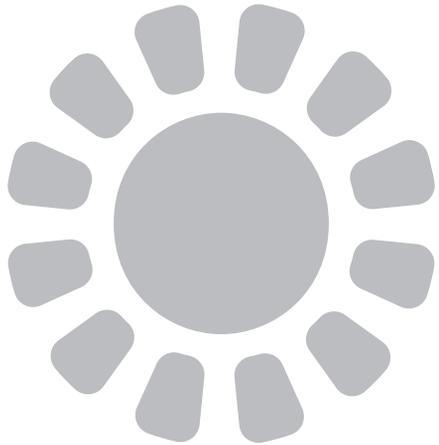


**T
VS
CES
C**

A stylized sun icon with a solid circular center and a ring of 16 radiating, rounded rectangular rays.

Cesvot Edizioni

I Quaderni

Quadrimestrale
n. 86 marzo 2021
reg. Tribunale di Firenze
n. 4885 del 28/01/1999

Direttore Responsabile

Cristiana Guccinelli

Redazione

Viviana Bossi

spedizione in abbonamento postale
art. 2 comma 20/c legge 662/96 FI

ISSN 1828-3926

ISBN 978-88-97834-48-9

Pubblicazione Periodica del

Centro Servizi Volontariato Toscana
Organizzazione di volontariato (Odv)

Comunicare il volontariato



Qua denni

Gestire un ente
di terzo settore

Profili amministrativi, giuridici e fiscali

86

Riccardo Bemi – Sabrina Lemmetti
Fabio Lenzi – Elena Pignatelli
Stefano Ragghianti – Gisella Seghettini

CESV  **T**

Tutta l'energia del volontariato



Capitolo 1

L'identità giuridica e fiscale della propria organizzazione in termini di opportunità e limiti¹

Riccardo Bemi e Stefano Ragghianti

1. Premessa

Il Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore), integrato e corretto dal Decreto legislativo 3 agosto 2018, n. 105 ha, insieme ad altri provvedimenti, attuato la legge 6 giugno 2016, n. 106, ovvero la legge di delega al Governo per la Riforma del terzo settore.

Il Codice del Terzo settore (Cts) si è proposto, tra l'altro, di riordinare e revisionare la disciplina delle organizzazioni non profit raccogliendo e coordinando le disposizioni in materia con indicazione espressa delle norme abrogate (L. n. 266 del 1991, L. n. 383 del 2000, D.lgs n. 460 del 1997, D.lgs n. 155 del 2006). Il Cts ha soppresso la qualifica fiscale di onlus – organizzazione non lucrativa di utilità sociale ed ha istituito una nuova e più ampia (che va oltre il perimetro tributario) qualifica denominata “enti del terzo settore” (ets) che non esaurisce tuttavia l'universo degli enti non profit i quali dovranno comunque scegliere se rientrare oppure no in questa nuova categoria di realtà non lucrative introdotte dalla Riforma.

Per agevolare questa scelta, di seguito sono elencati i principali requisiti dei nuovi enti e le relative caratteristiche di funzionamento, con particolare attenzione alle diverse tipologie di ets, al fine di individuare opportunità (in particolare, di carattere fiscale) e limiti (nella specie, di carattere giuridico) relativi alle varie qualifiche previste dalla normativa.

1 I contributi dei paragrafi 1, 2 e 3 di questo capitolo sono da attribuirsi a Riccardo Bemi, il paragrafo 4 a Stefano Ragghianti.

2. Gli enti di terzo settore

Sono enti del terzo settore (ets), ai sensi dell'art. 4, co. 1 Cts:

1. le organizzazioni di volontariato (odv);
2. le associazioni di promozione sociale (aps);
3. gli enti filantropici;
4. le imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
5. le reti associative;
6. le società di mutuo soccorso;
7. gli altri enti del terzo settore di carattere privato, diversi dalle società, costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria; o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi; o di mutualità; o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel Registro unico nazionale del terzo settore (Runts).

Non possono acquisire la qualifica di ets, a norma dell'art. 4, co. 2, 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; gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile e i corpi volontari dei vigili del fuoco delle Province autonome di Trento e Bolzano.

Gli enti religiosi civilmente riconosciuti, di cui all'art. 4, co. 3 Cts, non possono essere qualificati ets, bensì sono soggetti alla disciplina del Cts (o dell'impresa sociale) limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 Cts, a condizione che per tali attività adottino un apposito Regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le

norme del Codice e sia depositato nel Runts.

2.1 I principali requisiti per l'acquisizione della qualifica di ets

I seguenti requisiti, come precisato anche dal Ministero del lavoro con Circolare n. 20 del 27/12/2018, rappresentano elementi caratterizzanti gli ets, per cui costituiscono contenuto obbligatorio del loro statuto.

L'art. 3, co. 1 Cts specifica che le disposizioni contenute nel Codice si applicano, ove non derogate ed in quanto compatibili, anche alle categorie di ets che hanno una disciplina particolare. Inoltre, al co. 2 del medesimo articolo, si precisa che per quanto non previsto dal Cts, agli ets si applicano, se compatibili, le norme del Codice civile e le relative disposizioni di attuazione che non risultano mutate con la Riforma.

Il requisito soggettivo: la natura giuridica

Ai sensi dell'art. 4, co. 1 Cts, possono assumere la qualifica di ets le associazioni riconosciute (con personalità giuridica) e non riconosciute, le fondazioni, i comitati e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società.

Per l'acquisizione della personalità giuridica, il nuovo procedimento semplificato introdotto dal Codice del Terzo settore (che si affianca a quello disciplinato dal Dpr n. 361 del 2000 ed esercitato alternativamente dall'Ufficio Territoriale del Governo - Prefettura o dalla Regione), si ispira a quello delle società di capitali e può essere così sinteticamente riassunto:

- il notaio verifica le condizioni previste dalla legge per la costituzione dell'associazione o fondazione e il patrimonio minimo (15.000 euro per le associazioni e 30.000 euro per le fondazioni, in denaro liquido e disponibile; per i conferimenti in natura è richiesta una relazione giurata di un revisore legale dei conti, allegata all'atto co-
-

- stitutivo o statuto);
- il notaio deposita entro 20 giorni l'atto costitutivo, lo statuto e i relativi allegati presso il competente Ufficio del Runts;
 - l'Ufficio del Runts, dopo aver verificato la regolarità formale dei documenti e la consistenza patrimoniale, iscrive l'associazione o la fondazione nel Registro unico.

Il requisito teleologico: lo scopo e le finalità

Ai sensi dell'art. 4, co. 1 e dell'art. 5, co. 1 Cts, gli ets non devono perseguire alcun scopo di lucro (di tipo 'soggettivo', come verrà chiarito più avanti) e, contestualmente, devono perseguire finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, ancorché non definite dal Codice come le successive attività.

Il requisito oggettivo: le attività

Ai sensi degli artt. 5, 6 e 7 Cts, gli ets devono svolgere attività di interesse generale e possono svolgere attività diverse da quest'ultime, nonché attività di raccolta fondi.

In particolare, il co. 1, art. 5 Cts dispone che gli ets, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitino in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale.

La norma considera di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, alcune attività elencate in modo tassativo ed aventi ad oggetto:

- a) interventi e servizi sociali;
 - b) interventi e prestazioni sanitarie;
 - c) prestazioni socio-sanitarie;
 - d) interventi educativi, di istruzione e formazione professionale, nonché attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
 - e) interventi e servizi finalizzati alla tutela ambientale e alla tutela degli animali;
-

-
- f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio;
 - g) formazione universitaria e post-universitaria;
 - h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
 - i) attività culturali, artistiche o ricreative di particolare interesse sociale;
 - j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario;
 - k) attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
 - l) formazione extra-scolastica;
 - m) servizi strumentali ad enti del terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al 70% da ets;
 - n) cooperazione allo sviluppo;
 - o) commercio equo e solidale;
 - p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone 'svantaggiate';
 - q) alloggio sociale e altre attività di carattere residenziale temporaneo dirette a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
 - r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
 - s) agricoltura sociale;
 - t) attività sportive dilettantistiche;
 - u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale;
 - v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
 - w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti;
 - x) adozione internazionale;
 - y) protezione civile;
-

- z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Gli ets possono svolgere, ai sensi dell'art. 6 Cts, anche attività diverse da quelle di interesse generale, a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e che siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, secondo criteri e limiti da definirsi con apposito decreto ministeriale, tenendo conto dell'insieme delle risorse impiegate in tali attività. Gli ets possono esercitare attività ed iniziative di raccolta fondi ex art. 7 Cts – attraverso richiesta a terzi di donazioni, lasciti e contributi di natura non corrispettiva, in forma organizzata e continuativa anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso cessione/erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse – al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale e nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e con il pubblico, in conformità a linee guida adottate con apposito decreto ministeriale.

Il requisito patrimoniale: destinazione del patrimonio e assenza di scopo di lucro

il patrimonio degli ets ha una destinazione vincolata poiché deve essere utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini del perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Il vincolo sul patrimonio è imposto, inoltre, dall'assenza di scopo di lucro poiché é vietata 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.

Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili:

-
- a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;
 - b) la corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del 40% rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'art. 51 del D.lgs n. 81 del 2015, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5, co. 1, lett. b), g) o h) Cts;
 - c) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;
 - d) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale;
 - e) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento: questo limite può essere aggiornato con apposito decreto ministeriale.
-

Per una migliore conservazione del patrimonio, il Cts ha previsto le seguenti disposizioni:

- art. 10: gli enti dotati di personalità giuridica ed iscritti nel Registro delle imprese possono eventualmente costituire uno o più patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi degli artt. 2447-bis e seguenti del Codice civile;
- art. 9: a seguito dell'estinzione o dello scioglimento dell'ente, il patrimonio residuo deve essere devoluto, previo parere positivo dell'Ufficio del Runts e salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad altri ets secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale: gli atti di devoluzione del patrimonio residuo compiuti in assenza o in difformità dal parere sono nulli;
- art. 22, co. 5: quando risulta che il patrimonio minimo per il conseguimento della personalità giuridica è diminuito di oltre 1/3 in conseguenza di perdite, l'organo di amministrazione - e, nel caso di sua inerzia, l'organo di controllo, ove nominato - deve senza indugio, in una associazione, convocare l'assemblea per deliberare, ed in un 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.

Il requisito di iscrizione (Runts)

Per l'acquisizione della qualifica di ets, si richiede anche l'iscrizione nel Runts, il cui funzionamento è disciplinato dal Titolo VI (artt. 45-54) del Cts e dal Decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali del 15 settembre 2020. Il Registro è istituito presso il Ministero del Lavoro ed è operativamente gestito su base territoriale e con modalità informatiche, in collaborazione con ciascuna Regione e Provincia autonoma.

Il Registro è pubblico ed è reso accessibile a tutti gli interessati in modalità telematica.

Il Registro si compone delle seguenti sezioni, corrispondenti alle 7 qualifiche di ets:

1. organizzazioni di volontariato (odv);
2. associazioni di promozione sociale (aps);
3. enti filantropici;
4. imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
5. reti associative;
6. società di mutuo soccorso;
7. altri enti del terzo settore.

Ad eccezione delle reti associative, nessun ente può essere contemporaneamente iscritto in 2 o più sezioni.

Gli enti del terzo settore commerciali, dovranno iscriversi anche nel Registro delle imprese.

Per le imprese sociali, l'iscrizione nell'apposita sezione del Registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel RuntS. L'iscrizione comporta l'adeguamento statutario e l'adempimento di nuovi obblighi contabili, fiscali e di comunicazione. La mancata iscrizione e, quindi, la non acquisizione della qualifica di ets comporta per l'ente l'esclusione da tutti i benefici (fiscali, contabili, finanziari, convenzionali) e da tutte le nuove misure di sostegno previste dal Cts per gli ets.

L'acquisizione o la conferma di una tipologia speciale di ets, fra quelle che vedremo più avanti, implica vincoli giuridici e statuari addizionali.

La non acquisizione di una di queste qualifiche determina tuttavia la rinuncia a godere di specifiche e ulteriori agevolazioni rispetto alla generalità degli ets e può condizionare i livelli superiori di una associazione di secondo livello (es: Movimento, Federazione,) nell'ottenimento di queste qualifiche.

2.2 Il funzionamento degli enti di terzo settore

Le risorse umane

Tutti gli ets e non solo alcune tipologie specifiche (odv, aps, organizzazioni non governative, cooperative sociali), come avveniva nel passato, ora possono avvalersi di volontari nello svolgimento delle proprie attività.

È quanto stabilisce l'art. 17 Cts che al secondo comma dà questa nuova definizione di volontario: "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".

I commi 3 e 5 del medesimo articolo confermano il principio di 'gratuità' che si può esprimere nei seguenti 3 tratti:

- l'attività del volontario non può essere retribuita, in alcun modo, nemmeno dal beneficiario;
- la qualità di volontario è incompatibile con ogni forma di rapporto di lavoro retribuito (subordinato, autonomo o altro) con l'ente di cui il volontario è associato o tramite il quale svolge la propria attività volontaria;
- non si considera volontario l'associato che occasionalmente coadiuvi gli organi associativi nello svolgimento delle loro funzioni.

Le nuove disposizioni sul volontariato (Titolo III del Codice del Terzo settore) non si applicano, tuttavia, agli operatori del servizio civile universale, al personale impiegato all'estero a titolo volontario nelle attività di cooperazione internazionale allo sviluppo, nonché agli operatori che prestano le attività di cui alla legge 21 marzo 2001, n. 74 (Corpo nazionale soccorso alpi-

no e speleologico).

Al volontario possono essere rimborsate, come dispone il co. 3, solo le spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata, entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabilite. Sono, in ogni caso, vietati rimborsi spese di tipo forfetario.

È stata introdotta la possibilità di rimborsare le spese anche a fronte di una autocertificazione, per un importo massimo di 10 euro/giorno e 150 euro/mese e a condizione che un organo dell'ente deliberi su tipologie di spese e attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso (non si applica per la donazione di sangue e di organi).

Infine, viene confermata dall'art. 18 Cts la copertura assicurativa, vale a dire che tutti i volontari devono essere assicurati contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato, nonché per la responsabilità civile verso i terzi.

Con apposito decreto si dovranno individuare nuovi meccanismi assicurativi semplificati con polizze anche numeriche.

L'assicurazione è essenziale per tutte le convenzioni tra ets e amministrazioni pubbliche: gli oneri sono a carico della di queste ultime.

Nonostante la peculiarità del volontariato negli ets, è possibile retribuire le persone, in linea generale e salvo eccezioni previste per tipologie speciali di enti.

I lavoratori hanno diritto ad un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi di cui all'art. 51 del D.lgs n. 81 del 2015. In ogni caso, la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti non può essere superiore al rapporto 1 a 8, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda.

Gli organi

Gli organi degli ets, disciplinati negli artt. 24-30 Cts, si distinguono in necessari (assemblea, organo di amministrazione e, se vengono superati alcuni parametri dimensionali, organo di controllo) e facoltativi (ad esempio: collegio dei probiviri, comitato di garanzia, comitato scientifico, ...).

L'assemblea (artt. 24-25 Cts) rimane l'organo c.d. 'sovrano' delle associazioni dove tutti gli associati hanno diritto di partecipare e di votare con il principio generale 'una testa un voto' derogabile solo per gli associati che siano ets; a questi ultimi l'atto costitutivo o lo statuto possono attribuire più voti, sino ad un massimo di 5, in proporzione al numero dei loro associati.

L'assemblea delle associazioni, riconosciute o non riconosciute, ha le seguenti competenze inderogabili che non possono essere pertanto attribuite né all'organo di amministrazione né ad altri organi associativi:

- nomina e revoca dei componenti degli organi associativi e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, quando previsto;
 - approvazione del bilancio di esercizio, anche nella forma del rendiconto per cassa;
 - deliberazione sulla responsabilità dei componenti degli organi associativi e promozione dell'azione di responsabilità nei loro confronti;
 - deliberazione sull'esclusione degli associati (se l'atto costitutivo o lo statuto non attribuiscono la relativa competenza ad altro organo eletto dalla medesima assemblea);
 - deliberazione sulle modifiche statutarie (o dell'atto costitutivo);
 - approvazione dell'eventuale regolamento dei lavori assembleari;
 - deliberazione sulle operazioni straordinarie (scioglimento e relativa destinazione del patrimonio residuo, trasfor-
-

mazione, fusione, scissione);

- deliberazione su altri oggetti attribuiti dalla legge o dall'atto costitutivo o statuto alla sua competenza.

Gli atti costitutivi o gli statuti delle associazioni con più di 500 associati, possono disciplinare le competenze dell'assemblea anche in deroga a quanto stabilito dalla legge nel rispetto, tuttavia, dei seguenti principi: democraticità, pari opportunità ed uguaglianza di tutti gli associati, elettività delle cariche sociali. Per quanto riguarda le modalità di partecipazione in assemblea l'atto costitutivo o lo statuto possono prevedere:

- l'intervento mediante mezzi di telecomunicazione;
- l'espressione del voto per corrispondenza o in via elettronica, purché sia possibile verificare l'identità dell'associato che partecipa e vota;
- per le associazioni con più di 500 associati, assemblee separate, rispetto a specifiche materie, a particolari categorie di associati o di più ambiti territoriali di svolgimento delle attività: a tali assemblee si applicano, in quanto compatibili, i commi 3-6 dell'art. 2540 c.c. in tema di assemblee separate delle società cooperative.

L'organo di amministrazione (artt. 26-29 Cts) delle associazioni, tradizionalmente denominato 'consiglio direttivo' (o espressioni similari), possibile solo in alcuni casi in forma monocratica - come ha precisato il Ministero del Lavoro con la nota n. 9313 del 16/09/2020 - opera in attuazione delle volontà e degli indirizzi generali dell'assemblea alla quale risponde direttamente e dalla quale può essere, per gravi motivi, revocato con motivazione.

Rientra nella sfera di competenza dell'organo di amministrazione tutto quanto non sia per legge o per statuto di pertinenza esclusiva dell'assemblea o di altri organi associativi.

In particolare, questo organo può:

- eseguire le deliberazioni dell'assemblea;
-

- formulare i programmi di attività associativa sulla base delle linee approvate dall'assemblea;
- predisporre il bilancio di esercizio e l'eventuale bilancio sociale nei casi e con le modalità previste al raggiungimento delle soglie di legge;
- deliberare l'ammissione degli associati;
- deliberare le azioni disciplinari nei confronti degli associati;
- stipulare tutti gli atti e contratti inerenti le attività associative.

Gli amministratori sono scelti in maggioranza tra le persone fisiche associate o indicate dagli enti associati (si applica in proposito l'art. 2382 c.c. sulle cause di ineleggibilità e decadenza); entro 30 giorni dalla loro nomina devono richiedere l'iscrizione nel Runtis e hanno un potere di rappresentanza generale, vale a dire che le limitazioni a tale potere non sono opponibili ai terzi se non sono iscritte nel Runtis o se non si prova che i terzi ne erano a conoscenza.

Lo statuto dell'ets può subordinare l'assunzione della carica di amministratore al possesso di specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza, anche con riferimento a requisiti previsti da Codici di comportamento redatti da associazioni di rappresentanza o da reti associative, nonché prevedere che uno o più amministratori siano scelti tra gli appartenenti alle diverse categorie di associati.

Importante, per alcune associazioni, la deroga al principio di libera eleggibilità degli amministratori prevista dall'art. 26, co. 5 Cts. Infatti, la nomina di uno o più amministratori può essere attribuita dall'atto costitutivo o dallo statuto ad ets o senza scopo di lucro, ad enti religiosi, a lavoratori o utenti dell'ente: in ogni caso, la nomina della maggioranza degli amministratori è riservata all'assemblea.

L'organo di controllo (art. 30 Cts), anche di tipo monocratico (ad

esempio, il c.d. 'sindaco unico'), è obbligatorio per le fondazioni e per le associazioni, riconosciute o non riconosciute:

- che superano, per 2 esercizi consecutivi, 2 dei seguenti limiti:
 - attivo stato patrimoniale: 110.000 euro
 - ricavi o entrate comunque denominate: 220.000 euro
 - dipendenti occupati in media nell'esercizio: 5 unità
- iscritte, come associazioni riconosciute, nel Registro delle imprese e che hanno costituito uno o più patrimoni destinati ad uno specifico affare.

L'Organo di controllo ha le seguenti competenze:

- vigila sull'osservanza della legge e dello statuto; sul rispetto dei principi di corretta amministrazione; sulla adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento;
- esercita, al superamento dei limiti di cui all'art. 31, co. 1 Cts, la revisione legale dei conti; in tal caso l'organo di controllo deve essere costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro;
- svolge compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida: il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dai sindaci.

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

3. Le tipologie speciali di enti del terzo settore

3.1 Confronto tra le nuove odv e le nuove aps

L'art. 102, co. 1 Cts ha abrogato, sin dall'entrata in vigore del Cts (3 agosto 2017), la disciplina previgente (L. n. 266 del 1991 e L. n. 383 del 2000) relativa alle odv – organizzazioni di volontariato e alle aps – associazioni di promozione sociale.

Tuttavia, ai sensi del co. 2, art. 101 Cts, fino all'operatività del Runts, “continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei registri onlus, organizzazioni di volontariato, Associazioni di promozione sociale che si adeguano alle disposizioni inderogabili del presente decreto ...”.

La disciplina ‘differenziale’ o speciale delle odv e delle aps, rispetto a quella degli ets, oggi applicabile, è contenuta, rispettivamente, negli artt. 32-34 e negli artt. 35-36 del Codice del Terzo settore.

Questi articoli introducono alcuni caratteri specifici delle 2 tipologie di ets, sintetizzati nelle seguenti tabelle nelle quali, in carattere sottolineato, sono state evidenziate le reciproche differenze.

I caratteri specifici delle nuove odv (artt. 32-34 Cts)

Forma giuridica: associazione riconosciuta o non riconosciuta.
Numero minimo associati: 7 persone fisiche o 3 odv: possono partecipare altri ets o enti senza scopo di lucro se il loro numero non è superiore al 50% del numero delle odv.

Se, successivamente alla costituzione, il numero degli associati diviene inferiore al numero minimo legale, esso deve essere integrato entro 1 anno, trascorso il quale l'odv è cancellata dal Runts se non formula richiesta di iscrizione in un'altra sezione del medesimo.

Finalità: civiche, solidaristiche o di utilità sociale.

Attività: di interesse generale (ex art. 5 Cts) svolte esclusivamente o prevalentemente rispetto alle attività diverse (ex art. 6 Cts).

Beneficiari: l'attività deve essere svolta prevalentemente in favore di terzi (non necessariamente verso soggetti fragili o svantaggiati), avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati.

Denominazione: deve contenere organizzazione di volontariato o odv.

Risorse umane: le odv, ai sensi del co. 1, art. 33 Cts, possono attivare rapporti di lavoro retribuito (dipendente, autonomo o di altra natura) "esclusivamente nei *limiti necessari al loro regolare funzionamento* oppure nei *limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta*". In ogni caso, il numero lavoratori impiegati nell'attività non può essere maggiore al 50% del numero volontari.

Risorse economiche: quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali, proventi da attività di raccolta fondi e da attività diverse.

Rimborso spese: per l'attività di interesse generale prestata, le odv possono ricevere soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate (quindi, no corrispettivi/compenso), salvo che tale attività sia svolta come attività diversa quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'art. 6 Cts.

Amministratori: tutti scelti tra gli associati che non si trovino in condizioni di ineleggibilità/decadenza previste dal Codice civile e a cui non può essere attribuito alcun compenso (ad eccezione dei componenti l'organo di controllo in possesso dei requisiti professionali), salvo il rimborso delle spese effettive e documentate per l'attività prestata ai fini dello svolgimento della funzione.

Atto costitutivo (contenuto minimo): denominazione; sede legale; durata (se prevista); assenza scopo di lucro; finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale; attività di interesse generale; patrimonio iniziale (per le persone giuridiche); diritti ed obblighi degli associati; requisiti e procedura per l'ammissione di nuovi associati secondo criteri non discriminatori; nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti; devoluzione del patrimonio residuo.

I caratteri specifici delle nuove aps (artt. 35-36 Cts)

Forma giuridica: associazione *riconosciuta o non riconosciuta*.
numero minimo associati: 7 persone fisiche o 3 aps: possono partecipare *altri ets o enti senza scopo di lucro* se il loro numero non è superiore al 50% del numero delle aps (questa norma non si applica agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni che associano un numero non inferiore a 500 aps). Se, successivamente alla costituzione, il numero degli associati diviene inferiore al numero minimo legale, esso deve essere integrato entro 1 anno, trascorso il quale l'aps è cancellata dal Runts se non formula richiesta di iscrizione in un'altra sezione del medesimo.

Finalità: civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Attività: di interesse generale (ex art. 5 cts) svolte esclusivamente o prevalentemente rispetto alle attività diverse (ex art. 6 cts).

Beneficiari: l'attività deve essere svolta in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati.

Denominazione: deve contenere *associazione di promozione sociale* o *aps*.

Risorse umane: le aps possono attivare rapporti di lavoro retribuito (dipendente, autonomo o di altra natura), anche dei propri associati, «solo quando ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità». in ogni caso, il n° lavoratori impiegati nell'attività non può essere maggiore al 50% del numero dei volontari o al 5% del numero degli associati.

Non sono aps le associazioni che prevedono:

- limitazioni con riferimento alle condizioni economiche;
- discriminazioni di qualsiasi natura in relazione alla ammissione degli associati;
- il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa;
- un collegamento tra la partecipazione associativa e azioni o quote.

Atto costitutivo (contenuto minimo): denominazione; sede legale; durata (se prevista); assenza scopo di lucro; finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale; attività di interesse generale; patrimonio iniziale (per le persone giuridiche); diritti ed

obblighi degli associati; requisiti e procedura per l'ammissione di nuovi associati secondo criteri non discriminatori; nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti; devoluzione del patrimonio residuo.

3.2 Enti filantropici

Gli enti filantropici, la cui disciplina speciale è contenuta negli artt. 37-39 Cts, costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione, hanno il "fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale".

Un primo elemento da evidenziare è la maggiore libertà di forma giuridica rispetto alle odv e alle aps, in quanto possono utilizzare, oltre alla forma di associazione (solo riconosciuta), la veste di fondazione: ciò rappresenta un ampliamento rispetto al modello tradizionale della "fondazione di erogazione".

Questa figura già esisteva nei c.d. enti erogativi (o *grant making*) - costituiti nella forma di associazione, fondazione filantropica o di comunità - che cercano risorse da destinare poi a soggetti terzi per il perseguimento di determinati progetti.

La denominazione sociale deve contenere un riferimento alla natura dell'ente, che non può essere usata, neppure indirettamente con parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, da soggetti diversi.

Per quanto riguarda le risorse economiche, queste sono date principalmente da contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali e attività di raccolta fondi.

Inoltre, tutti gli aspetti connessi alla gestione del patrimonio, alla sua destinazione e alle modalità delle erogazioni, devono essere esplicitati nell'atto costitutivo o statuto, mediante l'indicazione dei principi a cui l'ente filantropico deve attenersi

nell'amministrazione delle proprie risorse. A tal fine, il bilancio sociale costituisce uno strumento fondamentale di gestione e comunicazione, in quanto vi sono annotati l'elenco e gli importi delle erogazioni effettuate nel corso dell'esercizio, nonché i beneficiari diversi dalle persone fisiche.

3.3 Imprese sociali

La figura dell'impresa sociale, a differenza di quella degli altri ets, non è disciplinata nel Codice del Terzo settore, bensì in un apposito provvedimento richiamato dall'art. 40 Cts: il D.lgs n. 112 del 2017. Da qui si evince l'importanza che il legislatore ha voluto attribuire a questa particolare tipologia con struttura tipicamente imprenditoriale anche se socialmente orientata.

L'espressione "Impresa sociale" è, ai sensi dell'art. 1 del D.lgs n. 112 del 2017, una peculiare qualifica normativa riferibile a ciascuna organizzazione privata (associazione, fondazione, comitato e società) che:

- persegua finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- non persegua lo scopo di lucro (diretto o indiretto) (art. 3);
- svolga - in via stabile e principale - una attività di impresa di interesse generale (art. 2);
- adotti modalità di gestione responsabili e trasparenti;
- favorisca il coinvolgimento dei propri stakeholder (lavoratori, utenti, ...) (art. 11);
- impieghi volontari nell'attività d'impresa in numero inferiore a quello dei lavoratori (art. 13, co. 2).

La qualifica di impresa sociale è riconosciuta 'di diritto' alle cooperative sociali (e loro consorzi) ed è preclusa alle amministrazioni pubbliche, alle società unipersonali di persone fisiche, alle fondazioni bancarie e a tutte le organizzazioni i cui statuti limitino, anche indirettamente, l'erogazione di beni e servizi in favore dei propri soci/associati.

Il D.lgs n. 112 del 2017 si applica limitatamente allo svolgimen-

to delle attività d'impresa di interesse generale da parte degli enti religiosi civilmente riconosciuti a condizione che:

- a) venga approvato un apposito regolamento;
- b) sia costituito un patrimonio destinato;
- c) siano tenute separatamente le scritture contabili specifiche delle imprese sociali.

L'art. 2 del D.lgs n. 112 del 2017 ha ampliato le attività d'impresa di interesse generale, aggiungendo alle attività tradizionali già contemplate dall'abrogato D.lgs n. 155 del 2006 (assistenza sociale e sanitaria; educazione, istruzione e formazione; tutela ambientale; formazione extra-scolastica;) nuovi settori di interesse quali: cooperazione allo sviluppo; accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti; agricoltura sociale; attività turistiche di interesse sociale; commercio equo e solidale; inserimento o reinserimento nel mercato del lavoro di persone svantaggiate; microcredito; ...). L'elencazione è suscettibile di aggiornamenti ed integrazioni con Dpcm.

I ricavi delle attività di impresa di interesse generale devono essere superiori al 70% dei ricavi complessivi secondo criteri di computo definiti con Dm.

Indipendentemente dall'oggetto dell'attività svolta, la qualifica di impresa sociale può essere attribuita alle organizzazioni che impieghino, per almeno il 30% della complessiva forza lavoro, persone rientranti nelle seguenti categorie:

1. lavoratori 'molto svantaggiati' (disoccupati da almeno 24 mesi; disoccupati da almeno 12 mesi se hanno un'età compresa tra i 15 e i 24 anni, se non sono diplomati o hanno completato la formazione da 2 anni senza avere trovato lavoro, se hanno un'età superiore ai 50 anni, se sono soli con figlio a carico, se lavorano in contesti ove il loro genere (uomo o donna) è fortemente sotto rappresentato, se appartengono ad una minoranza etnica e hanno necessità di rafforzare la formazione linguistica e professionale);
-

-
2. rifugiati o richiedenti protezione internazionale;
 3. persone senza fissa dimora;
 4. persone inserite nel collocamento mirato della L. n. 68 del 1999;
 5. persone svantaggiate ex art. 4 della L. n. 381 del 1991 (disabili fisici, psichici e sensoriali; tossicodipendenti e alcolisti; persone in trattamento psichiatrico; minori a rischio in età lavorativa; detenuti).

