riferimento è al DM 16.11.2006 "*Certificazione di bilancio per gli enti cooperativi*" che nell'Allegato Schema di Convenzione, all'art. 2, prevede che "*La relazione di revisione deve essere redatto secondo quanto previsto dai principi di revisione emessi dagli ordini professionali, integrati dalle comunicazioni della Consob inerenti la revisione contabile*".

La relazione deve altresì indicare:

- a) se sono state di fatto osservate le disposizioni di legge e di statuto in materia di cooperazione;
- b) se sono state rispettate in particolare le disposizioni di legge e di statuto relative, previste dalla L. 59/92;
- c) l'avvenuta verifica di quanto dichiarato dagli amministratori ai sensi dell'art. 2513 c.c.

Spesso, nella prassi, la revisione legale e la certificazione del bilancio, in considerazione degli elementi di affinità che caratterizzano dette attività, nonché per ragioni di efficienza ed economicità, vengono attribuite dalle cooperative alla medesima società di revisione¹⁰.

In questi casi la società di revisione emette un'unica relazione che contiene l'espressione del giudizio

professionale prevista dall'art. 14 del DLgs. 39/10 ma anche le indicazioni richieste dal DM 16.11.2006 in merito al rispetto dei punti sopra riportati. L'esito delle verifiche svolte dal revisore, ai fini della certificazione e descritto nel presente lavoro, è inserito in uno specifico para-

grafo intitolato "*Adempimenti in merito al rispetto delle disposizioni di legge e di statuto in materia di cooperazione*" posizionato in una sezione separata della relazione di revisione "*Relazione su altre disposizioni di legge e regolamenti*", come previsto dall'ISA Italia 700.

04

Enti e società

Normativa e fiscalità

Contabilità, bilancio e controlli

Lavoro e previdenza

Finanziamenti e agevolazioni

Giurisprudenza e prassi

La figura del volontario e il rapporto numerico con i “lavoratori” nelle ODV e APS

A pochi giorni dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del DM 15.9.2020 n. 106, relativo all'istituzione del Registro unico nazionale del Terzo settore (“RUNTS”), il presente contributo approfondisce le caratteristiche essenziali della figura del “volontario” prestatore di attività gratuite, analizzandola anche nel contesto generale delle disposizioni di carattere giuslavoristico inserite nel DLgs. 3.7.2020 n. 117 (Codice del Terzo settore). Ci si concentra poi sul tema del rapporto tra il numero di lavoratori retribuiti e quello dei volontari nelle Organizzazioni di volontariato e nelle Associazioni di promozione sociale, che il Codice delinea in modo forse eccessivamente generico, nel tentativo di rinvenire (oltre che nelle fonti primarie in materia), nell'ordinamento, nella giurisprudenza e nei principi generali, alcuni possibili criteri utili all'operazione di computo volta alla valutazione circa la concreta osservanza di tale precetto.

Paolo BONINI *

1. Il volontario nel CTS (DLgs. 117/2017)

Nell'ambito del riordino del Terzo settore delineato dal DLgs. 3.7.2017 n. 117 (cd “Codice del Terzo settore”, in acronimo “CTS”), la figura del volontario riveste un ruolo centrale, tanto che il legislatore dedica a tale figura l'intero Titolo III del Codice (artt. da 17 a 19), sulla base dei principi di delega espressi dall'art. 5 della L. 6.6.2016 n. 106¹. In particolare, l'art. 17 comma 2 del DLgs. 117/2017 definisce il **volontario** come “una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente

*del Terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà”. Tutto, in tale definizione reca con particolare densità (si direbbe, con opportuna ridondanza) un intenso richiamo alla libera scelta, spontanea e gratuita, di una (o più, ovviamente) **persona fisica** che, mossa esclusivamente da fini solidaristici, offre prestazioni e svolge attività in favore del bene comune. Lo spirito che muove la persona-volontario è dunque incompatibile con ogni fine di lucro (anche indiretto,*

* Consulente del lavoro

1 Si veda sul tema anche Costa A. “La legislazione del lavoro dopo la riforma del Terzo settore”, in *questa Rivista*, 4/2017.

sottolinea la norma), pertanto le "prestazioni" rese non possono che collocarsi al di fuori del perimetro sinallagmatico della relazione di lavoro, sia esso autonomo o subordinato².

Non solo: la figura del volontario non deve essere necessariamente e organicamente collegata con l'ente in qualità di associato, potendo svolgere la propria attività "anche", quindi non soltanto, per il tramite dell'ente del Terzo settore. Egli potrà svolgerla in autonomia o addirittura per il tramite di enti non appartenenti al Terzo settore. Qualora **l'attività sia svolta a titolo occasionale, il volontario non dovrà essere iscritto nel registro** di cui all'art. 11 comma 1 del DLgs. 117/2017, nonché all'intero Titolo VII del medesimo DLgs. (RUNTS). D'altra parte, non si considera volontario il soggetto, associato, che intervenga occasionalmente a coadiuvare gli organi sociali nello svolgimento delle loro funzioni³. La centralità della figura del volontario assume poi particolare rilevanza proprio nelle Organizzazioni di volontariato (ODV) e nelle Associazioni di promozione sociale (APS) le quali, per essere tali, devono, tra l'altro, avvalersi in **prevalenza** dell'attività svolta dai volontari⁴.

La **gratuità** dell'attività svolta dal volontario trova poi ulteriore specificazione nel comma 3 del citato art. 17, che esclude espressamente e categoricamente ("*in alcun modo*") la possibilità di remunerazione del volontario, nemmeno da parte del diretto beneficiario (ricordiamo che, ai sensi della norma sopra citata, il volontario promuove "*risposte ai bisogni delle persone e delle comunità*"). Saranno

invece possibili, da parte dell'Ente del Terzo settore (ETS) e non del beneficiario, **rimborsi delle spese**:

- effettivamente sostenute per l'attività svolta;
- di ammontare contenuto entro limiti massimi definiti *a priori* dall'ente;
- a condizioni e modalità anch'esse preventivamente stabilite dall'ETS;
- debitamente e analiticamente documentate, essendo esclusa qualsiasi forma di "forfetizzazione" dei rimborsi.

L'unica alternativa⁵ al rimborso analitico è infatti l'**autocertificazione** resa dal volontario ai sensi dell'art. 46 del DPR 28.12.2000 n. 445; in questo caso, tuttavia, è la norma stessa a fissare limiti (10,00 euro giornalieri e 150,00 euro mensili), imponendo che l'organo sociale deliberi sulle tipologie di spese e attività ammissibili⁶. È da ritenere che, in analogia con quanto stabilito dal comma 3, tale deliberazione debba essere preventiva, anche se la norma non ne fa menzione diretta, allo scopo di garantire uniformità di trattamento tra i volontari, e rafforzando così gli strumenti volti ad impedire indebiti aggiramenti del principio di gratuità, attraverso decisioni estemporanee. La disposizione, inoltre, come già osservato⁷, non può essere letta nel senso di una forfetizzazione che, uscita dalla porta del comma 3, rientri dalla finestra del comma 4, come se il puntuale limite quantitativo ivi indicato costituisse una "franchigia" che libera gli interessati da qualunque obbligo probatorio. Essa, invece, stante il richiamo al DPR 445/2000 (ossia, alle conseguenze sanzionatorie che derivano dalle

2 Artt. 2094 e 2222 c.c.

3 Art. 17 co. 6 del DLgs. 117/2017.

4 Artt. 32 co. 1 e 35 co.1 del DLgs. 117/2017.

5 Art. 17 co. 4 del DLgs. 117/2017.

6 Il rimborso mediante autocertificazione è comunque escluso per le attività relative alla donazione di sangue e di organi.

7 Pesticcio P. "La figura del volontario e dell'associato e la compatibilità della remunerazione in capo a entrambi nelle diverse tipologie di ETS", *Ass. sport*, 6, 2019.

false dichiarazioni) ha, con ogni evidenza, il solo effetto semplificatorio, dal punto di vista gestionale-amministrativo, di liberare il volontario dall'onere di allegazione della stessa documentazione probatoria, che dovrà comunque essere nella sua disponibilità, assumendo egli in prima persona la piena responsabilità circa quanto autocertificato, con ciò peraltro alleggerendo i compiti gestionali e le responsabilità anche dell'ETS.

2. L'incompatibilità tra volontariato e lavoro retribuito

Il tema assume particolare rilevanza per le ODV e le APS, tenute a svolgere le proprie attività avvalendosi in prevalenza di volontari, come sopra ricordato, essendo peraltro gli stessi enti soggetti a stringenti limiti di rapporto numerico tra personale subordinato e volontari, fermo restando che le possibilità di assunzione di lavoratori dipendenti o di attribuzione di incarichi di lavoro autonomo sono soggette a limiti sostanziali:

- per le ODV, tali possibilità sono circoscritte alle strette necessità del regolare funzionamento degli enti stessi "oppure" della qualificazione e specializzazione dell'attività svolta;
- per le APS, le assunzioni o gli incarichi comunque retribuiti sono ammissibili solo se necessari ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale e al perseguimento delle (relative) finalità⁸.

Del resto per una migliore comprensione del tema è opportuno tenere a mente alcune specifiche disposizioni del CTS, oltre al già citato art. 17, che defini-

scono il contesto generale dei profili giuslavoristici e "retributivi" degli ETS:

- l'art. 8, che reca il vincolo di destinazione del patrimonio degli ETS a finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, vietando la distribuzione "anche indiretta di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo". Tra le possibili fattispecie di **distribuzione indiretta di utili**, particolare rilievo assumono le lett. a) e b) del comma 3; la prima "censura" i compensi destinati a chi rivesta cariche sociali e che siano "non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze", assumendo anche, quale parametro di verifica, gli "usi" in materia previsti dal complesso degli enti che operano nei medesimi settori e condizioni; la seconda pone un limite all'importo massimo delle retribuzioni per lavoro subordinato e dei compensi per lavoro autonomo, fissato nel 140% di quelli previsti dai contratti collettivi di cui all'art 51 del DLgs. 15.6.2015 n. 81⁹;
- l'art. 16, che **estende ai lavoratori dipendenti del Terzo settore i trattamenti previsti dai contratti collettivi** ai sensi dell'art. 51 del DLgs. 81/2015, ponendo un limite esplicito alla possibile "forbice" tra le retribuzioni dei dipendenti stessi, che non può superare il rapporto di 1 a 8. Ci troviamo, dunque, in un contesto nel quale le norme che intendono rendere effettive le finalità solidaristiche e di utilità sociale sono dotate di un'intensità tale da incidere anche sui livelli retri-

8 Artt. 33 e 36 del DLgs. 117/2017.

9 Facendo salvi i casi di "comprovate" esigenze connesse alla necessità di acquisire specifiche professionalità, non altrimenti acquisibili in campo sanitario, di formazione universitaria e post-universitaria e di ricerca scientifica di particolare interesse sociale. Si veda, in proposito, la nota Min. Lavoro e Politiche sociali 27.2.2020 n. 2088, commentata da De Angelis L. "Limiti sulle retribuzioni dei dipendenti di ETS applicabili già dal 2017 per APS e ODV", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 29.2.2020.

butivi del personale dipendente, limitando l'autonomia delle parti allo scopo di predeterminare le soglie di "diseguaglianza" tra lavoratori.

In questo quadro, non può stupire come il divieto di inquadrare il volontario come lavoratore, posto dall'art. 17 comma 5 del DLgs. 117/2017 che dispone l'**incompatibilità** tra la qualità di volontario e qualsiasi forma di lavoro retribuito, a prescindere dalla circostanza che il volontario sia o meno socio/associato dell'ETS¹⁰, debba intendersi in senso assoluto, esteso quindi anche al volontario occasionale, pena la perdita di effettività del principio di libera scelta del volontario come espresso nei precedenti e già ricordati commi 2 e 3 dello stesso articolo¹¹.

Il comma 6 dello stesso articolo 17 attribuisce ai lavoratori subordinati che intendano svolgere attività di volontariato, il diritto di usufruire degli strumenti di flessibilità oraria previsti dai contratti collettivi¹². Non si tratta però di un richiamo ad una qualche eccezione o deroga ai principi esposti, atteso che la disposizione riguarda lavoratori il cui rapporto di lavoro subordinato è stipulato con un datore di lavoro diverso dall'ETS presso il quale il lavoratore voglia svolgere l'attività di volontariato.

Occorre poi segnalare come, da ultimo, il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali¹³ abbia rappresentato come ammissibile il **"cumulo" tra la qualifica di volontario e la titolarità di una carica sociale**, purché se ne mantenga la **gratuità**, peraltro imposta in via generale per le ODV dall'art. 34 comma 2 del DLgs. 117/2017¹⁴. Lo stesso dovrà valere per le APS, che pure, astrattamente, potreb-

bero deliberare l'attribuzione di compensi ai titolari di cariche sociali, sempre nel rispetto del divieto di distribuzione degli utili come declinato dall'art. 8 del DLgs. 117/2017.

Nell'appena citato intervento ministeriale, si rappresenta poi come l'eventuale attribuzione di compensi ad un titolare di cariche sociali, per attività diverse da quelle connesse all'incarico stesso, deve essere valutata tanto alla luce dei potenziali (dunque, ostativi) conflitti di interesse e, di nuovo, del divieto di distribuzione anche indiretta di utili. La nota avverte poi che, nel caso delle ODV e delle APS, avranno in ogni caso particolare rilievo le disposizioni di cui, rispettivamente, agli artt. 33 comma 1 e 36, che ci introducono al prossimo e ultimo paragrafo.

3. Il rapporto numerico tra volontari e "lavoratori" nelle ODV e APS

Sul punto deve innanzitutto riferirsi come, a fronte di disposizioni alquanto scarse, non siano giunti fino ad oggi chiarimenti ministeriali alla stregua di quanto invece avvenuto per altri rilevanti aspetti del CTS (*in primis*, l'adeguamento degli statuti e il bilancio sociale). La questione diviene ad oggi impellente, alla luce della pubblicazione, nella Gazzetta Ufficiale del 21 ottobre scorso, del DM 15.9.2020 n. 106, riguardante le procedure di iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore (cd. "RUNTS"),

10 Unica eccezione è rappresentata in relazione agli operatori del soccorso della Croce Bianca e della Croce Rossa della Provincia autonoma di Bolzano e della Provincia autonoma di Trento (art. 17 co. 5, secondo periodo, del DLgs. 117/2017).

11 Così il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali nella nota 2088/2020, cit.

12 Compatibilmente con l'organizzazione aziendale.

13 Nota Min. Lavoro e politiche sociali 9.7.2020 n. 6214. Vd. Rivetti P. "Esercizio di cariche sociali possibile per i volontari negli enti del Terzo settore", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 11.7.2020.

14 Con la sola deroga, evidentemente non azionabile nel caso del volontario, dei revisori legali iscritti nel registro di cui all'art. 2397 c.c.

in attuazione dell'art. 53 del DLgs. 117/2017. Oltre a quanto stabilito dall'art. 17 comma 1 del DLgs. 117/2017, che impone a tutti gli ETS l'istituzione di un registro per l'iscrizione dei volontari non occasionali, il citato DM obbliga infatti¹⁵ le ODV e le APS ad **includere, tra le informazioni necessarie in sede di domanda di iscrizione al RUNTS, anche "il numero di lavoratori dipendenti e/o parasubordinati con apertura di posizione assicurativa; il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari dell'ente; il numero dei volontari degli enti aderenti di cui esse si avvalgono"**.

Cercando di andare con ordine, l'art. 33 comma 1, secondo periodo, e l'art. 36 comma 1, secondo periodo, del DLgs. 117/2017 stabiliscono, rispettivamente, che il **numero dei lavoratori** impiegati nell'attività:

- per le ODV, non può essere superiore al 50% del numero dei volontari;
- per le APS, non può essere superiore al 50% del numero dei volontari o al 5% del numero degli associati. I due criteri sono posti dalla norma come **alternativi**. Pertanto, affinché si configuri un'irregolarità dovrà essere verificata la contestuale violazione di entrambi.