Il co. 1, art. 3 prevede che l'impresa sociale destini i propri utili o avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio: è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili o avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a fondatori, soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto.

Il co. 2, art. 3 prevede 6 fattispecie di distribuzione indiretta di utili: retribuzioni o compensi ai lavoratori subordinati o autonomi; compensi alle cariche sociali; remunerazione degli strumenti finanziari; corrispettivi per l'acquisto di beni o servizi; cessione di beni o prestazioni di servizi a soci, donatori, amministratori e altri soggetti; interessi passivi a soggetti diversi dalle banche.

Il co. 3, art. 3 prevede che l'impresa sociale possa destinare una quota inferiore al 50% degli utili o avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti:

- a) se costituita in forma societaria (società in nome collettivo, società a responsabilità limitata, società cooperativa):
 - ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice Istat, oppure
 - alla distribuzione di dividendi ai soci, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di
-

strumenti finanziari, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di 2,5 punti rispetto al capitale effettivamente versato;

- b) a erogazioni gratuite in favore di ets diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da queste controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

3.4 Reti associative

Una delle principali novità della Riforma del terzo settore è il riconoscimento formale, nell'art. 41 Cts, delle Reti associative, vale a dire ets costituiti in forma di associazione (riconosciuta o non riconosciuta) che:

- associano, anche indirettamente attraverso gli enti ad esse aderenti, un numero non inferiore a 100 ets o, in alternativa, almeno 20 fondazioni, le cui sedi (legali o operative) siano presenti in almeno 5 regioni o province autonome;
- svolgono attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ets loro associati e delle loro attività di interesse generale.

Le reti associative nazionali sono reti associative che associano, anche indirettamente attraverso gli enti ad esse aderenti, un numero non inferiore a 500 ets o, in alternativa, almeno 100 fondazioni, le cui sedi (legali o operative) siano presenti in almeno 10 regioni o province autonome.

Queste reti possono svolgere anche attività diverse da quelle proprie statutarie, consistenti nell'esercizio dell'autocontrollo degli enti associati, al fine del mantenimento della qualifica di ets. Interessante, infine, il fatto che le reti associative possano promuovere anche partenariati e protocolli di intesa con le amministrazioni pubbliche.

Infine, le associazioni del terzo settore formate da un numero non inferiore a 100.000 persone fisiche associate e con sedi in almeno 10 regioni o province autonome sono 'equiparate' alle reti associative nazionali ai fini di cui all'art. 59, co. 1, lett. b) Cts (rappresentanza nel Consiglio nazionale del terzo settore).

3.5 Società di mutuo soccorso

Anche le società di mutuo soccorso possono acquisire la qualifica di ets; il Codice del Terzo settore ha inteso 'rivitalizzare' queste società conservando la loro disciplina speciale (legge 15 aprile 1886, n. 3818), con qualche modifica e integrazione apportata agli artt. 42-44 Cts.

In particolare, l'art. 43 chiarisce che le società già esistenti alla data di entrata in vigore del Codice (3 agosto 2017) che entro il 31 dicembre 2021 si trasformano in associazioni del Terzo settore o in aps, mantengono il loro patrimonio, in deroga all'art. 8, co. 3 della menzionata legge, che ne impone la devoluzione ad altre società di mutuo soccorso ovvero ad uno dei Fondi mutualistici o al corrispondente capitolo del bilancio dello Stato ai sensi degli artt. 11 e 20 della L. 31 gennaio 1992, n. 59.

Alle società di mutuo soccorso, inoltre, non si applica l'obbligo di versamento del contributo del 3% sugli utili netti annuali di cui al citato art. 11 L. 59 del 1992, né l'obbligo di iscrizione nella sezione delle Imprese sociali del Registro delle imprese nel caso in cui versino contributi annui associativi inferiori a 50.000 euro e non gestiscano fondi sanitari integrativi. Ciò implica che, nei casi che non rientrano nei sopra citati parametri (ossia la gran parte), le società di mutuo soccorso, stante la loro naturale attività e indipendentemente dalla figura giuridica prescelta, acquisiscono di diritto anche la qualifica di impresa sociale.

4. L'identità fiscale

Come è noto, la Riforma del terzo settore, non è una riforma esclusivamente tributaria ma di più ampio respiro. La parte fiscale resta, ovviamente, centrale rispetto a tutti gli altri aspetti, ma la qualifica di ente del terzo settore non è una qualifica tributaria, ma di carattere giuridico più generale. In altri termini, il regime fiscale e la natura tributaria dell'ente non incidono più sulla qualifica generale del soggetto, come avveniva ad esempio invece per le onlus di cui al D.lgs n. 460 del 1997.

Mano a mano che gli aspetti di carattere generale – statutario in primo luogo – sono chiariti o vanno chiarendosi la questione fiscale degli ets si pone come fondamentale. È quindi necessario che tutti gli ets, di qualsiasi natura e tipologia, facciano un rapido esame della propria situazione effettuando un confronto tra nuova e vecchia disciplina fiscale al fine di comprendere la loro natura sotto tale aspetto.

Occorre, inoltre, tenere presente anche che le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, all'interno del più ampio ventaglio degli enti del terzo settore, hanno qualche ulteriore specificità.

Norme specifiche valgono infatti sia per la de-commercializzazione di alcune tipologie di attività sia per i regimi forfettari previsti. La disciplina fiscale di odv e aps, per la verità, non si distingue più in maniera significativa da quella degli altri enti di terzo settore. Con la Riforma, infatti, pur distinguendo sotto diversi profili soggettivi, la disciplina fiscale tende ad essere omogenea con solo alcune differenze. In questo senso, quindi, la propria identità tributaria andrà verificata caso per caso.

Il concetto generale di ente del terzo settore non comporta necessariamente una specifica natura tributaria. Così potremo avere ets non commerciali sotto l'aspetto fiscale, ma anche ets aventi natura di ente commerciale sotto il profilo tributario. Se possiamo dire che la prima ipotesi è quella obiettivamente

più logica e normale, niente esclude che vi possano essere ets iscritti al registro unico nazionale che, sotto l'aspetto fiscale, acquisiscono la natura di enti commerciali.

L'ente non commerciale applicherà le disposizioni tributarie valide per tali enti a cominciare dalle disposizioni del testo unico del terzo settore, mentre l'ente avente natura commerciale applicherà le disposizioni previste per qualsiasi ente commerciale pur mantenendo la qualifica di ets e l'iscrizione al Runts. Anche il concetto di ente non commerciale resta con la riforma sostanzialmente immutato. La natura tributaria dell'ente non dipenderà, quindi, dalle previsioni statutarie e neanche dall'attività di interesse generale prevista dallo statuto ed effettivamente svolta. La natura tributaria dell'ente dipenderà dalla prevalenza o meno di entrate di natura commerciale o, viceversa, non commerciale. Manterrà, quindi, la natura di ente non commerciale l'ente le cui entrate prevalenti saranno rappresentate da entrate non commerciali; perderà invece la natura di ente non commerciale l'ente del terzo settore le cui prevalenti entrate sono rappresentate da entrate di natura commerciale.

Occorrerà, quindi, una attenta analisi, anno per anno ed, anzi, anche in costanza di esercizio, per verificare tale questione. Se, quindi, l'ente trova le proprie fonti di finanziamento prevalentemente in quote associative, contributi di enti e privati, raccolte occasionali di fondi, rimborsi spese da convenzioni svolte non in forma di impresa, manterrà la natura di ente non commerciale.

Se, viceversa, la prevalente fonte di sostentamento e di svolgimento delle attività dipende dalle prestazioni di servizi rese verso pagamento di corrispettivi specifici, la natura tributaria muterà in ente commerciale a tutti gli effetti.

Bisogna segnalare che nella vecchia disciplina diversi documenti di prassi avevano escluso qualsiasi automatismo tra

prevalenza di attività commerciali e perdita della qualifica, lasciando comunque aperta la strada alla possibilità per l'ente di dimostrare comunque la propria natura solidaristica e di assenza di scopo di lucro. Riteniamo che questa circostanza possa verificarsi anche in vigenza del D.lgs n. 217 del 2017 non essendovi motivi ostativi.

Tuttavia, è chiaro che il parametro resta di primaria e importanza e costituisce quanto meno un indice e per certi aspetti un 'indizio' sulla natura dell'ente. L'ente che vedrà prevalere le entrate commerciali e vuole mantenere la propria natura tributaria dovrà attrezzarsi più di altri a dimostrare la sostanziale prevalenza delle attività solidaristiche e di interesse generale svolte in via gratuita allo scopo di riequilibrare il rapporto tra entrate fiscalmente rilevanti e non.

È probabile che molti enti, in particolare per odv e aps tale questione neanche si porrà come del resto non si poneva prima dell'entrata in vigore della Riforma. Molti di questi enti, infatti, hanno una quantità e una qualità delle proprie entrate che non lascia adito a dubbi sulla propria natura. Altri, invece per tipologia di attività e per natura delle entrate possono trovarsi ad affrontare la problematica.

La questione, inoltre, deve essere inquadrata nel nuovo contesto normativo con particolare riguardo alla nuova definizione di attività commerciale, di cui diremo anche dopo. In altri termini mentre alcune entrate hanno, senza dubbio, natura certa non commerciale; altre entrate dovranno essere attentamente valutate. Così in base all'art. 79 del nuovo decreto alcune attività saranno non commerciali se svolte con copertura dei costi o con ricavi che superano i costi di non oltre il 5 %; viceversa avranno natura commerciale se il margine di cui sopra verrà superato.

Si tratta di un punto di evidente importanza sotto molti aspetti a cominciare proprio dalla questione della natura fiscale

dell'ente. Se come detto in molti casi il tema neanche si pone, in molti altri casi dovrà essere monitorata e seguita la questione passo passo, perchè in molti casi solo a posteriori sarà possibile classificare la natura delle entrate. Solo dopo aver confrontato infatti i ricavi con i costi sarà possibile qualificare l'entrata dal punto di vista fiscale.

Altri aspetti da tener presente sono l'attività effettivamente svolta, le sue concrete modalità di svolgimento, la natura e la ragione delle entrate dell'associazione stessa.

Così potremmo avere, come detto, enti del terzo settore che si qualificano come enti non commerciali e, viceversa, enti del terzo settore che si qualificano come enti commerciali.

Lo svolgimento, quindi, in via prevalente - ed in ipotesi anche in via esclusiva - di attività commerciali non sarà necessariamente ed automaticamente in grado di far perdere la qualifica di ets. La natura di ets commerciale o non commerciale potrà, inoltre, come noto, cambiare di anno a seconda, appunto, della prevalenza o meno delle attività di natura commerciale.

Non vi sarà quindi una identità fiscale fissa e immutabile, ma una identità e una natura fiscale che nel tempo possono mutare. Sotto il profilo fiscale può essere un passaggio del tutto indolore e poco significativo o, viceversa, assai importante per non dire radicale.

Dobbiamo infatti tener presente che con la piena entrata in vigore della Riforma, andranno in soffitta importanti disposizioni di legge sia di carattere generale che tributario.

Saranno quindi superate le leggi n. 266 del 1991 e n. 383 del 2000 (volontariato e promozione sociale) nonché la disciplina del D.lgs n. 460 del 1997 (onlus). Si tratta di discipline molto diverse: alcune di carattere normativo generale, altre di carattere esclusivamente fiscale. Tuttavia, gli effetti possono essere notevoli e possono incidere molto sulla natura giuridica delle attività svolte.

Si pensi solo ad alcuni temi. In materia di organizzazioni di volontariato, ad esempio, sparirà a pieno regime la disposizione dell'art. 8 della legge n. 266 del 1991 in materia di esclusione delle attività delle odv dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Quest'ultima è stata una norma molto controversa e complicata. In una prima fase è stata addirittura letta come esclusione dall'iva per alcuni acquisti da parte delle odv. Nel tempo, ha fatto spesso discutere quale tipologia di attività ricomprendesse e quali invece fossero escluse.

Tuttavia, la sua abrogazione non sarà per molti soggetti priva di effetti. È possibile infatti che alcune odv vedano attrarre le proprie attività nel campo iva ai sensi del noto Dpr n. 633 del 1972. Non deve confondere il fatto che tali operazioni possono spesso qualificarsi come operazioni esenti iva ai sensi dell'art. 10 del citato Dpr. Trattasi comunque di attività rientrante nel campo iva. E questa rappresenta senz'altro una questione di grande rilievo.

Premesso che qualora l'ente non svolga attività rilevanti ai fini iva, nulla cambia, qualora le operazioni attive rientrassero in campo di applicazione dell'imposta, il superamento della legge quadro sul volontariato aprirebbe un capitolo forte in materia di imposta sul valore aggiunto.

Considerazioni non dissimili possono farsi per il venir meno delle attività delle onlus di cui all'art. 10 del decreto del 1997.

Sparisce - o comunque sparirà - ogni distinzione tra attività direttamente connesse e attività istituzionale; così come sparisce ogni indagine sulla natura dei destinatari delle prestazioni senza più rilevanza della condizione di svantaggio del soggetto destinatario delle prestazioni. Intorno al concetto di soggetto svantaggiato si sono consumate molte discussioni.

La scelta del nuovo legislatore appare assai netta. La definizione di attività commerciale è di tipo prevalentemente quanti-

tativo e non qualitativo. In sostanza, stante l'art. 79, sono non commerciali le attività svolte o gratuitamente o con rimborso delle spese sostenute o comunque con ricavi che non superano di oltre il 5 % i relativi costi. Deve trattarsi quindi di attività o in pareggio o con un piccolo margine di ricarico.

È un cambio fondamentale rispetto alle precedenti, pur diverse, discipline che apre importanti scenari. Si consideri, per esempio, che così come formulata la norma, alcune attività delle onlus prima de - commercializzate ai sensi dell'art 10 del relativo decreto potrebbero diventare di natura commerciale.

Si deve fare un'altra considerazione: con questo criterio meramente quantitativo la natura commerciale o meno potrebbe essere chiara solo a posteriori. Solo conoscendo l'effettivo importo dei costi sostenuti per quella specifica attività è possibile qualificare fiscalmente l'attività. Con tutte le conseguenze di carattere formale nello scoprire a posteriori la natura commerciale di una certa attività. Si tratta, quindi, per ogni ente di fare una attenta lettura, in primo luogo, dell'art. 79 del citato decreto 117 e verificare al proprio interno lo svolgimento di attività e la loro natura.

Il secondo comma richiama giustamente le attività di cui all'art. 5 del decreto cioè le attività di interesse generale che in via prevalente l'ente deve svolgere. Bene ribadire che queste attività non necessariamente sono di carattere non commerciale, in quanto, la richiamata norma limita tale qualifica alle sole attività svolte o gratuitamente o verso rimborso delle spese tranne un piccolo 'margine' del 5 %. In altri termini, affinché tali attività, pur istituzionali, non siano commerciali occorre che siano rispettati i limiti quantitativi sopra richiamati.

Occorre poi che l'ente ricordi le attività del successivo comma 3 che consistono in sostanza in una possibile attività di raccolta fondi nonché delle attività svolte tramite convenzione con la pubblica amministrazione. Anche queste attività possono qua-

lificarsi come non commerciali pur in presenza di determinati requisiti.

Particolare importanza deve essere data al comma 6. Si tratta, come noto, di disposizioni non completamente nuove, ma che anzi mutano dalla previgente normativa ed in particolare dall'art. 143 del Tuir (Dpr n. 917 del 1986) pur con qualche modifica. Ricordiamo, inoltre, che alcune importanti disposizioni in materia valgono per le organizzazioni di volontariato e per le associazioni di promozione sociale.

L'ente di terzo settore, sia esso odv o aps, che non svolge attività commerciale, non presenta quindi particolari problemi. L'ets che invece svolge, oltre la propria attività generale, anche una attività commerciale in via non prevalente, manterrà quindi la propria natura fiscale di ente non commerciale, ma dovrà comunque adempiere agli obblighi tributari, potendo eventualmente scegliere uno dei regimi forfettari eventualmente riservati.

La decisione deve basarsi su criteri di convenienza, tenendo anche presente le implicazioni iva, nel senso che la scelta del regime forfettario ai fini delle imposte dirette comporterà anche una esclusione delle operazioni attive dal campo iva. L'ente invece che in via prevalente svolge attività commerciale ai sensi del comma 5 del richiamato art. 79, diventa ente commerciale.

Anche questa disposizione non è nuova, ma riprende in parte almeno le disposizioni del Dpr 917 del 1986. La norma avrà bisogno di qualche importante chiarimento, ma sempre pensando alla vecchia disposizione in esame, è possibile fare qualche breve considerazione.

Anche per il nuovo comma 5 dell'art 79 un semplice superamento quantitativo delle attività commerciali su quelle non commerciali non è in grado, automaticamente e necessariamente, di far mutare la qualifica. Occorre un esame più artico-

lato sulla effettiva attività dell'ente e vedere, con attenta analisi, tutta quella attività svolta, spesso in modo gratuito, che non trova riflesso sul bilancio di esercizio.

Le vecchie circolari che sono intervenute subito dopo il rioridino della disciplina degli enti non commerciali e introduttive delle onlus avevano chiaramente escluso ogni automatismo tra superamento dei limiti e perdita della qualifica.

La disposizione del Tuir, che resta in vigore per tutti gli altri enti non commerciali, risulta più specifica e dettagliata richiamando una serie di parametri sia economici che patrimoniali non riprodotti nel Codice del Terzo settore ma che potrebbero comunque rimanere utili.

Tuttavia, è chiaro che l'ente che abbia una significativa prevalenza di attività – pur di natura istituzionale e rientrante nell'art 5 – di natura commerciale deve prepararsi molto attentamente a difendere la propria natura tramite la predisposizione di tutti quegli atti, documenti e prove tese a dimostrare che, in realtà, le altre attività prevalgono in maniera significativa.

Il cambio di veste fiscale annuale – un anno ente commerciale e un anno non commerciale – è poi più una ipotesi di scuola che una effettiva e concreta possibilità. In primo luogo perché normalmente la natura delle entrate tende, almeno nel breve periodo, ad essere costante. Secondariamente, ma in via assai più importante perché l'ente che dovesse mutare annualmente o comunque molto spesso la sua tipologia tributaria, sarebbe sottoposto ad un inutile e continuo stress dovendo passare da un regime all'altro.

La nuova normativa, comunque, ammette benissimo la possibilità che un ets – iscritto al Runtis – possa essere ente non commerciale oppure ente commerciale.

Le vicende fiscali dell'ente non hanno, quindi, più effetto sulla sua natura di ets, almeno in via automatica e diretta. Naturalmente, sappiamo che avere una veste oppure l'altra comporta

diversi obblighi e conseguenze.

Le considerazioni sopra riportate possono valere, almeno in linea di massima, anche per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale. Si tratta, come noto, di categorie tipiche di ets regolate rispettivamente dall'art. 32 e dall'art. 35 della Riforma.

Le definizioni giuridiche incidono sotto il profilo delle finalità dell'ente, sulle modalità di svolgimento delle attività, sulle risorse economiche e sulla presenza di lavoro volontario o, viceversa, retribuito ma non in maniera particolare sulla natura tributaria dell'ente.

Ovviamente l'ets non commerciale che ha una parte della propria attività di natura commerciale, può gestire la stessa attraverso uno dei regimi forfettari previsti dal decreto e purché tali attività siano svolte entro i limiti quantitativi prefissati.

La disposizione in commento è l'art. 80 per gli ets e l'art. 86 per le odv e le aps. Si tratta di un normale regime di coefficienti di redditività piuttosto favorevoli in linea generale da applicare ai ricavi aventi natura commerciale. È un semplice calcolo di convenienza economica e di semplificazione degli adempimenti.

Deve essere sottolineato che il regime si applica a quelli ets che pur avendo una parte di attività commerciale mantengono comunque la natura di ente del terzo settore non commerciale.

Come noto alcune disposizioni fiscali sono specifiche per le odv e per le aps. L'art. 84 per le organizzazioni di volontariato recupera in parte il concetto di attività commerciali 'marginali' di cui al vecchio Dm del 1995. Si tratta in pratica di tre ipotesi di attività di vendita occasionale nonché di attività in occasione di raduni e manifestazioni che vengono de - commercializzate pur in base a certi parametri. Si esentano anche da Ires i redditi degli immobili adibiti esclusivamente ad attività non commerciali.

Le Aps hanno invece nell'art. 85 la normativa specifica di rife-

rimento.

Tale norma tende a ricalcare l'art. 148 del Tuir. In particolare, ricordiamo che per queste associazioni l'attività istituzionale resa a favore dei propri associati e partecipanti non è attività commerciale. In realtà, come sappiamo dall'esperienza dell'art. 148 del Tuir, appena richiamato, la norma è un po' più articolata e complessa e anche di non pacifica applicazione. Tuttavia la stessa è stata mantenuta per le Aps anche dopo la Riforma. Vale ancora una ulteriore breve considerazione.

Allo stato attuale della normativa quando il testo unico entrerà complessivamente in vigore, anche il regime forfettario di cui alla legge n. 398 del 1991 sarà superato e resterà applicabile al solo settore sportivo dilettantistico iscritto al Coni, alle federazioni sportive o agli enti di promozione sportiva. Per molti soggetti di dimensioni medio/piccole anche questo è un punto importante. Tale regime, in molti casi, era risultato di agevole e facile applicazione nonché piuttosto conveniente per gestire una parte di attività commerciale

Infine, una considerazione di carattere generale che deve essere verificata, caso per caso e situazione per situazione ma che può essere utile prendere in considerazione: la disciplina dell'impresa sociale, una categoria speciale di ets.

Laddove vi fosse un ets che costantemente mantiene la natura di ente commerciale, una riflessione dovrebbe imporsi. Premesso quanto detto sopra e cioè che ogni casistica deve essere verificata e che vi sono aspetti non fiscali da tener presente, un punto deve essere preso in considerazione. La natura costante di un ets commerciale farebbe pensare di essere di fronte ad una attività strutturalmente di impresa, per cui la disciplina dell'impresa sociale deve essere presa in attenta considerazione in quanto più adatta e favorevole.

La Riforma ha spinto molto verso questa forma. In sostanza, quando le attività pur rientrando in una o più tipologie previ-

ste dall'art. 5, sono svolte con modalità commerciali, il decreto legislativo 112 del 2017 - facente parte integrante della riforma complessiva - deve essere attentamente preso in considerazione.

Capitolo 2

Le responsabilità degli amministratori negli enti del terzo settore

Gisella Seghettini

Siamo in un periodo di transizione: tra il vecchio modello disciplinato dal Codice civile nel libro primo e il nuovo, regolato dal Codice del Terzo settore per cui la disciplina del primo si rivelerà nel tempo residuale. Ma il Codice civile non sarà applicato in via residuale per ciò che riguarda le responsabilità degli enti non profit e dei loro organi direttivi, in una sorta di osmosi tra la disciplina degli enti senza scopo di lucro e quella delle società.

Tra il 1942 e il 2017 si sono susseguite leggi di settore come quella sul volontariato (1991) o sulla promozione sociale (2000) o interventi puramente fiscali come il decreto che ha istituito le onlus nel 1997.

Tutti questi interventi legislativi sono stati abrogati dal Dlgs 117 del 2017 pur rimanendo in vita fino alla completa operatività del Registro unico nazionale del terzo settore.

Nel Codice del Terzo settore sono numerosi i rimandi al Codice civile soprattutto alla disciplina relativa alle società di capitali. In assenza di giurisprudenza e di pochi interventi della dottrina, la disamina delle responsabilità degli organismi direttivi degli enti non profit e in particolare degli enti del terzo settore sarà affidata, per ciò che riguarda gli articoli del nuovo Codice, al dettato testuale della legge oppure imboccando l'unica via possibile e cioè quella interpretativa.

1. La responsabilità patrimoniale in generale

Fino alla entrata in vigore dell'art. 28 del Codice del Terzo settore si applicava alla responsabilità degli amministratori l'art.

18 del Codice civile, che prevede che questi siano responsabili nei confronti dell'ente, secondo le norme del mandato.

Il mandatario svolge il proprio incarico con la diligenza del buon padre di famiglia e cioè con una diligenza "comune" che tutti devono impiegare per adempiere al mandato ricevuto. Se l'attività però è svolta gratuitamente, la responsabilità per colpa è valutata con minor rigore (articolo 1710 Codice civile).

L'articolo 28 del Codice del Terzo settore così recita:

1. Gli amministratori, i direttori generali, i componenti dell'organo di controllo e il soggetto incaricato della revisione legale dei conti rispondono nei confronti dell'ente, dei creditori sociali, del fondatore, degli associati e dei terzi, ai sensi degli articoli 2392, 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis, 2395, 2396 e 2407 del Codice civile e dell'articolo 15 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, in quanto compatibili.

Il Codice del Terzo settore all'art. 28 del D.lgs 117 del 2017 rafforza le responsabilità dei soggetti che rivestono cariche di amministrazione e controllo all'interno dell'ente, con una disciplina simile a quella delle società di capitali, previo esplicito richiamo agli artt. 2392, 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis, 2395, 2396 (per gli amministratori e direttori generali), 2407 c.c. (per l'organo di controllo) e art. 15 del D.lgs 39 del 2010 (per i revisori legali) – in quanto compatibile. Gli articoli citati sono quelli applicabili alle Spa, pertanto, la responsabilità, in qualche modo contenuta, per gli amministratori prevista dall'art. 18 c.c. in tema di mandato, è sostituita con quella "professionale" tipica delle società per azioni.

La diligenza degli amministratori non è più quella semplice, ma va riferita alla natura dell'incarico e alla specifica competenza del soggetto.

Tra le competenze inderogabili dell'assemblea degli enti del terzo settore vi è infatti la deliberazione sulla responsabilità dei componenti degli organi associativi, ai sensi dell'art. 28

del Codice del Terzo settore, con la previsione della possibilità dell'azione di responsabilità nei loro confronti.

L'esigenza che gli amministratori degli ets debbano essere dotati di adeguata professionalità trova, quindi, definitivo riconoscimento normativo, come necessaria conseguenza del fatto che il terzo settore sia diventato sempre più complesso e che non si possa più contare solo sulla buona volontà ma anche su competenze tecniche di rilievo per la tutela non soltanto dell'ente, ma di tutti i soggetti coinvolti nella sua attività (associati, fondatori, creditori, terzi).

Tra l'altro non sono previste solo le tutele per gli enti profit, ma anche le specifiche responsabilità che gravano sugli amministratori degli ets: il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale di cui all'art. 4, lo svolgimento delle attività d'interesse generale previste dall'art. 5, il rispetto del vincolo di non distribuibilità diretta e indiretta dei ricavi, secondo le previsioni dell'art. 8, il rispetto dei requisiti di secondarietà e strumentalità delle attività economiche – eventualmente esercitate ai sensi dell'art. 6 –, la verifica che le raccolte fondi siano effettuate secondo quanto previsto dall'art. 7, la redazione della documentazione contabile effettuata secondo le norme del Cts l'inquadramento dell'ente a fini tributari.

Non pare tuttavia agevole ipotizzare quale possa essere il danno sofferto dal fondatore o dagli associati in conseguenza della negligenza degli amministratori, attesa l'impossibilità di prefigurare per tali soggetti, perdite o mancati guadagni, in considerazione della necessaria assenza di legittime aspettative di qualsiasi tipo di ritorno di natura economica (al di fuori dei soci di imprese sociali, per i quali è prevista una limitata forma di remunerazione). Sarà forse ipotizzabile la risarcibilità del danno morale eventualmente subito dal fondatore o dagli associati, in conformità ai principi fissati dalla dottrina e dalla giurisprudenza prevalenti, nel fornire una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 2059 c.c. I "terzi" nei confronti dei quali gli amministratori di ets potrebbero esse-

re chiamati a rispondere potranno invece corrispondere con i destinatari delle attività di interesse generale statutariamente perseguite, che tuttavia appaiono di difficile individuazione nel caso appartengano ad una collettività indifferenziata di beneficiari, tutti portatori di un medesimo interesse diffuso.¹

Altri commentatori ritengono che il danno che gli amministratori potrebbero essere costretti a risarcire all'ente sarebbe commisurato:

- al valore del patrimonio dissipato;
- al valore delle agevolazioni fiscali perse;
- al valore degli altri vantaggi economici assicurati all'ente dall'appartenenza al terzo settore nel caso per esempio della perdita della qualifica di ets.

2. Distribuzione delle responsabilità

Normalmente negli enti non profit di natura associativa, l'organo amministrativo è collegiale e non monocratico: la legge prevede la responsabilità solidale di tutti gli amministratori. Ciascun amministratore risponde nei confronti della società per fatto proprio e per fatto altrui, quando pur essendo venuti a conoscenza di fatti pregiudizievoli non hanno fatto quanto era necessario per impedirne il compimento o eliminarne o attenuarne le conseguenze dannose.

Quindi gli amministratori potranno essere chiamati a rispondere:

- se delegati o eseguiti (per esempio il presidente) per aver assunto decisioni e fatto scelte ritenute lesive di interessi assumendo a parametro una diligenza rafforzata;
- se non delegati (per esempio un semplice consigliere) per non aver vigilato adeguatamente sull'operato dei delegati.

1 A. Gargiulo, Riforma del Terzo settore: responsabilità degli amministratori, 2019, Juris news, <https://jurisnews.net/2019/05/08/riforma-del-terzo-settore-responsabilita-degli-amministratori/>

Nel caso, quindi di amministrazione collegiale del consiglio di amministrazione senza deleghe a singoli amministratori, gli amministratori rispondono solidalmente per tutti gli atti od omissioni commesse, salvo gli amministratori dissenzienti

Art.18 c.c.: ... È però esente da responsabilità quello degli amministratori il quale non abbia partecipato all'atto che ha causato il danno, salvo il caso in cui, essendo a cognizione che l'atto si stava per compiere, egli non abbia fatto constare del proprio dissenso.

L'amministratore dissenziente deve comunque far rilevare il proprio dissenso nel verbale di adunanza del consiglio che ha deliberato il compimento dell'atto o del fatto che ha causato il danno.

La responsabilità solidale degli amministratori produce gli effetti previsti dal Codice civile:

1. rafforza il diritto dei creditori ed ha conseguenze diverse a seconda che si tratti degli amministratori o dell'ente beneficiario (art. 1292 c.c.);
 2. la società può agire per i danni anche solo contro alcuni degli amministratori responsabili, salvo l'azione di regresso di questi ultimi contro gli altri amministratori per la parte loro imputabile (art. 2392, comma 1, prima parte, c.c.);
 3. la rinuncia alla prescrizione fatta da un solo amministratore non vale per gli altri (art. 1310 c.c.);
 4. è escluso il litisconsorzio necessario (cioè non è necessario chiamare in giudizio tutti i debitori per farsi pagare da uno solo l'intero);
 5. l'interruzione della prescrizione nei confronti di un solo amministratore vale per tutti (art. 1310 c.c.);
 6. la costituzione in mora di uno dei debitori in solido è inefficace riguardo agli altri (art. 1308 c.c.).
-

Se, invece, il consiglio di amministrazione ha delegato parte delle sue attribuzioni ad un comitato esecutivo o ad amministratori delegati, solo questi rispondono per gli illeciti compiuti nell'esercizio dei poteri delegati (art. 2392, comma 1 seconda parte, c.c.). Resta la responsabilità solidale dei soggetti deleganti che hanno l'obbligo di controllare l'operato degli eseguiti, nell'ambito del generale dovere di agire informati (art. 2381, comma 6, c.c.) con il correlato potere di chiedere agli organi delegati di fornire in consiglio informazioni sulla gestione della società e del dovere di impedire o eliminare o, quanto meno, attenuare le conseguenze di atti pregiudizievoli (artt. 2381, comma 6 e 2392, comma 2, c.c.).

Anche gli amministratori cessati possono essere chiamati a rispondere non per atti di gestione (salvo che continuino di fatto ad interessarsene) ma per fatti che facciano riferimento al periodo in cui erano in carica.

Per i fatti riconducibili al precedente periodo di gestione, permane la responsabilità dell'amministratore cessato sino al decorso dei termini di prescrizione delle azioni.

I nuovi amministratori prima di accettare l'incarico devono informarsi non solo sui fatti di gestione successivi alla assunzione della carica, ma anche su fatti precedenti che possono influenzare la futura gestione, ovvero che possono arrecare pregiudizio se non è impedito, eliminato o attenuato l'effetto pregiudizievole. Quindi potrebbero essere chiamati a rispondere per aver omesso di informarsi e quindi l'ente ha risentito delle conseguenze dannose di quella *mala gestio*.

All'art. 27 del Codice del Terzo settore è previsto anche il conflitto di interessi degli amministratori regolato dall'art. 2475 *ter* c.c. norma che prevede l'annullabilità del contratto concluso da chi ha la rappresentanza dell'ente, se il conflitto era conosciuto o conoscibile dal terzo, e la possibilità di impugnare la delibera adottata dal consiglio di amministrazione con il voto determi-

nante di un amministratore in conflitto di interessi, qualora arrechi un danno patrimoniale all'ente. Si ritiene che sussista responsabilità degli amministratori anche nella applicazione del comma 5 dell'articolo 22 Cts, che prevede che l'organo di amministrazione debba, senza indugio, convocare l'assemblea di una associazione riconosciuta in presenza di perdite che abbiano ridotto il patrimonio minimo (euro 15.000,00) di oltre un terzo.

2.1 Le sanzioni per le responsabilità amministrative

L'art. 91 del Codice del Terzo settore prevede a carico dei rappresentanti legali e dei componenti degli organi amministrativi sanzioni per aver violato i divieti previsti. Se gli amministratori hanno provveduto alla distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a un fondatore, un associato, un lavoratore o un collaboratore, un amministratore o altro componente di un organo associativo dell'ente, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo è prevista la sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000,00 a 20.000,00 euro.

Se hanno devoluto il patrimonio residuo in assenza o in difformità al parere dell'Ufficio del Registro unico nazionale è prevista la sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000,00 a 5.000,00 euro.

Per l'utilizzo illegittimo dell'indicazione di ente del terzo settore, infatti, ma anche della indicazione di associazione di promozione sociale o di organizzazione di volontariato, prevede una sanzione amministrativa pecuniaria va dai 2.500,00 a 10.000,00 euro (la sanzione medesima è raddoppiata qualora l'illegittimo utilizzo sia finalizzato ad ottenere da terzi l'erogazione di denaro o di altre utilità). Le suddette sanzioni sono irrogate dall'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo set-

tore. Il comma 3 dell'articolo 83 del codice, prevede inoltre che sia punito con una sanzione da 500,00 a 5.000,00 euro il legale rappresentante dell'ente che non comunichi, entro 30 giorni dalla chiusura del periodo di imposta, la perdita della natura "non commerciale" dell'ente che presiede in relazione alla attività svolta.

2.2 Strumenti a disposizione dei soci, degli organi di controllo e revisione.

L'art. 29 del Codice del Terzo settore prevede la possibilità per i soci di denunciare gli amministratori, al tribunale e ai componenti dell'organo di controllo, in caso di irregolarità nella gestione da parte dell'organo di amministrazione.

Art 29, co. 1 - Almeno un decimo degli associati, l'organo di controllo, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti ovvero il pubblico ministero possono agire ai sensi dell'articolo 2409 del Codice civile, in quanto compatibile.

Il procedimento cui rimanda l'art. 29 è quello previsto dall'art. 2409 per le società di capitali che prevede l'attivazione di una sorta di procedimento endo-processuale nel caso in cui vi sia il fondato sospetto di gravi irregolarità (non prove delle stesse ma solo indizi gravi che sussistano tali violazioni) da parte degli amministratori nella violazione dei loro doveri e cioè di norme di legge o di statuto. Tali irregolarità nella gestione compiute dagli amministratori devono essere tali da "poter recare danno alla società" (in questo caso all'ente del terzo settore).

Art 29, co. 2 - Ogni associato, ovvero almeno un decimo degli associati nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, che hanno più di 500 associati, può denunciare i fatti che ritiene censurabili all'organo di controllo, se nominato, il quale deve tener conto della denuncia nella relazione all'assemblea. Se la denuncia è fatta da almeno un ventesimo degli associati dell'ente, l'organo di controllo deve agire ai sensi dell'articolo 2408, secondo comma, del Codice civile.

L'art. 29 secondo comma del Codice del Terzo settore rinviando all'art. 2408 del Codice civile prevede quindi che la denuncia individuale o di almeno un decimo degli associati nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, con più di 500 associati imponga all'organo di controllo di verificarne la fondatezza e di menzionare la stessa con le sue valutazioni nella relazione all'assemblea. In caso di denuncia ancor più qualificata, da parte dei soci che rappresentino un ventesimo degli associati, sorge in capo all'organo di controllo un obbligo di indagine e di relazione alla prima assemblea, con specifiche conclusioni e se del caso formulare le necessarie proposte

L'assemblea deve essere convocata dallo stesso organo di controllo nelle ipotesi previste dal 2° comma dell'art. 2406 c.c., qualora ravvisi fatti censurabili di rilevante gravità e vi sia urgente necessità di provvedere.

2.3 L'organo di controllo

L'organo di controllo previsto dall'art. 30 del Codice del Terzo settore, non equivale come molti pensano al collegio dei sindaci revisori, ma a differenza di questo oltre alla possibilità di assumere anche la qualifica di revisore dei conti, ha altre innumerevoli competenze in parte assolute dal cosiddetto collegio dei probiviri, spesso nominato tra gli organi associativi quale una sorta di amministrazione interna per dirimere le controversie tra soci e tra questi e gli organi associativi oltre ad esprimere pareri sull'interpretazione dello statuto e degli eventuali regolamenti interni.

L'organo di controllo è obbligatorio sempre nelle fondazioni mentre nelle associazioni riconosciute o non riconosciute, del terzo settore, è obbligatorio solo quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro;
-

- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

L'organo di controllo ha i seguenti compiti di rilevante importanza:

- Vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili e quindi sulla responsabilità dell'ente in caso di reati compiuti nel suo interesse o a suo vantaggio

art. 5: "L'ente è responsabile per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio:

- a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso;
 - b) da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a).
 - L'ente non risponde se le persone indicate nel comma 1 hanno agito nell'interesse esclusivo proprio o di terzi.
- Vigila sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento.
 - Esercita, al superamento dei limiti di cui all'articolo 31, comma 1, la revisione legale dei conti.
 - Esercita compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 5, 6, 7 e 8.
 - Attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui all'articolo 14.
 - Procede ad atti di ispezione e di controllo, e a tal fine, pos-
-

sono chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari.

Alle fondazioni ets si applica quanto già previsto per gli enti associativi del terzo settore in materia di responsabilità. Vale la pena solo di ricordare che possono essere ets sia le fondazioni secondo il modello classico sia quelle definite di partecipazione: (Articolo 20, Ambito di applicazione) *“Le disposizioni del presente titolo si applicano a tutti gli enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, o di fondazione.”* Le prime sono caratterizzate dalla destinazione di un patrimonio allo scopo, nell'immutabilità di esso e nella presenza di un organo amministrativo (obbligatorio ex art. 26 ultimo comma) cui si deve aggiungere obbligatoriamente ai sensi dell'art. 30 primo comma del Codice del Terzo settore anche l'organo di controllo.

Le seconde sono connotate dalla presenza di un organo assembleare o di indirizzo.

In questo ultimo caso vi è un richiamo alla disciplina delle associazioni ma solo se compatibile e comunque derogabile dallo statuto delle fondazioni (artt. 23 e 24 del Codice del Terzo settore).

L'art. 90 (Controlli e poteri sulle fondazioni del Terzo settore) prevede inoltre che: *“I controlli e i poteri di cui agli articoli 25, 26 e 28 del Codice civile sono esercitati sulle fondazioni del Terzo settore dall'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore”.*

2.4 Le responsabilità degli enti del terzo settore: il Codice civile del 1942 e la Costituzione della Repubblica, dalla diffidenza dello Stato nei confronti del non profit alla promozione del pluralismo nella società civile.

La maggior parte degli enti del terzo settore attualmente sono associazioni non riconosciute senza scopo di lucro, di natura privata, che svolgono le proprie attività (di interesse generale)

per finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale con il contributo prevalente del lavoro volontario (art. 4 del Codice del Terzo settore).

Cosa si intende con riconoscimento per un ente del terzo settore?

La distinzione tra associazioni riconosciute e non riconosciute viene codificata dal Codice civile del 1942 in pochi articoli del libro primo che considera soggetti di diritto e titolari di situazioni giuridiche soggettive, solo quegli enti che, ottenevano il riconoscimento da parte dell'amministrazione statale come persona giuridica mentre gli enti che ne risultavano privi solo come soggetti di mero fatto senza alcuna soggettività giuridica. Solo con la ricostituzione del tessuto democratico e il moltiplicarsi della costituzione di associazioni in ogni ambito della vita civile, finalmente le associazioni diventano soggetti distinti dalle persone che le compongono. Tale processo non è stato facile ed è stato in gran parte agevolato da pronunce di legittimità (nel 1976: "*... gli enti non riconosciuti sono dotati di soggettività giuridica ...*").²

Come influisce questa nuova impostazione sulla responsabilità degli associati e degli amministratori? Le associazioni riconosciute sono dotate di un'autonomia patrimoniale perfetta, per cui il patrimonio si presenta distinto ed autonomo rispetto a quello degli associati e degli amministratori e su cui possono rivalersi i creditori per la soddisfazione delle obbligazioni contratte dagli associati a nome e conto dell'associazione stessa.

Le associazioni non riconosciute, sebbene siano soggetto di diritto distinto dagli associati, godono tuttavia di un'autonomia patrimoniale che può definirsi imperfetta.

2 Corte di Cassazione - Sentenza n. 4252 del 16.11.1976

L'articolo 38 del Codice civile così recita:

per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione.

Ciò vuol dire che per le sole associazioni non riconosciute, il nostro ordinamento ha previsto, oltre al fondo comune, una responsabilità personale e solidale di coloro i quali hanno agito in nome e per conto dell'associazione; cioè *in primis*, il presidente e i componenti dell'organo amministrativo ed eventuali singoli associati da questi delegati a contrarre obbligazioni in nome e per conto dell'associazione.

La dottrina ha ritenuto in questi anni che tale responsabilità "accessoria", abbia la funzione di contemperare le esigenze di tutelare i creditori dell'associazione, vista la mancanza di un sistema di pubblicità legale del patrimonio dell'ente e dal non accertamento da parte dell'ordinamento dell'adeguatezza del fondo comune allo scopo dell'associazione stessa come accade invece per le associazioni riconosciute.

Quindi, ignorando la effettiva consistenza economica del fondo comune, possono fare affidamento sulla solvibilità di chi ha negoziato con loro, essendo altresì esentati dal rispettare quel *beneficium excussionis* previsto in tema di società di persone, ove sussiste l'obbligo del creditore di agire preventivamente sul patrimonio sociale. Tale *beneficium excussionis* è stato poi introdotto per le sole associazioni di promozione sociale nel 2000 dalla legge 383 del 2000.

Sul tema la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 12473 del 17.06.2015, ha affermato:

"tale responsabilità non concerne, neppure in parte, un debito proprio dell'associato, ma ha carattere accessorio, anche se non sussidiario, rispetto alla responsabilità primaria dell'asso-

ciazione, con la conseguenza che l'obbligazione, avente natura solidale, di colui che ha agito per essa è inquadrabile fra quelle di garanzia ex lege, assimilabili alla fideiussione”.

Quanto sopra a condizione che chi abbia agito in nome e conto dell'associazione non riconosciuta fosse abilitato a spenderne il nome. In mancanza di un regime di pubblicità per lo statuto e gli atti di nomina degli organi, è rimesso in capo al terzo l'onere di accertare l'ampiezza dei poteri di rappresentanza dell'organismo: in difetto di tale presupposto il *falsus procurator* non impegna l'ente, ma è responsabile in proprio nei confronti del terzo.³ Con il nuovo Codice del Terzo settore e la previsione della pubblicazione di dati relativi a chi ha la rappresentanza legale dell'ente oltre all'inserimento dei bilanci depositati nel Registro unico nazionale del terzo settore la situazione è profondamente cambiata.

3. Le informazioni gestite nel Runts

All'atto della richiesta di iscrizione al registro unico nazionale del terzo settore (pubblico e reso accessibile a tutti gli interessati in modalità telematica) l'ente allega tra gli altri i seguenti documenti:

- statuto e atto costitutivo;
- l'ultimo o gli ultimi due bilanci consuntivi approvati, se ente già svolgente l'attività da uno o più esercizi;
- informazioni sulle generalità del rappresentante legale e degli altri titolari delle cariche sociali statutariamente previste, con indicazione dei relativi poteri e di eventuali limitazioni.

3 S. Camicia, La responsabilità personale degli associati rispetto alle obbligazioni assunte dall'organismo, 13.6.2019, Filodiritto, <https://www.filodiritto.com/la-responsabilita-personale-degli-associati-rispetto-alle-obbligazioni-assunte-dallorganismo>

L'art. 26 del Cts commi 6 e 7 del Cts prevede che gli amministratori, entro trenta giorni dalla notizia della loro nomina, devono chiederne l'iscrizione nel Registro unico nazionale del terzo settore, indicando per ciascuno di essi il nome, il cognome, il luogo e la data di nascita, il domicilio e la cittadinanza, nonché a quali di essi è attribuita la rappresentanza dell'ente, precisando se disgiuntamente o congiuntamente. Il potere di rappresentanza attribuito agli amministratori è generale. Le limitazioni del potere di rappresentanza non sono opponibili ai terzi se non sono iscritte nel Registro unico nazionale del Terzo settore o se non si prova che i terzi ne erano a conoscenza. Ciò vuol dire che tutti gli amministratori, nel caso in cui in tale registro non sia indicato chi tra essi abbia la rappresentanza legale congiunta o disgiunta con altri consiglieri, avrà la possibilità di sottoscrivere atti e contratti perfettamente validi per i terzi contraenti, salvo dimostrare che essi ne erano comunque a conoscenza.

Pertanto, con l'acquisizione di ente del terzo settore attraverso l'iscrizione nel Runts, i terzi – pur non trattandosi di ente con personalità giuridica – potranno a priori valutare se stipulare contratti o negozi giuridici in generale con quell'ente o meno e se di buona fede, a posteriori potranno rivalersi sull'ente destinatario finale della prestazione aggredendo anche i beni personali degli amministratori (indicati con le loro generalità nel Runts) perché gli atti compiuti anche da chi di fatto non aveva la rappresentanza dell'ente saranno validi ed imputabili all'ente stesso.

4. Le procedure per l'acquisizione della personalità giuridica

1 - Il Dpr n. 361 del 2000

L'art. 1 stabilisce che:

- a) le associazioni, le fondazioni e le altre istituzioni di caratte-
-

re privato acquistano la personalità giuridica mediante il riconoscimento determinato dall'iscrizione nel registro delle persone giuridiche, istituito presso le prefetture.

Riconoscimento nazionale

- b) Il riconoscimento delle persone giuridiche private che operano nelle materie attribuite alla competenza delle regioni dall'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616, e le cui finalità statutarie si esauriscono nell'ambito di una sola regione, è determinato dall'iscrizione nel registro delle persone giuridiche istituito presso la stessa regione.

Riconoscimento regionale

In entrambi i casi per acquisire la personalità giuridica i requisiti di maggior rilievo sono:

- che lo scopo sia possibile e lecito e
- che il patrimonio risulti adeguato alla realizzazione dello scopo.

Una delle criticità che si sono presentate in questi anni riguarda in particolare l'indeterminatezza della quantificazione del patrimonio che deve risultare adeguato alla realizzazione dello scopo.

Alcune regioni, come la Toscana, hanno individuato patrimoni minimi (legge regionale 24 aprile 2001, n. 19 regolamento di attuazione 17 luglio 2001, n. 31/R e Delibera n.788 del 30-09-2013-Allegato-1):

- 1.1 La valutazione sulla idoneità e adeguatezza del patrimonio ai fini del riconoscimento della personalità giuridica è effettuata tramite analisi specifica, in considerazione delle finalità perseguite dall'Ente e della necessaria garanzia dei terzi. È in ogni caso richiesto il possesso di un patrimonio minimo pari a:
- €. 20.000,00 (ventimila) per le associazioni
 - €. 50.000,00 (cinquantamila) per le fondazioni
-

L'ammontare dei suddetti importi si riferisce a risorse patrimoniali liquide/risorse finanziarie. Non viene quindi considerato in tale ambito il valore economico di immobili o di beni strumentali (attrezzature, arredi, beni museali, documentali ed artistici). È fatta salva in ogni caso, in fase istruttoria, la facoltà di richiedere un patrimonio di garanzia rispetto a quelli indicati in via minimale, sempre in relazione ai criteri valutativi espressi (finalità perseguite dall'Ente e della garanzia dei terzi).

1.2 Indisponibilità del patrimonio per esigenze gestionali Affinché sia assicurata la necessaria garanzia patrimoniale verso i terzi, all'atto del riconoscimento il fondo patrimoniale deve risultare espressamente vincolato e non utilizzabile per far fonte ad oneri gestionali.

2 - La Riforma del terzo settore all'articolo 22 del Codice ha previsto la possibilità per gli ets di ottenere il riconoscimento giuridico tramite l'iscrizione nel Runts, in deroga a quanto previsto dal D.P.R. 361 del 2000 e alle associazioni già riconosciute di ottenere l'iscrizione in una sez. del Runts.

Art. 15 del Dm 106/2020 - ... con conseguente sospensione dell'efficacia dell'iscrizione nei registri delle persone giuridiche di cui al Dpr 361/2000 ivi comprese quelle riguardanti l'individuazione delle autorità competenti ai fini della tenuta del registro delle persone giuridiche.

Nel primo caso, la procedura è seguita dal notaio che ha ricevuto l'atto costitutivo (in forma dell'atto pubblico) il quale, una volta controllata la sussistenza degli elementi e delle condizioni richiesti dalla legge e la consistenza del patrimonio minimo costituito da somme liquide e disponibili risultanti da apposita certificazione bancaria o con apporto di beni diversi dal denaro, la cui consistenza è certificata da una relazione giurata redatta da un revisore/società di revisione legale, chiede nel termine di 20 giorni la iscrizione al Runts. Tale iscrizione determina in capo all'ente l'acquisizione della personalità giuridica. (art. 16 Dm 106 del 2020).

Nel secondo caso, il notaio che ha ricevuto il verbale del com-

petente organo contenente la decisione di una associazione riconosciuta o di una fondazione che abbiano acquistato la personalità giuridica ai sensi del Dpr 361 del 2000 di richiedere l'iscrizione nel Runts adeguando lo Statuto alle norme del codice prevede, alla richiesta di iscrizione nel termine di 20 giorni (art. 17 Dm 106 del 2020).

Eguale, in caso di richiesta di enti già iscritti nel Runts che ne siano privi o di associazioni non riconosciute e non iscritte nel Runts (art. 18 Dm 106 del 2020).

Il notaio può rifiutare di depositare gli atti per l'iscrizione al Registro se ritenga insussistenti le condizioni previste dalla legge: in questo caso fondatori, amministratori e ciascun associato possono, entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione del notaio, richiedere direttamente l'iscrizione.

Cosa succede se il patrimonio diminuisce? Come prescritto dal comma 5, qualora in conseguenze di perdite il patrimonio minimo si riducesse di oltre 1/3, l'organo amministrativo deve "senza indugio" deliberare nel caso di fondazioni o, nel caso di associazioni, convocare l'assemblea per 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.

5. La responsabilità civile

La tradizionale bipartizione della responsabilità civile è tra:

- responsabilità civile contrattuale;
- responsabilità civile extracontrattuale o da fatto illecito.

La responsabilità civile contrattuale si ha in tutti i casi di inadempimento di un contratto. Pensiamo per esempio al caso in cui l'associazione voglia sciogliersi da un contratto di telefonia prima della scadenza (24 mesi per esempio) non pagando più le relative bollette.

Questo è da considerarsi inadempimento contrattuale e quindi

l'associazione dovrà risarcire "il danno" subito dalla società di telefonia a causa dell'inadempimento.

La responsabilità civile extracontrattuale si ha nei casi in cui un fatto doloso o colposo cagioni ad altri un danno ingiusto.

Pensiamo per esempio al caso in cui in occasione di una manifestazione pubblica organizzata dall'associazione *** con strutture espositive, zone di somministrazione di alimenti e bevande ecc. accada che alcuni visitatori abbiano degli incidenti quali: intossicazioni alimentari per pasti confezionati dalla stessa organizzazione o per caduta di parti delle tensostrutture. In questi casi, l'associazione risponderà per responsabilità civile extracontrattuale diretta, in quanto vengono coinvolti gli organi amministrativi dell'associazione.

Eguale, nel caso in cui il danno sia cagionato da un operatore dell'associazione, come per esempio nel caso in cui la sua condotta negligente o imprudente determini un danno da incidente nell'esercizio di una attività organizzata dall'associazione stessa. Si tratterà, in questo ultimo caso, di responsabilità civile extracontrattuale indiretta ma il risultato è sempre lo stesso: la persona danneggiata potrà chiedere il risarcimento del danno anche all'associazione che ha organizzato tale attività, salvo poi rivalersi sull'operatore che ha posto in essere il comportamento negligente o imprudente.

Nel caso in cui l'associazione sia dotata di personalità giuridica la persona danneggiata potrà essere risarcita solo attraverso il patrimonio sociale e non attraverso i patrimoni personali degli amministratori.

In assenza di riconoscimento, invece, il danneggiato potrà rivalersi non soltanto sul patrimonio sociale ma anche sui patrimoni personali di coloro che hanno agito in nome e per conto dell'associazione (normalmente i consiglieri e presidente del consiglio di amministrazione). In questo caso, è caldamente consigliato, per preservare il patrimonio personale di coloro

che agiscono in nome e per conto dell'associazione, di stipulare assicurazione per la responsabilità civile verso terzi.

Per la responsabilità civile contrattuale, solo una buona gestione delle risorse a disposizione potrà mettere al riparo da eventuali richieste di risarcimento (per esempio prevedendo dei fondi di riserva per le emergenze).

Lo stesso vale per le responsabilità tributarie e amministrative in generale.

6. Il fallimento dell'ente del terzo settore: cenni

Le associazioni e fondazioni possono fallire e in quali casi?

La Cassazione ha affermato che:

...le associazioni assumono la qualità di imprenditore commerciale e sono sottoposte alle relative norme solo se esercitano attività commerciale in via esclusiva e principale - .. - la natura di ente non commerciale dei soggetti in questione prevista dalla legislazione tributaria, nonché la de commercializzazione di alcune attività, non preclude l'assoggettamento di tali enti a fallimento.⁴

Quindi uno dei presupposti è che l'associazione/fondazione sia qualificabile come imprenditore commerciale. Ciò si presenterebbe nel caso in cui l'associazione/fondazione svolga attività commerciale in via esclusiva e principale, almeno per la sentenza su richiamata, ma vedi anche Cass., 9 novembre 1979, n. 5770:

Ora, ai fini dell'attribuzione ad un'associazione dello status di imprenditore commerciale con la conseguente applicazione del relativo regime, rileva soltanto che l'ente abbia svolto un'attività da imprenditore commerciale, e che l'esercizio di questa impresa esaurisca l'attività dell'ente, ovvero risulti prevalente rispetto ad altre attività, sì da costituire l'oggetto esclusivo o principale dell'associazione; ciò, anche quando l'associazione

4 Corte di Cassazione, sentenza n. 8374 del 20.06.2000.

abbia soltanto scopi altruistici, o l'attività di impresa realizzi in via diretta gli scopi istituzionali dell'ente e sia, perciò, finalizzata al raggiungimento di scopi altruistici.

Naturalmente deve esservi anche uno stato irreversibile di insolvenza.

Per evitare il fallimento occorre che nessuno dei seguenti tre limiti venga superato:

- a) aver avuto, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento (o dall'inizio dell'attività, se di durata inferiore), un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore a 300.000,00 euro;
- b) aver realizzato nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento (o dall'inizio dell'attività, se di durata inferiore), ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore a 200.000,00 euro;
- c) avere un ammontare di debiti anche non scaduti non superiore a 500.000,00 euro.

In caso di superamento, anche per un solo anno di uno dei requisiti previsti *sub a)* e *b)* l'impresa è assoggettabile a fallimento. Al contrario, il limite previsto *sub c)* è riferito all'ammontare complessivo dei debiti esistenti e che non deve essere superato alla data della richiesta di fallimento.

Se risulta, dagli atti dell'istruttoria fallimentare che il totale dei crediti da soddisfare (scaduti e non pagati) sia inferiore ad euro 30.000,00 non si procede alla dichiarazione di fallimento (articolo 15, comma 9, del R.D. n. 267 del 1942).

Il fallimento di un'associazione non riconosciuta/fondazione non riconosciuta può determinare il fallimento personale dei soggetti che hanno agito in nome e per conto dell'ente? Oppure degli stessi associati?

Sul tema si è espressa, tra le altre, la sentenza Cassazione civile, sez. I, 18 settembre 1993, n. 9589:

La Corte territoriale ha affermato che, per il solo fatto d'essere

tali, automaticamente, tutti indiscriminatamente gli associati di una associazione non riconosciuta titolare di impresa commerciale e dichiarata fallita, devono essere dichiarati falliti in proprio; e, di conseguenza, ha omesso di limitare la dichiarazione di fallimento ai soli associati che abbiano svolto attività per l'associazione. Con ciò, però -.....- ha violato e applicato falsamente: gli artt. 1 R.D. 16 marzo 1942, n. 267; il principio, che scaturisce dall'art. 147 L. fall., secondo il quale solo i soci di una società di persone sono assoggettabili al fallimento; il principio enucleabile da tutto il sistema positivo (e, in particolare, dalla ratio degli artt. 2267 e 2304 Cod. civ.) che i soci di una società di persone non sono imprenditori commerciali; il principio che solo gli imprenditori commerciali possono essere dichiarati falliti, salva l'ipotesi dell'art. 147 L. fall. che, peraltro, non riguarda tutti i soci di una società di persone, ma solo quelli che siano illimitatamente responsabili delle sue obbligazioni; la norma, infine, per cui nelle associazioni sono illimitatamente responsabili solo le persone che hanno agito in nome e per conto dell'ente; -.....-

L'argomentazione della Corte territoriale si fonda, e si sviluppa, sull'affermazione che i soci di una società di persone esercitante un'impresa commerciale sono, perciò solo, imprenditori commerciali in quanto partecipi dell'impresa fallita; che, pertanto, la sussistenza dei presupposti per la dichiarazione di fallimento di quel tipo di società comporta, automaticamente, la sussistenza dei presupposti per la dichiarazione di fallimento di tutti i suoi soci:

quindi, che il fallimento di questi viene dichiarato non già per effetto dell'estensione normativa del fallimento della società, ma per effetto dell'autonoma sussistenza, direttamente in capo ai soci, dei relativi presupposti. Da ciò, il corollario che poiché l'associazione non riconosciuta che abbia lo status di imprenditore commerciale è assoggettata al regime giuridico delle società di persone, per le anzidette ragioni, in presenza del fallimento della associazione non si può non avere anche il fallimento di tutti gli associati.

I soci d'una società di persone non sono imprenditori commerciali neppure se, secondo le regole proprie del tipo di società, siano illimitatamente responsabili per le sue obbligazioni: difatti, anche in tali società, pur prive di personalità giuridica, la titolarità dell'impresa spetta non ai singoli soci, ma alla società

quale centro unitario di imputazione degli atti e delle attività compiute dagli amministratori. In questo senso, infatti, è l'orientamento del tutto consolidato di questa Corte Suprema, dal quale non vi sono ragioni di discostarsi (v. Cass., 3 aprile 1987, n. 3229; 12 aprile 1984, n. 2359; 22 dicembre 1972, n. 3658; 7 agosto 1972, n. 2369). Correlativamente, i soci illimitatamente responsabili di una società di persone -...- sono assoggettabili a fallimento non già ai sensi dell'art. 1 L. Fall. in quanto imprenditori, ma solo in applicazione dell'art. 147 L. Fall. che, col disporre che "la sentenza che dichiara il fallimento dei soci a responsabilità illimitata produce anche il fallimento dei soci illimitatamente responsabili", impone il fallimento dei detti soci indipendentemente dalla loro qualità di imprenditori, e quale effetto autonomo della pronuncia del fallimento della società, ponendosi, così, quale espressa deroga alla regola generale prevista dall'art. 1 L. Fall. per la quale sono assoggettati alle procedure concorsuali solo i soggetti che abbiano qualità di imprenditore (v. Cass., 3 aprile 1987, n. 3229; 12 aprile 1984, n. 2359; 17 dicembre 1981, n. 5677; 7 agosto 1972, n. 2639).

Pertanto, la conclusione del giudice d'appello che il fallimento delle associazioni non riconosciute aventi lo status di imprenditore commerciale produce il fallimento degli associati illimitatamente responsabili -.....- non comporta affatto né che gli associati di quell'ente siano imprenditori commerciali, né che il fallimento dell'associazione produca il fallimento di tutti gli associati.

Si deve ritenere, invece, che tal effetto si produca solo nei riguardi degli associati che siano illimitatamente responsabili secondo la disciplina propria delle associazioni non riconosciute, ossia, a norma dell'art. 38, comma 1 ultima parte Cod. civ., le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione"

Tale orientamento può considerarsi prevalente e pertanto una responsabilità illimitata per le obbligazioni dell'ente è ravvisabile soltanto in capo agli associati che abbiano agito in nome e per conto dell'ente.

Ma un ets (associazione, fondazione, ecc.) può fallire se per la stessa impresa sociale (ets) non è previsto il fallimento in caso di insolvenza ma la liquidazione coatta amministrativa?

Vedremo i prossimi sviluppi legislativi, dottrinari e giurisprudenziali.

7. La responsabilità penale

La responsabilità penale è imputata per dolo o colpa ed è sempre personale: se durante un procedimento giudiziario si accerta che l'associazione è penalmente responsabile, verrà sanzionata la persona responsabile del reato.