Una prima questione, relativa a quali soggetti debbano essere considerati "lavoratori", sembra, in apparenza, essere risolta dallo stesso DM 106/2020, che fa riferimento ai **dipendenti** e ai **parasubordinati**. I lavoratori autonomi "puri" (art. 2222 c.c.) dovrebbero dunque essere esclusi da tale base di computo.

Con riferimento ai volontari poi, il richiamo al relativo registro dell'ente, **esclude dal computo i cd. volontari "occasional"**. È questo un punto critico, non essendo il concetto di occasionalità puntual-

mente definito dalla normativa. Fermo restando che sicuramente è occasionale il volontario che partecipa a singoli eventi o manifestazioni senza rapporti continuativi con gli organizzatori, appare difficile applicare, ad esempio, in via analogica, il concetto di occasionalità implicita nell'art. 54-bis del DL 24.4.2017 n. 50 conv. L. 21.6.2017 n. 96, relativo alle prestazioni di lavoro occasionale. Infatti, innanzitutto si dovrebbe escludere il primo requisito, ossia quello reddituale, essendo la prestazione del volontario inderogabilmente gratuita; residuerebbe il requisito delle 280 ore nell'anno civile¹⁶. Tali limiti, tuttavia, afferiscono ad un mondo avulso da quello del volontariato e sono volti a contemperare esigenze di flessibilità datoriali con le tutele del lavoratore subordinato, in una relazione che resta ontologicamente e saldamente all'interno del novero delle prestazioni corrispettive. In una prospettiva per così dire teleologica, si avvicina forse più, a tale fattispecie, il lavoro gratuito occasionale prestato dai familiari conviventi dall'imprenditore, ossia le cd. prestazioni rese *affectionis vel benevolentiae causa*. Anch'esso, per la verità, trova origine in un vincolo (assente nel volontario), tuttavia questo vincolo non ha basi strettamente giuridiche né cogenti, bensì solidaristiche e affettive, decisamente più vicine allo spirito che deve animare il volontario. Si potrebbe dunque forse fare appello alla prassi amministrativa¹⁷ che ammette il lavoro dei familiari come gratuito, esente da contribuzione previdenziale e soggetto alla sola assicurazione INAIL (come avviene peraltro nel caso degli stessi volontari¹⁸), quando l'impegno profuso non superi le 90 giornate nell'anno (720 ore). Sul punto, sembra tuttavia quantomai opportuno, data la rilevanza del tema (l'iscrizione nel RUNTS ha valore costi-

15 Art. 8 co. 6 lett. r).

16 Art. 54-bis co. 1 e 20 del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96.

17 Lettera circ. Ispettorato Nazionale del Lavoro 15.3.2018 n. 49.

18 Art. 18 del DLgs. 117/2017.

tutivo rispetto alla qualificazione dell'ente iscritto come "ETS"), uno specifico chiarimento, anche di fonte amministrativa.

Alla luce delle norme relative alle modalità di costituzione del corpo sociale, si deve ritenere che i volontari compresi nel computo siano **tutti i volontari non occasionali**, a qualsiasi titolo operanti all'interno dell'ODV o dell'APS, ossia **anche quelli provenienti da altre organizzazioni**. Infatti, con riguardo alle ODV, l'art. 32 comma 1 del DLgs. 117/2017, che dispone l'obbligo di prevalenza dell'apporto dei volontari per lo svolgimento delle attività, richiama tanto i volontari "*propri associati*", quanto le "*persone aderenti agli enti associati*". Lo stesso articolo ammette che l'Organizzazione di volontariato possa essere validamente costituita non solo da persone fisiche (in numero non inferiore a 7), ma anche da tre organizzazioni di volontariato, e non solo¹⁹. Analogamente, l'art. 35 consente la costituzione di APS ad un minimo di 7 persone o 3 APS, richiamando anch'esso il requisito della prevalenza sia con riferimento ai propri associati che alle persone aderenti agli enti associati²⁰.

Anche con riferimento al **computo** dei lavoratori **dipendenti** è ipotizzabile un ricorso ai principi generali in materia, desunti da specifiche norme di legge e/o dall'elaborazione giurisprudenziale.

La giurisprudenza ha frequentemente affrontato il tema del computo dei lavoratori soprattutto in relazione all'esigenza di determinare l'esatta consistenza aziendale ai fini di individuare con precisione la tutela applicabile (cd. tutela "reale" o "obbligatoria") in caso di licenziamento illegittimo.

Sono quindi computabili, oltre, naturalmente, ai **lavoratori a tempo indeterminato**, innanzitutto i lavoratori **a termine per cause diverse dalla sostituzione** di lavoratori temporaneamente assenti. Sembra indubbia, qui, l'applicazione dell'art. 27 del DLgs. 81/2015, il quale dispone che in ogni caso in cui sia necessario procedere al computo dei lavoratori "*ai fini dell'applicazione di qualsiasi disciplina di fonte legale o contrattuale*", in mancanza di disciplina specifica, il computo dei lavoratori a termine debba essere effettuato tenendo conto del numero medio mensile degli stessi lavoratori (compresi i dirigenti) impiegati negli ultimi due anni, sulla base dell'effettiva durata dei rapporti di lavoro. I lavoratori che rendono la prestazione in regime di telelavoro (in quanto normato da accordi collettivi) sono normalmente computati nell'organico; tuttavia, nel caso in cui tale modalità di svolgimento della prestazione lavorativa sia motivata da esigenze di conciliazione dei tempi di vita e di lavoro, ne è consentita l'esclusione "*dal computo dei limiti numerici previsti da leggi e contratti collettivi per l'applicazione di particolari normative e istituti*"²¹. Si computano normalmente i **lavoratori assenti** con diritto alla conservazione del posto, mentre non si computano, come accennato, gli eventuali lavoratori assunti in sostituzione. In base a Cass. 1.6.1983 n. 3738, sono computabili anche i **lavoratori a domicilio** impegnati in via continuativa). Eventuali lavoratori **irregolari** ("in nero") e oggetto di **distacco non genuino**²² rientrano nel computo, secondo Cass. 17.2.2012 n. 2315.

19 Il co. 2 del medesimo articolo prevede l'ammissione, quali associati all'ODV, anche di altri ETS od organizzazioni, comunque senza scopo di lucro, a condizione che il loro numero non superi il 50% del numero delle organizzazioni di volontariato.

20 Ed anche in questo caso, sono ammessi in qualità di associati anche altri ETS, alle medesime condizioni appena viste per le ODV.

21 Art. 23 del DLgs. 15.6.2015 n. 80.

22 Art. 30 del DLgs. 10.9.2003 n. 276.

I lavoratori **intermittenti** sono inclusi nel computo in proporzione all'orario di lavoro effettivamente svolto nell'arco di ciascun semestre²³.

I lavoratori **a tempo parziale** sono computati in proporzione all'orario svolto, in rapporto all'orario normale contrattuale a tempo pieno, con arrotondamento realizzato sulle frazioni eccedenti le unità intere ottenute dal rapporto tra la somma di tutti i singoli orari a tempo parziale e lo stesso orario a tempo pieno²⁴.

Non sono, invece, computabili:

- gli eventuali lavoratori somministrati²⁵;
- gli apprendisti²⁶.

In base ai principi generali, non sarebbero computabili i titolari di rapporti di **collaborazione coordinata e continuativa** ma, come accennato sopra, si ritiene che si dovrà tenere conto anche di questi ultimi, in quanto espressamente inclusi tra i soggetti da indicare per l'iscrizione al RUNTS. Nel caso, gli auspicati chiarimenti dovrebbero fornire indicazioni sulle modalità di computo di tali lavoratori, soprattutto nel caso in cui il loro impegno sia svolto a "tempo parziale". Sempre in base ai principi generali, in mancanza di indicazioni contrarie si dovrebbero ritenere esclusi dal computo anche gli eventuali tirocinanti.

23 Art. 18 del DLgs. 15.6.2015 n. 81.

24 Art. 9 del DLgs. 81/2015.

25 Art. 34 co. 3 del DLgs. 81/2015.

26 Art. 47 co. 3 del DLgs. 81/2015.

05

Enti e società

Normativa e fiscalità

Contabilità, bilancio e controlli

Lavoro e previdenza

Finanziamenti e agevolazioni

Giurisprudenza e prassi

a cura di Roberto LENZI

Studio RM co-founder di Club Mep Network

AGEVOLAZIONI NAZIONALI

BANDO "STRATEGIA FOTOGRAFICA 2020"

Promuovere la valorizzazione e la promozione della fotografia in Italia e all'estero, sono questi gli obiettivi del bando che finanzia quattro linee di azione relative all'acquisizione, committenza, conservazione e valorizzazione del patrimonio fotografico, storico e contemporaneo. Possono presentare proposte i musei, gli istituti, i luoghi della cultura e, per le sole attività di promozione come mostre, eventi, manifestazioni e festival, gli enti, le fondazioni, le associazioni ed enti del Terzo settore senza fine di lucro. La scadenza per la presentazione della candidatura è fissata alle ore 12.00 del 27 novembre 2020.

La Direzione Generale Creatività Contemporanea (DGCC) del Ministero per i beni e le attività culturali e per il turismo (MiBACT) ha pubblicato l'avviso "Strategia Fotografia 2020" che mette a disposizione risorse per 1,3 milioni di euro per sostenere la fotografia e la cultura fotografica nazionale e internazionale. L'avviso si inserisce nel quadro delle azioni istituzionali della DGCC volte a promuovere e a sostenere la ricerca, i talenti e le eccellenze italiane nel campo della fotografia, in linea con le priorità indicate dal proprio Ministro, Dario Franceschini, secondo quanto definito nel Piano Strategico di sviluppo della Fotografia in Italia. L'intento è di promuovere la valorizzazione e la promozione della fotografia in Italia e all'estero, come patrimonio storico e linguaggio contemporaneo, strumento di memoria, di espressione e comprensione del reale, utile all'inclusione e all'accrescimento di una sensibilità critica autonoma da parte dei cittadini. Il bando è articolato in quattro linee d'intervento: a) Acquisizione; b) Committenza; c) Conservazione; d) Promozione, e sostiene i musei, gli istituti e gli archivi pubblici, anche gestiti da enti privati senza fine di lucro, che intendono ampliare le proprie collezioni di fotografia o che intendono estendere alla fotografia le proprie collezioni; i musei, gli istituti, le raccolte e gli archivi pubblici, anche gestiti da enti privati senza fine di lucro, che intendono attuare interventi conservativi sul patrimonio fotografico nelle loro collezioni; gli enti e gli organismi privati, le istituzioni culturali, le fondazioni, le associazioni senza scopo di lucro, che promuovono la fotografia e la cultura fotografica italiana e internazionale, in Italia e all'estero, attraverso eventi, manifestazioni, mostre e festival di rilevante importanza culturale. Sono ammesse proposte che prevedono la costituzione di reti tra musei, istituti, luoghi della cultura, nonché enti, fondazioni, associazioni finalizzate allo svolgimento delle attività di promozione. I richiedenti, in possesso dei requisiti previsti, possono presentare domanda per una sola linea di azione. La procedura di valutazione è quella "a graduatoria" ed ai fini dell'ammissibilità è necessario conseguire un punteggio minimo, fissato in 60 punti su 100, rispetto ai criteri di selezioni previsti per ciascuna delle quattro linee d'intervento. Per le attività di acquisizione, committenza, conservazione, di cui rispettivamente alle lett. a), b), c), il finanziamento erogabile è fissato nella misura del 100% dei costi ammissibili; per le attività di promozione previste alla lettera d), il finanziamento erogabile è fissato entro la misura massima dell'80% dei costi ammissibili. Il restante 20% dei costi è interamente a carico dei proponenti, anche con eventuali forme di co-finanziamento di cui dovrà essere fornita adeguata dimostrazione. Le proposte devono essere realizzate entro 12 mesi dalla pubblicazione della graduatoria. La domanda e tutta la documentazione prevista, redatta e prodotta secondo le modalità indicate nell'avviso, deve pervenire all'indirizzo predisposto entro le ore 12.00 del giorno 27 novembre 2020.

Soggetti interessati:	Musei, Istituti, Luoghi di cultura e per una sola linea anche Enti, Fondazioni, Associazioni ed Enti del Terzo settore
Risorse stanziare:	Euro 1.300.000,00
Siti web di riferimento:	www.aap.beniculturali.it/SF2020.html
Scadenza dell'agevolazione:	27 novembre 2020 - ore 12.00

DUE MILIONI DI EURO PER I PERCORSI EDUCATIVI NELLE MATERIE DEL FUTURO

Incoraggiare lo sviluppo di competenze, in particolare di minori e giovani tra i 4 e i 19 anni, nelle materie che rivestono un ruolo centrale per il rilancio sociale, culturale ed economico del Paese, questo l'obiettivo del bando nazionale "STEM – 2020", rivolto fra gli altri anche alle organizzazioni senza scopo di lucro, alle imprese sociali e agli enti ecclesiastici. La durata massima di ogni progetto è di 2 mesi con un richiesta massima di finanziamento pari a 15.000 euro. La procedura di valutazione adottata è "a sportello" in base all'ordine cronologico di presentazione delle domande. Il bando scade il 30 novembre 2020.

Il "Bando STEM2020 – Percorsi educativi nelle materie del futuro" è promosso dal Dipartimento per le Pari Opportunità della Presidenza del Consiglio dei Ministri e punta a promuovere, sin dall'infanzia, la formazione STEM, per le ragazze in particolare, rispetto alle professioni di domani, per il ruolo centrale che le conoscenze/competenze in questi settori rappresenteranno nella costruzione del futuro (ambiente, energia, sviluppo sostenibile, salute). Nello specifico, l'obiettivo del bando è quello di incoraggiare lo sviluppo di competenze, in particolare di minori e giovani tra i 4 e i 19 anni, nelle materie STEM (*Sciences, Technology, Engineering and Mathematics*) che rivestono un ruolo centrale per il rilancio sociale, culturale ed economico del Paese, oltre ad incentivare la ripresa delle attività educative, fortemente limitate nel corso dell'emergenza sanitaria da COVID-19. Saranno finanziati gli interventi in grado di creare le condizioni per promuovere la formazione STEM, mediante percorsi di approfondimento per bambini delle scuole d'infanzia e studenti delle scuole primarie, secondarie di 1° e 2° grado realizzati sulle materie della matematica, della cultura scientifica, della tecnologica, dell'informatica e del *coding*. Nello specifico, i percorsi presentati dovranno essere finalizzati a: contrastare gli stereotipi e i pregiudizi che alimentano il gap di conoscenze tra le studentesse e gli studenti rispetto alle materie STEM; stimolare l'apprendimento delle materie STEM attraverso anche un approccio di apprendimento del metodo scientifico e modalità innovative di somministrazione dei percorsi di approfondimento; favorire lo sviluppo di una maggiore consapevolezza tra le giovani studentesse della propria attitudine verso le conoscenze scientifiche. I percorsi non devono avere durata inferiore ai 10 giorni, con un minimo di 4 ore a giornata, e **realizzarsi** nel periodo compreso il **1° luglio ed il 31 dicembre 2020**. Possono presentare domanda, in forma singola o associata, gli enti locali o altri enti pubblici territoriali; le scuole pubbliche e parificate di ogni ordine e grado; i servizi educativi per l'infanzia e scuole dell'infanzia statali e paritarie; le organizzazioni senza scopo di lucro, le imprese sociali, ed enti ecclesiastici costituite da almeno 2 anni e con sede nella Regione dove si realizza l'intervento; le Università pubbliche o private.

La richiesta di finanziamento massima è pari a **15.000,00 euro** a copertura del costo totale del progetto. Le risorse finanziarie sono assegnate ai progetti ritenuti ammissibili sulla base dell'ordine cronologico di presentazione e fino ad esaurimento dei fondi disponibili secondo una procedura a sportello.

Soggetti interessati:	Organizzazioni senza scopo di lucro, le imprese sociali, ed enti ecclesiastici; Enti pubblici territoriali; Servizi educativi per l'infanzia pubbliche e paritarie, Università pubbliche o private
Risorse stanziate:	Euro 2.000.000,00
Siti web di riferimento:	www.pariopportunita.gov.it/news/pubblicato-lavviso-stem2020-percorsi-educativi-nelle-materie-del-futuro/
Scadenza dell'agevolazione:	30 novembre 2020

DUE MILIONI DI EURO PER INCREMENTARE LE COLLEZIONI PUBBLICHE ITALIANE DELL'ARTE CONTEMPORANEA

È stato pubblicato l'avviso pubblico relativo al "Piano per l'Arte Contemporanea 2020" (PAC 2020) che sostiene i progetti volti a incrementare il patrimonio pubblico di arte contemporanea mediante l'acquisizione di opere di artisti italiani e stranieri realizzati da musei, parchi archeologici e luoghi della cultura pubblici italiani anche gestiti da enti privati senza scopo di lucro o da enti in grado di dimostrare una progettualità, a medio e lungo termine, in tale campo. Sono finanziate tre linee d'azione: *Acquisizione e relativa valorizzazione*; *Committenza e relativa valorizzazione*; *Valorizzazione di donazioni*. Ciascun richiedente potrà presentare domanda per una sola linea d'azione ed ottenere il finanziamento del 100% dei costi ammissibili. Il bando scade il 18 dicembre 2020.

La Direzione Generale Creatività Contemporanea del Ministero per i Beni e le Attività Culturali e per il Turismo (DGCC), per l'attuazione del Piano dell'Arte Contemporanea (PAC), di cui all'art. 3 della L. 29/2001, ha indotto la selezione pubblica per il finanziamento di proposte di acquisizione, produzione e valorizzazione di opere d'arte contemporanea italiana e internazionale, finalizzata all'incremento delle collezioni pubbliche italiane. Possono partecipare all'avviso pubblico tutti i musei, parchi archeologici e luoghi della cultura pubblici italiani, anche gestiti da enti privati senza scopo di lucro o da enti in grado di dimostrare una progettualità, a medio e lungo termine, nel campo del contemporaneo. Sono ammissibili proposte che coinvolgono reti o poli di musei e/o, istituti, luoghi della cultura, finalizzate all'acquisizione e valorizzazioni di nuclei e/o serie omogenei come ad esempio: un'opera seriale i cui singoli pezzi sono distribuiti in diversi musei. Il Piano si sviluppa attraverso tre specifiche linee di azione, per ciascuna delle quali sono descritte in modo dettagliato le attività di acquisizione ammesse, le spese ammissibili, la durata dei progetti, i criteri di selezione adottati e il relativo punteggio. La prima linea d'azione "**Acquisizione e relativa valorizzazione**" finanzia l'acquisizione di opere di artisti e creativi, anche collettivi, intesi come unica autorialità, italiani o stranieri viventi o la cui esecuzione risalga a meno di cinquanta anni, che rivestono un interesse culturale tale da giustificare l'acquisizione al patrimonio pubblico. La seconda tipologia d'azione, "**Committenza e relativa valorizzazione**", finanzia la committenza ad artisti e creativi italiani e/o stranieri viventi, anche come collettivo, inteso come unica autorialità, per la realizzazione di opere significative per l'incremento del patrimonio pubblico, attraverso progetti individuati dai soggetti proponenti. La terza tipologia di azione "**Valorizzazione di donazioni**" sostiene i progetti volti alla valorizzazione di opere o nuclei di opere ricevuti in donazione al soggetto proponente nel corso degli ultimi tre anni e preventivamente autorizzata dall'Ufficio competente. Per tutte e tre le tipologie d'azione la durata massima delle proposte finanziate è di 12 mesi a partire da quello successivo alla pubblicazione della graduatoria generale. Ciascun proponente può presentare una proposta per una sola linea di azione. L'ammontare delle risorse disponibili ammonta a 2 milioni di euro e sarà concesso sulla base di una graduatoria di merito stilata da una Commissione di valutazione, sulla base dei rispettivi criteri di selezione indicati nel bando. Le proposte saranno finanziate nella misura del 100% dei costi ammissibili, tuttavia la Commissione esaminatrice in sede di istruttoria si riserva la facoltà di ridurre l'entità del finanziamento richiesto. Le istanze, redatte e predisposte come indicato nel bando, devono essere trasmesse esclusivamente tramite PEC all'indirizzo predisposto entro e non oltre le ore 12:00 del 18 dicembre 2020.

Soggetti interessati:	Musei, Istituti, Luoghi di cultura pubblici italiani anche gestiti da Enti privati senza scopo di lucro o Enti con progettualità a m/l termine nel campo del contemporaneo
Risorse stanziare:	Euro: 2.000.000,00
Siti web di riferimento:	www.aap.beniculturali.it/PAC2020.html
Scadenza dell'agevolazione:	18 dicembre 2020 - ore 12.00

AGEVOLAZIONI REGIONALI

BASILICATA – SOSTEGNO ALL'INCLUSIONE DI PERSONE VULNERABILI E FRAGILI

L'Ente regionale, con uno stanziamento di 3,8 milioni di euro, sostiene progetti presentati da partenariati composti da cooperative sociali, imprese e enti pubblici finalizzati all'inclusione sociale di nuclei familiari multiproblematici e/o persone particolarmente svantaggiate o oggetto di discriminazione. L'azione prevede la elargizione di servizi di tipo socio-assistenziale per soggetti svantaggiati appartenenti a gruppi di almeno 15 nuclei familiari, con un contributo massimo di 9.000 euro per nucleo familiare e di 135.000 euro per progetto, a copertura del 100% delle spese ammissibili. Il bando scade il 4 dicembre 2020.

L'Ente regionale, in attuazione dell'azione 9.1.2 del Po Fse 2014/2020, ha pubblicato il bando finalizzato al sostegno dei nuclei familiari che si trovano in difficoltà economica, in una condizione di vulnerabilità e fragilità e per questo esposte al rischio di esclusione sociale. Le risorse messe a disposizione, pari a 3,8 milioni di euro, saranno impiegate per finanziare numerose tipologie di percorsi, destinati a: sostenere i nuclei familiari più fragili con la creazione di reti sociali; promuovere il benessere delle famiglie rispetto sia ai bisogni delle stesse sia rispetto al ruolo attivo all'interno del percorso; favorire una cultura della partecipazione, dell'accoglienza, della solidarietà e del mutuo aiuto tra famiglie; offrire un sostegno educativo e relazionale ai minori e alle famiglie per reagire alle difficoltà; sostenere e sperimentare la prevenzione precoce anche a scuola sui temi della violenza di genere, del disagio minorile e sulle difficoltà relazionali e educative. Ogni progetto per essere ammesso dovrà prevedere almeno 4 delle attività previste ed essere "Innovativo" rispetto ad esempio al modello operativo adottato, o alla costruzione del sistema realizzata, o alla capacità di integrazione delle risorse e competenze, o all'individuazione di spazi e pratiche sociali, o alla gestione dei vari processi o alla sperimentazione di pratiche applicabili in diversi contesti come ad esempio quelli generati dall'attuale pandemia. Possono presentare progetti i partenariati composti da soggetti del Terzo settore, Organizzazioni di volontariato, Associazioni di promozione sociale, cooperative sociali ed enti formativi accreditati con un ruolo attivo nella gestione e realizzazione dell'intervento. A questi si possono associare i *partner* "a sostegno e garanzia" che partecipano attraverso i propri servizi, fornendo informazioni e collegamenti sul territorio ma che non gestendo risorse non devono aderire formalmente al partenariato, come Comuni singoli e/o associati, Aziende sanitarie locali, Ufficio scolastico regionale e istituti scolastici, Uffici del Ministero della Giustizia e altri enti pubblici che erogano servizi ai destinatari dell'azione finanziata. Ogni partenariato, rispondente ai requisiti previsti, deve includere almeno una impresa o cooperativa sociale, oltre ad un Ente di formazione se prevista attività di formazione nel progetto. La durata massima dei progetti è di 24 mesi, così come la durata del percorso individuale e delle attività per ciascun nucleo familiare destinatario dell'intervento. In ogni caso i progetti non possono protrarsi oltre il 30 giugno 2023. Ogni progetto dovrà essere articolato in gruppi di destinatari (persone svantaggiate, richiedenti asilo e titolari di protezione internazionale o umanitaria e persone oggetto di percorsi di protezione sociale; persone in carico ai servizi sociali comunali competenti, persone detenute negli istituti penitenziari, condannati e internati ammessi a fruire delle misure alternative alla detenzione a al lavoro esterno, persone disabili, donne e minori vittime di violenza, altre persone svantaggiate così come definite nell'avviso) fino ad un massimo di 15 nuclei familiari. L'aiuto massimo concesso per ciascun nucleo familiare riconosciuto è di 9.000 euro fino ad un massimo di 135.000 euro per ciascuna proposta progettuale a copertura dell'intera spesa ammissibile. Le candidature devono essere presentate, secondo le modalità previste, entro le ore 23:59 del 4 dicembre 2020.

Soggetti interessati:	Enti Terzo settore, Organizzazioni di Volontariato, Imprese e cooperative sociali, Enti di formazione
Risorse stanziare:	Euro 3.800.000,00
Siti web di riferimento:	https://portalebandi.regione.basilicata.it/PortaleBandi/detail-bando.jsp?id=637206
Scadenza dell'agevolazione:	4 dicembre 2020 - ore 23:59

AGEVOLAZIONI UE

SOSTEGNO ALLA LOTTA CONTRO IL TRAFFICO DI ARMI DA FUOCO

Il bando europeo punta a combattere il traffico illegale di armi da fuoco attraverso il sostegno di progetti di cooperazione operativa di carattere transazionale presentati da partenariati costituiti da Enti pubblici e enti privati senza scopo di lucro, affiancati in qualità di partner da soggetti con scopo di lucro, organizzazioni internazionali e altri enti di Paesi terzi. Il sostegno è concesso alle attività di lotta al traffico di armi da fuoco; al miglioramento delle competenze e conoscenza di tale traffico con una maggiore coordinamento e cooperazione internazionale; alla promozione delle migliori pratiche ed alla salvaguardia del mercato lecito dell'UE e alla riduzione del dirottamento delle armi verso mani criminali. L'aiuto massimo è pari al 90% del costo ammissibile e ciascun progetto dovrà richiedere un sostegno di almeno 250.000 euro. La scadenza del bando è fissata al 10 dicembre 2020.

La Commissione Europea ha pubblicato l'invito a presentare proposte sulla cooperazione operativa nella lotta al traffico di armi da fuoco. Il bando, recante codice identificativo ISFP-2020-AG-FIRE, è emanato nell'ambito del Fondo per la sicurezza interna e punta a conseguire una migliore condivisione delle informazioni, ricerca, raccolta di dati e analisi sui vari aspetti del traffico di armi da fuoco e della criminalità armata, quali elementi essenziali per compilare un buon quadro di *intelligence* e consentirne un aggiornamento con l'evoluzione delle esigenze di sicurezza. Nell'avviso viene altresì sottolineata l'importanza di migliorare l'uso degli strumenti esistenti, di valutare le possibili sinergie e il reciproco scambio tra le banche dati esistenti dell'UE e delle forze dell'ordine internazionali al fine di ottimizzare i risultati sul monitoraggio di questo fenomeno. Le risorse stanziare, pari a 3 milioni di euro, saranno impiegate per finanziare progetti di cooperazione operativa finalizzati a facilitare iniziative congiunte e azioni operative dei paesi dell'UE associati a *partner* terzi; a migliorare le competenze nel settore del traffico di armi da fuoco con il miglioramento della conoscenza, dell'individuazione, delle indagini e azioni penali a livello dell'UE e con i principali Paesi terzi; a promuovere le migliori pratiche, soprattutto in relazione alla deframmentazione delle informazioni e dell'*intelligence* pertinenti lungo le rotte del traffico da e verso territorio comunitario; a salvaguardare il mercato lecito dell'UE e ridurre il dirottamento di armi da fuoco in mani criminali. Possono presentare candidature in qualità di soggetti proponenti gli enti pubblici e gli enti privati senza scopo di lucro; ad essi si possono affiancare i soggetti con scopo di lucro e le organizzazioni internazionali, ma solo in qualità di *partner*. I progetti devono avere carattere transazionale, e coinvolgere almeno due soggetti diversi in almeno due Stati membri diversi, e devono prevedere una durata massima di 24 mesi. I Paesi ammessi sono tutti gli Stati membri dell'UE ad eccezione della Danimarca, e i seguenti Paesi terzi: Ucraina, Serbia, Montenegro, Bosnia ed Erzegovina, Albania, Kosovo, Macedonia del Nord, Tunisia, Libano, Giordania, Algeria, Marocco, Egitto e Svizzera. L'avviso precisa che le organizzazioni internazionali possono essere stabilite al di fuori dei Paesi sopra menzionati; inoltre considerando che il Regno Unito non è vincolato dal Regolamento (UE) 513/2014 che istituisce lo strumento di polizia ISF e dalle sue decisioni di attuazione, le entità britanniche non sono pertanto ammesse a partecipare a questo invito. Il contributo copre fino al 90% delle spese ammissibili e ciascun progetto dovrà richiedere un contributo di almeno 250.000 euro. La scadenza per la presentazione delle proposte è fissata al 10 dicembre 2020.

Soggetti interessati:	<i>Enti pubblici, Enti privati senza scopo di lucro, Enti a scopo di lucro, Organizzazioni internazionali; Enti di Paesi Terzi</i>
Risorse stanziare:	Euro 3.000.000,00
Siti web di riferimento:	https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/opportunities/portal/screen/home
Scadenza dell'agevolazione:	10 dicembre 2020 - ore 17.00 (ora di Bruxelles)

SOSTEGNO PER OLTRE 32 MILIONI DI EURO AI PROGETTI SU MIGRAZIONE E INTEGRAZIONE

È stato pubblicato il bando comunitario di 32,7 milioni di euro per le Azioni transnazionali che sostiene progetti finalizzati a fornire assistenza e protezione ai migranti, a ridefinire le politiche in materia e a promuovere l'integrazione. L'avviso si articola in 6 inviti rivolti a partenariati composti da enti pubblici, organizzazioni non profit, soggetti profit e organizzazioni internazionali che possono assumere diversi ruoli a seconda della tematica nell'ambito della quale viene presentata la proposta. Il contributo comunitario massimo è pari al 90% delle spese ammissibili e per ciascun invito è imposto un limite minimo e massimo all'importo della sovvenzione richiesta. La scadenza per la presentazione delle domande, a valere su tutti i bandi, è fissata al 16 febbraio 2021.

La Commissione Europea ha pubblicato il bando 2020 per "Azioni transnazionali" del Fondo Asilo, migrazione e integrazione (FAMI) che con uno stanziamento complessivo di oltre 32 milioni di euro punta a fornire assistenza e protezione ai migranti, a ridefinire le politiche in materia ed a promuovere l'integrazione. È un ulteriore strumento attraverso il quale la Commissione Europea intende perseguire le finalità istituzionali del fondo, quali l'istituzione di una politica comune sull'asilo e sull'immigrazione per favorire la creazione di un'area di libertà, sicurezza e giustizia europea. L'avviso sostiene progetti focalizzati su sei tematiche, corrispondenti ad altrettanti inviti a presentare proposte, per ognuno dei quali definisce gli obiettivi, i soggetti proponenti, i destinatari, le tipologie di azioni ammissibili e relativo budget.