Il superamento di tale principio "*societas delinquere non potest*" (le società non possono essere chiamate a rispondere penalmente di reati) si è avuto con la legge 231 del 2001 che ha introdotto una sorta di responsabilità "penale", anche per le società in generale, ma anche per gli enti del terzo settore nel caso in cui vengano commessi i reati previsti in detto decreto e commessi materialmente dai vertici o da sottoposti nell'interesse o a vantaggio dell'ente.

8. Le imprese sociali

Le imprese sociali sono disciplinate dal Decreto legislativo n. 112 del 3 luglio 2017, modificato dal Decreto legislativo n. 95 del 20 luglio 2018.

La disciplina dell'impresa sociale così come definita nel detto decreto è integrata, nei limiti della compatibilità, dalle norme del Codice del Terzo settore e, in mancanza, per gli aspetti non disciplinati, dalle norme del Codice civile riguardanti la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita a cui si rimanda per la responsabilità degli amministratori (Art. 4 Decreto legislativo n. 112 del 2017:

All'attività di direzione e coordinamento di un'impresa sociale si applicano, in quanto compatibili, le norme di cui al capo IX del titolo V del libro V e l'articolo 2545-septies del Codice civile. Si considera, in ogni caso, esercitare attività di direzione e coordinamento il soggetto che, per previsioni statutarie o per qualsiasi altra ragione, abbia la facoltà di nominare la maggio-

ranza dei componenti dell'organo di amministrazione dell'impresa sociale.

Qui ci soffermeremo sui controlli interni ed esterni cui sono sottoposte le imprese sociali.

La qualifica di impresa sociale può essere attribuita a tutti gli enti privati anche alle società sia di capitali che di persone che:

- esercitino in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale;
- perseguano finalità civiche e solidaristiche;
- non abbiano scopo di lucro che si concretizza in una limitazione della quota di utili che è possibile redistribuire salvo le associazioni e fondazioni, che non possono, anche se qualificate come imprese sociali, distribuire in alcun modo utili;
- adottino modalità di gestione responsabili e trasparenti (Le imprese sociali sono tenute anche alla redazione e pubblicizzazione del bilancio sociale, indipendentemente dalla loro dimensione economica e forma giuridica);
- favoriscano il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività.

Nel Registro unico nazionale del terzo settore vi è una sezione dedicata alle imprese sociali. L'impresa sociale deve iscriversi in un'apposita sezione del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale. Tale iscrizione soddisfa il requisito dell'iscrizione nel registro unico nazionale del terzo settore.

8.1 Monitoraggio, ricerca, controllo

A differenza che per il Codice del Terzo settore i decreti attuativi della disciplina della impresa sociale adottati ad oggi sono solo 3 su 12. Tra i decreti mancanti, quello che riguarda i controlli. Solo le cooperative sociali sono sotto la supervisione annuale del Ministero dello Sviluppo economico mentre le altre

imprese sociali non sono sottoposte al controllo previsto. L'art. 15 disciplina le funzioni di monitoraggio, ricerca e controllo.

Il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali promuove attività di raccordo con altre amministrazioni pubbliche, il Consiglio nazionale del terzo settore e le parti sociali, per sviluppare azioni di sistema e svolgere attività di monitoraggio e ricerca. Le attività ispettive sono di competenza dell'Ispettorato nazionale del lavoro, ma il Ministero può avvalersi di enti associativi riconosciuti, cui aderiscano almeno mille imprese sociali iscritte nel registro delle imprese di almeno cinque diverse regioni o province autonome, nonché delle associazioni nazionali di rappresentanza, assistenza, tutela e revisione del movimento cooperativo.

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. 22.

Nel caso di violazione delle norme, il soggetto esercente l'attività ispettiva diffida gli organi di amministrazione dell'impresa sociale a regolarizzare i comportamenti illegittimi entro un congruo termine.

Inoltre, in caso di irregolarità non sanabili o non sanate, il Ministro vigilante dispone la perdita della qualifica di impresa sociale. Tale provvedimento dispone anche che il patrimonio residuo dell'impresa sociale sia devoluto al fondo istituito dall'ente o dall'associazione cui l'impresa sociale aderisce o, in mancanza, dalla Fondazione Italia sociale, salvo quanto previsto in tema di società cooperative e il provvedimento è trasmesso ai fini della cancellazione dell'impresa sociale dall'apposita sezione del registro delle imprese.

Contro tali provvedimenti è ammesso ricorso dinanzi al giudice amministrativo.

8.2 Organo di controllo interno

L'art. 10 prevede che, fatte salve le disposizioni più restrittive relative alla forma giuridica in cui essa è costituita, l'atto costitutivo dell'impresa sociale deve prevedere la nomina di uno o più sindaci che abbiano i requisiti di cui all'art. 2397, comma 2 e 2399, c.c.12

I sindaci

- vigilano sull'osservanza della legge dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del D.lgs 231 del 2001 qualora applicabili, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento;
- svolgono il monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale;
- attestano che il bilancio sociale è redatto in conformità alle disposizioni di cui all'art. 9, comma 2.

I sindaci possono in qualsiasi momento procedere ad atti di ispezione e controllo e, a tal fine, possono chiedere agli amministratori notizie, anche con riferimento ai gruppi di imprese sociali, sull'andamento delle operazioni o su determinati affari. Fatte salve le disposizioni più restrittive relative alla forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita, nel caso in cui la stessa superi, per due esercizi consecutivi, due dei limiti indicati dal primo comma dell'art. 2435 bis c.c. (totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000,00 euro.

I ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000,00 euro; I dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità), la revisione legale dei conti è esercitata da un revisore legale o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro, o da sindaci iscritti nell'apposito registro dei revisori legali.

8.3 Le procedure concorsuali in caso di insolvenza

L'art. 14, in tema di procedure concorsuali, sottopone le imprese sociali, in caso di insolvenza, alla liquidazione coatta amministrativa di cui al R.d. 16 marzo 1942, n. 267. La norma non si applica agli enti religiosi.

Il provvedimento che dispone la liquidazione coatta amministrativa delle imprese sociali, eccettuate quelle aventi forma di società cooperativa, nonché la contestuale o successiva nomina del relativo commissario liquidatore di cui all'art. 198 l. fall., sono adottati con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

A conclusione della procedura concorsuale, il patrimonio residuo è devoluto – dedotto nelle imprese sociali costituite nelle forme di società il capitale effettivamente versato dai soci, al fondo istituito dall'ente o dall'associazione cui l'impresa sociale aderisce o, in mancanza, dalla Fondazione Italia sociale, salvo quanto specificamente previsto in tema di società cooperative. La disciplina della devoluzione a seguito dell'insolvenza si differenzia da quella della devoluzione a seguito dello scioglimento volontario o di perdita della qualifica di impresa sociale ex art. 12, comma 5, in quanto non si contempla la devoluzione in favore di altri enti del terzo settore.

Capitolo 3

Le responsabilità degli enti del terzo settore nei confronti degli enti pubblici controllori¹

Gisella Seghettini e Fabio Lenzi

1. I controlli esterni

Oltre ai controlli interni agli enti del terzo settore tramite l'organo di controllo e il revisore legale dei conti e di autocontrollo tramite le reti associative e i Csv, vi sono i controlli "esterni" che il Codice del Terzo settore prevede per gli ets da parte di innumerevoli enti pubblici:

- Ministero del Lavoro e delle politiche sociali
- Ufficio del Registro unico nazionale del terzo settore (Runts)
- Amministrazione finanziaria
- Consiglio nazionale del terzo settore
- amministrazioni pubbliche ed enti territoriali
- Organismo nazionale di controllo (Onc) e suoi uffici periferici per i Csv
- Ispettorato nazionale lavoro o enti associativi riconosciuti per le imprese sociali
- Autorità governativa con l'ufficio del Runts per le fondazioni

Il Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali (art. 95)

Il Ministero svolge una funzione di vigilanza volta ad assicurare l'uniformità applicativa del Codice del Terzo settore attraverso la verifica sul funzionamento del sistema di registrazione degli ets e di quello dei controlli. Inoltre, promuove l'autocon-

¹ I contributi relativi ai paragrafi 1,2 e 3 sono da attribuirsi a Gisella Seghettini, i paragrafi 4,5 e 6 a Fabio Lenzi

trollo degli enti del terzo settore autorizzandone l'esercizio da parte delle reti associative nazionali e dei centri di servizio per il volontariato. Entro il 30 giugno di ogni anno, trasmette alle Camere una relazione sul sistema di registrazione degli enti sull'autocontrollo e sulle attività di vigilanza, monitoraggio e controllo svolte sugli enti del Terzo settore, acquisendo anche le relazioni delle autorità locali sull'attuazione del Runts e dell'Organismo nazionale di controllo. sull'attuazione del Runts e dell'Organismo nazionale di controllo.

Ufficio del Registro unico nazionale del terzo settore (Runts)

L'ufficio del Runts locale vigila sugli Ets aventi sede legale sul proprio territorio, in relazione:

- a) alla sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al registro unico nazionale del terzo settore (Runts);
- b) al perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;
- c) all'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Runts.

L'ufficio dispone accertamenti documentali, visite ed ispezioni, anche avvalendosi della collaborazione di altri uffici territoriali. L'ufficio del Runts se verifica delle irregolarità adotta le seguenti sanzioni pecuniarie:

1. da 5.000,00 euro a 20.000,00 euro per violazione del divieto di distribuzione degli utili, a carico dei rappresentanti legali e i componenti degli organi amministrativi che hanno commesso la violazione;
 2. da 1.000,00 euro a 5.000,00 euro in caso di violazione delle norme sulla devoluzione del patrimonio residuo, a carico dei rappresentanti legali e i componenti degli organi amministrativi che hanno commesso la violazione;
 3. da 103,00 euro a 1.032,00 euro per il mancato o incom-
-

pleto deposito nel Runts degli atti prescritti, a carico degli amministratori;

4. da 2.500,00 euro a 10.000,00 euro per l'utilizzo illecito delle denominazioni di ets, aps o odv. La sanzione è raddoppiata se il fine dell'illecito è ottenere da terzi denaro o di altre utilità.

Amministrazione Finanziaria (Art. 94 CTS)

Svolge autonomamente attività di controllo sulla applicazione della normativa fiscale e su alcune previsioni del Cts come la destinazione del patrimonio, le scritture contabili e il bilancio, sul possesso dei requisiti richiesti agli ets per fruire delle agevolazioni fiscali; trasmette gli atti all'ufficio del Runts sull'esito dei controlli che valuta se vi siano i presupposti per la cancellazione dell'ente dal Registro unico

L'accertamento deve essere preceduto, a pena di nullità, da un invito all'ente a comparire per fornire dati e notizie rilevanti per l'accertamento.

Consiglio Nazionale del terzo settore (Artt. 58, 59, 60 Cts)

Il Consiglio nazionale del terzo settore è istituito presso il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali svolge funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo con il supporto delle reti associative nazionali.

È presieduto dal Ministro o da un suo delegato ed è composto da esperti, componenti designati dal terzo settore, rappresentanti delle autonomie regionali e locali, componenti designati dall'Istat e dell'Inapp, nonché dal direttore generale del terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali.

Designa i rappresentanti degli ets presso il Cnel (Consiglio Nazionale dell'economia e del lavoro)

Inoltre esprime pareri non vincolanti, ove richiesto:

1. sugli schemi di atti normativi che riguardano il terzo settore
2. sulle modalità di utilizzo delle risorse finanziarie pubbliche destinate al sostegno degli enti del terzo settore
3. sulle linee guida in materia di bilancio sociale e di valutazione di impatto sociale dell'attività svolta dagli ets (in questo caso il parere è obbligatorio)

Amministrazioni pubbliche e gli enti territoriali (art. 93 c. 4 Cts)

Sono le amministrazioni che erogano risorse finanziarie o concedono l'utilizzo di beni immobili o strumentali agli ets che dispongono quindi i controlli amministrativi e contabili volti a verificare il corretto impiego delle risorse pubbliche ad essi attribuite.

Organismo nazionale di controllo (Onc) e suoi uffici periferici per i Csv (art. 64 Cts)

L'Onc è una Fondazione con personalità giuridica di diritto privato, costituita con decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali, al fine di svolgere funzioni di indirizzo e di controllo dei Centri di Servizio per il volontariato (Csv) come è il Cesvot.

L'Onc svolge tra le altre le seguenti funzioni:

1. sottopone a verifica la legittimità e la correttezza dell'attività svolta dai Csv;
2. assume i provvedimenti sanzionatori nei confronti dei Csv.

Ispettorato nazionale lavoro o enti associativi riconosciuti per le imprese sociali

L'ispettorato, nel caso in cui accerti delle irregolarità, diffida gli organi di amministrazione dell'impresa sociale a regolarizzare

i comportamenti illegittimi entro un congruo termine. In caso di ostacolo allo svolgimento dell'attività ispettiva o di mancato rispetto della diffida, il Ministero può nominare un commissario, anche nella persona del legale rappresentante dell'impresa sociale, che ne affianchi gli organi e provveda ad adempiere a quanto prescritto. Nel caso di irregolarità non sanabili o non sanate il Ministro dispone la perdita della qualifica di impresa sociale e la devoluzione del fondo come previsto dalla legge. Contro tali provvedimenti è ammesso ricorso al giudice amministrativo.

Autorità governativa con l'ufficio del RUNTS per le fondazioni

Le fondazioni del terzo settore, come tutte le fondazioni, sono soggette a controlli dell'autorità governativa. Ma in questo caso tali controlli sono svolti dall'ufficio del Registro unico nazionale del terzo settore.

2. Casi particolari di controllo in relazione a determinate attività

Il 5 per mille

I beneficiari del riparto del contributo del 5 per mille sono soggetti a obblighi di rendicontazione e trasparenza:

- redazione entro 1 anno dalla ricezione delle somme, del rendiconto e di una relazione illustrativa, dai quali risultino in modo chiaro, trasparente e dettagliato la destinazione e l'utilizzo delle somme percepite che deve essere trasmesso entro i successivi 30 giorni all'amministrazione erogatrice;
 - entro 30 giorni dal termine di redazione del rendiconto, pubblicazione sul proprio sito web degli importi percepiti e il rendiconto;
-

- entro 7 giorni dalla pubblicazione comunicazione all'amministrazione competente.

In caso di violazione, l'amministrazione erogatrice diffida il beneficiario ad adempiere entro 30 giorni e in caso di inerzia dispone una sanzione amministrativa pari al 25% del contributo percepito.

Servizio civile universale (Scu)

Le organizzazioni pubbliche e senza scopo di lucro iscritte all'albo unico del servizio civile universale possono partecipare ai bandi per la presentazione dei progetti di servizio civile. Dopo questa fase viene pubblicato il bando per la selezione dei volontari.

La corretta gestione e l'efficacia del servizio civile universale è garantita dei seguenti strumenti:

1. i controlli sulla gestione della Presidenza del Consiglio dei ministri, sulla base di uno specifico piano annuale, pubblicato sul sito istituzionale al fine di verificarne la legittimità e la regolarità;
2. la verifica attraverso atti ispettivi che la presidenza del consiglio dei ministri anche attraverso le regioni e le province autonome svolge per verificare il rispetto delle norme per la selezione e l'impiego degli operatori volontari e la corretta realizzazione dei programmi di intervento da parte degli enti di servizio civile universale con l'irrogazione in caso di accertamento di violazioni di sanzioni amministrative;
3. la valutazione dell'impatto sociale svolta dalla Presidenza del Consiglio dei ministri, tenendo conto delle linee guida sulla valutazione d'impatto e il bilancio sociale.

3. Rapporti con enti pubblici (titolo VII del Cts)

Come abbiamo detto anche le amministrazioni pubbliche e gli

enti territoriali (art. 93 c. 4 Cts) svolgono controlli amministrativi e contabili sulle risorse pubbliche erogate agli enti del terzo settore.

I rapporti che si possono instaurare tra enti pubblici ed enti del terzo settore ai sensi degli artt. 55-56 e 58 e 70 e 71 del Cts sono i seguenti:

- a) co-programmazione, co-progettazione e accreditamento;
- b) convenzioni per gestione di servizi;
- c) servizio di trasporto sanitario di emergenza e urgenza;
- d) Utilizzo di beni mobili e immobili pubblici (art. 55 Cts).

a) Co-programmazione, co-progettazione e accreditamento

La prima è “finalizzata all’individuazione dei bisogni da soddisfare, degli interventi a tal fine necessari, delle modalità di realizzazione degli stessi e delle risorse disponibili”. La seconda “È finalizzata alla definizione ed eventualmente alla realizzazione di specifici progetti di servizio o di intervento finalizzati a soddisfare bisogni definiti”. (art. 55 Cts)

Agli enti del terzo settore, quindi, come la sentenza della Corte Costituzionale n. 131 del 2020 ha ben messo in luce, la legge riconosce la legittimità di individuare i bisogni e di progettare insieme con la pubblica amministrazione per la realizzazione di obiettivi di interesse generale attraverso procedure diverse da quelle ad evidenza pubblica previste dal Codice dei contratti pubblici.

L’art. 55 del Cts intende instaurare un “canale di amministrazione condivisa, alternativo a quello del profitto e del mercato” fondato “sulla convergenza di obiettivi e sull’aggregazione di risorse pubbliche e private per la programmazione e la progettazione, in comune, di servizi e interventi diretti a elevare i

livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale”. Tali processi possono anche giungere a forme di accreditamento degli enti coinvolti. La pubblica amministrazione dovrà comportarsi secondo i principi di trasparenza, imparzialità partecipazione e parità di trattamento anche in questo caso.

Art. 3 comma 3 legge regionale toscana n.65 del 2020: Il coinvolgimento attivo degli enti del terzo settore avviene in ogni caso garantendo i principi di trasparenza, pubblicità, evidenza pubblica, ragionevolezza, proporzionalità, parità di trattamento.

b) Convenzioni per gestione di servizi

L’art. 56 del Codice del Terzo settore prevede che gli enti pubblici possano sottoscrivere convenzioni per svolgere attività o servizi sociali di interesse generale in favore dei cittadini, a copertura esclusivamente delle spese sostenute, direttamente con odv e aps iscritte da almeno sei mesi nel registro unico nazionale del terzo settore (Runts) se le dette convenzioni siano più favorevoli rispetto al ricorso al mercato. Odv e aps devono essere in possesso dei requisiti di moralità professionale e dimostrare l’adeguatezza a svolgere l’attività richiesta relativamente alla struttura, alle esperienze accumulate nelle attività già svolte, alle finalità perseguite, al numero degli aderenti, alle risorse a disposizione e alla capacità tecnica e professionale, alla formazione e all’aggiornamento dei volontari. La pubblica amministrazione non può utilizzare scorciatoie ma deve rispettare comunque i principi di imparzialità, pubblicità, trasparenza, partecipazione e parità di trattamento anche utilizzando gli strumenti della co-programmazione e co-progettazione.

La legge regionale toscana n. 65 del 2020 chiarisce il significato di “più favorevole al mercato”:

art. 15 comma 2°-....-il maggior favore rispetto al mercato è valutato, oltre che con riferimento alla convenienza economi-

ca, anche in relazione ai maggiori benefici conseguibili per la collettività in termini di maggior attitudine del sistema a realizzare i principi di sussidiarietà, universalità, solidarietà, accessibilità, adeguatezza. I soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, motivano tale aspetto all'avvio delle procedure per l'individuazione dell'ente con il quale stipulare la convenzione.

Inoltre,

Oltre alla convenienza economica, quindi, si dovrà valutare il valore aggiunto dell'affidamento ad una Aps o ad una Odv del servizio in convenzione nei termini sopraindicati. Una lettura condivisibile della prescrizione induce a ritenere che non si tratti di una mera valutazione economica di riduzione dei costi gravanti sulle pubbliche amministrazioni (che, in quanto tale, comporterebbe una sorta di *probatio diabolica* in capo a ciascuna amministrazione pubblica, alla ricerca di un mercato col quale comparare le attività svolte dalle Odv e le Aps in convenzione), bensì che si tratti di verificare l'effettiva capacità delle convenzioni di conseguire quegli obiettivi di solidarietà, accessibilità e universalità che la giurisprudenza euro-unitaria ha evidenziato come fondamento della disciplina.²

Quindi la valutazione non si limiterà alla verifica del risparmio economico che potrebbe derivare dall'affidamento del servizio ad una ODV o ad una APS rispetto ad un ente profit ma anche e soprattutto al valore che tali interventi rappresentino per i destinatari degli stessi in termini di rapporti umani, di vicinanza ai problemi "dell'altro", di inclusione.

La convenzione deve inoltre prevedere i metodi attraverso cui siano effettivamente garantiti i diritti degli utenti cui si rivolgono le attività oggetto di convenzione come la libertà religiosa e la riservatezza per esempio, e i sistemi di controllo sulla qua-

2 Luca Gori, 2020, Rapporti fra pubblica amministrazione e enti del Terzo settore, Scuola Superiore Sant'Anna di Pisa e Regione Toscana, <https://www.federalismi.it>

lità delle prestazioni rese dall'ente.

Le associazioni di piccole dimensioni, quindi, che non potranno fornire le caratteristiche di cui sopra che presuppongono una struttura associativa consolidata e ben articolata, non avranno la possibilità di stipulare convenzioni con le pubbliche amministrazioni ma certamente avranno un ruolo "politico" e di eventuale partenariato con gli ets più strutturati, nelle procedure di co-programmazione e di co-progettazione dei servizi.

c) Servizio di trasporto sanitario di emergenza e urgenza

L'art. 58 prevede che i servizi di trasporto sanitario di emergenza e urgenza possano essere in via prioritaria oggetto di affidamento in convenzione solo alle organizzazioni di volontariato iscritte da almeno sei mesi nel Registro unico nazionale del terzo settore, aderenti ad una rete associativa nazionale ed accreditate ai sensi dell'eventuale normativa regionale in materia. Ciò in tutte le ipotesi in cui, per la natura specifica del servizio, l'affidamento diretto garantisca l'espletamento del servizio di interesse generale, in un sistema di effettiva contribuzione a una finalità sociale e di perseguimento degli obiettivi di solidarietà, in condizioni di efficienza economica e adeguatezza, nonché nel rispetto dei principi di trasparenza e non discriminazione.

d) Utilizzo di beni mobili e immobili pubblici

Il Codice del Terzo settore prevede i seguenti strumenti per l'utilizzo delle strutture pubbliche:

- il social bonus prevede incentivi fiscali (credito di imposta su tre anni) per le donazioni destinate al recupero di immobili degradati o di beni confiscati alla criminalità organizzata a seguito di presentazione di un progetto al
-

Ministero del lavoro e delle politiche sociali che preveda appunto la manutenzione, protezione e restauro di tali beni.

- Comodato di mobili e immobili pubblici di durata massima di 30 anni e con l'onere di mantenerli, agli enti del terzo settore per lo svolgimento delle attività statutarie di interesse generale. L'art.70 prevede anche possibilità di utilizzazione non onerosa di beni mobili e immobili per manifestazioni e iniziative temporanee degli enti del terzo settore, nel rispetto dei principi di trasparenza, imparzialità, pluralismo e parità di trattamento.
- Concessioni a canoni agevolati per attività culturali per non più di 50 anni quali interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio; organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale; organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso; riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Gli enti del terzo settore, in merito ai rapporti con gli enti pubblici sopra indicati, possono incorrere in responsabilità civili-stiche ma soprattutto di carattere amministrativo e penale.

Nei prossimi paragrafi prenderemo in esame

1. le responsabilità in materia di privacy (Gdpr 2016/679 - D.lgs 196/03),
 2. Le responsabilità penali aggiuntive per gli amministratori (D.lgs 231/01)
 3. Le responsabilità in materia di sicurezza e igiene dei luoghi di lavoro (D.lgs 81/08).
-

4. Le responsabilità in materia di privacy (Gdpr 2016/679 - D.lgs 196/2003)

Come noto, l'Italia è stato uno dei primi Paesi in Unione Europea a dotarsi di una normativa organica in materia di tutela della privacy. La prima legge (L. 675 del 1996) risale ad oltre vent'anni fa e il successivo "Codice della Privacy" (D.lgs 193 del 2006) è stato a lungo riconosciuto come una delle punte più avanzate di tutela della privacy in Europa e nel mondo.

Non a caso, il Regolamento UE che dal 2016 ha inteso ordinare una comune tutela della riservatezza dei dati personali (Gdpr 2016/679), ha ripreso in maniera significativa molti dei concetti e delle definizioni contenute nel nostro Codice, ribadendo la totale e piena protezione normativa di "qualsiasi informazione riguardante una persona fisica identificata o identificabile" (art. 4) residente nei 27 Paesi che compongono l'Unione e, a tutti coloro che vi si trovino o che vi operino.

Il Regolamento UE non introduce quindi una "rivoluzione" nel trattamento dei dati personali, come talvolta si legge, ma pone a suo fondamento una solida architettura normativa che riconosce a tutti, europei e non, il diritto alla protezione di tutte le informazioni che li riguardano.

Il Garante della privacy pone quindi, al servizio di tutti noi, un principio basilare di tutela della riservatezza fondato su alcuni elementi cardine:

- 1) La tutela della riservatezza delle informazioni è un diritto che discende e realizza le libertà personali dell'individuo e come tale è riconoscibile in capo alle persone fisiche. Il Regolamento UE non protegge dunque la privacy delle persone giuridiche (enti, associazioni, società, pubbliche amministrazioni, ecc.) né delle cose, né degli animali.
 - 2) La tutela della privacy personale è garantita dalla legge e riconosciuta come diritto individuale che, come tale, deve essere rispettato da tutti, comprese le società e gli
-

altri enti privati, ma anche gli Stati e le altre pubbliche amministrazioni.

- 3) La tutela della privacy può essere compresa solo nelle – poche – situazioni esplicitamente previste dalla legge come ad es. nell’interesse della comunità (es. durante la pandemia da Covid-19) o nel caso della protezione di interessi superiori (es. sicurezza dello Stato e delle persone, indagini di pubblica sicurezza, tutela in giudizio, ecc.)

Il rapporto fra l’utilizzo di informazioni che riguardano persone e il diritto alla riservatezza è costruito dal Gdpr, nella sua formulazione basilare, in modo semplice e lineare: l’interessato, cioè la persona della quale si intendono utilizzare (“trattare”) informazioni personali, è contrapposto al titolare del trattamento: il primo “concede” la conoscenza e l’uso delle informazioni che lo riguardano, il secondo conosce e utilizza tali informazioni sulla base di tale “concessione” (es. il consenso o altrimenti una specifica previsione di legge).

Il titolare, tuttavia, non è libero di operare su quelle informazioni personali legittimamente ottenute, dovrà infatti sempre limitarsi alle finalità per le quali le ha ricevute, ed agire con modalità trasparenti e lecite senza mai ledere le libertà personali e la dignità dell’interessato.

Il Gdpr non prevede strutturalmente responsabilità di carattere diverso legate alla qualità giuridica e alle finalità del soggetto che utilizza le informazioni coperte da privacy; pertanto non è rintracciabile un regime giuridico specifico quando, a trattare le informazioni siano enti non profit.

Le Associazioni, le fondazioni, le cooperative e le altre imprese sociali non godono di regimi specifici e sono pertanto tenute a rispettare tutte le previsioni normative del Regolamento UE in modo del tutto simile agli altri enti privati for profit e alle pubbliche amministrazioni.

Ma come rispettare le norme privacy?

Possiamo distinguere gli adempimenti necessari in tre categorie:

- 1) La documentazione necessaria per poter conoscere ed utilizzare le informazioni personali degli “interessati” (soci, lavoratori, beneficiari dei servizi, ecc.)
- 2) Le analisi e i monitoraggi periodici utili a preservare le informazioni privacy da possibili rischi di perdita, cancellazione, ecc. (analisi dei rischi, Dpia, misure di sicurezza, ecc.)
- 3) Il modello organizzativo privacy e la conoscenza diffusa fra gli operatori delle informazioni e delle istruzioni che permettono di svolgere al meglio tutte le funzioni di protezione e di trattamento dei dati personali

Le caratteristiche di questa pubblicazione non permettono di entrare nel dettaglio ma è un errore diffuso quello che limita gli “adempimenti” privacy alla mera trasmissione dell’informativa e alla raccolta del consenso.

Per ogni attività che comporti la conoscenza e l’utilizzo – qualsiasi utilizzo – di informazioni che riguardano persone, occorre che il titolare (cioè l’associazione o altro ente non profit che svolge il servizio) si adoperi per:

- fornire informazioni trasparenti e comprensibili all’Interessato su chi come dove e perché raccoglie quelle informazioni e le utilizza;
 - ne ottenga il consenso all’uso specifico tramite consenso (se non altrimenti previsto dal Gdpr);
 - organizzi quelle informazioni in insiemi di azioni (“trattamenti”) mappati e analizzati in un apposito documento denominato “Registro dei trattamenti”, che è obbligatorio ogni qual volta si trattino dati inerenti la salute, le opinioni politiche e religiose, le abitudini sessuali, ecc.;
 - organizzi un sistema di deleghe al fine di incaricare i soggetti che operano al suo interno (es. volontari, dipenden-
-

-
- ti, altri collaboratori interni e/o esterni) per poter legittimamente conoscere ed utilizzare quelle informazioni per le finalità consentite;
- formi tutti i propri “incaricati” alla conoscenza della normativa privacy e alle istruzioni operative che ne rispettino regole e principi;
 - analizzi sistematicamente e periodicamente la sicurezza delle informazioni privacy trattate e conservate operando sia in termini di sicurezza digitale che di sicurezza ambientale dei luoghi e delle modalità di trattamento.

Tutte queste responsabilità fanno capo al titolare e pertanto ne è richiesto l’adempimento, in primo luogo, a chi lo rappresenta legalmente (es. presidente, amministratore unico, ecc.).

Le sanzioni privacy sono di carattere civile (es. risarcimento dell’interessato per danni generati dalla violazione della sua privacy), amministrativo (es. multe comminate dal Garante privacy) e penale (es. ogni qual volta si compia un trattamento illecito, si acquisiscano falsamente informazioni personali su larga scala, si compiano dichiarazioni false al Garante, ecc.). Nei primi due casi le responsabilità sono in capo al titolare (es. l’associazione), nel terzo alla persona che commette il reato.

5. Le responsabilità penali aggiuntive per gli amministratori (D.lgs 231/2001)

Il Decreto legislativo 231 del 2001 (“Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica”), ha inteso adeguare la normativa interna in materia di responsabilità delle persone giuridiche ad alcune Convenzioni internazionali a cui l’Italia già da tempo aveva aderito (Convenzione di Bruxelles del 26 luglio 1995 sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità Europee; Convenzione di Bruxelles del 26 maggio 1997 sulla lotta alla corruzione; Convenzione Ocse del

17 dicembre 1997 sulla lotta alla corruzione).

Tale decreto, come modificato e integrato da numerosi interventi successivi ha introdotto la nuova disciplina della responsabilità amministrativa dell'ente collettivo (dotato o non di personalità giuridica) per taluni reati commessi nel proprio interesse o a proprio vantaggio da soggetti e loro sottoposti che esercitano funzioni di rappresentanza, amministrazione e direzione.