Nel dettaglio, i bandi finanziati sono i seguenti: 1) *"Strategie di integrazione locale"*, con una dotazione complessiva di 7,5 milioni di euro sostiene i progetti presentati da partenariati multi *stakeholder*, che si concentrano sul miglioramento dell'inclusione socio-economica e del senso di appartenenza per i migranti nelle comunità locali; vengono inoltre incoraggiate le proposte che includono il miglioramento della cooperazione transnazionale tra le parti interessate attraverso lo scambio di buone pratiche; 2) *"Ridurre gli ostacoli all'accesso dei migranti ai servizi"* interviene attraverso il sostegno a progetti in grado di fornire sia un servizio di base specifico sia un approccio trasversale all'accesso a tutti i servizi di base, inclusi quelli correlati all'emergenza COVID-19, come ad esempio l'assistenza sanitaria, il sostegno all'occupazione, l'istruzione, servizi finanziari ed alloggio. Le risorse stanziate ammontano a 6 milioni di euro; 3) *"Promuovere la partecipazione dei migranti alle politiche di integrazione"* - i progetti finanziati dalle risorse disponibili, pari a 6 milioni di euro, promuoveranno la partecipazione di rifugiati e migranti nella progettazione e nell'attuazione delle politiche di integrazione correlate a livello locale, regionale, nazionale ed europeo; 4) *"Percorsi complementari per rendere i canali di migrazione legale esistenti più accessibili"*, finanziato con 10 milioni di euro, ha l'obiettivo di ampliare le occasioni di effettiva integrazione delle persone bisognose di protezione internazionale, progettando e realizzando programmi per facilitare la loro iscrizione nelle università europee, l'accesso ai permessi di soggiorno per motivi di lavoro e consentire il ricongiungimento familiare; 5) *"Vittime della tratta di esseri umani"*: i progetti finanziati in questo settore hanno a disposizione risorse per 2 milioni di euro e dovranno riguardare l'identificazione precoce, l'assistenza, il sostegno e l'integrazione di cittadini di Paesi terzi vittime della tratta oltre che la prevenzione di tale fenomeno e la promozione di soluzioni durevoli per il rimpatrio volontario sicuro e sostenibile dei cittadini vittime di questo traffico; 6) *"Transizione dei bambini migranti all'età adulta"* che promuove lo scambio di buone pratiche e la condivisione delle conoscenze tra i vari attori rilevanti che sostengono i bambini migranti non accompagnati durante la loro transizione verso l'età adulta. Le risorse stanziate ammontano a 1,2 milioni di euro.

Le proposte dovranno essere presentate da partenariati composti da Enti pubblici, enti non profit sia in qualità di soggetti proponenti sia in qualità di *partner*; ad essi si potranno affiancare anche gli enti a scopo di lucro e le organizzazioni internazionali, in qualità diverse a seconda della tipologia del bando scelta. Anche il numero minimo di partecipanti al partenariato è legato alla tipologia dei temi scelti, infatti le proposte riguardanti i temi 1) e 2) devono coinvolgere almeno 5 *partner* stabiliti in 5 diversi Stati UE; quelle relative ai temi 3), 4) e 6) devono essere realizzate da una *partnership* costituita da almeno 3 *partner* di 3 diversi Stati UE; mentre per il bando 5) i progetti devono coinvolgere almeno 2 *partner* stabiliti in 2 diversi Stati dell'Unione. Il bando è aperto a persone giuridiche stabilite negli Stati dell'Unione, ad esclusione della Danimarca in quanto unico Paese dell'Unione che non partecipa al Fondo.

<p>Le organizzazioni internazionali possono avere sede anche aldi fuori dei Paesi UE ammissibili. L'aiuto comunitario concesso potrà coprire fino al 90% dei costi totali ammissibili delle proposte, ma la sovvenzione richiesta dovrà essere compresa tra un importo minimo di 750.000 euro e massimo di 1,5 milioni di euro per il primo e secondo bando; tra 400.000 euro ed 750.000 euro per il terzo bando; tra 700.000 euro e 2 milioni di euro per quarto bando ed infine tra 300.000 euro ed 600.000 euro per il quinto e sesto bando. Per tutti e sei bandi il termine ultimo per la presentazione della domanda è fissato alle ore 17.00 (ora di Bruxelles) del giorno 16 febbraio 2021.</p>	
Soggetti interessati:	Organizzazioni non profit, Enti pubblici, Organizzazioni internazionali, Soggetti profit
Risorse stanziare:	Euro 32.700.000,00
Siti web di riferimento:	https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/opportunities/portal/screen/home
Scadenza dell'agevolazione:	16 febbraio 2021 - ore 17.00 (ora di Bruxelles)

IN BREVE

PISA – SOSTEGNO DALLA FONDAZIONE PISA ALLE ATTIVITÀ CULTURALI

L'Ente Fondazione Pisa concede contributi destinati a supportare l'attività ordinaria delle attività svolte da persone giuridiche di utilità sociale e senza finalità di lucro, operanti nel settore delle Attività Culturali, che concorrano a promuovere lo sviluppo economico del territorio di riferimento dell'Ente promotore ed operino stabilmente da almeno 5 anni nel settore di intervento oggetto della richiesta. I Comuni interessati dall'attività istituzionale della Fondazione sono: Pisa, Bientina, Buti, Calci, Calcinai, Capannoli, Casciana Terme Lari, Cascina, Castelfranco di Sotto, Crespina Lorenzana, Peccioli, Ponsacco, Pontedera, San Giuliano Terme, Santa Maria a Monte, Santa Croce sull'Arno, Terricciola, Vecchiano e Vicopisano. La richiesta deve riferirsi alle attività istituzionali del richiedente relative all'esercizio 2021. Il contributo richiesto non potrà essere superiore a 5.000 euro per richiedente.

Il bando scade il **27 novembre 2020** ed è visionabile alla pagina:

www.fondazionepisa.it/index.php?id=328&lang=it

NAZIONALE – SOSTEGNO ALLA DIFFUSIONE DELLA CULTURA SCIENTIFICA

Il Ministero dell'Istruzione dell'Università e Ricerca con DD 22.10.2020 n. 1662 ha pubblicato il bando per il sostegno dei progetti volti a promuovere e favorire la diffusione della cultura tecnico-scientifica, e a contribuire alla tutela e alla valorizzazione del relativo imponente patrimonio di interesse storico conservato in Italia. Il bando definisce le modalità per accedere ai "Contributi annuali" e agli "Accordi e intese" da parte sia delle istituzioni scolastiche di ogni ordine e grado e altri soggetti pubblici, sia delle persone giuridiche private con sede legale in Italia, in forma singola o associata. Per entrambe le proposte sono previsti diverse tipologie di spesa, massimali e investimento minimo. La percentuale massima di aiuto è fissata all'80% dei costi ammissibili.

La compilazione della domanda e l'invio telematico dovrà avvenire entro le ore 12.00 del **3 dicembre 2020**.

Il bando è visionabile alla pagina:

www.miur.gov.it/web/guest/-/decreto-direttoriale-n-1662-del-22-10-2020-bando-per-la-presentazione-delle-domande-di-cui-alla-l-6-2000-contributi-annuali-e-accordi-di-programma-e-i

NAZIONALE – APERTE LE CANDIDATURE PER LA PARTECIPAZIONE AL “PREMIO DEL PAESAGGIO DEL CONSIGLIO D’EUROPA”

Il Ministero per i Beni e le Attività Culturali e per il Turismo per assicurare la partecipazione dell'Italia alla VII edizione del "Premio del Paesaggio del Consiglio d'Europa" ha attivato la procedura di selezione della candidatura italiana per individuare gli interventi di particolare eccellenza realizzati sul territorio nazionale, per la valorizzazione del paesaggio sia per le sue componenti naturali e culturali, sia per qualunque altra accezione attribuita alla parola "paesaggio". L'iniziativa è accessibile per le Regioni, gli enti locali e gli altri soggetti pubblici, fondazioni o soggetti associativi senza fine di lucro, singolarmente o associati. I progetti candidabili dovranno essere stati realizzati, anche solo in parte, da almeno tre anni. La presentazione della candidatura è telematica dall'apposita piattaforma, previa richiesta delle credenziali d'accesso alla segreteria tecnica del Ministero. Al termine della selezione, al progetto scelto candidato al "Premio del Paesaggio del Consiglio d'Europa" sarà consegnato un importante riconoscimento, il "Premio Nazionale del Paesaggio anno 2021".

L'invio telematico della candidatura deve avvenire entro e non oltre il **15 dicembre 2020**.

Maggiori informazioni sono disponibili alla pagina:

www.premiopaesaggio.beniculturali.it

TOSCANA – ISCRIZIONE ALL'ALBO DEGLI ENTI DI SERVIZIO CIVILE REGIONALE E RELATIVE ISTANZE DI VARIAZIONE

Con DD 25.6.2020 n. 9620 l'Ente regionale ha pubblicato l'avviso per la presentazione delle domande di iscrizione all'albo degli enti di servizio civile regionale e delle relative istanze di variazione. Possono presentare domanda gli enti pubblici e privati senza scopo di lucro attivi in modo continuativo sul territorio regionale da oltre un anno; con finalità istituzionali volte a promuovere gli obiettivi in uno dei settori previsti dalla legge di istituzione del Servizio Civile regionale (art. 3 LR 35/2006 s.m.i.) e con capacità organizzativa e possibilità d'impiego proporzionate ai progetti ed agli interventi previsti.

Entrambe le richieste di iscrizione o di variazione devono essere presentate mediante gli appositi modelli entro le ore 14.00 del giorno **29 dicembre 2020**.

Ulteriori approfondimenti sono disponibili alla pagina:

www.regione.toscana.it/-/avviso-per-la-presentazione-di-domande-di-iscrizione-all-albo-degli-enti-di-servizio-civile-regionale-e-di-istanze-di-variazione-da-parte-di-enti-gi%C3%A0-iscritti-all-albo-anno-2020

NAZIONALE – SOSTEGNO ALLA PROMOZIONE DELLA CULTURA DELLA PROGETTUALITÀ, DELLE RETI NELLA COMUNITÀ, DELL'ECONOMIA CIRCOLARE E DELLO SVILUPPO SOSTENIBILE

Il Movimento Lavoratori di Azione Cattolica (MLAC), ha aperto la quindicesima edizione del concorso "Idee in Movimento - Lavoro e Pastorale 2021" per finanziare progetti ispirati alla Dottrina Sociale della Chiesa, attraverso lo strumento della progettazione sociale. I progetti devono essere sviluppati in uno dei seguenti ambiti d'intervento: Percorsi di educazione non formale; Promozione di reti innovative per la coesione sociale; Promozione di percorsi di economia creativa (della biodiversità, della sostenibilità, dell'economia circolare). Le proposte possono essere presentate da gruppi formali e informali, che intendano collaborare attivamente con l'Azione Cattolica e MLAC, ed essere iniziate entro maggio 2021 e terminate entro il 31 gennaio 2022. Il contributo massimo per ogni progetto è pari a 3.000 euro.

Il bando scade il **28 febbraio 2021**. Maggiori approfondimenti sono disponibili alla pagina:

<https://mlac.azionecattolica.it/progettazione-sociale-2021>

06

Enti e società

Normativa e fiscalità

Contabilità, bilancio e controlli

Lavoro e previdenza

Finanziamenti e agevolazioni

Giurisprudenza e prassi

Rassegna di giurisprudenza civile e penale

a cura di **Christina FERIOZZI**
Dottore Commercialista e Revisore Legale

LEGITTIMITÀ

Statuto di un'associazione

Forma scritta convenzionale, ritenuta "ad substantiam"

Qualora lo statuto di un'associazione preveda l'adozione di una forma convenzionale, sulla base del tenore della norma dell'art. 1352 c.c. è possibile ricollegare all'adozione di detta forma convenzionale la "presunzione" che la relativa previsione sia stata "voluta per la validità del contratto" (cfr., tra le altre, Cass. n. 5890/2018; Cass. n. 288116/2017). A tal fine non rileva l'assenza di un'espressa e specifica previsione di "nullità convenzionale".

È noto, poi, che la forma convenzionale ex art. 1352 c.c. ben può riguardare anche i negozi unilaterali, in ragione, se non altro, del disposto dell'art. 1324 c.c. (cfr. Cass. n. 18414/2019). In quanto collocata nel contesto di uno statuto di un ente associativo, la clausola di cui alla prescrizione formale, inoltre, deve essere considerata come inserita (anche) nell'interesse di tutti gli associati, in essere, come pure potenziali; con la conseguenza che l'eventuale nullità (conseguente al mancato rispetto della prescrizione) ben può essere fatta valere da ciascun interessato

(cfr., sul punto, Cass. n. 16053/2016). A seguito di ciò non può ritenersi condivisibile l'assunto secondo cui la "rinuncia" alla prescrizione di una forma convenzionale può anche discendere dall'aver nel concreto adottato forme alternative di accordo. Sembra chiaro, infatti, che – trattandosi di clausola statutaria – una "rinuncia" al riguardo può derivare solo dall'assunzione di una corrispondente modifica statutaria, come correttamente assunta a norma di legge e di statuto. Laddove, infatti, la clausola che programma la forma di successivi atti o contratti sia da qualificare elemento essenziale del contratto assoggettato all'obbligo di forma, essa non potrà essere modificata con un accordo concluso *verbis tantum* o per fatti concludenti (Cass. n. 16106/2019); e pure come, in presenza di una prescrizione di forma convenzionale, non sia nemmeno sufficiente il ricorso a "forme equivalenti" (Cass. n. 10845/2019). In definitiva, non possono essere confusi piani interpretativi tra loro nettamente separati: quali, per l'appunto, quello del mancato rispetto, in concreto, del vincolo formale e quello delle modalità di eventuale modifica (cancellazione compresa) del vincolo medesimo.

Cass. 12.3.2020 n. 7108

Società cooperativa

Il minimo retributivo imponibile non può essere inferiore a quello dei contratti collettivi

Riguardo il sistema previdenziale relativo ai soci lavoratori delle cooperative, la disciplina previdenziale di riferimento, a mente dell'art. 4 comma 1 della L. 3.4.2001 n. 142, è quella prevista per le diverse tipologie di rapporti di lavoro adottabili dal regolamento delle società cooperative, nei limiti di quanto previsto dal successivo art. 6.

La stessa legge, all'art. 4 comma 3, ha delegato il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi intesi a riformare la disciplina previdenziale dei lavoratori soci di società e di enti cooperativi, rispettando il principio direttivo della graduale equiparazione (in un periodo non superiore a cinque anni) della contribuzione previdenziale e assistenziale a quella dei lavoratori dipendenti da impresa (Cass. n. 15172/2019). Successivamente è intervenuto quindi il DLgs. 6.11.2001 n. 423, che all'art. 3 ha previsto l'aumento graduale dell'imponibile contributivo. Il principio del cd. minimo retributivo imponibile, secondo cui l'importo della retribuzione da assumere come base di calcolo dei contributi previdenziali non può essere inferiore all'importo di quella che ai lavoratori di un determinato settore sarebbe dovuta in applicazione dei contratti collettivi stipulati dalle associazioni sindacali più rappresentative su base nazionale (c.d. retribuzione virtuale di cui alla L. 389/89) è applicabile anche alle società cooperative, i cui soci sono equiparati ai lavoratori subordinati ai fini previdenziali, sia nel caso in cui il datore di lavoro paghi di meno la prestazione lavorativa a pieno orario, sia nel caso di prestazione a orario ridotto, rispondendo tale parificazione alla finalità costituzionale di assicurare comunque un minimo di contribuzione dei datori di lavoro al sistema della previdenza sociale (Cass. n. 17531/2016).

La regola del minimale contributivo deriva, dunque, dal principio di autonomia del rapporto contribu-

tivo rispetto alle vicende per la determinazione della previdenza sociale. Tale soluzione è, inoltre, coerente con la delega conferita al Governo con la L. 142/2001 (art. 4 comma 3) che, pur nella consapevolezza delle peculiarità del sistema cooperativo e delle sue caratteristiche di mutualità, ha dettato l'inequivocabile criterio direttivo dell'equiparazione della contribuzione previdenziale dei soci lavoratori dipendenti da cooperativa a quella dei lavoratori dipendenti da imprese.

Cass. Sez. Lavoro 4.5.2020 n. 8446

Soci di cooperativa

Tutela contro la disoccupazione involontaria applicabile solo dal 2013

L'esclusione dei soci lavoratori di cooperativa esercenti le attività indicate nell'elenco allegato al DPR 602/70 dall'assicurazione generale contro la disoccupazione involontaria causava l'insussistenza della prestazione previdenziale e della relativa corrispondente obbligazione contributiva. L'indennità di mobilità, prevista dagli artt. 7 e 16 della L. 223/91 in favore dei lavoratori disoccupati in conseguenza di licenziamento per riduzione di personale, non spetta, infatti, ai soci lavoratori di società ed enti cooperativi esercenti le attività indicate nell'elenco allegato al DPR 602/70, in quanto l'art. 16 della citata L. 223/91, nel testo vigente *ratione temporis*, prevedeva che la suddetta indennità fosse finanziata mediante il versamento di un contributo percentuale da calcolarsi sulle retribuzioni assoggettate al contributo integrativo per l'assicurazione obbligatoria contro la disoccupazione involontaria, mentre ai soci lavoratori degli organismi cooperativi citati, prima del 2013, erano riconosciute dal DLgs. 423/2001 solo alcune specifiche forme di previdenza e assistenza sociale, tra cui non rientrava l'assicurazione contro la disoccupazione involontaria. (Nel caso di specie il socio lavoratore licenziato di

una cooperativa srl, società alla quale nel frattempo erano stati ceduti dalla cooperativa i rapporti di lavoro, veniva ammesso al trattamento di mobilità poi preteso in restituzione dall'INPS sul presupposto che l'attività di socio presso la cooperativa non potesse ritenersi utile per l'accesso alla prestazione prevista dalla L. 223/91).

Solo a seguito della riforma degli ammortizzatori sociali, di cui alla L. 92/2012, il legislatore è intervenuto per estendere l'assicurazione obbligatoria contro la disoccupazione involontaria ai soci lavoratori dapprima esclusi, ampliando le tutele assicurative ivi elencate con l'aggiunta dell'"Assicurazione sociale per l'impiego" (art. 2 comma 38).

Cass. Sez. Lavoro 5.6.2020 n. 10778

Fondazione

Il controllo pubblico è funzionale alla tutela del vincolo di destinazione del patrimonio

Il controllo pubblico sulle fondazioni è funzionale a tutelare il vincolo di destinazione del patrimonio allo scopo voluto dal fondatore (cfr. TAR Lombardia, Sez. III, 23.6.2000 n. 4598). Conseguentemente, l'autorità vigilante non può imporre alle Fondazioni modalità organizzative diverse da quelle liberamente prescelte, ma può solo intervenire quando si verifichi una delle ipotesi di cui all'art. 25 c.c. (cfr. Consiglio di Stato 17.6.2003 n. 3405).

L'autorità vigilante non si pone rispetto alla fondazione in termini di supremazia gerarchica. In effetti l'autorità vigilante non ha alcun potere di indirizzo delle fondazioni, né può imporre ad esse modalità organizzative diverse da quelle liberamente prescelte (cfr. Consiglio di Stato 19.4.1974 n. 291), ma può solo intervenire a normalizzarne la situazione laddove si verifichi una delle ipotesi di cui all'art. 25 c.c. Le forme di controllo pubblico cui l'art. 25 c.c. assoggetta le fondazioni sono funzionalmente (e re-

strittivamente) preordinate alla tutela dell'ente, trovando ragione nell'assenza di un controllo interno analogo a quello esercitato nelle associazioni dei membri o da appositi organi a ciò deputati. Questi poteri dell'autorità amministrativa dell'art. 25 c.c. esprimono non una funzione di tutela nel merito, o di controllo sulla mera opportunità delle determinazioni o gestionale o di indirizzo, che sarebbero incompatibili con l'autonomia privata degli enti destinatari; ma piuttosto una funzione di vigilanza, cioè di controllo di legittimità rispetto alla legge e all'atto di fondazione; il quale controllo a sua volta, non è astratto e generale, ma funzionale alla salvaguardia dell'interesse interno e istituzionale dell'ente, in rapporto a quanto giustifica la sua esistenza giuridica come tale, cioè alla preservazione del vincolo di destinazione del patrimonio allo scopo voluto dal fondatore e a suo tempo stimato meritevole di separazione di responsabilità con l'atto di riconoscimento giuridico della fondazione (Consiglio di Stato 13.7.2018 n. 4288).

Consiglio di Stato 11.6.2020 n. 3722

Cooperativa

Responsabile il presidente per la mancata formazione dei lavoratori

L'obbligo di curare la redazione del piano di sicurezza e l'aggiornamento dello stesso, così come quello di formazione ed informazione del lavoratore, incombe sul datore di lavoro ed ha proprio il fine di preservare la sicurezza dei luoghi di lavoro e delle operazioni che si vanno a compiere (nel caso di specie, era risultato che il lavoratore in questione non aveva ricevuto alcuna istruzione e formazione in merito alla specificità del lavoro e aveva, pertanto, adottato una tecnica operativa rischiosa, comportando l'incidente mortale).

La responsabilità del presidente della cooperativa va ravvisata non solo nella mancata formazione

e informazione del lavoratore, ma principalmente nella completa omissione della preventiva valutazione della scelta della probabile via di fuga, necessaria al fine di operare in sicurezza, per scongiurare il pericolo di investimento del lavoratore.

In tema di sicurezza sui luoghi di lavoro e di prevenzione degli infortuni, ai sensi ai sensi dell'art. 2 DLgs. 626/94 [ora art. 2 del DLgs. 81/2008, ndr], i soci delle cooperative sono equiparati ai lavoratori subordinati e la definizione di "datore di lavoro", riferendosi a chi ha la responsabilità della impresa o dell'unità produttiva, comprende il legale rappresentante di un'impresa cooperativa (cfr. Cass. pen. n. 32958/2004; Cass. pen. n. 14588/86).

Beneficiari delle norme di tutela della sicurezza del lavoro sono, oltre i lavoratori dipendenti, i soci di cooperative di lavoro. Il presidente e legale rappresentante di una cooperativa di lavoro, pertanto, deve essere considerato destinatario delle norme antinfortunistiche quando a questa spettano di eseguire le opere (così Cass. pen. n. 3483/95).

L'obbligo di fornire adeguata formazione ai lavoratori è uno dei principali gravami sul datore di lavoro ed, in generale, sui soggetti preposti alla sicurezza del lavoro. La violazione degli obblighi inerenti la formazione e l'informazione dei lavoratori integra un reato permanente, in quanto il pericolo per l'incolumità dei lavoratori permane nel tempo e l'obbligo in capo al datore di lavoro continua nel corso dello svolgimento del rapporto lavorativo fino al momento della concreta formazione impartita o della cessazione del rapporto (cfr. in tal senso Cass. pen. n. 26271/2019) Il datore di lavoro deve non solo predisporre le idonee misure di sicurezza ed impartire le direttive da seguire a tale scopo, ma anche, e soprattutto, controllarne costantemente il rispetto da parte dei lavoratori, di guisa che sia evitata la superficiale tentazione di trascurarle.

Cass. pen. 1.10.2020 n. 27242

Qualità di socio lavoratore della cooperativa

L'onere della prova sulla sussistenza del rapporto associativo compete alla società

L'onere probatorio della sussistenza del rapporto associativo con il lavoratore compete alla società e, ove tale onere non sia assolto, deve escludersi la possibilità di attribuire al medesimo la qualità di socio lavoratore, dovendo egli essere considerato un lavoratore subordinato puro e semplice (Cass. n. 3043/2011, richiamata anche da Cass. n. 21959/2018).

La qualità di socio di una cooperativa si acquista con la delibera di ammissione da parte degli amministratori (art. 2525 c.c.), che ha natura di fatto costitutivo. La delibera è da trascrivere nel libro delle deliberazioni di Consiglio e nel libro soci (v. Cass. 4023/92 e Cass. n. 4961/86). La trascrizione costituisce l'aspetto documentale e riproduttivo, secondo le finalità e le funzioni dei libri sociali, dell'unico fatto costitutivo da individuarsi nella delibera del Consiglio di Amministrazione. A riguardo, sul piano probatorio, qualora vi sia discrepanza tra il fatto costitutivo e l'aspetto documentale e riproduttivo dello stesso, il primo assume rilievo essenziale, ma, in difetto di contestazioni circa l'esattezza della riproduzione documentale, la prova della qualità di socio può essere data con i dati annotati nel relativo libro soci o con altro fattore di prova equivalente, individuandosi l'equivalente valore probatorio nella dimostrazione del fatto costitutivo e, cioè, della delibera del Consiglio.

Tale principio non inverte gli oneri probatori, poiché è costante nella giurisprudenza che il lavoratore che agisce in giudizio per conseguire i rimedi contro il licenziamento illegittimo ha l'onere di provare l'esistenza del licenziamento, spettando al datore di lavoro provare la sussistenza di una giusta causa o di un giustificato motivo (tra le tante, Cass. n. 18523/2011). È noto che il licenziamento per superamento del periodo di comportamento è assimilabile

al licenziamento per giustificato motivo oggettivo e il datore di lavoro, pur potendo limitarsi a indicazioni complessive come la determinazione del numero totale delle assenze verificatesi in un determinato periodo, ha tuttavia l'onere, nell'eventuale sede giudiziaria, di allegare e provare, compiutamente, i fatti costitutivi del potere esercitato (cfr. Cass. n. 23920/2010; Cass. n. 11092/2005; Cass. n. 14143/2012). (Nel caso di specie poiché il fatto costitutivo del potere di recesso risiede nel dedotto superamento del periodo di comportamento fissato dalla normativa regolamentare, di durata inferiore al periodo di comportamento fissato dalla contrattazione collettiva, correttamente il giudice, ha ritenuto che gravasse sulla società cooperativa dimostrare la qualità di socia della lavoratrice).

Cass. 20.10.2020 n. 22794

MERITO

Fondazioni liriche

Se non intendono avvalersi dell'Avvocatura dello Stato devono adottare apposita delibera motivata

Le fondazioni liriche, sebbene trasformate in fondazioni di diritto privato, possono continuare, ai sensi dell'art. 1 comma 3 del DL 345/2000 (conv. L. 6/2001), ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, configurandosi così un'ipotesi di "patrocinio autorizzato" per legge, ex art. 43 del RD 1611/33, come modificato dall'art. 11 della L. 103/79, con la conseguenza che ove le fondazioni stesse, sempre a norma del citato art. 43, intendano in casi speciali non avvalersi della predetta Avvocatura, debbono adottare apposita delibera deliberata da sottoporre agli organi di vigilanza" (cfr. Cass. 30118/2018). (Nel caso di specie si proponeva reclamo avverso la sentenza con cui il tribuna-

le in funzione di giudice del lavoro aveva accolto l'opposizione di una fondazione all'ordinanza con cui era stata dichiarata la nullità del licenziamento intimatogli dalla convenuta, con ordine di reintegrazione e condanna al risarcimento del danno. Il reclamante licenziato insisteva sull'inammissibilità del ricorso in opposizione per difetto di procura, in assenza della delibera di autorizzazione a rivolgersi al libero foro).

L'art. 1 comma 3 del DL 345/2000 (conv. L. 6/2001), inerente la trasformazione in fondazioni di diritto privato degli enti lirici ed istituzioni concertistiche, prevedendo espressamente che "la fondazione può continuare ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato", configura una ipotesi di patrocinio autorizzato ex art. 43 del RD 1611/33. In sostanza, nel caso in esame l'autorizzazione proviene direttamente dalla legge e non è richiesto quindi alcun regolamento o regio decreto, configurandosi una delle ipotesi alternative previste dall'art. 43 ("sempre che ne sia autorizzata da disposizione di legge, di regolamento o di altro provvedimento approvato con regio decreto").

App. Roma Sez. Lavoro 20.1.2020 n. 176

Rapporti di lavoro nelle società cooperative

La base di calcolo dei contributi previdenziali è almeno pari all'importo desumibile dagli accordi sindacali se superiore al minimo stabilito dal CCNL

L'importo della retribuzione da assumere come base di calcolo dei contributi previdenziali non può essere inferiore all'importo di quella che ai lavoratori di un determinato settore sarebbe dovuta in applicazione dei contratti collettivi stipulati dalle associazioni sindacali più rappresentative su base nazionale (c.d. "minimale contributivo"), secondo il riferimento ad essi fatto – con esclusiva inciden-

za sul rapporto previdenziale – dall'art. 1 del DL 338/89 (conv. L. 389/89), senza le limitazioni derivanti dall'applicazione dei criteri di cui all'art. 36 Cost. (cd. "minimo retributivo costituzionale"), che sono rilevanti solo quando a detti contratti si ricorre, con incidenza sul distinto rapporto di lavoro ai fini della determinazione della giusta retribuzione (v. *ex aliis* Cass. n. 801/2012). La regola del minimale contributivo deriva dal principio di autonomia del rapporto contributivo rispetto alle vicende dell'obbligazione retributiva, ben potendo l'obbligo contributivo essere parametrato a importo superiore a quanto effettivamente corrisposto dal datore di lavoro (cfr. Cass. n. 15120/2019).

Ai fini, quindi, della individuazione dell'importo della retribuzione da assumere come base di calcolo dei contributi previdenziali nell'ambito delle società cooperative, non trova applicazione l'art. 7 comma 4 del DL 248/2007, che concerne il profilo retributivo del rapporto di lavoro tra società e socio lavoratore, bensì il citato art. 1 del DL 338/89, secondo cui detto importo è quello desumibile dai diversi accordi sindacali o dal contratto individuale di lavoro, quando questi ultimi prevedano una retribuzione superiore alla misura minima stabilita dal contratto collettivo nazionale, mentre solo in caso contrario la contribuzione va parametrata a quella stabilita dalla contrattazione nazionale di settore; al medesimo fine, il criterio della maggiore rappresentatività delle organizzazioni sindacali, previsto dall'art. 2 comma 25 della L. 549/95, opera esclusivamente nelle ipotesi in cui, stabilita l'applicabilità del contratto nazionale in luogo di quelli locali o individuali, vi sia una pluralità di contratti collettivi nazionali intervenuti per la medesima categoria (cfr. Cass. n. 12166/2019).

App. Milano Sez. Lavoro 14.2.2020 n. 2007

Convenzioni con la P.A.

ODV e APS possono risultare affidatarie di prestazioni economicamente valutabili, se in presenza del requisito di gratuità

Sulla base dell'art. 56 del DLgs. 117/2017, le amministrazioni pubbliche possono sottoscrivere con le Organizzazioni di volontariato e le Associazioni di promozione sociale, iscritte da almeno sei mesi nel Registro unico nazionale del Terzo settore, convenzioni finalizzate allo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale, se più favorevoli rispetto al ricorso al mercato. Da ciò deriva che è compatibile con la normativa l'affidamento in convenzione ad ODV o APS, l'erogazione di prestazioni che ben si presterebbero ad essere oggetto di scambio economico ove sussista il requisito di gratuità.

Gratuità che viene intesa non come "assenza di corrispettivo" ma come "non economicità" del rapporto, ovvero non idoneità dello stesso a coprire il valore dei fattori di produzione e, in particolare, della manodopera, la cui prestazione viene sorretta non da un interesse economico (come normalmente accade), ma dal puro scopo di solidarietà sociale (che connota il fenomeno del volontariato).