Il legislatore con il D.lgs 231 del 2001 ha inteso introdurre una responsabilità personale ed autonoma dell'ente, distinguendola da quella della persona fisica autore materiale del reato, in forza della quale l'ente stesso risponde delle conseguenze del fatto illecito. La disciplina seppur pensata principalmente per le società for profit è tuttavia interamente e pienamente applicabile a tutti gli enti del terzo settore e comunque a tutte le organizzazioni non profit, riconosciute e non riconosciute, anche al di fuori del Runt.

Ai sensi del D.lgs 231 del 2001 l'ente non risponde dell'illecito solo quando lo stesso sia commesso da persona fisica che ha agito nell'interesse proprio o di terzi.

I reati contemplati nella disciplina in oggetto sono riassumibili in quattro differenti tipologie:

- 1) reati derivanti da rapporti con la pubblica amministrazione, per i cui illeciti è prevista l'applicazione di una sanzione pecuniaria alla quale possono aggiungersi misure cautelari più severe quali:
 - sanzioni interdittive (interdizione dall'esercizio di attività, sospensione o revoca di autorizzazioni, licenze e concessioni, divieto di contrarre con la pubblica amministrazione, esclusione/revoca di finanziamenti e contributi, divieto di pubblicizzare beni e servizi);
 - confisca;
 - pubblicazione della sentenza;
-

-
- 2) reati societari e di natura finanziaria;
 - 3) reati di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico e contro la personalità individuale;
 - 4) reati ambientali.

Vale la pena sottolineare come, nei reati di cui al punto 3 contro la persona siano in buona parte recepiti dal decreto anche i reati in materia di sicurezza dei luoghi di lavoro (es. l'omicidio colposo o le lesioni personali colpose derivate da un infortunio o malattia da lavoro).

La norma prevede, agli artt. 6 e 7, condizioni specifiche per l'esonero dell'Ente dalla responsabilità, distinguendo il caso del reato commesso da soggetti in posizione apicale dal caso del reato commesso da loro sottoposti.

Nell'ipotesi di reati commessi da soggetti in posizione apicale l'ente non può essere ritenuto responsabile qualora dimostri che:

- l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, un modello di organizzazione e di gestione idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi;
- abbia affidato il compito di vigilare sul funzionamento, l'osservanza e l'aggiornamento del modello ad un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo (il cosiddetto "Organismo di Vigilanza" o OdV);
- gli autori del reato abbiano agito eludendo fraudolentemente il modello di organizzazione e gestione adottato;
- non vi è stata insufficiente o omessa vigilanza da parte dell'organismo deputato al controllo.

Per soggetti in posizione apicale si intendono coloro i quali, pur prescindendo dall'attività nominativamente svolta, rivestono funzioni di rappresentanza, amministrazione o direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché quei soggetti che, anche di fat-

to, esercitano la gestione e il controllo dell'ente (es. presidente, amministratore unico, membri del consiglio direttivo o del comitato esecutivo, direttori, ecc.).

Nell'ipotesi di reati commessi da sottoposti, l'ente è ritenuto responsabile qualora l'illecito sia stato reso possibile dall'inosservanza degli obblighi di direzione e vigilanza.

Per sottoposti si intendono coloro i quali, pur se dotati di autonomia (pertanto passibili di incorrere in illeciti), sono sottoposti alla direzione ed alla vigilanza dei soggetti apicali.

Nella categoria devono essere inclusi anche i lavoratori esterni all'organizzazione come ad es. i cd. parasubordinati, legati all'ente da rapporti di collaborazione e pertanto sottoposti ad una più o meno intensa attività di vigilanza e direzione da parte dell'ente stesso.

Di fronte al tribunale, la responsabilità dell'ente si presume qualora il reato sia stato commesso da soggetti in posizione apicale, mentre l'onere della prova spetta al pubblico ministero o alla parte civile nel caso di reati commessi da sottoposti.

Il decreto prevede peraltro che il modello di organizzazione e gestione da adottare quale condizione esimente risponda a determinati requisiti, modulati in relazione all'estensione dei poteri delegati e al rischio di commissione dei reati riscontrabile nel contesto di riferimento.

Tali requisiti si traducono di fatto nella costruzione di un modello atto a:

- individuare le attività nel cui ambito esiste la possibilità che vengano commessi reati della fattispecie prevista dal decreto;
 - prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire;
 - individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee a impedire la commissione di tali reati;
-

-
- prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza del modello;
 - introdurre un sistema disciplinare interno idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello.

Il cd. "Modello 231" è pensato dal legislatore come un percorso ad adesione volontaria e pertanto, tuttora, non costituisce un obbligo di legge. È tuttavia opportuno ricordare che, in maniera crescente, alcuni sistemi regionali di accreditamento di servizi, lo prevedono fra i requisiti obbligatori per ottenere tale riconoscimento.

Il Codice del Terzo settore (D.lgs 117 del 2017) non interviene, per gli ets, su alcun aspetto del D.lgs 231 del 2001, lo cita però nell'art. 30 individuando, fra le competenze di vigilanza dell'Organo di controllo, il "rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231".

6. Le responsabilità in materia di sicurezza e igiene dei luoghi di lavoro (D.lgs 81/2008)

Il D.lgs 81 del 2008 riunisce in un unico testo le norme esistenti in materia di sicurezza e salute sui luoghi di lavoro. Tale decreto si occupa della tutela della salute e della sicurezza dei lavoratori sui luoghi di lavoro e si applica:

- alla persona sotto ogni aspetto: salute, sicurezza, dignità, tenendo conto della provenienza geografica e del genere;
- al lavoro, in qualunque forma svolto, in tutti i settori, sia pubblici che privati, cui siano adibiti lavoratori dipendenti o ad essi equiparati.

Riconosce il principio dell'effettività della tutela: cioè il diritto alla salute e alla sicurezza di tutti coloro che operano negli ambienti di lavoro, qualunque sia il rapporto o contratto di la-

vorò. Ciò implica altresì un'effettività di doveri e l'esercizio di fatto dei poteri direttivi, esercizio che stabilisce che le posizioni di garanzia relative ai soggetti gravano su colui il quale, pur sprovvisto di regolare investitura, eserciti in concreto i poteri giuridici riferiti al datore di lavoro.

Il datore di lavoro è il titolare del rapporto di lavoro con il lavoratore o il soggetto che ha la responsabilità dell'organizzazione o dell'unità produttiva in quanto esercita i poteri decisionali e di spesa.

Il datore di lavoro deve in estrema sintesi:

- nominare il medico competente al ricorrere delle condizioni di legge;
 - designare preventivamente i lavoratori incaricati dell'attuazione delle misure di prevenzione incendi e lotta antincendio, di evacuazione dai luoghi di lavoro in caso di pericolo grave ed immediato, di salvataggio di primo soccorso e, comunque, di gestione dell'emergenza;
 - nell'affidare i compiti ai lavoratori, tenere conto delle capacità e delle condizioni degli stessi in rapporto alla loro salute e alla sicurezza;
 - fornire ai lavoratori i necessari e idonei dispositivi di protezione individuale (Dpi);
 - prendere misure appropriate affinché solo i lavoratori che abbiano ricevuto adeguate istruzioni e specifico addestramento accedano alle zone che li espongono ad un rischio grave e specifico;
 - richiedere l'osservanza, da parte di tutti i lavoratori, delle norme vigenti e di tutte le disposizioni aziendali in materia di sicurezza, di igiene del lavoro e di uso dei dispositivi di protezione individuale (Dpi) e dei dispositivi di protezione collettiva (Dpc) messi a loro disposizione;
 - inviare i lavoratori alla visita medica entro le scadenze della sorveglianza sanitaria obbligatoria (Sso);
-

-
- adempiere agli obblighi di informazione, formazione, addestramento;
 - adottare le misure necessarie ai fini della prevenzione incendi e dell'evacuazione dei luoghi di lavoro;
 - consegnare al rappresentante dei lavoratori per la sicurezza (Rls), su richiesta di questi e per l'espletamento delle sue funzioni, copia del documento valutazione rischi (Dvr);

Nelle organizzazioni con più di 15 lavoratori, il datore di lavoro deve inoltre indire, direttamente o tramite il servizio di prevenzione e protezione (Spp), una riunione con cadenza minima annuale che aggiorni le misure di prevenzione.

Nelle organizzazioni che non si avvalgono di lavoratori dipendenti, viene spesso compiuto l'errore di non considerare applicabile tutto il D.lgs 81 del 2008 preoccupandosi esclusivamente delle regole che concernono la sicurezza degli ambienti (es. gli impianti a norma, le ringhiere o le dimensioni degli scalini, le uscite di sicurezza, ecc.). In realtà il quadro normativo non sta affatto così.

Una delle questioni principali concerne l'applicabilità delle previsioni sulla sicurezza e la salute anche agli operatori volontari. All'indomani dell'entrata in vigore del D.lgs 81 del 2008 si aprì un acceso dibattito che portò infine all'emanazione del D.lgs 109 del 2009.

Il decreto 109 del 2009 ha modificato l'art. 2 del D.lgs 81 del 2008 creando sostanzialmente due categorie di volontari: quelli assimilati ai lavoratori autonomi (art. 3 comma 12-bis) e quelli assimilati ai lavoratori subordinati quali dipendenti e collaboratori (art. 3 comma 3-bis).

Ai secondi si applicano tutte le disposizioni già previste per i dipendenti, mentre per i primi si applicano le disposizioni destinate ai lavoratori autonomi (art. 21, D.lgs 81 del 2008), per le quali fra l'altro è previsto anche che le modalità di attuazione

di tutela possono essere individuate con accordi tra il volontario stesso e l'organizzazione.

La distinzione fra le tipologie di volontari è operata, come visto, dallo stesso legislatore:

VOLONTARI EQUIPARATI AI LAVORATORI SUBORDINATI (Art. 3, c. 3–bis)	VOLONTARI ASSIMILATI AI LAVORATORI AUTONOMI (Art. 3, c. 12–bis)
Volontari della Protezione Civile	Volontari di cui alla Legge 01/08/1991 n. 266
Volontari della Croce Rossa Italiana	Volontari in servizio civile
Corpo Nazionale soccorso alpino e speleologico	Soggetti che prestano la propria attività, spontaneamente e a titolo gratuito o con mero rimborso di spese, in favore delle associazioni di promozione sociale (Legge n.383 del 07/12/2000)
Volontari dei Vigili del Fuoco	Volontari delle associazioni sportive dilettantistiche (Legge 398 del 16/12/1991 e art. 90 della Legge n. 289 del 27/12/2002)
Volontari di cooperative sociali (Legge n. 381 del 08/11/1991)	Soggetti di cui all'art. 67 comma 1 lettera m del Dpr n. 917 del 22/12/1986 (direttori artistici e collaboratori tecnici di cori, bande, ass. sportive dilettantistiche, ecc.)

La violazione degli obblighi previsti dalle norme contenute nel Decreto legislativo 81 del 2008 comporta la commissione di reati puniti con la pena alternativa tra l'arresto e l'ammenda. Fanno eccezione a ciò alcuni illeciti amministrativi, puniti con la sola sanzione pecuniaria.

L'arresto è stato previsto in via esclusiva in caso di omissione da parte del datore di lavoro della valutazione dei rischi o di adozione della stessa in assenza degli elementi che ne costituiscono il contenuto obbligatorio del documento, qualora ciò avvenga in organizzazioni caratterizzate da rilevante complessità o da rischi particolarmente elevati.

Capitolo 4

Le fonti di finanziamento degli enti non profit

Sabrina Lemmetti

1. La gestione finanziaria

La maggior parte degli enti non profit si trova quotidianamente a fare i conti con la scarsa disponibilità di fondi per garantire il proprio sviluppo e, talvolta, la propria stessa sopravvivenza: il problema della carenza di risorse finanziarie può portare a rinviare il perseguimento dei propri obiettivi o, in alcuni casi, anche al drastico ridimensionamento degli stessi.

Gli enti non profit hanno bisogno di essere economicamente sostenibili per portare avanti progetti con un impatto desiderato sulle comunità. Hanno bisogno di avere un bilancio solido, con entrate preventivabili e affidabili, spese in linea con le stesse, così come sufficiente liquidità a disposizione per coprire l'attività quotidiane ed eventuali spese urgenti.

Di fronte alle attuali dinamiche ambientali in cui è inserito il settore non profit, sono 'premiati' gli enti con le migliori idee progettuali e che sperimentano nuovi approcci e strumenti efficaci per il finanziamento dei propri progetti.

In questo periodo può essere utile seguire un approccio 'dinamico' che si basa su alcuni presupposti che spostano l'attenzione dalla fonte (o canale di finanziamento) alla metodologia, in una prospettiva di medio - lungo periodo.

Dalla progettazione su bando alla progettazione partecipata extra bando

In una fase in cui i bandi e le relative risorse a disposizione diminuiscono, la concorrenza aumenta e così pure la quota di co-finanziamento richiesta, la probabilità che si riesca a veder finanziato un proprio progetto e che si assicuri la continuità di

un servizio è molto bassa. Il finanziamento vincolato agli obiettivi di un bando risulta inadeguato per perseguire obiettivi di più ampio respiro e riduce gli enti non profit a 'progettifici'. Il meccanismo dei bandi tende, spesso, a premiare il risparmio, a discapito della qualità. Inoltre, i bandi non finanziano normalmente (o lo fanno solo in piccola parte) i costi di struttura, non permettendo ad un ente di divenire resiliente e robusto.

Una partnership effettiva, invece, presuppone una chiara definizione e soddisfazione di una sorta di 'reciprocità dei bisogni', tra ente, partner e beneficiari finali.

Dalla occasionalità alla abitudine della ricerca fondi

È opportuno passare da una gestione occasionale, sporadica, personalistica e frammentata di eventi e/o bandi all'implementazione, negli enti, di una vera e propria funzione di 'progettazione e *fund raising*', cioè una vera e propria funzione finanziaria sorretta da un orientamento strategico, integrata con altre funzioni gestionali come quella progettuale o di gestione delle risorse umane.

Il passaggio decisivo è, in definitiva, quello dalla spontaneità alla professionalità dell'agire, possibilmente avvalendosi di risorse interne e volontarie.

Dalla dipendenza alla indipendenza finanziaria

Una ente può conseguire meglio la propria *mission* se utilizza risorse finanziarie provenienti da più fonti (mix); quindi, non solo risorse pubbliche ma anche private, non solo risorse finanziarie bensì anche quelle c.d. 'reali' (beni, servizi e conoscenze). Per lo sviluppo effettivo degli enti non profit è fondamentale riuscire a creare una sorta di 'ecosistema finanziario', inteso come mix di soggetti e strumenti che accompagnino tutti i progetti associativi nelle varie fasi di vita degli enti soddisfacendo, pertanto, le diverse necessità finanziarie incontrate.

Non si può, quindi, guardare soltanto ai canali tradizionali: bandi dei centri servizi per il volontariato e delle fondazioni bancarie, bandi delle regioni, contributi degli enti locali, 5 per mille,

Gli enti dovrebbero approfondire la propria conoscenza e operare su alcuni canali innovativi: *crowdfunding*, credito (anche micro), accesso ai bandi diretti europei, contributi statali, sostegno (finanziario e reale) di enti privati (soprattutto imprese), Gli studi più recenti hanno rimarcato l'importanza di usare in modo strategico il mix delle diverse soluzioni di finanza sociale ad oggi disponibili, ulteriormente promosse dalla Riforma del terzo settore, sia attraverso misure fiscali per gli investitori (l'esenzione dall'imposizione diretta sugli utili reinvestiti, agevolazioni Irpef e Ires) che attendono l'autorizzazione UE, che tramite una serie di strumenti innovativi alternativi che vanno ad affiancarsi alle forme di credito tradizionali, di finanza a impatto sociale (finanza che sostiene investimenti legati ad obiettivi sociali misurabili in grado, allo stesso tempo, di generare un ritorno economico per gli investitori): da quelli di capitale di rischio (*equity crowdfunding* - finanziamento da parte di soggetti che investono il loro denaro nel capitale proprio dell'ente, ovvero acquistano parte delle sue azioni o delle sue quote, tramite portali di raccolta capitali, e diventano soci a tutti gli effetti, con diritto di voto), a quelli a debito (*social impact bond* - Sib, uno strumento finalizzato a raccogliere capitali privati per promuovere politiche pubbliche innovative nel campo dei servizi sociali; *social lending* - possibilità di ricevere denaro a prestito, da più finanziatori, sia privati che organizzazioni, che scelgono autonomamente i progetti da finanziare attraverso una piattaforma online, in cambio di un tasso di interesse). Ottenere risorse finanziarie per raggiungere obiettivi di innovazione e realizzare progetti richiede, inoltre, non solo una valida strategia, ma anche la capacità di dare evidenza dei risul-

tati già raggiunti dalla propria attività. I sistemi di valutazione dell'impatto sociale rappresentano, sicuramente, una modalità efficace per fornire trasparenza circa gli impieghi delle risorse per raggiungere determinati 'cambiamenti sociali'.

Dal singolo ente alla rete di enti

Il passaggio più importante e delicato per uscire dalla gestione di azioni poco efficaci e altamente competitive è quello che consente di distaccarsi da un mercato della solidarietà, per arrivare ad una condivisione di risorse comunitarie.

In questo senso la rete può essere sperimentata, anche su un piano progettuale e finanziario, sia a livello interno che territoriale, cioè nelle macro o micro comunità in cui gli enti operano.

Dall'emergenza al post emergenza

Il post emergenza Covid-19 deve diventare un tempo per ripensarsi e reinventarsi, evitando di sovrapporsi alle attività di altri enti, dopo aver risposto all'emergenza durante l'isolamento. L'ambiente esterno è cambiato, in maniera repentina. È opportuno conoscerlo, valutarlo al fine di inserirsi in maniera più funzionale al suo interno ed adattarsi.

Anche la forzata sospensione di alcune attività può portare a una riprogrammazione e una ristrutturazione a partire dalla propria mission e dai valori identitari che ancora sono rappresentativi. È importante definire le aree più vulnerabili e quelle potenzialmente in grado di sopportare uno sforzo ed una tensione propri di ogni momento di cambiamento.

Il 'pensare creativo' deve riguardare anche l'ambito delle fonti di entrate. Gli enti, in particolare che non lavorano in ambito sanitario, usciranno da questo periodo difficile molto indebolite economicamente a causa di minori entrate e dell'anticipo di spese.

Il sondaggio #ildonononsiferma condotto dall'Istituto Italiano della Donazione (IID) rileva che le donazioni agli enti non profit non impegnati nell'emergenza si sono dimezzate, subendo un calo del 50%.

Il Rapporto Noi doniamo – Edizione 2020, condotto dall'Istituto Italiano della Donazione sulla raccolta fondi del non profit riporta che nel 2019 sono il 42% del campione totale gli enti non profit che hanno affermato di aver aumentato le raccolte fondi, mentre il 20% ha entrate stabili e il 38% in calo. Sempre secondo l'indagine IID, più della metà delle organizzazioni non profit (52%) prevede un calo delle entrate per il 2020, il 33% un aumento e il 15% una stabilità. Le incognite dei prossimi mesi sono molte: se la generosità è aumentata nei mesi dell'emergenza sanitaria – secondo WaldenLab (un centro di ricerca sociale) è salito al 28% il numero degli italiani che hanno donato nei primi 6 mesi del 2020 a fronte del 21% dei mesi precedenti–, sono tante le associazioni che lamentano una diminuzione drastica delle loro entrate. Infatti secondo il monitoraggio avviato da IID a marzo e ad agosto, sono il 62% gli enti che dichiarano di aver diminuito le loro entrate: di queste per il 20% il calo è stato più del 50% per arrivare ad un 7,5% che denuncia di aver perso il 100% delle entrate. È evidente che l'aumento degli atti di donazione è andato a favore della protezione civile e delle strutture sanitarie.

Secondo l'indagine condotta da Sociometrica per conto di Cevot, dedicata a valutare l'impatto dell'epidemia sul terzo settore in Toscana, risulta che la metà degli enti intervistati si trova in una situazione di pesante difficoltà, con il 16,3% che ha perso gran parte delle risorse di cui ha bisogno per svolgere le proprie attività e il 33,5% che registra 'rilevanti' difficoltà economiche. In buona sostanza il 90% circa degli enti non profit in Toscana ha subito una riduzione delle risorse economiche disponibili per svolgere la propria missione.

La situazione nelle province è, inoltre, molto diversificata. Ad esempio a Siena quasi un ente su tre (32,1%) è in una situazione economica 'gravissima', mentre nella stessa situazione si trova 'solo' il 7,2% degli enti di Pisa.

Confrontando la tipologia degli enti, quelli maggiormente in difficoltà sono le cooperative sociali, che sono le stesse che poi hanno registrato anche la caduta più evidente nel volume delle attività. Il 43,7% di tutti gli enti ha denunciato la difficoltà a reperire risorse economiche per le attività correnti. Al secondo posto ci sono le difficoltà a finanziare le maggiori spese per garantire le condizioni di sicurezza sia dei volontari e degli addetti degli enti che degli stessi utenti e beneficiari delle attività. Questo problema è incontrato dal 19,5% degli enti.

Altre difficoltà si riferiscono al difficile accesso agli strumenti finanziari o al credito.

Gli enti non profit hanno bisogno, in particolare in questo periodo, di raccogliere donazioni per continuare a offrire i propri servizi, anche quando questi non siano direttamente connessi alla gestione dell'emergenza.

Per essere finanziariamente sostenibili gli enti devono investire in strategie di raccolta fondi che permettano la diversificazione delle fonti di entrate e nel contempo curare relazioni autentiche e profonde con partner fidati.

Gli enti si devono quindi preparare a fronteggiare le esigenze di fondi valutando opportunamente le fonti di finanziamento esistenti e focalizzandosi sulla ricostruzione di un dialogo con i propri donatori; nel fare ciò devono tener conto della forza dell'impatto sociale ed economico generato dall'emergenza sanitaria e di come la stessa abbia agito e stia agendo sui propri interlocutori.

Sarà fondamentale anche ripensare strategicamente i piani di comunicazione e di fundraising che tengano conto delle restrizioni che permarranno nel tempo e che guardino con attenzione a strumenti e dinamiche relazionali nuove e capaci di rispondere ai bisogni emotivi. Questo utilizzando anche strumenti innovativi quali il web e la comunicazione digitali, capaci di raggiungere nell'immediatezza gli interlocutori, di coinvolgerli positivamente in un dialogo attivo e partecipato.

2. Le risorse finanziarie

Le risorse di una qualsiasi ente (anche non profit) possono provenire dallo stesso, dai soci oppure dai terzi. Naturalmente per buona parte degli enti non profit la fonte di finanziamento naturale e tipica è l'ultima indicata poiché il ruolo dell'avanzo di gestione (utile) è diverso e strumentale, così come è impropria la funzione di capitalizzazione.

Le risorse di un ente non profit possono provenire, quindi, soprattutto da terzi, siano essi soggetti pubblici e/o privati.

Il Rapporto Noi doniamo – Edizione 2020, condotto dall'Istituto Italiano della Donazione sulla raccolta fondi del non profit riporta che nel 2019 l'accesso ai bandi – compresi quelli emessi da enti pubblici e privati, nazionali e sovranazionali – è lo strumento più utilizzato per raccogliere fondi e per il 21% degli enti è il più efficace. Gli eventi pubblici continuano a rappresentare una fetta importante dell'attività di raccolta fondi: il 13%. Anche per questo c'è preoccupazione rispetto all'andamento delle raccolte per il 2020 che ha visto, a causa dell'emergenza sanitaria, un forte ridimensionamento delle iniziative.

2.1 Il sostegno pubblico

Il sostegno in termini di beneficio economico (in denaro o prestazioni) che deriva dall'intervento di un soggetto pubblico (da enti locali ad istituzioni sovranazionali come l'Unione europea, la Banca mondiale, ...) assume diverse forme.

Le opportunità 'più semplici' sono quelle più vicine geograficamente: più ci si allontana (a livello regionale, poi nazionale, poi comunitario e internazionale) più il livello di complessità cresce rendendo più difficile (ma non impossibile) l'ottenimento del sostegno.

Si possono distinguere le seguenti tipologie di aiuto:

- erogazione di un contributo pubblico generico senza alcun corrispettivo di scambio puntuale in termini di erogazione di servizi (o produzione di beni) da parte dell'ente;
- erogazione di un contributo pubblico specifico finalizzato e dedicato rispetto a specifici progetti che l'ente intende realizzare;
- corrispettivo per servizi resi da parte dell'ente, in particolare attraverso forme di convenzionamento;
- attribuzione ai potenziali fruitori di 'buoni d'acquisto' (*voucher*) di beni e servizi spendibili presso l'ente;
- attribuzione di una quota del ricavato dell'imposizione fiscale all'ente, sulla base dell'indicazione del contribuente (ad esempio, attraverso il 5 per mille);
- utilizzo, da parte dell'ente, di un bene o di un servizio pubblico a titolo gratuito o a prezzo non di mercato;
- agevolazioni fiscali;
- sovvenzioni, prestiti e garanzie;
- ...

I contributi finanziari pubblici risultano ancora in grado di sostenere la crescita e la diversificazione dei servizi forniti nonché di costituire, data la garanzia di relativa continuità che ad

essi è spesso associata, un fattore di consolidamento. Gli enti pubblici che possono predisporre interventi finanziari a favore degli enti è piuttosto ampia. Ciascuna delle forme di contribuzione pubblica pone agli enti delle richieste a volte stringenti, per il loro carattere sostanziale di gratuità e di debolezza organizzativa, in termini di procedure amministrative da seguire, di modulistica da compilare, di standard (anche di tipo economico-finanziario) da rispettare, che incidono fortemente sulla gestione e sul funzionamento degli stessi.

Di seguito si riporta un approfondimento dei contributi provenienti dall'Unione europea e vengono forniti alcuni esempi di contributi derivanti dallo Stato, dalla Regione Toscana e dagli enti locali.

Unione europea

Un settore che alcuni enti non profit (specie quelli di maggiore dimensione e qualità organizzativa e/o federate ad associazioni regionali/nazionali) non dovrebbero trascurare è quello dei contributi erogati dall'Unione europea.

L'Unione europea mette a disposizione degli Stati Membri due diverse tipologie di strumenti finanziari:

A. i fondi strutturali, a gestione indiretta, che hanno come obiettivo principale quello di ridurre le disparità economiche, sociali e territoriali tra le varie regioni europee

La politica regionale dell'Unione europea è finanziata da tre principali Fondi che possono intervenire nell'ambito di uno o più obiettivi di detta politica:

- il Fondo europeo di sviluppo regionale (Fesr), per lo sviluppo regionale e urbano e investimenti nei settori che favoriscono la crescita al fine di migliorare la competitività, creare posti di lavoro e correggere gli squilibri fra le regioni;
- il Fondo sociale europeo (Fes), per sostenere l'aumento della competitività attraverso la creazione e l'utilizzo della conoscenza, migliorare i livelli di occupazione, la qualità del lavoro e la coesione sociale;
- il Fondo di coesione (FS) che interviene nei settori delle reti transeuropee di trasporto e della tutela dell'ambiente in alcuni Stati membri (l'Italia non rientra tra i beneficiari di questo fondo).

Insieme al Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (Feasr) e al Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca (Feamp) rappresentano la gran parte dei finanziamenti comunitari e la maggior parte del totale della spesa dell'UE. Nei finanziamenti indiretti il budget viene speso attraverso un sistema di 'responsabilità condivisa' tra la Commissione europea da una parte e le autorità degli Stati membri dall'altra.

Il rapporto con il beneficiario finale pertanto non è diretto, ma mediato da autorità nazionali, regionali o locali che hanno il compito di programmare gli interventi, emanare i bandi e gestire le risorse comunitarie.

I programmi sono in pratica gestiti dalle autorità nazionali e locali ma finanziati dalla Commissione europea attraverso la seguente modalità:

- la Commissione UE negozia e approva i programmi di sviluppo proposti dai singoli Stati Membri e stanza le risorse finanziarie;
- gli Stati Membri e le Regioni gestiscono i programmi, li attuano attraverso la selezione, il controllo e la valutazione dei progetti;

Unione europea	
	<p>– la Commissione viene coinvolta nella fase di monitoraggio, si impegna nel pagare le spese approvate ed effettua verifiche attraverso un sistema di controllo.</p> <p>Le proposte di progetto vanno presentate a livello locale e regionale alle Autorità regionali e nazionali. Possono essere finanziate anche 'infrastrutture'.</p> <p>Le regioni più povere dell'Europa ricevono la maggior parte dei finanziamenti.</p> <p>La calendarizzazione dei bandi non è scandita in maniera regolare, ma si concentra verso l'ultima fase della programmazione per far fronte ai frequenti ritardi di attuazione.</p> <p>È fondamentale conoscere sia le fonti di informazione, sia chi gestisce i singoli bandi. È importante leggere i contenuti dei programmi operativi (cosiddetti regionali, Pr, o nazionali, Pon), consultare i siti internet delle singole regioni o dei ministeri e contattare le autorità di gestione per capire quando e con quali termini verranno pubblicati i bandi ed i loro requisiti, giocando d'anticipo.</p>
Pagina web sito Regione Toscana Programmi Comunitari	<p>http://www.regione.toscana.it  Programmi Comunitari</p>
<p>B. i programmi comunitari, a gestione diretta, che hanno come obiettivo lo sviluppo settoriale.</p> <p>Di seguito si riportano le pagine web ufficiali dei principali programmi e bandi a gestione diretta della Commissione Europea, di interesse per gli enti non profit, suddivisi per settore.</p>	<p>I Fondi diretti sono gestiti direttamente dalla diverse Direzioni generali della Commissione europea (ricerca, istruzione, ambiente, trasporti, ecc.) o da Agenzie da essa delegate. Si tratta di sovvenzioni o versamenti di natura non commerciale, che devono essere integrati da risorse proprie dei beneficiari. Questo tipo di finanziamenti richiedono la costituzione di partenariati transnazionali. I programmi tematici finanziano idee innovative, scambi di esperienze, migliori pratiche oppure seminari e convegni, studi, da realizzare in partenariato con altri Paesi.</p> <p>Le proposte di progetto vanno presentate direttamente alle Direzioni generali della Commissione europea che gestiscono le singole linee finanziarie o alle Agenzie esecutive da essa delegate.</p> <p>Nei fondi diretti la Commissione europea trasferisce gli importi direttamente ai beneficiari del progetto, attraverso la risposta a bandi che vengono pubblicati con cadenza regolare.</p>

Unione europea	
Ambiente e clima	
Life (Programma per l'ambiente e l'azione per il clima)	https://ec.europa.eu  life
Ambiente	https://ec.europa.eu  environment
Cultura e audiovisivo	
Europa Creativa	https://eacea.ec.europa.eu  creative europe
Cooperazione allo sviluppo EuropeAid	https://webgate.ec.europa.eu  europeaid
Istruzione e formazione, gioventù e sport	
Erasmus +	https://ec.europa.eu  justice and consumers
Giustizia e affari interni	
Giustizia	https://ec.europa.eu  justice and consumers
Diritti, uguaglianza e cittadinanza	
Eidhr (Strumento europeo per la Democrazia e i Diritti umani)	https://webgate.ec.europa.eu  europeaid
Fondo Asilo, Migrazione e Integrazione	https://fami.dlci.interno.it  fami
Protezione sociale e cittadinanza europea	
EaSI (Occupazione e Innovazione Sociale)	https://ec.europa.eu  social
Europa per i Cittadini	https://europacittadini.beniculturali.it  programma europa per i cittadini

Stato	
Agevolazioni	<p>Orientativamente da maggio a luglio al contribuente tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi, in quanto ha percepito redditi nell'anno trascorso e non è esonerato, viene concessa la possibilità di esprimere la scelta per la destinazione del gettito Irpef (imposta sul reddito delle persone fisiche):</p> <ul style="list-style-type: none"> – 8 per mille allo Stato oppure ad una Istituzione religiosa; – 5 per mille a determinate finalità. <p>Anche i contribuenti esonerati dalla presentazione della dichiarazione possono scegliere di destinare l'8 e il 5 per mille dell'Irpef, utilizzando l'apposita scheda predisposta insieme ai modelli delle dichiarazioni.</p> <p>I due istituti si differenziano tra loro per ragioni storiche, politiche, giuridico istituzionali e tecniche e, naturalmente, per la diversa tipologia dei soggetti beneficiari. In ogni caso, chi destina l'8 per mille ha una maggiore propensione a devolvere anche il 5 per mille, e viceversa.</p> <p>Per il 2021 è stato riconfermato il 2 per mille dell'Irpef alle associazioni culturali. La misura, introdotta dalla legge di stabilità 2016 (art. 1, co. 985), era stata messa da parte negli anni successivi.</p> <p>L'8 per mille</p> <p>Il co. 2, art. 47 della L. n. 222/1985, dispone che, a decorrere dal 1990, una quota pari all'8 per mille dell'Irpef, è destinata in parte a scopi di:</p> <ul style="list-style-type: none"> – interesse sociale e di carattere umanitario a diretta gestione dello Stato; – carattere religioso a diretta gestione di diverse confessioni religiose. <p>Attualmente sono dodici le confessioni che hanno accesso al beneficio. Negli accordi con lo Stato, le confessioni religiose hanno concordato di destinare le somme ottenute a vari scopi: esigenze di culto e sostentamento del clero (solo la Chiesa cattolica e quella luterana), interventi assistenziali, umanitari, caritativi, socioculturali, ecc.</p> <p>Lo Stato, invece, secondo l'art. 48 della L. n. 222/1985 dovrebbe utilizzare le somme ottenute per interventi straordinari: problema della fame nel mondo, calamità naturali, assistenza ai rifugiati, ecc. La lista degli interventi si è poi molto ampliata negli anni e l'uso dei fondi ha spesso snaturato la ratio originaria della legge e il suo scopo solidaristico.</p> <p>Possono accedere alla ripartizione della quota a diretta gestione dello Stato le persone giuridiche e gli enti privati senza fini di lucro per finanziare interventi straordinari negli ambiti individuati, presentando la richiesta entro e non oltre il 30 settembre di ciascun anno.</p> <p>Sui redditi 2015 ripartiti nel 2019, si nota che il 43% dei contribuenti ha scelto di destinare l'8 per mille, mentre la restante parte, il 57%, non ha esplicitato la propria preferenza. Dunque, la maggioranza dei contribuenti non lo sceglie, per vari motivi.</p>

Stato

Approfondimento

<https://www.governo.it>  8 per mille

Il 5 per mille

Con la legge finanziaria per il 2006 (legge 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, co. 337 e ss.), è stata introdotta la possibilità per il contribuente di devolvere il 5 per mille della propria Irpef a soggetti che operano in settori di riconosciuto interesse pubblico per finalità di utilità sociale.

L'Istituto è stato regolarmente rifinanziato negli anni successivi, mentre con decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri sono state emanate specifiche disposizioni riguardanti il riparto, la corresponsione delle somme e la loro rendicontazione da parte dei beneficiari. Recentemente, le risorse finanziarie destinate alla distribuzione dei contributi derivanti da tale istituto sono state stabilizzate a decorrere dall'anno 2015 con la legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità per il 2015).

In attuazione dell'art. 9, co. 1, lett. c) e d) della legge 6 giugno 2016, n. 106 recante 'Delega al Governo per la Riforma del terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale' è stato emanato il D.lgs 3 luglio 2017 n. 111 disciplinante l'istituto del 5 per mille che ha demandato l'attuazione degli artt. 4, 5, 6 e 8 a un Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri. Il Dpcm attuativo del decreto legislativo è stato emanato il 23 luglio 2020 e disciplina le procedure di accreditamento, di riparto ed erogazione del contributo del 5 per mille.

I contribuenti possono destinare la quota del 5 per mille dell'Irpef a soggetti operanti nei seguenti settori:

- volontariato (competente il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali – Direzione Generale del terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese);
- ricerca scientifica e universitaria (competente il Ministero dell'Istruzione, dell'università e della ricerca);
- ricerca sanitaria (competente il Ministero della Salute);
- politiche sociali perseguite dai Comuni (competente il Ministero dell'Interno);
- attività sportive a carattere dilettantistico (competente la Presidenza del Consiglio dei Ministri–Ufficio per lo Sport con il supporto del Coni);
- attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici (competente il Ministero per i Beni e le attività culturali e per il turismo – attività introdotta dall'anno 2012 con la legge 15 luglio 2011, n. 111);
- sostegno alla gestione delle aree protette (competente il Ministero dell'Ambiente e della tutela del territorio e del mare – attività introdotta dall'anno 2018 con la legge 4 dicembre 2017, n. 172).

A decorrere dall'esercizio finanziario 2017 è istituito un elenco permanente degli enti iscritti al 5 per mille che viene aggiornato, integrato e pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate, entro il 31 marzo di ciascun anno.

Tutti gli enti non inseriti nell'elenco permanente che intendono accedere al contributo sono tenuti a presentare domanda di iscrizione con modalità pubblicate sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

Stato

Per accedere al contributo annuale i soggetti indicati in tale elenco non devono presentare né la domanda di iscrizione né la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, salvo errori o per intervenuta variazione del legale rappresentante, a pena di decadenza del contributo. L'istituto del 5 per mille rappresenta un rilevante strumento di raccolta fondi e di finanziamento degli enti non profit, la cui importanza è costantemente cresciuta negli ultimi anni, come dimostrano l'incremento dei contribuenti e dell'ammontare di risorse redistribuite ogni anno.

Assegna circa 400/500 milioni di euro l'anno: quasi il 10% della raccolta annuale complessiva da individui. Sicuramente acquisterebbe ancor maggiore forza se fosse maggiormente conosciuto e valorizzato.

Anche i dati più recenti relativi al 2018, confermano che circa la metà dei cittadini non usufruisce di questa opportunità e che le scelte sulla destinazione delle risorse sono concentrate, da un lato, su alcune importanti organizzazioni nazionali e polverizzate, dall'altro, su molte piccole associazioni, anche a livello locale.

L'utilizzo dell'Istituto è da anni assestato sul 41% dei contribuenti, con una destinazione media di circa 30,63 euro. All'incirca la stessa percentuale di utilizzo dell'8 per mille, attivo ormai da 35 anni.

Per il 2019 sono stati ammessi al contributo oltre 47mila enti del volontariato e 10mila associazioni sportive dilettantistiche (Asd), con somme erogate per un ammontare, rispettivamente, di circa 337milioni e 14milioni di euro.

Onlus e volontariato hanno visto crescere le firme, sia rispetto all'edizione 2018 sia rispetto alla precedente.

I contribuenti hanno prediletto le realtà dedicate all'ambito sanitario.

Approfondimento

<https://www.agenziaentrate.gov.it>  5 per mille

Il 2 per mille

Nella dichiarazioni dei redditi 2021 i contribuenti potranno scegliere di destinare il 2 per mille dell'Irpef non solo ai partiti politici, che restano tra i potenziali beneficiari, ma anche alle associazioni culturali, di cui al Libro I del Codice civile, che siano iscritte nell'apposito elenco istituito presso la Presidenza del Consiglio dei ministri, entro un limite massimo di 12 milioni di euro.

I requisiti e i criteri per l'iscrizione (o la cancellazione) nell'elenco saranno definiti con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del Dl Agosto. Lo stesso decreto dovrà definire anche le modalità per il riparto e la corresponsione delle somme sulla base delle scelte operate dai contribuenti, in modo da garantire la tempestività e l'economicità di gestione.

Approfondimento

<https://www.agenziaentrate.gov.it>  2 per mille

Stato

Enti del terzo settore

Contributi per attività di interesse generale

Le iniziative finanziabili devono prevedere lo svolgimento di una o più delle attività di interesse generale previste dall'art. 5 del Codice del terzo settore.

Le iniziative e i progetti ammessi al finanziamento con le risorse del Fondo per l'anno 2020 potevano individuare massimo 3 obiettivi generali e 3 aree prioritarie di intervento graduandoli in ordine di importanza: *Porre fine ad ogni forma di povertà; Promuovere un'agricoltura sostenibile; Salute e benessere: assicurare la salute e il benessere per tutti e per tutte le età; Fornire un'educazione di qualità, equa ed inclusiva, e opportunità di apprendimento permanente per tutti; Raggiungere l'uguaglianza di genere e l'empowerment (maggiore forza, autostima e consapevolezza) di tutte le donne e le ragazze; Garantire a tutti la disponibilità e la gestione sostenibile dell'acqua e delle strutture igienico-sanitarie; Incentivare una crescita economica duratura, inclusiva e sostenibile, un'occupazione piena e produttiva ed un lavoro dignitoso per tutti; Ridurre le ineguaglianze; Rendere le città e gli insediamenti umani inclusivi, sicuri, duraturi e sostenibili; Garantire modelli sostenibili di produzione e di consumo; Promuovere azioni, a tutti i livelli, per combattere il cambiamento climatico.*

Le iniziative e i progetti di rilevanza nazionale devono essere presentati, in forma singola o in partenariato tra loro, da: enti di volontariato, associazioni di promozione sociale e fondazioni del Terzo settore iscritte nel Registro unico del terzo settore, anche attraverso le reti associative di cui all'art. 41 del Codice del Terzo settore.

Approfondimento

<http://www.lavoro.gov.it>



[Iniziative di rilevanza nazionale](#)

Organizzazioni di volontariato

Contributi per autoambulanze, beni strumentali e beni da donare

Ai sensi dell'art. 2 del D.M. del 16 novembre 2017, possono presentare la domanda per l'attribuzione dei contributi:

- a) le organizzazioni di volontariato;
- b) le fondazioni per la donazione di beni.

I benefici finanziari consistono nella erogazione di contributi per l'acquisto da parte delle suddette enti di:

- ambulanze e/o allestimento ambulanze e autoveicoli per attività sanitarie immatricolati ad uso speciale e rispettivi allestimenti;
- beni strumentali;
- beni da donare a strutture sanitarie pubbliche.

Approfondimento

<http://www.lavoro.gov.it>



[Contributi](#)

Stato

Cultura*Sostegno spettacoli dal vivo*

Il Ministero dei Beni e delle attività culturali e del turismo concede contributi per progetti triennali, corredati di programmi per ciascuna annualità, di attività musicali, teatrali, di danza, circensi in base agli stanziamenti del Fondo unico per lo spettacolo, di cui alla L. 30 aprile 1985, n. 163.

Con il contributo si intendono perseguire i seguenti obiettivi strategici:

- a) concorrere allo sviluppo del sistema dello spettacolo dal vivo, favorendo la qualità dell'offerta, anche a carattere multidisciplinare, e la pluralità delle espressioni artistiche, i progetti e i processi di lavoro a carattere innovativo, la qualificazione delle competenze artistiche, l'interazione tra lo spettacolo dal vivo e l'intera filiera culturale, educativa e del turismo;
- b) promuovere l'accesso, sostenendo progetti di rilevanza nazionale che mirino alla crescita di una offerta e di una domanda qualificate, ampie e differenziate, e prestando attenzione alle fasce di pubblico con minori opportunità;
- c) favorire il ricambio generazionale, valorizzando il potenziale creativo dei nuovi talenti;
- d) creare i presupposti per un riequilibrio territoriale dell'offerta e della domanda;
- e) sostenere la diffusione dello spettacolo italiano all'estero e i processi di internazionalizzazione, in particolare in ambito europeo, attraverso iniziative di coproduzione artistica, collaborazione e scambio, favorendo la mobilità e la circolazione delle opere, lo sviluppo di reti di offerta artistico culturale di qualificato livello internazionale;
- f) valorizzare la capacità dei soggetti di reperire autonomamente ed incrementare risorse diverse e ulteriori rispetto al contributo statale, di elaborare strategie di comunicazione innovative e capaci di raggiungere pubblici nuovi e diversificati, nonché di ottenere riconoscimenti dalla critica nazionale e internazionale;
- g) sostenere la capacità di operare in rete tra soggetti e strutture del sistema artistico e culturale.

Le domande possono essere presentate per i seguenti ambiti:

- a) teatro;
- b) musica;
- c) danza;
- d) circhi e spettacolo viaggiante;
- e) progetti multidisciplinari, suddiviso nei seguenti settori (capo VI del Decreto): circuiti regionali multidisciplinari; organismi di programmazione multidisciplinari; festival multidisciplinari;
- f) azioni trasversali, suddiviso nei seguenti settori (capo VII del Decreto): promozione; tournée all'estero.

Approfondimento

<http://www.spettacolodalvivo.beniculturali.it>  Contributi

Stato

Protezione civile

Contributi per attrezzature e mezzi, formazione e informazione

I contributi possono essere erogati per:

Misura 1 – potenziamento attrezzature e mezzi.

Misura 2 – diffusione della cultura della protezione civile mediante la formazione e l'informazione alla popolazione in materia di previsione e prevenzione dei rischi e in materia di protezione civile, anche volti a favorire l'avvicinamento dei giovani alle attività del volontariato di protezione civile, sul territorio e in rapporto con le istituzioni locali, sulla base di progetti strutturati e valutati secondo apposite linee guida da emanarsi dal Dipartimento della protezione civile entro il 30 ottobre di ogni anno.

Misura 3 – miglioramento della preparazione tecnica mediante lo svolgimento delle pratiche di addestramento e di ogni altra attività, anche a carattere formativo, diretta a conseguire una maggiore efficacia dell'attività espletata dagli enti, con particolare riferimento alle tematiche della tutela della salute e della sicurezza dei volontari di cui all'art.3, co. 3-bis, del decreto legislativo n. 81 del 2008 e successivi provvedimenti attuativi.

Possono presentare domanda le organizzazioni di volontariato di protezione civile iscritte nell'elenco nazionale, ovvero:

- a) le organizzazioni iscritte nell'elenco centrale del Dipartimento della Protezione Civile;
- b) le organizzazioni iscritte negli elenchi territoriali delle Regioni e delle Province Autonome di Trento e di Bolzano.

Approfondimento

<http://www.protezionecivile.it>  Contributi

Socio – sanitario

Contributi su Riserva Fondo Lire Unrra

La Riserva Fondo Lire *Unrra* – *United nations relief and rehabilitation administration* – Amministrazione delle nazioni unite per l'assistenza e la riabilitazione, è istituita presso il Ministero degli interni – Dipartimento per le libertà civili e l'immigrazione – Direzione centrale per gli affari generali e per la gestione delle risorse finanziarie e strumentali.

I proventi, derivanti dalla gestione del patrimonio della Riserva, finanziano attività coerenti con i fini di assistenza e riabilitazione.

Vista la situazione sanitaria legata al Covid-19, per l'anno 2020 la riserva del Fondo è stata destinata a programmi socio assistenziali volti a fornire servizi di 'Assistenza sanitaria e socio assistenziale a favore delle persone in stato di bisogno coinvolte dall'epidemia causata dal covid-19'.

La richiesta di contributo può essere presentata da enti pubblici e da organismi privati. Questi ultimi devono avere personalità giuridica, ovvero essere regolarmente costituiti ai sensi degli articoli 14 e seguenti del codice civile o avere i requisiti espressamente previsti dalle specifiche legislazioni del settore; devono, inoltre, svolgere da almeno cinque anni attività che rientrano nel medesimo ambito in cui ricade il programma presentato.

Stato	
	<p><i>Approfondimento</i> https://fondounrra.dlci.interno.it/unrra/#!</p> <p>Infanzia e adolescenza <i>Contributi per gli enti autorizzati alle adozioni internazionali</i></p> <p>I contributi sono volti alla promozione della prevenzione e del contrasto all'abbandono dei minori nei Paese di origine. Gli interventi proposti devono essere finalizzati a facilitare il permanere dei minori nella famiglia naturale e, più in generale, nel contesto socioculturale di appartenenza: in famiglie affidatarie o adottive. I progetti possono essere sviluppati su tre tematiche prioritarie: Salute, Accoglienza ed Educazione e realizzati nel territorio di uno Paesi appartenenti alle seguenti macro-aree geografiche:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Africa: Burkina Faso/ Repubblica Democratica del Congo /Senegal e uno dei 14 Paesi dell'Africa Occidentale: Benin/ CapoVerde/ Costa d'Avorio/ Gambia/ Ghana/ Guinea/ Guinea Bissau/ Liberia/ Mali/ Mauritania/ Niger/ Nigeria/ Sierra Leone/ Togo; – America Latina: Bolivia/ Colombia e Asia: Cambogia/ Vietnam. <p>Il Bando è rivolto agli Enti Autorizzati (EA) ai sensi dell'art. 39 ter della L. n. 476/1998.</p> <p><i>Approfondimento</i> http://www.commissioneadozioni.it/</p>
Sostegni non finanziari ("reali")	<p>I beni confiscati alla mafia</p> <p>Vengono posti a bando beni confiscati da valorizzare, per permettere alle comunità colpite dal fenomeno mafioso di riappropriarsi delle risorse sottratte illecitamente alla collettività, mettendole al servizio della cittadinanza attiva e del bene comune, attraverso l'incentivazione del protagonismo degli enti e associazioni del privato sociale (Enti del Terzo settore, di cui al D.lgs 3 luglio 2017, n. 117 – Codice del terzo settore, a norma dell'art. 1, co. 2, lett. b, della L. 6 giugno 2016, n. 106) e lo sviluppo di un modello socialmente responsabile, in grado di conciliare il riuso dei beni confiscati con il raggiungimento di specifici obiettivi sociali, per la piena valorizzazione del principio di sussidiarietà costituzionalmente garantito.</p> <p>Ciascun bene, o raggruppamento di beni (più particelle e/o subalterni) riconducibili al medesimo immobile, costituisce un Lotto, contrassegnato con un proprio codice identificativo. L'assegnazione a titolo gratuito del bene è vincolata alla realizzazione di un progetto a finalità sociale, da svilupparsi in maniera analitica, corredato di un piano economico finanziario che ne comprovi la sostenibilità.</p> <p><i>Approfondimento</i> https://www.benisequestraticonfiscati.it/</p>

Stato	
Interventi di settore	<p>Le stazioni impresenziate</p> <p>Le Ferrovie dello Stato Italiane (Fs), la Rete Ferroviaria Italiana (Rfi) in accordo con il CSVnet (Coordinamento Nazionale dei Centri di Servizio per il volontariato), hanno siglato il 14 marzo 2013 un Protocollo, secondo il quale le stazioni impresenziate possono diventare spazi fruibili d'incontro e promozione del volontariato, dove realizzare azioni integrate e inclusive, per rispondere ai bisogni dei territori in un'ottica di cittadinanza attiva e di promozione sociale.</p> <p>In sinergia e tramite i Centri di Servizio per il volontariato queste strutture possono essere messe a disposizione delle associazioni di volontariato per realizzare iniziative diversificate, come: progetti d'inclusione sociale per soggetti a rischio, attività di protezione civile, azioni finalizzate alla valorizzazione delle peculiarità storiche, culturali, ambientali del territorio e molto altro. In questo modo le stazioni possono aprirsi alla comunità, diventando luoghi di incontro e di relazione.</p> <p>In base all'accordo tra Fs, Rfi e Csvnet, gli spazi possono essere assegnati in comodato d'uso gratuito o ad affitti popolari.</p> <p><i>Approfondimento</i> https://www.fsitaliane.it/content/fsitaliane/it/sostenibilita/tutelare-l-ambiente/riutilizzo-del-patrimonio.html</p>

Regione Toscana	
Interventi di settore	<p>Enti del terzo settore <i>Contributi in ambito sociale</i></p> <p>I contributi si inquadrano nel percorso stabilito dagli atti di indirizzo adottati dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, in attuazione degli artt.72 e 73 del D.l.gs. 3 luglio 2017, n.117 che, dopo aver individuato gli obiettivi generali, le aree prioritarie di intervento e le linee di attività finanziabili, destinano una parte delle risorse finanziarie disponibili alla promozione ed al sostegno di iniziative e progetti a rilevanza locale da parte di enti di volontariato e associazioni di promozione sociale, iscritte ai registri del terzo settore della Regione Toscana, con sede operativa in Toscana.</p> <p>Per l'anno 2020 sono stati finalizzati a fronteggiare le conseguenze determinate dall'emergenza sanitaria covid-19 in ambito sociale.</p> <p><i>Approfondimento</i> https://www.regione.toscana.it/sociale</p> <p>Sport <i>Contributi a sostegno di eventi, manifestazioni ed iniziative sportive</i></p> <p>La Regione Toscana promuove interventi contributivi diretti al sostegno di eventi, manifestazioni ed iniziative sportive per perseguire i seguenti obiettivi:</p> <ul style="list-style-type: none"> – promuovere lo sport quale strumento per favorire azioni di integrazione sociale e di aggregazione tra soggetti disabili e normodotati;

Regione Toscana

- sostenere e promuovere azioni volte ad incoraggiare un maggior esercizio dell'attività sportiva e motoria dei più giovani;
- adottare politiche volte a ridurre la percentuale della popolazione sedentaria;
- favorire la pratica sportiva realizzata all'aperto per una cultura dello sport 'eco sostenibile', con l'obiettivo quindi di valorizzare eventi sportivi a basso impatto ambientale;
- promuovere il territorio e, in particolare, il patrimonio ambientale e culturale del territorio regionale anche ai fini dell'incremento delle presenze turistiche;
- incentivare l'esercizio delle attività sportive in aree territoriali svantaggiate;
- promuovere il perseguimento di un corretto stile di vita e diffondere la cultura della salute;

- promuovere l'offerta diversificata delle attività sportive e l'esercizio di quelle poco praticate;
- promuovere la carta etica dello sport.

I contributi sono rivolti a:

- a) enti locali ed altri soggetti pubblici;
- b) associazioni e società sportive dilettantistiche, federazioni sportive nazionali, discipline sportive associate, enti di promozione sportiva e associazioni benemerite riconosciuti dal Coni e dal Cip;
- c) altre forme associative che abbiano vocazione sportiva.

Sono previste due finestre temporali durante le quali si può presentare la domanda. La prima scadenza è fissata per il 28 febbraio di ciascun anno, la seconda per il 30 giugno.

Approfondimento

<http://www.regione.toscana.it/sport>

Tutela e promozione dei diritti

Interventi per lo sviluppo della cultura della legalità

La linea di finanziamento riguarda la realizzazione di progetti aventi la seguente tematica: Ragazzi attivi contro le mafie.

Le attività devono avere valenza regionale ed essere finalizzate a valorizzare il protagonismo dei giovani nelle attività di volontariato condotte sul tema della legalità e dell'impegno sociale, con riferimento al tema dell'uso sociale dei beni confiscati alla criminalità organizzata.

Possono partecipare al Bando le associazioni del terzo settore (art. 17 della L.R. n.41/2005 'Sistema integrato di interventi e servizi per la tutela dei diritti di cittadinanza sociale') che abbiano sede legale o operativa nel territorio toscano.

Approfondimento

www.giovanisi.it/

Gli Enti locali

Di recente, il rapporto enti locali – enti non profit si è profondamente modificato sul piano finanziario anche a seguito di importanti interventi legislativi che hanno riguardato entrambi i soggetti, preso atto del mutato ruolo del settore e delle esigenze di semplificazione e di razionalizzazione della spesa e dell'amministrazione pubblica.

La finanza locale sta vivendo un periodo critico, segnato soprattutto dall'incertezza finanziaria e istituzionale, con particolare riferimento agli aspetti che riguardano i trasferimenti statali, le entrate tributarie e gli sviluppi concreti della 'Riforma delle Province'.

Permangono, comunque, a livello locale, legami tra terzo settore ed amministrazioni pubbliche, tuttavia in continua e rapida evoluzione.

Si riportano due esempi di contributi comunali.

Contributi ordinari

Le associazioni, iscritte nell'apposito elenco comunale, sulla base del Regolamento 'Rapporti con le Associazioni e le forme di sostegno' approvato con delibera di Consiglio Comunale n. 247 del 28.12.1995 possono richiedere un contributo.

Le richieste di contributo possono essere presentate durante tutto l'anno. I contributi sono erogati fino ad esaurimento del budget a disposizione del Comune di Lucca.

<http://www.comune.lucca.it>  Contributi alle associazioni

Contributi sugli oneri di urbanizzazione secondaria

Ai sensi della L. R.T. 41/84, della del. C.R. 84/89 e della L.R.T. 1/05 e successive integrazioni e modificazioni, la quota del 10% e la quota del 9% degli oneri di urbanizzazione secondaria introitati in un determinato anno, più la somma relativa a economie da esercizi precedenti, sono rispettivamente assegnate ed erogate per 'chiese ed altri edifici per servizi religiosi' e per 'centri civici e sociali, attrezzature culturali e sanitarie'.

L'assegnazione delle suddette somme è effettuata sulla base dei criteri stabiliti dalla Giunta Municipale con proprio atto n. 485 del 16/12/2019.

<https://new.comune.grosseto.it>  Contributi oneri urbanizzazione secondaria

2.2 Il sostegno privato

Il sostegno 'privato' è definibile come il beneficio economico che deriva da una impresa bancaria (o fondazione bancaria), attraverso un finanziamento a tasso agevolato; una impresa (o fondazione di impresa) attraverso una donazione, una sponsorizzazione, la fornitura di beni o servizi a prezzi inferiori a quelli di mercato, o gratuitamente; un semplice cittadino attraverso la donazione di denaro o di beni.

Di seguito si fanno cenni sul canale finanziario privato, ordinario ed etico e si trattano i contributi di origine privata (derivanti

ti da persone fisiche, imprese, fondazioni ed altri enti privati).

I finanziamenti privati

Non vi è dubbio che la finanza possa svolgere un ruolo importante nel supportare gli enti non profit, aiutarli a crescere e a realizzare il proprio potenziale.

Gli enti non profit sono estremamente diversificati in termini di tipologia e la variabilità delle loro esigenze finanziarie è tanto grande quanto la loro diversità in termini di settori di attività, dimensioni e fasi del ciclo di vita. In particolare, gli enti non profit, a differenza degli enti for profit, sono orientati al soddisfacimento delle esigenze di tutti i proprio stakeholder (donatori, utenti, volontari, ecc.) piuttosto che remunerare gli investitori, e le loro strutture di governance rendono difficile applicare gli stessi strumenti finanziari tradizionalmente utilizzati per le imprese a scopo di lucro. La vigente normativa pone, inoltre, precisi vincoli alle modalità di reperimento di capitali, sia a titolo di rischio che a titolo di debito.

La specificità degli enti non profit, rispetto alla questione finanziaria, non dovrebbe, pertanto, essere cercata in relazione ai bisogni distintivi che li caratterizzano rispetto alle imprese tradizionali. Risiede piuttosto nei tipi di risorse finanziarie a loro disposizione e nei modi in cui è possibile accedere a queste risorse.

Il finanziamento degli enti non profit richiede ulteriori competenze e funzioni rispetto ad altri tipi di impresa. È necessario comprendere e valutare gli aspetti sociali delle attività e le sue implicazioni, incluso il termine più lungo necessario per ottenere ritorni, e le forme particolari di rischi degli investimenti.

La cultura finanziaria dominante, che si è imposta negli ultimi decenni, misura il successo quasi esclusivamente in termini di velocità di recupero del capitale e tassi di rendimento finanziario. I finanziatori tradizionali sono stati generalmente reti-

centi riguardo agli investimenti nel settore, a causa della loro incapacità ad analizzare i risultati sociali nei loro calcoli, con la tendenza a limitare l'accesso degli enti non profit ai prestiti, tranne che a tassi di interesse abbastanza elevati.

Uno dei punti di forza degli enti non profit è la capacità di mescolare diversi tipi di meccanismi finanziari, a condizioni che riflettano i loro valori e la loro missione e siano coerenti con essi, incluso l'accesso a fonti di finanziamento (come le donazioni) che in genere non sono disponibili per le tradizionali imprese a scopo di lucro. Nelle fasi iniziali, quando l'ente non profit ha meno risorse, sono preferibili meccanismi finanziari che non prevedono rendimenti (come sovvenzioni, donazioni e autofinanziamento). Man mano che i flussi di reddito aumentano e l'ente diventa più stabile, può accedere ai tradizionali strumenti di debito. Nel tempo, con l'accumulo di patrimonio (che è spesso facilitato da vincoli di distribuzione degli utili), e flussi di cassa positivi, è anche possibile attivare fonti interne basate sulla gestione (eccedenze di bilancio, proventi da attività, ecc.) che non sono disponibili nelle prime fasi di vita.

Gli enti non profit possono, almeno in teoria, attingere, quindi, a una varietà di fonti di finanziamento:

Cittadini privati

I cittadini privati forniscono capitale principalmente sotto forma di quote associative, donazioni, prestiti o piccoli investimenti. Recentemente nuove tecnologie come le piattaforme di *crowdfunding* hanno facilitato una maggiore disintermediazione del credito e aumentato il potenziale di questa fonte di capitale.

Il *crowdfunding* è un canale non convenzionale per finanziare impresa e progetti privati. La definizione di '*crowdfunding*' è implicita nel termine stesso, folla e finanziamento.

Gli attuali metodi di *crowdfunding* possono essere classificati in quattro modelli distinti tra loro per fine e risultato e di seguito riportati.

- *donation-based*. Tale modello (particolarmente indicato a progetti finalizzati alla comunità) permette di donare una determinata somma ad un ente che ha fini sociali. Viene spesso utilizzato per stimolare la donazione un riconoscimento morale, non essendoci per il donatore un fine di lucro.
- *peer-to-peer/lending based*. Strumento che permette il prestito di denaro tra privati, ad oggi poco utilizzato in Italia.
- *reward based*. Tale modello, tra i più utilizzati, consente di ottenere vantaggi sia per l'investitore che per il promotore del progetto/prodotto. Si distingue dagli altri per la possibilità data al finanziatore di avere un ritorno economico tramite il riconoscimento di un prodotto o del servizio offerto, nonché di visibilità in merito al supporto economico concesso. Concede inoltre la possibilità, per il promotore, di vendere in anticipo il prodotto ad un prezzo di favore.
- *equity based*. Utilizzato principalmente da finanziatori imprenditoriali, permette a fronte di un finanziamento solitamente più rilevante dei precedenti, di entrare a far parte della compagine societaria dell'ente. Al momento è l'unica forma regolamentata in Italia, seppur con stringenti vincoli normativi (Regolamento Consob delibera n. 18592/2013).