Ciò comporta che la convenzione non possa dar luogo a qualunque forma diretta o indiretta di remunerazione a carico del soggetto pubblico affidante, quale che ne sia la formale denominazione, al personale volontario o dipendente e direttivo dell'ente affidatario. (Nel caso di specie si impugnava un avviso pubblico emesso dal Comune per l'individuazione di associazioni di volontariato o di promozione sociale per l'organizzazione e gestione dei corsi comunali di lingua straniera, lamentando il fatto che l'avviso impugnato, in pretesa applicazione dell'art. 56 del DLgs. 117/2017, limiterebbe la partecipazione alla procedura selettiva alle sole

organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale; con ciò tagliando fuori dall'opportunità concorrenziale gli operatori del settore che abbiano forma societaria. Il ricorso è stato accolto poiché dalla istruttoria espletata è emerso che la quota ampiamente maggioritaria dei docenti impegnati nei corsi di lingua offerti dalla controinteressata ha percepito e percepisce una remunerazione posta a carico del Comune sotto forma di rimborso delle spese vive. Non sussiste, pertanto, quella totale assenza di economicità che pone in modo chiaro ed inequivocabile l'affidamento al di fuori della logica di mercato).

TAR Firenze 1.6.2020 n. 666

Prestazione di volontariato

Applicabile la disciplina del lavoro subordinato se l'opera non è gratuita

La prestazione di volontariato, per sua natura gratuita e spontanea, non è soggetta alla disciplina sul volontariato, ma alla disciplina giuslavoristica del rapporto di lavoro, se, indipendentemente dal "*nomen juris*", il volontario sia assunto e retribuito con un compenso che superi il mero rimborso spese" (cfr. Cass. 10974/2010). (Nel caso di specie, la parte ricorrente dichiarava di aver lavorato alle dipendenze della resistente, svolgendo attività di agriturismo, quale direttore di sala nell'ambito del servizio di ristorazione offerto all'interno dell'agriturismo stesso, nonostante siano state denunciate solo n. 5 giornate di lavoro, e di non aver percepito la retribuzione spettante, pertanto chiedeva condannarsi la stessa a pagare le differenze retributive e TFR, avendo percepito nel corso del rapporto solo un acconto. La resistente negava che la società avesse svolto attività di agriturismo in via continuativa e affermava che la ricorrente si recasse spesso presso la Fattoria quale mera fruitrice e simpatizzante

insieme ad altri amici, con i quali si intratteneva presso la struttura svolgendo attività ludiche con le proprie famiglie, con il consenso dell'amministratore unico della società cooperativa).

Alla stregua di quanto disposto dall'art. 2 della L. 266/91 (secondo cui "*l'attività del volontario non può essere retribuita in alcun modo nemmeno dal beneficiario*", ed inoltre "*la qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di contenuto patrimoniale con l'organizzazione di cui fa parte*") non ricorrono gli estremi della prestazione di volontariato nel caso in cui, per l'attività espletata, siano state corrisposte somme di danaro, essendo onere della parte convenuta in giudizio per il riconoscimento dell'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato dimostrare che la loro corresponsione sia avvenuta, invece, a titolo di rimborso spese, non superando l'ammontare di queste (cfr. Cass. n. 9468/2013).

Nel rito del lavoro, il convenuto ha l'onere della specifica contestazione dei conteggi elaborati dall'attore, ai sensi degli artt. 167 comma 1 e 416 comma 3 c.p.c., e tale onere opera anche quando il convenuto contesti in radice la sussistenza del credito, poiché la negazione del titolo degli emolumenti pretesi non implica necessariamente l'affermazione dell'erroneità della quantificazione, mentre la contestazione dell'esattezza del calcolo ha una sua funzione autonoma, sia pure subordinata, in relazione alle caratteristiche generali del rito del lavoro, fondato su un sistema di preclusioni diretto a consentire all'attore di conseguire rapidamente la pronuncia riguardo al bene della vita reclamato. Ne consegue che la mancata o generica contestazione in primo grado rende i conteggi accertati in via definitiva, vincolando in tal senso il giudice, e la contestazione successiva in grado di appello è tardiva ed inammissibile (in tal senso, Cass. n. 4051/2011).

Trib. Taranto Sez. Lavoro 6.7.2020 n. 1462

Rassegna di giurisprudenza tributaria

a cura di **Dario BONSANTO** e **Paola RIVETTI**
Gruppo di Studio Eutekne

LEGITTIMITÀ

ASD e diritto alla detrazione IVA in caso di accertamento induttivo

Anche in mancanza del rispetto di alcuni requisiti formali, il diritto alla detrazione è fatto salvo se risultano integrati i requisiti sostanziali

Per giurisprudenza costante della Corte di Giustizia, il principio fondamentale della neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta pagata a monte venga riconosciuta nei casi in cui risultano soddisfatti i requisiti sostanziali, ciò anche nelle ipotesi in cui siano stati disattesi dal soggetto passivo taluni requisiti formali (cfr. Corte di Giustizia 7.3.2018 causa C-159/17; Corte di giustizia 28.7.2016 causa C-332/15).

Il fatto di sanzionare l'inosservanza, da parte del soggetto passivo, degli obblighi contabili e di dichiarazione con un diniego del diritto a detrazione eccede, dunque, quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi, posto che il diritto dell'Unione non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione (cfr. Corte di Giustizia 9.7.2015 causa C-183/14).

Una diversa soluzione potrebbe, tuttavia, imporsi nelle ipotesi in cui l'inosservanza di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (cfr. Corte di Giustizia 28.7.2016 causa C-332/15).

Sulla base di tali premesse, la Corte di Cassazione ha formulato il seguente principio di diritto *"il principio della neutralità dell'IVA [...] esige che la detrazione dell'IVA pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, quand'anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dal soggetto passivo, ma una diversa soluzione può imporsi qualora l'inosservanza di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali"*.

Nel caso oggetto d'esame, la Cassazione ha accolto il ricorso proposto da un'associazione sportiva dilettantistica, non ritenendo corretto l'operato dell'Amministrazione finanziaria, la quale – sulla base di un accertamento induttivo ex art. 55 del DPR 633/72 – aveva disconosciuto il credito IVA relativo alle fatture d'acquisto pagate dall'associazione in considerazione della mancanza dei registri IVA.

Cass. 11.8.2020 n. 16910

Società cooperativa a mutualità prevalente e abuso del diritto

L'assenza di convenienza economica dell'operazione non comporta, di per sé, l'integrazione dell'abuso del diritto

Secondo un consolidato orientamento della Corte di Cassazione, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione (cfr. Cass. 13.7.2018 n. 18632). Integra, quindi, una condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante e assorbente lo scopo di eludere il fisco.

In tale contesto, l'Amministrazione finanziaria risulterà tenuta a fornire la prova sia del disegno elusivo, sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici (considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale), mentre il contribuente avrà l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in quel modo strutturate (cfr. Cass. 20.6.2018 n. 16217).

Nel caso affrontato dalla Corte, l'Amministrazione finanziaria riteneva che la costituzione (da parte di soggetti legati da vincolo di parentela) di una società cooperativa edilizia a proprietà indivisa con mutualità prevalente, il successivo acquisto di un fabbricato da ristrutturare, nonché l'assegnazione in godimento di alloggi in favore dei soci a prezzi inferiori a quelli di mercato, rientrassero nello schema dell'abuso del diritto, tenuto conto della sconvenienza dell'operazione (l'immobile era stato acquistato e ristrutturato a condizioni economiche sfavorevoli per i soci, avendo questi complessivamente investito circa euro 1.200.000,00, a fronte di

un valore complessivo, secondo la valutazione OMI, di euro 1.175.000,00).

Ad avviso dei giudici di legittimità, lo scostamento (peraltro non di rilievo) tra le spese sostenute dai soci (a seguito della costituzione della società) ed il valore di mercato del fabbricato non può essere posto a fondamento della prova circa la manipolazione e l'alterazione degli schemi negoziali classici in una normale logica di mercato.

La scelta economica compiuta dai soci di impiegare, nel modo ritenuto da essi più vantaggioso, le proprie risorse economiche nell'acquisto di un immobile da ristrutturare (sostenendo, quindi, anche i costi di ristrutturazione) non può, infatti, essere sindacata sulla base della non convenienza economica, potendo formare oggetto di censure il solo profilo della non sussistenza di ragioni economicamente apprezzabili. In tale contesto, sotto il profilo economico, va considerata la finalità dell'intera operazione complessivamente realizzata, propria dello scopo mutualistico della società cooperativa edilizia, di assicurare ai soci il godimento degli immobili ad un costo di locazione inferiore rispetto a quello di mercato.

Sulla base di tali considerazioni la Corte ha accolto il ricorso della società cooperativa, ritenendo che lo strumento negoziale utilizzato (costituzione di una società cooperativa edilizia con scopo mutualistico) non avesse come unica finalità quella di pervenire ad un non giustificato vantaggio fiscale.

Cass. 10.9.2020 n. 18769

ASD e presunzione di commercialità

I benefici fiscali non vengono riconosciuti in caso di mancato rispetto dei requisiti formali e sostanziali previsti per la loro fruizione

Per le associazioni sportive dilettantistiche non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso

pagamento di corrispettivi specifici nei confronti, tra l'altro, degli iscritti, associati o partecipanti (art. 148 comma 3 del TUIR). Parimenti, ai fini IVA, per effetto di quanto disposto dall'art. 4 comma 4 del DPR 633/72, non assumono rilevanza le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai 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, effettuate in conformità alle finalità istituzionali.

Tali agevolazioni si applicano solo a condizione che le associazioni interessate si conformino alle clausole riguardanti la vita associativa, da inserire nell'atto costitutivo o nello statuto, previste dai citati art. 148 comma 8 del TUIR e art. 4 comma 9 del DPR 633/72. Nel caso esaminato, la Corte, riprendendo un suo consolidato orientamento, ha avuto modo di ribadire che l'esenzione d'imposta prevista dall'art. 148 in favore delle associazioni non lucrative (nella specie, un'associazione sportiva dilettantistica -ASD), dipende non solo dall'elemento formale della veste giuridica assunta, ma anche dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente e non può ritenersi soddisfatto dal dato, del tutto estrinseco e neutrale, dell'affiliazione al CONI, essendo invece rilevante che le associazioni interessate si conformino alle clausole relative al rapporto associativo, che devono essere inserite nell'atto costitutivo o nello statuto.

Sulla base di tali principi, la Corte ha ritenuto esente da vizi il giudizio di merito, il quale, senza discostarsi dal consolidato orientamento giurisprudenziale, con un accertamento in fatto – insindacabile in sede di legittimità – ha ritenuto che l'associazione, oltre a non essere affiliata al CONI, era priva degli altri requisiti indispensabili per il riconoscimento del regime fiscale agevolativo delle associazioni sportive dilettantistiche.

Nella pronuncia in esame, la Cassazione è stata, altresì, chiamata ad esprimersi sull'assoggettabilità

ad IVA degli introiti derivanti dal tesseramento dei soci, considerati dalla ASD ricorrente quali cessioni di denaro fuori campo IVA ex art. 2 comma 2 lett. a) del DPR 633/72 (e non acconti, versati dai soci, per il pagamento dei corrispettivi previsti per i servizi prenotati). In proposito, la Corte ha osservato come tale ricostruzione collidesse con quella, in fatto, effettuata dai giudici di merito – non censurabile nel giudizio di legittimità – per i quali gli associati, pagando la quota per il tesseramento, si assicuravano il diritto ad alcune prestazioni della palestra. Di conseguenza, la Corte ha concluso per la qualificazione delle quote quali corrispettivi versati per la fruizione di prestazioni di servizi, assoggettabili ad IVA.

Cass. 11.9.2020 n. 18868

Prestazioni a favore di soggetti svantaggiati da parte di ONLUS

Lo "svantaggio" cui fa riferimento la norma non comprende gli anziani in quanto tali, ma i soli soggetti che versano in oggettive condizioni di disagio

Ai sensi dell'art. 10 comma 1 del DLgs. 460/97 sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedano espressamente determinate condizioni, tra cui:

- lo svolgimento di una delle attività previste nel medesimo art. 10 comma 1 lett. a) del DLgs. 460/97 (attività nei settori dell'assistenza sociale e socio-sanitaria, dell'assistenza sanitaria, della beneficenza, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, ecc.);
- l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale.

Ai sensi del successivo comma 2 del citato art. 10 del DLgs. 460/97, si intende che vengono perseguite finalità di solidarietà sociale quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili risultano dirette ad arrecare benefici a:

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

Ad avviso della Corte, nella nozione di "persone svantaggiate" non risulta possibile ricomprendere gli anziani per il solo fatto di essere tali, dovendo essere riferita ad individui in condizioni oggettive di disagio per situazioni psicofisiche particolarmente invalidanti, ovvero per stati di devianza, degrado, grave precarietà economico familiare, emarginazione sociale (cfr. Cass. 18.9.2015 n. 18396). Inoltre, l'attività può considerarsi connotata da fini solidaristici quando lo svantaggio strettamente economico è suscettibile di essere riequilibrato dalla gratuità della prestazione o dalla simbolicità delle rette (cfr. Cass. 31.3.2015 n. 6505).

Sulla base di tali principi la Cassazione ha ritenuto corretto l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate e l'operato dei giudici di merito, i quali avevano disconosciuto la qualifica di ONLUS alla fondazione in considerazione del fatto che nelle strutture dell'ente erano ospitati prevalentemente anziani autosufficienti che pagavano personalmente rette corrispondenti ai prezzi di mercato e che non vi erano differenze nei pagamenti per gli ospiti in condizioni di disagio o non autosufficienti.

Cass. 1.10.2020 n. 20966

ONLUS ed effettività del rapporto associativo

La discontinuità e la saltuarietà dell'adesione da parte dei soci comporta il disconoscimento dei benefici fiscali

Una delle condizioni previste dall'art. 10 comma 1 lett. h) del DLgs. 460/97, quale presupposto per l'acquisizione della qualifica di ONLUS, è la previsione nell'atto costitutivo o nello statuto dell'ente di una disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione. Nello specifico caso affrontato dai giudici di legittimità, la Corte non ha ritenuto condivisibile quanto affermato nel giudizio di merito, in cui era stata considerata priva di rilevanza la frequenza con cui i soci tesserati partecipavano all'associazione (*una tantum*, saltuariamente o in maniera continuativa). Ad avviso della Cassazione una tale interpretazione si porrebbe in palese contrasto con la previsione di cui al menzionato art. 10 comma 1 lett. h) del DLgs. 460/97, secondo cui gli statuti o gli atti costitutivi delle ONLUS devono necessariamente prevedere una disciplina del rapporto associativo volta a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo che lo stesso possa essere di carattere temporaneo.

Il requisito dell'effettività e quello dell'esclusione della temporaneità risultano, pertanto, antinomici rispetto alla discontinuità e alla saltuarietà dell'adesione (le quali erano, invece, state ritenute ammissibili dai giudici di merito).

La discontinuità e la saltuarietà dell'adesione da parte dei soci si pone, dunque, in evidente contrasto con le finalità inclusive e socializzanti proprie delle iniziative private non lucrative che la collettività incenti-

va e contribuisce a sostenere con un regime fiscale di favore, il quale risulterebbe altrimenti ingiustificato.

Cass. 8.10.2020 n. 21673

Detrazione IVA per le ASD

In presenza del nesso di strumentalità con l'attività d'impresa, è possibile esercitare il diritto alla detrazione anche per costi sostenuti su beni di proprietà di terzi

In tema di diritto alla detrazione dell'IVA su immobili di proprietà di terzi utilizzati in locazione per l'attività d'impresa, il consolidato orientamento della Cassazione stabilisce come debba privilegiarsi il carattere tendenzialmente assoluto del principio di neutralità dell'imposta. Di conseguenza, deve riconoscersi il diritto alla detrazione IVA, ex art. 19 del DPR 633/72, per lavori di ristrutturazione o manutenzione anche in ipotesi di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima sia potenziale o di prospettiva (cfr. Cass. SS. UU. 11.5.2018 n. 11533).

Inoltre, qualora le spese siano sostenute con riferimento ad un immobile ad uso abitativo, risulterà possibile esercitare il relativo diritto alla detrazione nei casi in cui venga accertata, in concreto, l'inerenza di tali spese all'attività di impresa, attraverso la verifica della sussistenza di un nesso oggettivo tra il bene e l'esercizio dell'attività economica del soggetto passivo, anche tenendo conto di una valutazione meramente prospettica (cfr. Cass. 24.9.2019 n. 23694).

Nel caso oggetto d'esame, la Cassazione non ha accolto le doglianze dell'Amministrazione finanziaria, secondo la quale un'associazione sportiva dilettantistica non avrebbe potuto detrarre l'IVA per i lavori di ristrutturazione e ammodernamento eseguiti su immobili di proprietà di terzi (secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, gli immobili erano stati meramente concessi all'associazione per l'esercizio dell'attività di "circolo ippico").

Ad avviso dei giudici di legittimità, invece, gli immobili di proprietà di terzi sui quali l'associazione aveva effettuato i citati lavori presentavano un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa, con conseguente possibilità di esercitare il relativo diritto alla detrazione.

L'Amministrazione finanziaria riteneva, inoltre, di disconoscere la detrazione in capo all'ASD in ragione della mancanza di un valido titolo autorizzativo all'esecuzione delle opere sugli immobili di proprietà di terzi, in quanto l'accordo stipulato tra le parti risultava privo di data certa. In proposito, la Corte ha ribadito il suo consolidato principio (cfr. Cass. 15.3.2018 n. 6462; Cass. 17.11.2016 n. 23425; Cass. 8.11.2006 n. 23793) secondo cui è rimesso al giudice di merito l'apprezzamento dei fatti, ove allegati dalla parte, in base ai quali la data di una scrittura privata non autenticata deve ritenersi certa rispetto ai terzi (nel caso di specie, la Cassazione ha ritenuto esente da censure l'operato dei giudici di merito, i quali avevano ritenuto il titolo autorizzativo validamente formato e dotato di data certa).

Cass. 13.10.2020 n. 22005

MERITO

Sponsorizzazioni di ASD e SSD

La deduzione dei costi è disconosciuta se non viene provata l'effettiva attività di sponsorizzazione posta in essere dall'associazione o società sportiva dilettantistica beneficiaria

Ai sensi dell'art. 90 comma 8 della L. 289/2002, il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario.

In base ad un consolidato orientamento giurisprudenziale (cfr., da ultimo, Cass. 6.5.2020 n. 8540; Cass. 16.7.2020 n. 15179), tale norma agevolativa ha introdotto una "presunzione legale assoluta" circa la natura pubblicitaria di dette spese di sponsorizzazione, ponendo tuttavia precise condizioni per la sua applicabilità, ossia che:

- il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica;
- sia rispettato il limite quantitativo di spesa;
- la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor;
- il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale (ad esempio, apposizione del marchio sulle divise, esibizione di striscioni e/o tabelloni sul campo da gioco).

Nel caso oggetto d'esame, i giudici di merito hanno disconosciuto la deducibilità dei costi di sponsorizzazione in capo allo *sponsor* per non aver quest'ultimo fornito la benché minima prova circa le attività di sponsorizzazione effettivamente poste in essere dall'ASD sponsorizzata.

In base all'accertamento di fatto eseguito, non risultava, infatti, esibito il contratto di sponsoriz-

zazione stipulato dalle parti, i cui rapporti commerciali (ossia le decisioni circa il tipo di sponsorizzazione, l'importo da corrispondere e le modalità di pagamento) avvenivano esclusivamente per via telefonica. Ad ulteriore fondamento della decisione, i giudici di merito hanno, altresì, considerato la circostanza che i pagamenti per le attività di sponsorizzazione venivano effettuati tramite assegni direttamente cambiati dalla ASD allo sportello (non risultavano, dunque, tracciabili in nessun conto corrente dell'associazione medesima).

C.T. Reg. Abruzzo 18.5.2020 n. 217/6/20

ASD e regime fiscale agevolato ex L. 398/91

La convocazione verbale delle assemblee e la scarsa partecipazione degli associati non sono motivi sufficienti a determinare la perdita del regime fiscale di favore

Ai sensi dell'art. 1 della L. 398/91, le associazioni sportive e le relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche e che, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 400.000,00 euro, possono usufruire del regime di vantaggio delineato dalla stessa legge, improntato ad una forfetizzazione dell'IVA e ad una tassazione IRES sul 3% dei proventi.

Per poter beneficiare, tra l'altro, di tale regime agevolativo – come ribadito nella circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2018 n. 18 (§ 1) – è necessario che l'associazione si conformi alle clausole previste dall'art. 90 comma 18 della L. 289/2002, da inserire nel proprio statuto, tra le quali consta quella relativa alla democraticità del rapporto associativo.

Nel caso esaminato dai giudici di merito, l'Am-

ministrazione finanziaria contestava la natura dell'associazione ricorrente, disapplicando il citato regime fiscale agevolato di cui alla L. 398/91, per i seguenti motivi:

- mancata dimostrazione della partecipazione dei soci alla vita e alla gestione dell'associazione;
- mancata dimostrazione della validità delle assemblee;
- sottoscrizione del rendiconto unicamente da parte del Presidente.

Ad avviso dei giudici di merito, le contestazioni mosse dall'Amministrazione finanziaria non assumerebbero efficacia invalidante circa la natura e gli scopi perseguiti dall'associazione. A tal proposito, viene richiamata la C.T. Reg. Aosta 13.4.2015 n. 8/2/15, secondo la quale non sarebbero sufficienti a cagionare la perdita del predetto regime fiscale la convocazione verbale dell'assemblea e la scarsa partecipazione dei soci all'assemblea stessa.

È stato, dunque, ritenuto che l'associazione abbia dimostrato di possedere i requisiti richiesti dalla normativa per godere dello specifico regime agevolativo di cui alla L. 398/91 (in base all'accertamento di fatto, l'associazione in parola risultava regolarmente costituita in forma di ente non commerciale, con relativo statuto e iscrizione nel registro delle Associazioni sportive tenuto dal CONI).

C.T. Prov. Alessandria 16.6.2020 n. 83/2/20

SSD e decommercializzazione dei ricavi

L'agevolazione non opera se l'attività dalla SSD non risulta ispirata ed attuativa delle finalità indicate nello statuto

Ai sensi dell'art. 148 comma 3 del TUIR, per le associazioni sportive dilettantistiche (e per le società sportive dilettantistiche, per effetto di quanto previsto dall'art. 90 comma 1 della L. 289/2002) non si considerano commerciali le attività svolte in diretta

attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

Per fruire del regime agevolativo citato, le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro devono integrare le clausole statutarie stabilite dall'art. 90 comma 18 della L. 289/2002 con quelle previste dal comma 8 dell'art. 148 del citato testo unico (sul punto, espressamente circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2018 n. 18, § 4). Inoltre, costituisce principio assodato in giurisprudenza quello per cui lo svolgimento dell'attività senza fine di lucro e l'attuazione delle clausole statutarie relative al rapporto associativo debba essere effettivo, e non meramente formale (cfr., tra le altre, Cass. 11.9.2020 n. 18868; Cass. 9.6.2020 n. 10980; Cass. 14.2.2020 n. 3746).

Nel caso di specie, i giudici di merito hanno ritenuto che l'attività posta in essere dalla società sportiva dilettantistica appellante non fosse ispirata ed attuativa delle finalità indicate nello statuto. Sulla base dell'atto costitutivo, infatti, la SSD avrebbe dovuto non solo far svolgere ai propri tesserati attività sportiva, ma addirittura costituire settori agonistici specifici ed organizzare gare e competizioni. Tuttavia, stando agli accertamenti di fatto compiuti, è stato dimostrato che la SSD non ha mai, in difformità da quanto previsto dallo statuto, svolto attività sportiva di competizione e, pertanto, non ha attuato lo statuto, quantomeno, in relazione a tali due aspetti (avere reso partecipi i tesserati dell'attività societaria ed avere partecipato ad attività agonistiche).

Nel giudizio di merito sono state, altresì, riscontrate alcune incongruenze con riguardo ai "tesserati", i quali, sulla base degli accertamenti effettuati, risultavano in larga parte interessati all'acquisizione

di uno specifico servizio offerto dalla SSD (oggetto di materiale pubblicitario), potendo di conseguenza essere più propriamente inquadrati quali semplici clienti, non partecipando all'attività sportiva statutaria della SSD medesima.

Sulla base di tali considerazioni, sono, pertanto, stati ritenuti corretti gli avvisi di accertamento emessi dall'Amministrazione finanziaria in considerazione del fatto che la SSD non avrebbe potuto usufruire del regime fiscale di vantaggio previsto dal citato art. 148 del TUIR.

C.T. Reg. Marche 22.6.2020 n. 295/2/20

Versamento del contributo unificato da parte di una ONLUS

Per gli atti processuali, ai fini dell'obbligo di versamento, non assume rilevanza la mera qualifica soggettiva del ricorrente

Ai sensi dell'art. 10 del DPR 115/2002, il processo già esente, secondo previsione legislativa e senza limiti di competenza o di valore, dall'imposta di bollo non è soggetto al contributo unificato.

A sua volta, l'art. 27-bis della Tabella B, allegata al DPR 642/72 dispone che sono esenti da imposta di bollo gli atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) nonché dalle federazioni sportive, dagli enti di promozione sportiva e dalle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fine di lucro riconosciuti dal CONI.

La vicenda esaminata dai giudici di merito prende le mosse da un omesso pagamento del contributo unificato per la proposizione di un ricorso al TAR, per il quale l'organo giurisdizionale amministrativo aveva emesso e notificato al ricorrente un invito di pagamento.

Secondo le difese svolte dall'appellante nel giudizio promosso dinanzi alla CTR, il mancato pagamento del contributo unificato deriverebbe dalla possibilità di intendere il riferimento agli "atti", contenuto nel citato art. 27-bis della Tabella B, allegata al DPR 642/72, esteso anche agli atti di tipo processuale (con conseguente esenzione da imposta di bollo per tali atti e relativo esonero dal versamento del contributo unificato).

Ad avviso dei giudici di merito la pretesa del contribuente risulterebbe smentita dal chiaro dettato letterale del menzionato art. 27-bis della Tabella B, allegata al DPR 642/72, il quale non contiene alcun riferimento al processo, nonché dalla necessità di attribuire a tale norma – in quanto recante un'esenzione – una interpretazione restrittiva.

Non appare, inoltre, possibile giustificare l'esenzione riferibile all'attività giudiziaria neppure in ragione della qualificazione soggettiva propria delle ONLUS. A tal fine, infatti, richiamando precedenti giurisprudenziali, viene ribadito che, in materia di agevolazioni tributarie, le ONLUS non sono esenti dal pagamento del contributo unificato, ai sensi del combinato disposto degli artt. 10 del DPR 115/2002 e 27-bis della Tabella B allegata al DPR 642/72, atteso che, da un lato, il termine "atti" deve riferirsi esclusivamente a quelli amministrativi e non anche a quelli processuali, giusta la necessità di un'interpretazione restrittiva quanto ai benefici fiscali e, dall'altro, che l'esenzione dal contributo suddetto è giustificabile alla luce dell'art. 10 del citato DPR 115/2002 solo in base ad un criterio di meritevolezza in funzione della solidarietà sociale dell'oggetto del giudizio, e non in considerazione della qualità del soggetto, anche in ragione di esigenze costituzionali di parità di trattamento e comunitarie di non discriminazione.

La Commissione tributaria ha ritenuto, infine, che tale interpretazione risulta applicabile anche avendo riferimento all'art. 82 del DLgs. 117/2017 (Codi-

ce del Terzo settore), il quale dispone che 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 sono esenti dall'imposta di bollo. Anche rispetto

a tale norma, è stato rilevato che, osservando un'interpretazione restrittiva, nel concetto di "atti" non risulterebbero automaticamente inclusi anche quelli aventi natura giudiziale e/o connessi a quelli giudiziali.

C.T. Reg. Roma 26.6.2020 n. 2017/2/20

Rassegna di prassi

a cura di **Melania MARCHESE**
Gruppo di Studio Eutekne

AGENZIA DELLE ENTRATE

**Erogazioni reperite dall'associazione
– Progetto di restauro di una chiesa
di proprietà di un ente privato
– Requisito dell'appartenenza
pubblica – Esclusione *Art bonus*
(risposta interpello Agenzia delle
Entrate 7.10.2020 n. 451)**

La risposta ad interpello Agenzia delle Entrate 451/2020 ha chiarito che non sono ammissibili al beneficio dell'*Art bonus* le erogazioni liberali reperite dall'associazione, mediante raccolta fondi, al fine del recupero strutturale ed artistico della chiesa qualora non sia rispettato il requisito dell'appartenenza pubblica.

Nel caso di specie, la circostanza della nomina di tre componenti del Consiglio di Amministrazione da parte di Comune, Regione e Provveditorato agli studi non è stata ritenuta sufficiente a caratterizzare il bene di proprietà dell'ente quale "bene culturale pubblico".

**Erogazioni ricevute dall'associazione
affidataria di un bene culturale
pubblico – *Art bonus* ai donatori
(risposta interpello Agenzia delle
Entrate 7.10.2020 n. 452)**

Sono ammesse all'*Art bonus* le erogazioni liberali in denaro da parte dei singoli donatori destinate alla realizzazione di interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici ancorché conferite ad un'associazione considerata "affidatario" dei predetti beni ai sensi dell'art. 1 comma 5 del DL 83/2014. Lo chiarisce la risposta ad interpello Agenzia delle Entrate 452/2020.

L'affidatario destinatario delle erogazioni è vincolato all'utilizzo delle somme per le finalità e con le modalità stabilite nella convenzione per l'esecuzione del progetto, così come approvato dalla soprintendenza, cui è riservato di verificare in qualsiasi momento che le opere siano realizzate a regola d'arte e conformemente alla documentazione di progetto da quest'ultima approvata.

Pertanto, dal momento che l'affidamento del bene all'associazione è limitato alla realizzazione dei lavori di restauro indicati in convenzione, appare opportuno, onde scongiurare il rischio di effetti elusivi, che l'associazione fornisca all'Amministrazione Finanziaria, a consuntivo, la documentazione attestante gli importi effettivamente corrisposti ai soggetti incaricati dei lavori di restauro, in modo da verificarne la corrispondenza con le somme ricevute in donazione e in parte poste a carico dello Stato attraverso lo strumento della detrazione fiscale.

Le donazioni dovranno avere, quale causale del versamento, l'esplicito riferimento al lavoro in oggetto. A tal fine, è necessario che l'Associazione produca un'attestazione di ricevuta delle somme per il restauro in parola in cui appaia in modo inequivocabile che si tratta di erogazione liberale per il restauro del bene culturale di appartenenza pubblica.

Fondazione incaricata della gestione di un patrimonio culturale – Art bonus – Requisito dell'appartenenza pubblica (risposta interpello Agenzia delle Entrate 7.10.2020 n. 453)

Con la risposta ad interpello 453/2020 l'Agenzia delle Entrate ha ravvisato una natura sostanzialmente pubblicistica in capo alla fondazione, configurabile quale "appartenenza pubblica" richiesta ai fini dell'applicabilità dell'*Art bonus*, in considerazione della ricorrenza della gestione di un patrimonio culturale di appartenenza pubblica conferito in uso all'ente, del finanziamento con risorse pubbliche (seppur non esclusive, che si affiancano ad altre componenti private) e dell'assoggettamento a discipline pubblicistiche. Pertanto, attribuendo ad essa la qualifica di istituto della cultura di appartenenza pubblica cui

partecipa stabilmente un ente pubblico territoriale nei termini delineati, le erogazioni liberali destinate al sostegno delle attività di tale fondazione, nel perseguimento dei suoi scopi istituzionali di gestione e valorizzazione di beni culturali, di promozione di attività culturali, di organizzazione di esposizione e mostre nonché di costituzione e gestione anche di strutture museali, possono essere ammesse all'*Art bonus* ex art. 1 del DL 83/2014.