Fondazioni ed enti filantropici

Tradizionalmente questi enti investono l'attivo in mercati azionari e obbligazionari e utilizzano dividendi e pagamenti di interessi per le missioni sociali. Recentemente è stato osservato uno spostamento verso forme e strumenti di *venture philanthropy* e investimenti di impatto che combinano una strategia di finanziamento personalizzata a servizi non finanziari (formazione e consulenza), potenziamento delle capacità organizzative e misurazione delle prestazioni applicando tecniche di capitale di rischio al finanziamento delle imprese sociali.

Intermediari finanziari

a) Banche etiche e sociali, finanziamenti di solidarietà e altri intermediari che prestano solo a enti per sostenere la loro missione (es. Banca Etica);

Banca Etica nasce nel 1999, grazie all'impegno di tante persone ed organizzazioni che si sono attivate per costituire un istituto di credito ispirato alla Finanza Etica. I ricorda che con il termine finanza etica si indica l'insieme degli strumenti di raccolta o di investimento finanziari offerti sul mercato in sottoscrizione a privati da un intermediario specializzato o meno, cercando di conciliare le motivazioni ordinarie finanziarie con quelle etiche.

L'attività bancaria è sviluppata a partire dai principi fondativi sanciti nell'art.5 dello statuto: trasparenza, partecipazione, equità, efficienza, sobrietà, attenzione alle conseguenze non economiche delle azioni economiche, credito come diritto umano. Per perseguire le proprie finalità Banca Etica ha elaborato un Manifesto e sviluppato diversi strumenti di 'garanzia etica' per assicurare l'effettiva possibilità di un uso responsabile del denaro.

Con il risparmio raccolto finanzia organizzazioni che operano in quattro settori specifici: cooperazione sociale, cooperazione internazionale, cultura e tutela ambientale.

È una banca cooperativa dove la gestione democratica è assicurata dalla libera partecipazione dei soci secondo il principio di 'una testa, un voto'.

I numeri di Banca Etica sono il risultato dell'impegno di soci, clienti e collaboratori, che assicurano la presenza in tutta Italia attraverso una rete di Filiali, Banchieri Ambulanti e Gruppi di Iniziativa Territoriale.

Insieme a Etica SGR, Cresud e alla Fondazione Finanza Etica, Banca Etica si presenta oggi come una rete di servizi finanziari e per la promozione culturale, ambientale ed umana.

Approfondimento

<https://www.bancaetica.it/>

b) Banche che hanno, tra le varie attività, progetti filantropici o linee di prodotti specifici per gli enti non profit (es. Unicredit);

Univero non profit è l'iniziativa di UniCredit dedicata agli enti non profit, pensata per rispondere ai bisogni tipici di questo segmento di clientela, in una duplice direzione:

- da un lato, con l'offerta di prodotti e servizi prettamente bancari (es. diversi tipi di conto corrente);
- dall'altro, con un'offerta di servizi complementari a quelli bancari in senso stretto. Ad esempio, a supporto della raccolta.

Unicredit emette anche *Social Bond* obbligazioni a rendimento certo nei confronti dell'investitore, il quale, acquistando il titolo, sottoscrive un contratto in cui l'importo fornito all'istituto viene in parte devoluto gratuitamente dalla banca a progetti specifici di significatività sociale o alternativamente destinato a fondi di prestito sia specifici quanto generici verso l'intero terzo settore.

Univero Non Profit riesce a garantire l'offerta al Network di UniCredit, i cui sportelli sono diffusi su tutto il territorio nazionale.

Approfondimento

<https://www.unicredit.it>  non profit

c) Banche che trattano gli enti non profit come clienti tradizionali (es. Banche di credito cooperativo).

Le BCC, come si definiscono sinteticamente, sono banche locali, cooperative, mutualistiche. **Banche locali:** operano in un territorio definito (zona di operatività) al servizio esclusivo delle comunità di cui sono, attraverso i soci, una espressione diretta.

Banche cooperative: hanno la forma giuridica di società cooperative a mutualità prevalente (ex art. 45 della Costituzione). Ciò significa che sono costituite da soci, persone fisiche o giuridiche, espressione delle comunità locali di riferimento. Nelle BCC vigono le regole di base delle cooperative, tra cui il principio del voto capitario (una testa un voto), e criteri particolari di destinazione degli utili (per le BCC almeno il 70 per cento a riserva).

Banche mutualistiche: in quanto erogano il credito prevalentemente nei confronti dei soci (principio della mutualità prevalente). Promuovendo, in questo senso, la crescita e lo sviluppo sociale ed economico delle realtà locali, così come espressamente indicato nell'art.2 dei loro Statuti.

Approfondimento

<http://www.creditocooperativo.it/>

In una analisi condotta da Carlo Borzaga ed Eddi Fontanari 'Impresa sociale e finanza oltre le narrazioni. Come le cooperative sociali hanno gestito il fabbisogno di mezzi finanziari' si rileva che quello che sembra facilitare maggiormente l'accesso ai mezzi finanziari da parte delle imprese sociali sono forme giuridiche ben riconoscibili e regolamentate, una buona reputazione e contratti stabili con le amministrazioni pubbliche (e private nel caso delle imprese sociali di inserimento lavorativo) con cui queste imprese in buona parte collaborano.

Una ricerca del maggio 2020 di Aiccon 'Le esigenze finanziarie degli Ets nell'emergenza Covid-19' ha riportato che il ruolo che oggi una banca deve assumere, primariamente, per sostenere lo sviluppo degli enti del terzo settore a fronte della crisi Covid-19 dovrebbe andare principalmente nella direzione della costruzione di un'offerta di soluzioni finanziarie 'ibride', ovvero in grado di dosare donazioni e prestiti o prestiti e investimenti.

Le banche etiche sono molto più orientate a offrire servizi all'economia reale rispetto alla media del sistema bancario, sono leggermente più solide dal punto di vista patrimoniale e hanno dimostrato una maggiore redditività a fronte di una minore

volatilità, e quindi di minori rischi.

I contributi privati

I contributi in denaro, beni e servizi a favore di enti non profit sono la conseguenza delle sollecitazioni rivolte a cittadini e imprese per favorire la realizzazione di determinate attività sociali.

Il tema della raccolta fondi oggi è quanto mai di attualità, offrendosi come risposta al deficit di risorse che colpisce tutti gli enti che non vivono di 'scambi di equivalenti', ma di risorse provenienti da 'terzi' (donatori).

Oggi il Codice del Terzo settore gli assegna piena legittimità giuridica, ammettendolo anche come attività svolta in forma organizzata e continuativa. Importanti indicazioni sulle concrete modalità di svolgimento della raccolta fondi saranno fornite dalle apposite linee guida, che dovranno essere definite con decreto del ministro del lavoro.

Si assiste ad un aumento e ad una diversificazione degli enti (di diversa natura) che si fanno protagoniste di azioni di raccolta fondi: istituzioni culturali pubbliche e non profit; start up di vario genere; servizi socio-assistenziali che fino a ieri vivevano solo dei fondi derivanti dal sistema di welfare state (ospedali, servizi assistenziali comunali, ambulatori sociali, ecc.); progetti di sviluppo locale, come nel caso della rigenerazione dei borghi minori; scuole pubbliche e private; comuni, ecc. Il *fundraising* non è più uno strumento esclusivamente appannaggio degli enti non profit ma è sempre più uno strumento necessario per perseguire cause sociali autonomamente dall'economia pubblica e dall'economia di mercato.

Questo crea una maggiore competizione (ma anche una estensione, almeno potenzialmente, della base di donatori) proprio perché attrae nuove motivazioni e nuovi comportamenti donativi che fino ad oggi non si sono riconosciute nelle proposte

del mondo non profit tradizionale.

Questo porterà inevitabilmente i donatori a dedicare una maggiore attenzione valutativa sul rapporto tra i soldi donati e i risultati effettivamente raggiunti dalle azioni finanziate.

Da una indagine condotta da Consumer-Lab (ente di ricerca di cui fanno parte le associazioni Adiconsum, Adoc, Federconsumatori e Comitas) tra marzo e maggio 2020, emerge che migliaia sono state le iniziative di solidarietà di vario tipo avviate in Italia e legate al Covid-19. È stato così possibile raccogliere un miliardo di euro sia attraverso donazioni in denaro, sia tramite forniture, servizi, e aiuti di vario genere da destinare a ospedali, strutture ed enti vari.

Gli enti non profit hanno beneficiato solo del 18% delle donazioni. Solo una minoranza di imprese (meno di una su tre delle indagate) ha fornito un sostegno.

Le persone fisiche

I donatori rappresentano una fetta importante della società, stabile. Ma è un gruppo che fatica a crescere. Al netto di tendenze non imputabili alla volontà di chi dona e di accadimenti atipici, non si registrano movimenti sensibili. C'è però da rilevare che, secondo quanto emerge dal Global Trends in Giving 2020, progetto di ricerca che indaga i comportamenti donativi degli individui nel mondo, condotta in digitale, a cui per la prima volta ha partecipato anche l'Italia, vi è un progressivo ringiovanimento della platea dei donatori. Un'ottima notizia per il settore, se venisse confermata nei mesi a venire anche al di fuori dell'effetto solidarietà generato dall'emergenza Covid-19, e che potrebbe rappresentare i primi frutti delle molteplici azioni intraprese negli ultimi anni per parlare alle nuove generazioni e costruire i donatori di domani.

Durante l'emergenza sanitaria causata dal Covid-19 si è verificata una esplosione della generosità: sarà interessante capire

se tale chiamata alla donazione influirà sulla diffusione di una cultura del dono più consapevole e amplierà il bacino delle persone interessate e disponibili a investire risorse proprie per la soluzione di problemi comuni.

Lo studio *Noi doniamo – Edizione 2020*, condotto dall'Istituto Italiano della Donazione (IID) ha analizzato e approfondito la generosità dei cittadini nel 2019, aggiornando la serie storica avviata con l'edizione zero del 2018 e aprendo una finestra anche sulla lettura del 2020 e sull'impatto della pandemia su tali pratiche.

Il 2019 ha visto un trend in calo o stabile su tutti i fronti del dono indagati, un trend inaspettato, visti i segnali positivi degli anni precedenti. In questo si è inserita una situazione di emergenza sanitaria e sociale che ha generato una mobilitazione forte anche in termini di donazioni, ma riferibili alla sola emergenza, che pongono molte incognite sul prossimo futuro.

Nel 2019 rimane alta la quota di italiani che non praticano alcuna forma di donazione economica, nemmeno in via informale: il 55%.

Cala nel 2019, passando al 13,4%, la quota di italiani che donano ad associazioni.

Le cause per cui si dona sono soprattutto la ricerca medico-scientifica e, in forma più limitata ma consistente, il contrasto alle povertà e il sostegno a malati e disabili.

Dalla ricerca *'Gli Italiani e la solidarietà dopo il Coronavirus. Indagine sugli orientamenti degli italiani verso le donazioni e il testamento solidale'* realizzata per conto del Comitato Testamento Solidale emerge che l'emergenza Covid-19 ha invertito la tendenza delle donazioni, che risalgono dopo diversi anni: il 28% degli italiani ha donato nel primo semestre del 2020 per una causa solidale, mentre nel 2019 ci si fermava al 21%. Un italiano su due si sente personalmente più sensibile di prima alle difficoltà degli altri. Ci sono 5,5 milioni di over50 disponibili a fare un testamento solidale: l'8% in più rispetto al 2018. C'è una quota significativa di persone che pensa che questa esperienza possa cambiare il loro modo di porsi nella vita quando la pandemia sarà finita. Dando per scontato che, come capita spesso, quando la vita torna normale questi buoni propositi vengono in qualche modo accantonati, rimane sempre una minoranza di persone che questi propositi li ha presi seriamente e che cambieranno realmente la loro vita.

I dati del *Global Trends in Giving 2020* riporta che donano di più le donne, c'è una maggiore digitalizzazione della raccolta fondi e il ruolo dei social risulta trainante. L'86% degli italiani ha donato nell'ultimo anno, il 66% durante l'emergenza Covid-19.

Purtroppo gli 'accadimenti atipici' inducono alla eccezionalità della donatività, e come tale collegata a un periodo ben preciso, facendo divenire possibili anche quelle scelte e quei comportamenti che contrastano apertamente con il senso stesso dei comuni gesti di generosità.

Quindi, il problema non è raccogliere in un periodo emergen-

ziale specifico, ma lavorare alla diffusione di una cultura diversa, che faccia comprendere come la donazione sia uno scambio sociale complesso che produce benefici non soltanto per chi riceve, ma soprattutto per chi dona.

Oggi il *fundraising* è imprescindibilmente legato al concetto di donazione intesa come creazione di una relazione di fiducia: dono perché credo in un progetto e nelle persone che lo portano avanti. Più sono coinvolto, più coinvolgerò altre persone e in questa catena il passaparola è determinante.

Al donatore si chiede in primo luogo attenzione e partecipazione nei confronti di una causa socialmente meritoria. Attenzione che poi si potrà trasformare in denaro, ma anche in donazione di tempo, competenze professionali, legami relazionali, beni.

Purtroppo nel periodo del *lockdown* la cura dei rapporti umani ha subito un brusco arresto. Per questo c'è bisogno di applicare con maggior maestria tecniche e conoscenze specialistiche proprie del *fundraising*.

Le imprese

Le imprese rappresentano ancora una componente minoritaria della raccolta di fondi (13-15% del totale delle entrate). Ciononostante, sempre più aziende si interrogano sul senso che le proprie politiche di finanziamento, verso cultura, sociale, ambiente, ecc., debbano avere sia nei rapporti con la società nel suo complesso che in relazione ai propri obiettivi di business.

In questo periodo numerose risultano essere le imprese che hanno fornito e, che continuano a fornire, il proprio contributo (in denaro, in beni, in servizi, in consulenze) sia in ambito pubblico sia, soprattutto, in quello della società civile organizzata nel periodo di emergenza Covid-19, come si può rilevare sfogliando, ad esempio, il repertorio delle risposte filantropiche mappate da Assifero e Italia non profit.

Il Repertorio rileva che il sostegno è stato fornito da grandi e noti Gruppi, con sede in prevalenza nel Nord-Italia, che adottano strategie formali e potenti strumenti di comunicazione. Ma anche le imprese di piccole dimensioni e le microimprese (Pmi) hanno fatto e ancora stanno facendo in termini di iniziative di solidarietà in tema Covid.

Basti pensare alle donazioni di beni materiali fatte dai supermercati, dalle tante attività commerciali di vicinato, dai piccoli imprenditori del settore agricolo, alle iniziative delle numerose associazioni di categoria, spesso perseguendo un comportamento responsabile senza alcuna consapevolezza.

legge n. 166/2016, c.d. legge antisprechi

Primo intervento legislativo strutturato finalizzato a promuovere l'economia circolare con una serie di agevolazioni, fiscali e burocratiche, tese a favorire le donazioni da parte delle imprese (*gift in kind*) rimuovendo gli ostacoli che rendevano complesso il recupero di alcuni prodotti.

Il particolare regime della legge si applica a beni puntualmente individuati:

- generi alimentari e altri beni di prima necessità come i medicinali;
- prodotti per la cura e l'igiene della persona e della casa;
- integratori alimentari, prodotti di cartoleria e cancelleria;
- capi e gli accessori di abbigliamento usati;
- libri e relativi supporti integrativi non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi;
- prodotti tessili e abbigliamento, mobili e complementi di arredo, giocattoli, materiali per l'edilizia inclusi i materiali per la pavimentazione, elettrodomestici ad uso civile ed industriale, nonché televisori, personal computer, tablet, e-reader e altri dispositivi per la lettura in formato elettronico, non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi.

L'emergenza sanitaria attuale è certamente un fattore nuovo che ha generato nuove 'pratiche' di responsabilità sociale di impresa. Uscire dalla pandemia non dovrà significare un ritorno dell'impresa a pensare solo al profitto, ma ci si dovrà impegnare nel responsabilizzarla per farle continuare ad essere agente di trasformazione.

Le imprese devono rendersi conto che per garantirsi continuità e stabilità nel tempo devono fare scelte che sostengono non solo il proprio sviluppo ma anche lo sviluppo dell'ambiente, del

territorio e della società.

L'emergenza Covid ha offerto l'opportunità di mettere in discussione i vecchi modi di operare.

Le fondazioni e gli enti filantropici

L'ambito della filantropia istituzionale si sta espandendo in tutto il mondo e lo ha fatto in maniera esponenziale in Italia negli ultimi 20 anni. È un ambito emergente, dinamico e in fase di sviluppo, a livello qualitativo oltre che quantitativo.

Le fondazioni di origine bancaria, familiari e di impresa, rappresentano oggi un attore fondamentale del sistema filantropico italiano.

Le fondazioni di origine bancaria sono enti non profit privati nati, all'inizio degli anni Novanta, con la cosiddetta 'legge Amato-Carli' (L. n. 218 del 30 luglio 1990). Tale intervento legislativo si proponeva di favorire un graduale processo di privatizzazione di Casse di Risparmio e Banche del Monte, attuando al tempo stesso una separazione dell'attività economico-finanziaria da quella di impianto solidaristico.

Le fondazioni di origine bancarie (86 in Italia) sono radicate sul territorio, hanno una conoscenza ravvicinata dei bisogni e delle risorse presenti e sono in stretto rapporto con gli attori locali. Questo legame si esprime, peraltro, anche attraverso la composizione degli organi di indirizzo e governo (in cui sono sempre presenti rappresentanze degli enti pubblici e delle istituzioni locali più significative). Dalla gestione degli utili derivanti dai loro patrimoni, traggono le risorse per sostenere attività di interesse collettivo.

Attraverso bandi periodici o assegnazioni dirette hanno la possibilità di individuare specifici obiettivi, strumenti, modalità di azione e soggetti attuatori, senza però dover assumere in prima persona l'implementazione delle iniziative.

Le Fondazioni, nonostante le minori risorse a loro disposizione a causa della crisi, continuano ad erogare una quota consistente dei fondi attualmente a disposizione degli enti non profit (Rapporto Acri 2020). Inoltre, il contributo che arriva dalle Fondazioni va misurato non solo prendendo come unico indicatore la consistenza delle risorse economiche messe a disposizione dei rispettivi territori, ma anche quanto le stesse interpretano il proprio ruolo in chiave strategica promuovendo e sostenendo i processi di innovazione sociale, partecipati e sostenibili nel tempo.

Le realtà operative in Toscana			
Denominazione	Territorio di riferimento	Sito web	Esempio finanziamento 2019
Fondazione Cassa di Risparmio di Firenze	Province di Firenze, Arezzo e Grosseto	www.fondazionecrfirenze.it	<i>Progetto speciale: <u>OMA – Osservatorio dei Mestieri d’Arte.</u></i> OMA è un’associazione non profit di Fondazioni di origine bancaria con sede e personale specializzato presso la Fondazione CR Firenze e promuove la tutela del patrimonio storico artistico dei mestieri d’arte attraverso azioni di comunicazione, partenariati strategici, progetti di didattica e formazione.
Fondazione Cassa di Risparmio di Carrara	Provincia di Massa – Carrara	www.fondazionecrrarrara.com	<i>Settore: Arte, Attività e Beni culturali</i> <u>Con–vivere CarraraFestival edizione 2019 – ‘Formazione’</u> Dal 5 all’8 settembre 2019 a Carrara si è svolta la quattordicesima edizione di Con–vivere, il festival organizzato insieme a partner pubblico/privati. Contributo: €221.500,00

Le realtà operative in Toscana			
Denominazione	Territorio di riferimento	Sito web	Esempio finanziamento 2019
Fondazione Casa di Risparmio di La Spezia	Provincia di La Spezia e Lunigiana.	www.fondazionecarispezia.it	<p><i>Settore:</i> Assistenza sociale <u>Integr-Azioni 2.0, un vasto partenariato per l'inclusione e il lavoro</u> Promozione della nascita di nuove opportunità di inserimento lavorativo per italiani e stranieri in condizione di disagio, attraverso interventi nel settore dell'agricoltura, della manutenzione del verde e dell'edilizia, insieme a Caritas Diocesana La Spezia-Sarzana-Brugnato ed altri enti pubblico/privati Contributo: € 200.000,00</p>
Fondazione Casa di Risparmio di Lucca	Provincia di Lucca	www.fondazionecarilucca.it	<p><i>Settore:</i> Salute pubblica <u>Massaggiatori cardiaci automatici per l'emergenza</u> Donazione alla locale Azienda sanitaria di 16 dispositivi per rianimazioni cardiopolmonari dei pazienti colpiti da arresto circolatorio Contributo: €200.000,00</p>
Fondazione Cassa di Risparmio di Pistoia e Pescia	Provincia di Pistoia	www.fondazionecrpt.it	<p><i>Settore:</i> Volontariato, Filantropia e Beneficenza <u>Hero, un'azione di sistema per il contrasto alla povertà educativa</u> Promozione di un'azione di rete per supportare i minori con difficoltà di apprendimento, insieme a Cooperativa Sociale Gemma e altre associazioni pistoiesi, Impresa sociale Con I Bambini Contributo: € 187.500,00</p>
Fondazione Casa di Risparmio di Prato	Provincia di Prato	www.fondazionecrprato.it	<p><i>Progetto speciale: Social housing</i> Messa a disposizione un immobile per l'accoglienza di minori privi di sostegno familiare.</p>

Le realtà operative in Toscana			
Denominazione	Territorio di riferimento	Sito web	Esempio finanziamento 2019
Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato	Comprensorio di San Miniato, comprendente i Comuni di Capannoli, Castel-franco di Sotto, Empoli, Fucecchio, Montopoli Valdarno, Ponsacco, Pontedera, San Miniato, Santa Croce Sull'Arno e Santa Maria a Monte.	www.fondazionecrsm.it	<i>Settore: Arte, Attività e Beni culturali</i> <u>XXIII Festa del Teatro dello Spirito</u> Promozione e sostegno della tradizionale rassegna teatrale curata dalla locale Fondazione Istituto Dramma Popolare Contributo: €29.000,00
Fondazione Cassa di Risparmio di Volterra	Comuni di Volterra, Pomarance, Castelnuovo Val di Cecina, Montecatini Val di Cecina, Monteverdi Marittimo, Cecina, Peccioli, Terricciola, Chianni, Capannoli, Bibbona e Casciana Terme Lari.	www.fondazionecrvolterra.it	<i>Progetto speciale: <u>Per Aspera ad Astra. Come riconfigurare il carcere attraverso la cultura e la bellezza</u></i> Il Progetto ha l'intento di approfondire il tema del teatro in carcere quale strumento di rieducazione dei detenuti. Al Progetto hanno aderito 11 Fondazioni, tra cui la Fondazione Cassa di Risparmio di Volterra.
Fondazione Banca del Monte di Lucca	Provincia di Lucca.	www.fondazionebmlucca.it	<i>Settore: Sviluppo locale</i> <u>'Luccartigiana', per dare valore ai mestieri e alle arti artigianali</u> Organizzazione della quarta edizione della fiera dell'artigianato lucchese per dare spazio e visibilità alla manifattura locale, insieme alle associazioni di categoria ed altri enti pubblico/ privati. Contributo: €20.000,00

Le realtà operative in Toscana			
Denominazione	Territorio di riferimento	Sito web	Esempio finanziamento 2019
Fondazione Livorno	Provincia di Livorno	www.fondazioneilivorno.it	<i>Progetto speciale: <u>Funder35. L'impresa culturale che cresce</u></i> Il Progetto è nato nel 2012 con l'obiettivo di selezionare le migliori imprese culturali giovanili, accompagnarle nell'acquisizione di modelli gestionali e di produzione e garantirne così un migliore posizionamento sul mercato e una maggiore efficienza e sostenibilità. L'iniziativa è promossa e sostenuta da 19 Fondazioni, tra cui la Fondazione Livorno.
Fondazione Monte dei Paschi di Siena	Provincia di Siena	www.fondazioneimps.it	<i>Settore: Sviluppo locale</i> <u>Ikigai, i progetti dei giovani mettono le ali</u> Sostegno della formazione e della crescita professionale dei giovani senesi, accompagnandoli nei loro progetti futuri, insieme a Regione Toscana e CCIAA. Contributo: €300.000,00
Fondazione Pisa	Alcuni comuni della Provincia di Pisa: Pisa, Bientina, Buti, Calci, Calcinaia, Capannoli, Casciana Terme, Cascina, Castelfranco di Sotto, Crespina, Lari, Peccioli, Ponsacco, Pontedera, San Giuliano Terme, Santa Maria a Monte, Santa Croce Sull'Arno, Terricciola, Vecchiano e Vicopisano.	www.fondazionepisa.it	<i>Progetto speciale: <u>Progetto 'Dopo di Noi'</u></i> Progettazione, costruzione e gestione di un complesso destinato all'assistenza residenziale e diurna di soggetti portatori di disabilità, avvalendosi della Fondazione Dopo di Noi a Pisa onlus.

Le fondazioni di famiglia e quelle di impresa sono fondazioni di diritto privato nate a seguito di donazioni o lasciti destinati da una o più persone, o da un'organizzazione, al perseguimento di uno specifico fine statutario.

Le Fondazioni di famiglia sono organizzazioni costituite per volontà di una o più persone legate da vincoli familiari al fine di preservare e dare continuità ad una parte del patrimonio delle famiglie da utilizzarsi anche per finalità sociali e solidaristiche.

Le Fondazioni di impresa appaiono come uno strumento importante per strutturare in modo stabile e continuativo l'intervento filantropico delle imprese e allo stesso tempo per renderlo riconoscibile e tutelarne la specificità.

Si considerano fondazioni di impresa gli enti che rispettano i seguenti tre criteri:

- il fondatore è un'impresa (*donor company*) o un gruppo di imprese (sono espressione dell'impegno filantropico prevalentemente di aziende medio-grandi);
- l'ente è dotato di personalità giuridica distinta da quella dell'impresa, anche se rimane legata ad essa;
- l'impresa (o il gruppo di imprese) costituisce la fonte principale di reddito/risorse per l'ente e /o ha una significativa presenza nella *governance* dallo stesso.

Le fondazioni di impresa (ricerca promossa da Fondazione Soliditas e Fondazione Bracco nel 2019) sono attualmente 111, di cui 11 con sede in Toscana. Sono costituite perlopiù prima del 2006 su iniziativa di imprese di grandi dimensioni, attive nei territori soprattutto dell'Italia settentrionale. Per quanto riguarda il settore produttivo dell'impresa fondatrice, il più numeroso è quello di finanza e credito, seguito da abbigliamento, tessile, moda, accessori abbigliamento e energia, ambiente, municipalizzate ed alimentare, bevande e tabacco.

Alla base della loro costituzione prevalgono le motivazioni etiche e personali dei fondatori piuttosto che quelle strategiche.

Hanno un approccio più operativo e pro-attivo che in passato, con una significativa presenza dell'impresa nella loro *governance*. Inoltre, in linea con quanto già avviene a livello interna-

zionale, stanno investendo per provare a cambiare le modalità di intervento secondo un'ottica sempre più strategica.

Dal punto di vista delle modalità di intervento, è possibile individuare tre modelli adottati di fondazione di impresa (valevole anche per quelle di famiglia):

- operativa (*operating*), che realizza progetti o servizi in proprio o con altri attori pubblici o privati. Il capitale investito dall'azienda fondatrice non è l'unica fonte di reddito della fondazione: attività e servizi dipendono quindi dalla sua capacità di generare ricavi sufficienti a bilanciare i costi, integrando il capitale disponibile con la raccolta di donazioni;
- erogativa (*grant-making*), più vicina all'idea classica di mecenatismo: non vengono forniti direttamente servizi, ma si finanziano enti vicini agli scopi statutari erogando fondi a sostegno di progetti proposti dall'esterno.
- mista: al contempo svolgono sia attività erogative che operative. È proprio questa modalità a prevalere nelle Fondazioni di impresa (40%).

I settori di intervento in cui le Fondazioni di impresa operano maggiormente sono quelli dell'istruzione, della cultura e dell'arte, mentre si registra una crescita del settore sviluppo e coesione sociale e un sempre maggiore interesse verso le problematiche sociali. In Italia rispetto all'estero, c'è una grande concentrazione di interventi negli ambiti di 'arte' e 'cultura' rispetto al 'welfare' perché, data l'esistenza di un sistema di welfare statale, la filantropia si è a lungo dedicata ad altre aree. Tendenza che negli anni recenti sta cambiando: si stanno spingendo a cercare nuove risposte con cui alleviare gli effetti della crisi economica.

Risultano anche diverse fondazioni chiuse nei vari anni a causa, almeno in parte, degli effetti della crisi economica sulle imprese fondatrici. In altri casi, al cambiamento nelle strategie

delle imprese che hanno trovato più conveniente ricorrere a forme alternative di filantropia, ad esempio elargendo contributi direttamente per mezzo dell'impresa.

Il contributo specifico delle Fondazioni d'impresa non è legato solamente al sostegno economico che possono fornire ma quanto più alle conoscenze, alle modalità e al *know how* che questi enti sono in grado di portare all'universo del terzo settore che ancora oggi spesso accusa una mancanza di competenze gestionali, strategiche o di valutazione delle proprie attività (molte fondazioni d'impresa offrono, a tal proposito, attività di *capacity building* accanto all'erogazione dei contributi economici).