Erogazioni ricevute dalla fondazione – Art bonus – Requisito dell'appartenenza pubblica (risposta interpello Agenzia delle Entrate 12.10.2020 n. 464)

Ai fini dell'*Art bonus*, il requisito dell'"appartenenza pubblica" è collegato alla nozione di "istituti e luoghi della cultura".

Nella fattispecie considerata nella risposta ad interpello 464/2020, l'Agenzia delle Entrate ha riscontrato che la fondazione presentava più di uno dei requisiti previsti per la nozione di "appartenenza pubblica" (ris. Agenzia delle Entrate 136/2017), ma anche un'ampiezza di scopi istituzionali tale da non consentire una piena identificazione dell'ente nella nozione di istituto o luogo della cultura. Pertanto, la medesima ha ritenuto ammissibili al beneficio dell'*Art bonus* le erogazioni liberali ricevute dalla fondazione e destinate a realizzare interventi di restauro, protezione e manutenzione di un palazzo e delle relative pertinenze, nonché quelle destinate al sostegno di un museo, ivi incluse la biblioteca e la fototeca che ne fanno parte (quali istituti e luoghi di cultura); viceversa, ne restano escluse le erogazioni liberali finalizzate a un generico sostegno della fondazione.

Credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo - Novità del DL 34/2020 convertito (DL "Rilancio") - Canoni di sublocazione pagati dall'associazione sportiva - Ammissibilità (ris. Agenzia delle Entrate 20.10.2020 n. 68)

Con la ris. 68/2020 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che nell'ambito applicativo dell'art. 28 del DL 34/2020, che prevede il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo, rientrano anche i canoni rivenienti da contratti di sublocazione aventi ad oggetto gli stessi immobili, disciplinati dalla L. 392/78.

Il contratto di sublocazione condivide con il contratto di locazione sia la disciplina applicabile (anche fiscale) che la natura e la struttura; pertanto, nel contesto del credito di imposta, si ritiene assimilabile alla locazione. Tuttavia, ancorché il rapporto di sublocazione risulti collegato al contratto di locazione da un vincolo di reciproca dipendenza, lo stesso mantiene autonoma rilevanza economica, talché, sussistendo i requisiti di cui al suddetto art. 28 del DL 34/2020, per entrambi i contratti è possibile accedere al credito d'imposta.

Inoltre, l'Agenzia, nel ricordare che il beneficio in questione è esteso a tutti gli enti diversi da quelli che esercitano, in via prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa in base ai criteri stabiliti dall'art. 55 TUIR (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2020 n. 9), ha evidenziato che gli enti non commerciali possono accedere al credito d'imposta in relazione al pagamento dei canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e destinati allo svolgimento di attività istituzionale, riferiti ai mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020.

Laddove si tratti di un ente sfornito di partita IVA, il credito del 60% va determinato sul canone al lordo dell'IVA, *"in quanto in tale particolare ipotesi l'imposta rappresenta per l'ente non commerciale un costo che incrementa il canone di affitto dovuto"*.

Passaggio di beni dalla sfera istituzionale a quella commerciale di una fondazione - Imponibilità (risposta interpello Agenzia Entrate 21.10.2020 n. 489)

La risposta ad interpello Agenzia delle Entrate 489/2020 ha chiarito che il trasferimento di una partecipazione dalla sfera istituzionale a quella commerciale da parte di un ente non commerciale:

- risulta imponibile;
- la valorizzazione delle partecipazioni deve avvenire in base ai principi stabiliti dagli artt. 67 e 68 del TUIR e le eventuali plusvalenze vanno determinate confrontando il valore normale del bene "conferito" nell'area commerciale con il suo costo di acquisto.

Nel merito, vengono altresì evidenziati i seguenti concetti:

- dopo la riforma fiscale, esiste un principio immanente nel nostro ordinamento tributario in base al quale tanto l'immissione quanto l'estromissione dei beni nell'ambito della tassazione delle imprese determinano un evento realizzativo;
- ai fini della determinazione del valore di carico dei beni, il rinvio operato dall'art. 144 comma 3 del TUIR all'art. 65 comma 3-bis dev'essere interpretato in senso restrittivo, nel senso che solo per i beni strumentali ammortizzabili risulta possibile applicare il costo di acquisto, mentre in tutti gli altri casi occorre applicare il valore normale.

Si rileva, infine, che l'impostazione adottata dall'Agenzia delle Entrate non considera che la disciplina relativa ai redditi diversi di cui all'art. 67 del TUIR non prevede la tassazione del passaggio dalla sfera istituzione a quella commerciale di una partecipazione.

MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI

Enti del Terzo settore – Fondazioni e associazioni – Ammissibilità dell'organo di amministrazione monocratico (nota Min. Lavoro e Politiche sociali 16.9.2020 n. 9313)

L'organo di amministrazione a composizione monocratica è ammissibile nell'ambito delle fondazioni, mentre è precluso nelle associazioni. In queste ultime, è necessaria la nomina di un Consiglio di Amministrazione pluripersonale. Lo chiarisce la nota Ministero del Lavoro 9313/2020.

La disciplina differenziata trova una spiegazione nella distinzione di caratteristiche, obiettivi e natura tra le due tipologie di enti. Elemento peculiare dell'associazione è l'esistenza di una pluralità di associati che insieme perseguono uno scopo comune; nella fondazione, invece, è l'esistenza di un patrimonio preordinato al raggiungimento di un determinato scopo. Caratteristiche necessarie e inderogabili delle associazioni del Terzo settore sono il carattere aperto (quindi, la possibilità di nuovi ingressi), la democraticità interna, che devono trovare corrispondenza anche nell'organo amministrativo chiamato, oltre che a gestire le risorse dell'ente, a concretizzarne le finalità partecipative applicando i principi di democrazia e uguaglianza.

Per le associazioni, l'organo monocratico può essere ammesso in casi di estrema residualità (ad esempio, durante la fase costitutiva dell'ente con il rinvio ad un'integrazione elettiva dell'organo stesso entro un

determinato periodo, oppure in settori particolari, come quello degli enti religiosi civilmente riconosciuti).

Cooperative sociali – Rimborso spese ai soci volontari – Ammissibilità dell'autocertificazione (nota Min. Lavoro e Politiche sociali 22.10.2020 n. 10979)

Secondo la nota Ministero del Lavoro 10979/2020, ai soci volontari di una cooperativa sociale (impresa sociale *ex lege* ai sensi del DLgs. 112/2017) è applicabile la previsione contenuta nell'art. 17 comma 4 del DLgs. 117/2017 (c.d. Codice del Terzo settore), riguardante una deroga alla regola generale secondo cui ai volontari che prestino la propria attività per gli enti del Terzo settore le spese sostenute possono essere rimborsate solo a fronte della presentazione della integrale documentazione probatoria. È ammesso, dunque, che l'organo sociale competente possa deliberare, per tipologie di spese e attività previamente definite (ad esclusione di quelle aventi ad oggetto la donazione di sangue e di organi), che le spese sostenute dal volontario possano essere rimborsate, entro i limiti di euro 10,00 giornalieri e euro 150,00 mensili, a fronte della presentazione di un'autocertificazione sostitutiva.

Con riferimento alle cooperative sociali, inoltre, la normativa di riferimento dispone che, oltre ai soci previsti dalla normativa vigente, gli statuti delle cooperative sociali possono prevedere la presenza di soci volontari che prestino la loro attività gratuitamente e che ad essi possa *"essere corrisposto soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, sulla base di parametri stabiliti dalla cooperativa sociale per la totalità dei soci"* (art. 2 comma 4 della L. 381/91).

Peraltro, la suddetta previsione della modalità di rimborso "semplificata" di cui al Codice del Terzo settore non si pone in contrasto con quella di cui

alla L. 381/91, costituendo quest'ultima una mera facoltà che l'ente potrebbe decidere di non esercitare, semplicemente nulla deliberando a tal riguardo.

Associazioni non riconosciute – Statuto redatto per atto pubblico – Modifica con scrittura privata (nota Min. Lavoro 22.10.2020 n. 10980)

Le associazioni non riconosciute, il cui statuto sia stato redatto per atto pubblico in assenza di un obbligo normativo in tal senso, possono modificare lo stesso anche con scrittura privata, trovando applicazione il principio di libertà della forma degli atti (ricavabile dal combinato disposto degli artt. 1325 e 1350 c.c.) e di conservazione degli stessi. Ciò opera a condizione che attraverso l'atto costitutivo o lo statuto in vigore, gli associati non si siano preventivamente limitati stabilendo la necessità della forma pubblica per le modifiche statutarie: se la prescrizione di una specifica forma non sia rinvenibile nella legge, ma risulta comunque dagli accordi tra gli associati, deve ritenersi necessario, per effetto dell'art. 36 c.c., il ricorso all'atto pubblico. Lo specifica la nota Ministero del Lavoro 10980/2020.

Per quanto riguarda la procedura per l'adozione della delibera da parte dell'organo competente, l'art. 101 comma 2 del DLgs. 117/2017 consente il ricorso alle modalità e alle maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria per l'adeguamento degli statuti alle disposizioni del Codice del Terzo settore. Tale "modalità semplificata" può essere utilizzata sempreché lo statuto o il regolamento effettivamente la preveda in caso di assemblea ordinaria; qualora le modalità di cui l'ente si è dotato non prevedano differenze tra assemblea ordinaria e assemblea finalizzata alle modifiche statutarie, le stesse dovranno comunque essere rispettate a pena di invalidità delle sedute.

Organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale – Nomina dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti – Decorrenza dell'obbligo (nota Min. Lavoro 2.11.2020 n. 11560)

Gli artt. 30 e 31 del DLgs. 117/2017 definiscono i presupposti per la nomina, rispettivamente, dell'organo di controllo e di un revisore legale dei conti o di una società di revisione da parte degli enti del Terzo settore, richiedendo il superamento di predeterminati parametri per due esercizi consecutivi. Secondo quanto precisato dalla nota Ministero del Lavoro 12604/2017, tali norme, in quanto inerenti all'organizzazione interna degli enti, sono immediatamente applicabili, non presentando alcun vincolo di condizionalità rispetto all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (c.d. RUNTS), né necessitando dell'adozione di una successiva regolazione pubblicistica di dettaglio.

Con la nota 11560/2020, il Ministero del Lavoro ha precisato che, per l'accertamento dei predetti obblighi di nomina dell'organo di controllo e di revisione, il computo dei due esercizi consecutivi deve decorrere dall'esercizio 2018, sicché la verifica dell'eventuale integrazione dei presupposti dimensionali fissati dalle suddette norme dev'essere fatta considerando i dati di consuntivo del bilancio di esercizio relativo agli anni 2018 e 2019.

INPS

Pescatori autonomi – Indennità COVID-19 – Indicazioni operative (circ. INPS 8.10.2020 n. 118)

Con la circ. 8118/2020, l'INPS ha fornito le istruzioni operative relativamente all'indennità COVID-19 in favore dei pescatori autonomi, compresi i soci di

cooperative, che esercitano professionalmente la pesca in acque marittime, interne e lagunari (iscritti alla Gestione previdenziale ai sensi della L. 250/58).

La misura, che prevede l'erogazione di un importo pari a euro 950,00 per il mese di maggio 2020, è prevista dall'art. 222 comma 8 del DL 34/2020 (c.d. DL "Rilancio") e non concorre alla formazione del reddito ai sensi del TUIR.

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo, l'INPS precisa che i soci destinatari della misura sono esclusivamente quelli che operano quali lavoratori autonomi, e non anche quelli con rapporto di lavoro subordinato. Quanto agli aspetti procedurali, è stato chiarito che gli interessati sono tenuti a presentare apposita domanda in via telematica, utilizzando:

- i consueti canali messi a disposizione per i cittadini e per gli enti di patronato nel portale INPS;
- il servizio di *contact center*.

È stata ricordata, inoltre, l'incompatibilità dell'indennità in questione con:

- le pensioni dirette a carico dell'Assicurazione generale obbligatoria e delle forme esclusive, sostitutive, esonerative ed integrative della stessa, delle forme previdenziali compatibili con l'AGO, della Gestione separata, degli enti di previdenza di cui al DLgs. 509/94 e al DLgs. 103/96;
- l'Ape sociale;
- le indennità COVID-19 ex artt. 27, 28, 29, 30 e 38 del DL 18/2020, nonché con le indennità di cui all'art. 84 del DL 34/2020 e con il c.d. Reddito di emergenza.

È stata esclusa, infine, la cumulabilità dell'indennità a favore dei lavoratori domestici di cui all'art. 85 del DL 34/2020 con le indennità di cui all'art. 44 del DL 18/2020, nonché con le indennità a favore dei lavoratori sportivi.

CONSIGLIO NOTARILE DI MILANO – COMMISSIONE TERZO SETTORE

Enti Terzo Settore – RUNTS – Iscrizione – Patrimonio minimo (massima Consiglio Notarile di Milano 27.10.2020 n. 3)

Con la massima 3/2020 il Consiglio Notarile di Milano ha affermato che la verifica della sussistenza del patrimonio minimo previsto per gli enti del Terzo settore con personalità giuridica (ai sensi dell'art. 22 comma 2 del DLgs. 117/2017 e dell'art. 16 del DM 106/2020), da parte del notaio che abbia ricevuto il verbale contenente la decisione di richiedere l'iscrizione al RUNTS, si reputa legittima se effettuata sulla base di documenti contabili/patrimoniali aggiornati ad una data non anteriore a 120 giorni rispetto a quella della delibera portante la decisione di iscriversi al RUNTS.

Enti Terzo Settore – RUNTS – Iscrizione – Verifica condizioni (massima Consiglio Notarile di Milano 27.10.2020 n. 4)

Con la massima 4/2020 il Consiglio Notarile di Milano ha precisato che l'assunzione della delibera di un'associazione riconosciuta o di una fondazione, che intenda acquisire la qualifica di ETS, portante adeguamento dello statuto al Codice del Terzo settore, se assunta prima dell'avvio dell'operatività del RUNTS, può contenere la delega al Presidente (o ad altri componenti dell'organo amministrativo) per depositare al notaio la documentazione relativa alla

sussistenza del patrimonio minimo contabile, dopo l'avvio dello stesso Registro.

Il notaio, che riceve in deposito la predetta documentazione contabile/patrimoniale, deve verificare la sussistenza, oltre che del patrimonio minimo, anche delle altre condizioni previste dalla legge per l'iscrizione al RUNTS e procede all'iscrizione entro i successivi 20 giorni (e ciò sia nel caso in cui lo statuto adeguato abbia già ottenuto l'approvazione dell'Autorità amministrativa ai sensi del DPR 361/2000, sia se al momento dell'avvio dell'operatività del RUNTS tale approvazione non sia ancora intervenuta).

A tal fine, se l'adeguamento dello statuto sia stato verbalizzato da altro notaio, quello incaricato dell'iscrizione nel RUNTS deve ricevere il deposito, unitamente alla documentazione contabile/patrimoniale, anche della copia autentica dello statuto risultante dalla delibera di adeguamento.

La medesima procedura può essere utilizzata nell'ipotesi degli enti che, in sede di delibera di adeguamento dello statuto, ne abbiano subordinato l'efficacia ad un evento successivo, quali le ONLUS che abbiano subordinato l'efficacia dell'adeguamento alle condizioni previste dall'art. 104 del DLgs. 117/2017.