Alcune fondazioni che operano in Toscana		
Denominazione	Finalità	Sito web
Fondazione Alta Mane Italia	Sostiene progetti volti al miglioramento delle condizioni di vita o di salute delle persone, con particolare attenzione a bambini e giovani, che si trovano in situazioni di estrema emarginazione sociale o di sofferenza psicofisica, mediante percorsi di sostegno collegati all'esperienza artistica, finalizzati alla loro ripresa psico-fisica e integrazione sociale.	www.altamaneitalia.org
Fondazione Carlo Marchi	Favorisce la diffusione della cultura e del civismo, promuovendo e sviluppando ogni iniziativa utile a tal fine nello spirito della grande tradizione culturale italiana in Toscana.	www.fondazionemarchi.org

Alcune fondazioni che operano in Toscana		
Denominazione	Finalità	Sito web
Fondazione Cattolica	<p>Nasce da Società Cattolica Assicurazioni, per rispondere all'esigenza di un rapporto più vivo e diretto tra impresa e società civile in cui la dovuta attenzione alla redditività e alla sollecitazione del mercato non esclude, ma rigorosamente contempla, lo sviluppo di una profonda sensibilità sociale.</p> <p>Accanto alla funzione <i>grant-making</i> tipica di una fondazione d'impresa, Fondazione Cattolica Assicurazioni assolve ad un ruolo propriamente educativo, promuovendo i Valori della Dottrina Sociale della Chiesa in funzione dello sviluppo di un sistema sociale ed economico orientato al Bene comune. Interviene a livello nazionale con particolare attenzione ai territori nei quali la Società fondatrice opera e sviluppa la sua attività.</p>	www.fondazionecattolica.it
Fondazione Guido Franceschini Onlus	<p>Nasce per iniziativa dei genitori e di alcuni amici di Guido mossi dalla volontà di mantenerne vivo il ricordo non solo attraverso il consolidamento di una rete di rapporti di amicizia, quanto attraverso la condivisione di obiettivi e azioni capaci di dare concretezza e rendere operativa, a livello locale, la spinta propulsiva alimentata dal sentimento di amore che quel ricordo genera.</p>	www.guidofranceschinionlus.it
Fondazione Just	<p>Nasce su iniziativa di Just Italia SpA, che dal 1984 distribuisce in tutta Italia i cosmetici naturali svizzeri Just tramite vendita diretta a domicilio, per gestire con professionalità e trasparenza le attività di solidarietà dell'Azienda.</p>	www.fondazionejustitalia.org
Fondazione Marmo Carrara	<p>Nasce per volontà degli operatori del settore lapideo, per sostenere progetti sociali del territorio.</p>	www.fondazionemarmo.it

Alcune fondazioni che operano in Toscana		
Denominazione	Finalità	Sito web
Fondazione Mission Bambini	Nasce nel 2000 con il nome di 'aiutare i bambini', con lo scopo di dare un aiuto concreto ai bambini poveri, ammalati, senza istruzione o che hanno subito violenze fisiche e morali. Sostiene in Italia e nel mondo progetti di assistenza sanitaria, educazione ed emergenza.	www.missionbambini.org
Fondazione Prosolidar	Ente bilaterale costituito per iniziativa del Fondo nazionale del settore del credito per progetti di solidarietà. Essa è la prima e, allo stato, l'unica esperienza, anche a livello internazionale, di ente voluto dalle parti in un contratto collettivo e finanziato attraverso il 'match-gifting', cioè la condivisione del contributo in misura uguale tra lavoratori ed imprese. Il contributo individuale è pari a 6 euro annui.	www.fondazioneprosolidar.org
Fondazione Pubblicità Progresso	Opera per contribuire, attraverso campagne televisive, editoriali e digitali, a progetti di comunicazione sociale per sensibilizzare l'opinione pubblica su temi civili, culturali ed educativi della nostra comunità.	www.pubbliprogresso.it
Fondazione San Zeno	Destina contributi a enti e associazioni che intraprendono progetti di scolarizzazione, formazione umana e professionale, lavoro in Europa, Asia, Africa e America Latina. L'idea di Fondazione San Zeno nasce dalla volontà di un imprenditore, Sandro Veronesi, presidente del gruppo Calzedonia.	www.fondazione sanzeno.org
Fondazione Tender to nave Italia	Mette a disposizione un grande veliero armato a brigantino-goletta, Nave Italia, condotto da un equipaggio della Marina Militare, quale strumento principale per realizzare una metodologia educativa straordinaria per efficacia, capacità di incidere sui processi formativi, abilitativi, riabilitativi, dedicati a bambini, ragazzi, adulti, anziani in situazioni diverse di disagio fisico, psichico, familiare o sociale. La Fondazione considera ogni forma di 'diversità' come un fattore di arricchimento reciproco.	www.naveitalia.org

Alcune fondazioni che operano in Toscana		
Denominazione	Finalità	Sito web
Fondazione Umana – Mente	Intende soddisfare la propria mission con la realizzazione di interventi e progetti di qualità, che rispondano ad un bisogno emergente e comprovato, validi dal punto di vista del modello di intervento e delle attività proposte, ben strutturati dal punto di vista gestionale, promossi da enti non profit di provata esperienza e dotati delle competenze necessarie. La missione della Fondazione Allianz Umana – Mente è dare risposte valide ed efficaci ai bisogni di chi è in situazione di disagio.	www.umana-mente.it
Fondazione Unipolis	Supporta idee e progetti innovativi per la crescita culturale, sociale e civica delle persone e delle comunità. Fondazione d'impresa del Gruppo Unipol e del Gruppo UnipolSai.	www.fondazioneunipolis.org
Fondazione Vodafone	Favorisce l'integrazione delle categorie più fragili e a sostenere i giovani e le imprese sociali, le persone con disabilità, la salute e la ricerca.	www.vodafone.it  Fondazione Vodafone Italia
UniCredit Foundation	Fondazione d'impresa del Gruppo UniCredit. Nasce dalla fusione, completata nell'aprile 2018, tra UniCredit Foundation, costituita nel 2003 per contribuire allo sviluppo della solidarietà e della filantropia nelle comunità e nei territori in cui il Gruppo opera, e UniCredit & Universities Foundation, costituita nel 2009 con lo scopo di promuovere studi e iniziative rivolti ad approfondire la conoscenza delle discipline bancarie, economiche e giuridiche.	www.unicreditfoundation.org
Water Right Foundation	Promuove progetti di cooperazione allo sviluppo, interventi di informazione, sensibilizzazione e di educazione ambientale. Diffusione di una cultura dell'acqua e di un uso sostenibile delle risorse.	www.wrf.it

Capitolo 5

Il bilancio¹

Elena Pignatelli e Riccardo Bemi

1. Dalla normativa previgente alla disciplina del bilancio nel D.lgs 117 del 2017

Con il Codice del Terzo settore vengono stabilite regole precise di rendicontazione, che impongono l'adozione di schemi di bilancio obbligatori e di sistemi contabili inderogabili al fine di poter usufruire di benefici fiscali.

Il D.lgs 117 del 2017 (Codice del Terzo settore - Cts) dedica due articoli agli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili e redazione di bilancio degli enti del terzo settore (ets):

- l'articolo 13, intitolato "Scritture contabili e bilancio" collocato nel Titolo II rubricato "Degli enti del terzo settore in generale"
- l'articolo 87, intitolato "Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli enti del terzo settore" collocato nel Titolo X riguardante il "Regime fiscale degli enti del terzo settore".

Ambedue gli articoli dettano un obbligo specifico di rendicontazione e trasparenza per cui tutti gli enti del terzo settore devono tenere una contabilità ordinata, redigere ed approvare annualmente un bilancio da pubblicare sul registro unico nazionale del terzo settore.

Prima della Riforma non esisteva un riferimento legislativo univoco che definisse gli adempimenti contabili di tali enti, ma un insieme di norme e leggi speciali che prevedevano, a seconda dell'appartenenza di un ente ad un settore piuttosto che ad

1 I contributi relativi ai paragrafi da 1 a 8 e 10 sono da attribuirsi a Elena Pignatelli, il 9 e i restanti paragrafi da 11 a 16 a Riccardo Bemi.

un altro, l'applicazione di regole precise.

Nello specifico, oltre all'articolo 20 del Codice civile, tutt'ora in vigore, che impone agli amministratori di convocare l'assemblea una volta l'anno per l'approvazione del bilancio, gli obblighi di rendicontazione erano previsti da leggi di settore quali ad esempio quella sul volontariato laddove all'art. 3 della L. 266/1991 stabilisce per le organizzazioni di volontariato "l'obbligo di formazione del bilancio, dal quale devono risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti, nonché le modalità di approvazione dello stesso da parte dell'assemblea degli aderenti". Da un punto di vista fiscale vengono invece previsti maggiori obblighi contabili quali ad esempio quelli imposti dall'art. 148 c. 8 lettera d) del Dpr n. 917 del 1987 (testo unico imposte sui redditi - t.u.i.r.) che impone tra le clausole da inserire nello statuto delle associazioni l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario, secondo le disposizioni statutarie, per usufruire di talune agevolazioni fiscali o quello dell'art. 144 c. 2 Tuir che stabilisce che gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata per l'attività commerciale esercitata.

Entrambi questi articoli, sulla base di quanto previsto dall'art. 89 del Cts, non si applicheranno, agli enti del terzo settore, bensì a tutti quegli enti di tipo associativo che decideranno di non iscriversi nel Registro unico nazionale del terzo settore (Runts).

Un primo tentativo di definizione in un sistema organico di tenuta delle scritture contabili lo fece il legislatore con la nascita delle onlus (organizzazioni non lucrative di utilità sociale, ed in particolare con l'art. 25 del D.lgs 460 del 1997 che introdusse l'art. 20 bis al Dpr n. 600 del 1973 intitolato "Scritture contabili delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale".

Con il suddetto art. 25 si impone per le onlus, a pena di decadenza di benefici fiscali per esse previsti,

la redazione di scritture contabili cronologiche e sistematiche che esprimano con completezza ed analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentino adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della organizzazione, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali.

L'agenzia delle onlus, poi, nel 2009 al fine di avere dei modelli di bilancio specifici e con struttura uniforme per gli enti non profit emanò le "Linee guida e gli schemi di redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit" individuando i seguenti documenti di bilancio:

- 1) Stato Patrimoniale
- 2) Rendiconto gestionale
- 3) Nota integrativa
- 4) Relazione di missione

specificando che i soggetti con proventi e ricavi annui inferiori a 250.000,00 euro possono redigere, in luogo dello Stato patrimoniale e del Rendiconto gestionale, un rendiconto finanziario predisposto secondo criteri di cassa cui dovrà essere allegato un prospetto sintetico delle attività patrimoniali in essere alla data di bilancio (Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione patrimoniale).

Trattandosi di Linee guida non sussiste l'obbligatorietà della redazione del bilancio secondo i suesposti schemi.

In questa pluralità di norme, la finalità del legislatore con il D.lgs 117 del 2017 è stata quella di uniformare gli schemi di bilancio per gli enti del terzo settore, prendendo sicuramente spunto dalle linee guida dell'agenzia delle onlus identificando all'art. 13 i seguenti documenti di bilancio:

- 1) Stato Patrimoniale
 - 2) Rendiconto gestionale con indicazione dei proventi e degli oneri dell'ente
-

3) Relazione di missione

Lo stesso art. 13 ha previsto, altresì, per gli enti del terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate inferiori a 220.000,00 euro che il bilancio possa essere redatto nella forma del Rendiconto per cassa.

Alla luce di quanto normato nell'articolo 13 potremmo, quindi, individuare per gli ets non commerciali due distinti regimi:

- 1) Regime ordinario
- 2) Regime minore

ponendo attenzione sul fatto che nonostante l'articolo sia intitolato "scritture contabili e bilancio" non ci da alcuna indicazione sulla modalità di tenuta delle scritture contabili, se non per gli enti commerciali.

2. Dalle scritture contabili al bilancio

Nonostante il legislatore non dia indicazioni da un punto di vista civilistico delle scritture contabili da adottare, sappiamo che queste sono quei documenti necessari per consentire un controllo costante dell'attività dell'ente e che contengono la rappresentazione dei singoli atti della situazione patrimoniale generale e del risultato gestionale dell'attività svolta.

La norma contenuta nella sezione civilistica del D.lgs 117 del 2017 va coordinata con quella contenuta nel Titolo X intitolato "Regime fiscale degli enti del terzo settore" ed in particolare con l'art. 87 intitolato "Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli enti del terzo settore".

Dovremo pertanto riferirci anche a quest'ultimo articolo per comprendere come poter redigere i documenti previsti dall'articolo 13 del D.lgs 117 del 2017.

L'articolo 87 si compone di 7 commi nei quali il legislatore prende in considerazione gli obblighi contabili relativamente a :

- 1) Attività complessiva svolta dagli ets (commi 1 e 2)
 - 2) Attività svolta con modalità commerciali (comma 1 lette-
-

-
- ra b e comma 4)
- 3) Attività complessiva svolta da ets minori (comma 3)
 - 4) Raccolte pubbliche di fondi (comma 6)
 - 5) Perdita di qualifica fiscale di ets non commerciale (comma 7)

In base al primo comma dell'art. 87 del D.lgs 117 del 2017 lettera a), gli ets non commerciali di cui all'art. 79 comma 5 che non applicano il regime forfettario di cui all'articolo 86 del decreto (odv e aps), devono redigere, a pena di decadenza dei benefici fiscali, relativamente all'attività complessivamente svolta,

scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione ed a rappresentare adeguatamente nel bilancio di cui all'art. 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

ovvero devono essere conservate fino a quando non sono definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine decennale previsto dall'art. 2220 c.c. Il primo elemento degno di considerazione è che, pur essendo l'articolo 87 collocato nell'ambito delle disposizioni fiscali del Codice del Terzo settore, questo menziona l'attività complessivamente svolta e, quindi, sia quella svolta con modalità commerciali che non, la cosiddetta attività "istituzionale".

Da ciò ne deriva che la disposizione si rende applicabile anche a quelle associazioni che svolgono esclusivamente attività non in modalità commerciale.

Secondo il dettato dell'art. 87 gli enti del terzo settore hanno, quindi, l'obbligo di tenere scritture contabili cronologiche e sistematiche.

Dall'economia aziendale sappiamo che le scritture cronologiche sono caratterizzate dal fatto che le operazioni sono regi-

strate in ordine di data, mentre quelle sistematiche sono caratterizzate dal fatto che le operazioni sono registrate in base all'oggetto al quale si riferiscono (ad esempio il libro cassa rileva tutte le operazioni che hanno ad oggetto il denaro).

Con riferimento ad ogni oggetto, poi, le operazioni sono indicate rispettando l'ordine cronologico.

Il successivo comma 2 chiarisce che tali obblighi 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.

Sostanzialmente l'art. 87 non fa che illustrarci come l'ets può assolvere agli obblighi di redazione del bilancio che, ricordiamo è costituito, nella c.d. forma "ordinaria", dai seguenti prospetti:

- 1) Stato patrimoniale
- 2) Rendiconto gestionale, con indicazione dei proventi e degli oneri.

D'altra parte è solo la tenuta di una contabilità ordinaria, che si avvale, appunto di scritture cronologiche e sistematiche che permette la redazione di documenti che contengono sia aspetti patrimoniali, che finanziari ed economici.

Secondo quanto previsto dall'art. 87 comma 1 del D.lgs 117 del 2017, l'omessa tenuta delle scritture contabili comporta la decadenza dai benefici fiscali usufruiti dagli ets, pertanto le conseguenze per l'ente possono essere estremamente rilevanti ed onerose esplicitandosi in una conseguente ripresa a tassazione di proventi che godono di un trattamento fiscale favorevole relativamente alle imposte dirette ed indirette.

Ricordiamo che, ai sensi del comma 1 dell'art. 87, il legislatore prevede un'esonero specifico dalla tenuta delle scritture contabili per le organizzazioni di volontariato e di promozione sociale che applicano il regime forfetario di cui all'articolo 86.

Quello appena visto è, quindi, il regime che abbiamo definito "ordinario" nel paragrafo precedente, quale è invece il regime

“minore”?

Ci risponde il comma 3 dell'art. 87 del Decreto legislativo stabilendo che gli ets non commerciali di cui all'art. 79 comma 5 che nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6 del Cts non abbiano conseguito proventi di ammontare superiore all'importo stabilito dall'articolo 13 comma 2, *“possono 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”*.

Sono, quindi, esentati dalla tenuta delle scritture contabili i soggetti di minori dimensioni non commerciali, in funzione dei proventi prodotti, prevedendo la possibilità di tenere un semplice rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive, tale disposizione è analoga a quanto viene previsto dall'art. 20-bis, comma 3 del Dpr n. 600 del 1973.

Sostanzialmente il comma 3 introduce una norma di favore per quegli enti del terzo settore che non superano i 220.000,00 euro di introiti.

Si ritiene che per poter verificare tale ammontare, gli ets dovranno tenere conto di tutti i componenti positivi di reddito.

Si dovranno quindi considerare :

- gli introiti istituzionali,
- gli introiti commerciali,
- gli interessi attivi,
- le rendite di capitale,
- i canoni attivi di locazione,
- le plusvalenze,
- le sopravvenienze attive.

Se il totale di questi componenti non supera i 220.000,00 euro si potrà tenere il rendiconto per cassa.

3. Gli obblighi contabili per l'attività svolta con modalità commerciali

L'art. 87 comma 1 lettera b) del D.lgs 117 del 2017 dispone che gli enti del terzo settore non commerciali di cui all'art. 79 comma 5, che non applicano il regime forfetario dell'art. 86, devono "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" (€400.000,00 per attività di servizi e 700.000,00 euro per altre attività).

È bene ricordare che l'articolo 6 intitolato "attività diverse" permette agli ets, a patto che lo statuto o l'atto costitutivo lo consentano, di esercitare attività diverse da quelle di interesse generale e che siano strumentali ed accessorie rispetto a quest'ultime.

Ricordiamo, sulla base di quanto previsto dall'art. 79 del D.lgs 117 del 2017, che le attività di interesse generale si considerano svolte con modalità commerciali quando sono svolte dietro versamento di corrispettivi che 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 (salvo il limite del 5% previsto dal comma 2 bis dell'art. 79).

Per le attività commerciali svolte dagli ets, viene, quindi, previsto l'obbligo dell'istituzione dei registri integrati iva senza essere assoggettati al vincolo del non superamento di 400.000,00 euro per le attività di servizi e di 700.000,00 euro per le altre attività, così come invece è previsto dall'articolo 18 Dpr 600 del 1973 per le imprese minori.

Al comma 4 viene poi specificato che *"in relazione all'attività commerciale esercitata, gli enti del Terzo settore non commerciali*

di cui all'art. 79, comma 5, hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata".

Questo non implica l'impianto di due piani dei conti e bilanci separati, ma l'ente del terzo settore potrà redigere un unico bilancio (vedremo nei paragrafi seguenti che il legislatore ha previsto una sezione a parte per le attività oggetto di questo paragrafo) avendo alcune accortezze quali:

- 1) nello Stato patrimoniale, seppur non è prevista una separazione tra le immobilizzazioni afferenti le attività istituzionali da quelle afferenti le attività commerciali, è opportuno che sul registro dei beni ammortizzabili ci sia l'evidenziazione separata dei cespiti o l'istituzione di due libri dei beni ammortizzabili, questo per ricondurre alle diverse sezioni del rendiconto gestionale le quote annuali di ammortamento;
- 2) nella sezione dei proventi e dei costi, sarà necessario da una parte distinguere i proventi di interesse generale da quelli delle attività diverse e dall'altra i costi dell'attività di interesse generale da quelli delle attività diverse, con un'ulteriore specifica che potrebbe riguardare i costi promiscui;
- 3) imposte, mentre l'Ires afferirà solo all'area commerciale dell'ente del terzo settore, l'Irap potrebbe avere diversa base imponibile. Si ricorda, infatti che gli enti del terzo settore scontano tale imposta con modalità differenti tra la sfera istituzionale e commerciale.

Per quanto concerne l'attività istituzionale (art. 10 D.lgs n. 446 del 1997), la base imponibile si determina con riferimento al cosiddetto metodo retributivo, ed è costituita dall'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale dipendente, secondo il criterio di competenza, coincidenti con l'imponibile previdenziale, dei compensi per il personale assimilati al reddito di lavoro dipendente ex art. 50 Tuir ed i compensi erogati per at-

tività di lavoro autonomo occasionale (art. 67 c.1 lett. l Tuir), escludendo naturalmente i compensi e le retribuzioni relativi al personale impiegato nell'attività commerciale.

Per la parte commerciale la base imponibile si determina applicando le regole proprie previste per le imprese commerciali. Per quanto riguarda la modalità di tenuta della contabilità separata l'Agenzia delle Entrate si è espressa con la risoluzione n. 86 del 13/03/2002 affermando che "la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività istituzionale e quelle destinate all'attività commerciale, non è di ostacolo all'eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti".

La tenuta di una contabilità separata non prevede, infatti, l'istituzione di un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività.

In merito alle spese ed agli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente per l'esercizio di attività commerciali ed altre attività, il comma 3-bis dell'articolo 109 del Tuir, dispone che il limite di deducibilità sia determinato sulla base del rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Trattasi di un valore determinabile al termine di ogni esercizio.

Per quanto sopra si ritiene che i componenti comuni alle due attività debbano essere imputati a voci di conto separate dai restanti conti, e ripartiti tra i conti dell'attività istituzionale e quelli dell'attività commerciale, al termine dell'esercizio, in base alla percentuale sopra determinata".

Per quanto riguarda la disciplina iva, l'imposta relativa ai beni ed ai servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'atti-

vità commerciale e dell'attività principale è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale.

4. La perdita di qualifica di ets non commerciale

In base all'art. 87 comma 7 del D.lgs 117 del 2017, gli ets che perdono la qualifica di ente non commerciale

Entro tre mesi dal momento in cui si verificano i presupposti di cui all'articolo 79, comma 5, ai fini della qualificazione dell'ente del terzo settore come ente commerciale, tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere compresi nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, con l'obbligo per il predetto ente di tenere le scritture contabili di cui agli articoli 14, 15, 16 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973. Le registrazioni nelle scritture cronologiche delle operazioni comprese dall'inizio del periodo di imposta al momento in cui si verificano i presupposti che determinano il mutamento della qualifica di cui all'articolo 79, comma 5, devono essere eseguite, in deroga alla disciplina ordinaria, entro tre mesi decorrenti dalla sussistenza dei suddetti presupposti.

Preme ricordare che un ente del terzo settore perde la qualifica di ente non commerciale quando le attività di interesse generale non svolte nel rispetto del comma 2 dell'art. 79 (attività svolte con modalità commerciali) sommate alle attività diverse (escluse le sponsorizzazioni) sono maggiori rispetto alle attività di interesse generale svolte nel rispetto del comma 2 (attività svolte con modalità non commerciali) sommate ai contributi, alle sovvenzioni, alle liberalità, alle quote associative ed al valore normale delle cessioni gratuite (proventi figurativi).

L'articolo 87 evidenzia che la perdita della qualifica di ente non commerciale produce i suoi effetti, sia ai fini Iva che ai fini delle imposte sui redditi, retroattivamente, ovvero a partire dallo stesso periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che consentono di fruire delle agevolazioni e comporta l'obbligo di

tenere le scritture contabili di cui all'articolo 14, 15 e 16 del Dpr 29 settembre 1973, n. 600.

L'iscrizione nell'inventario deve avvenire entro sessanta giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica.

Il tenore letterale della disposizione in esame comporta che, a differenza di quanto previsto da altre disposizioni tributarie, la variazione della qualifica ha effetto retroattivamente dall'inizio del periodo d'imposta in cui la stessa si verifica.

È importante sottolineare che l'ente non perde la qualifica di ets, infatti la novità introdotta dalla Riforma del terzo settore consiste nella convivenza degli enti del terzo settore non commerciali e degli enti del terzo settore commerciali.

Si deve comunque tener presente che la conseguenza della perdita della qualifica di ente non commerciale comporta l'esclusione da tutta una serie di norme agevolative come, ad esempio, la fruizione del regime forfetario riservato a tali enti e previsto dall'art. 80 del D.lgs 117 del 2017, nonché le disposizioni agevolative in materia di tributi locali di cui all'art. 82 comma 6 del D.lgs 117 del 2017.

La perdita di qualifica comporterà degli effetti anche per i soggetti che effettuano liberalità a favore dell'ente, infatti non saranno più applicabili gli artt. 81 (Social bonus) e 83 (Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali) del D.lgs 117 del 2017.

Si ritiene, infine, che la qualifica di ente non commerciale possa essere riacquistata negli esercizi successivi, qualora vengano meno le cause che hanno determinato il mutamento.

5. Gli schemi di bilancio ed il Dm del 05/03/2020

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 102 del 18 aprile 2020, con la pubblicazione del Decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020 con il quale è stata adottata la modulistica per la redazione dei bilanci degli enti del terzo settore, ai

sensi dell'articolo 13, comma 3 del Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, si è finalmente pervenuti ad un completamento del quadro degli schemi rendicontativi dei bilanci degli ets.

Il Ministero del Lavoro con tale decreto ha, quindi, reso noti i modelli che dovranno essere utilizzati ai fini della redazione del bilancio di esercizio.

Si tratta di in particolare di 4 modelli e più precisamente:

1. Mod. A per lo Stato patrimoniale;		
2. Mod. B per il Rendiconto gestionale;		Principio di competenza
3. Mod. C per la Relazione di missione;		
4. Mod. D per il Rendiconto per cassa (degli "enti minori").		Principio di cassa

Sulla base degli schemi normati dal legislatore si intuisce l'obbligo dell'utilizzo del principio di competenza economica per la redazione del bilancio degli enti del terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non inferiori a 220.000,00 euro, mentre si consente l'utilizzo del principio di cassa per gli enti con dimensione economica inferiore a tale soglia.

Per i bilanci redatti secondo il primo principio (della competenza economica), si dovrà tenere conto del volume complessivo di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate conseguiti come risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente. Per quanto concerne, invece, i bilanci redatti secondo il principio di cassa occorre escludere le entrate relative a disinvestimenti, intendendo come tali le alienazioni a qualsiasi titolo di elementi aventi natura di immobilizzazioni, in quanto entrate non afferenti alla gestione corrente dell'ente e quelle relative al reperimento di fonti finanziarie.

L'eventuale superamento dell'“importo soglia”, in corso d'anno, si riverbera solo con effetto e decorrenza dall'esercizio successivo.

Il bilancio è rappresentato da schemi “fissi”, ma che gli enti destinatari, al fine di favorire la chiarezza del bilancio, possono modificare:

- suddividendo ulteriormente le voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto, senza eliminare la voce complessiva e l'importo corrispondente;
- raggruppando le voci quando il raggruppamento è irrilevante;
- eliminando le voci precedute da numeri arabi o voci precedute da lettere minuscole con importi nulli per due esercizi consecutivi;
- aggiungendo, laddove questo favorisce la chiarezza del bilancio, voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto.

Eventuali raggruppamenti o eliminazioni delle voci di bilancio devono risultare esplicitati nella relazione di missione, al punto 3. Le disposizioni varate con il Decreto del 5 marzo 2020 per la redazione del bilancio si applicano a partire dall'esercizio successivo a quello di entrata in vigore del decreto.

Pertanto, per le organizzazioni di volontariato, per le associazioni di promozione sociale, e per le onlus, che hanno l'esercizio sociale coincidente con l'anno solare, l'adozione sarà obbligatoria a partire dall'anno 2021.

Se invece l'associazione o fondazione ha l'esercizio sociale non coincidente con l'anno solare (esempio, 1° settembre - 31 agosto), l'adozione sarà obbligatoria già a partire dall'anno 2020 (dall'esercizio amministrativo che inizia il 1 settembre 2020).

Naturalmente questi schemi dovranno essere adottati da tutti i soggetti che si iscriveranno al Registro unico nazionale del terzo settore (Runts) una volta istituito.

Occorre anche tenere in considerazione che:

- il comma 6 del medesimo articolo 13 del Codice del Terzo settore prevede che “l’organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale dell’attività di cui all’articolo 6 a seconda dei casi, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio”;
- il comma 6 dell’articolo 87 richiede che:

gli enti del terzo settore non commerciali di cui all’articolo 79, comma 5, che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all’interno del bilancio redatto ai sensi dell’articolo 13, un rendiconto specifico redatto ai sensi del comma 3 dell’articolo 48, tenuto e conservato ai sensi dell’articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all’articolo 79, comma 4, lettera a). Il presente comma si applica anche ai soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all’articolo 86.

Un ruolo importante nella valutazione del bilancio sarà esercitato dalla figura dell’organo di controllo (monocratica o collegiale) resa obbligatoria dall’art. 30 del D.lgs 117 del 2017 per alcuni specifici enti del terzo settore.

Si tratta di tutte le fondazioni, degli ets in cui sono stati costituiti patrimoni destinati (articolo 10 del Codice del Terzo settore) e le associazioni che superano per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

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

A tale organo è attribuito il compito di esprimere, con un’ap-

posita relazione, un giudizio sul bilancio composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e parte della relazione di missione che illustra le poste di bilancio.

La relazione, specifica lo stesso decreto, comprende, ex articolo 14, 2 comma, lett. e) del Decreto legislativo 39 del 2010, anche:

- il giudizio di coerenza con il bilancio;
- il giudizio della parte della relazione di missione che illustra l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie;
- il giudizio di conformità della medesima parte della relazione di missione con le norme di legge;
- la dichiarazione sugli errori significativi.

6. La composizione del bilancio degli enti "ordinari"

Abbiamo visto nel paragrafo precedente che gli enti del terzo settore dovranno redigere, in osservanza a quanto disposto dall'art. 13 del D.lgs 117 del 2017 e dal D.M 05/03/2020, i seguenti documenti:

1. Mod. A per lo Stato patrimoniale;
2. Mod. B per il Rendiconto gestionale;
3. Mod. C per la Relazione di missione;

Il principio da seguire per la redazione del bilancio di questi enti è quello della competenza, ovvero che si tenga conto dei ricavi e costi di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.

L'effetto delle operazioni e degli altri eventi che connotano la gestione aziendale deve, quindi, essere rilevato contabilmente e attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi incassi e pagamenti.

In altri termini un costo è di competenza dell'esercizio se, nell'e-

esercizio stesso, è maturato o ha dato la sua utilità o ha trovato copertura in un relativo ricavo. Allo stesso modo un ricavo può essere considerato di competenza dell'esercizio se è maturato nell'esercizio o se ha trovato in esso il suo correlativo costo.

Il bilancio di questi enti si compone quindi di tre documenti, il primo dei quali è lo stato patrimoniale nel quale troviamo il valore dei beni e dei capitali a disposizione di un'ente.

Lo schema proposto dal legislatore sostanzialmente non si discosta molto da quello proposto per le società di capitali all'art. 2424 Codice civile; sono state fatte alcune modifiche e aggiustamenti che tengono conto della struttura del patrimonio degli enti del terzo settore.

È formato da due sezioni: le attività, che rappresentano tutti gli investimenti necessari all'azienda per svolgere la propria attività e il modo in cui vengono impiegate e le passività, che rappresentano le fonti degli investimenti.

In particolare, nello schema proposto si rilevano le seguenti significative differenze rispetto a quello previsto per le imprese commerciali:

1. la lettera a) è intitolata "quote associative e apporti ancora dovuti", si tratta degli importi esigibili da parte dell'ente nei confronti di associati o fondatori a fronte di quote associative o apporti dei soci fondatori;
 2. sono stati superati tutti i riferimenti alle società controllanti che negli enti non profit non possono esistere;
 3. i crediti ed i debiti sono stati suddivisi tenendo in considerazione le entrate e le uscite tipiche degli enti del terzo settore (ad esempio, crediti da cinque per mille, verso enti della stessa rete associativa e tra i debiti verso gli associati, verso enti della stessa rete associativa);
 4. con riferimento alle poste ideali del patrimonio netto, il legislatore lo ha suddiviso tra:
 - il fondo di dotazione, ovvero il fondo di cui l'ente del
-

terzo settore può disporre al momento della sua costituzione;

- il patrimonio vincolato, che è composto dalle riserve statutarie e dalle riserve vincolate per scelte operate dagli associati nello statuto, da terzi donatori o dagli organi istituzionali;
- il patrimonio libero, che è costituito dal risultato gestionale dell'esercizio in corso e dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché dalle riserve;
- l'avanzo o il disavanzo d'esercizio, cioè l'eccedenza dei proventi e ricavi rispetto agli oneri e costi dell'esercizio contabilizzati come tali secondo il principio della competenza economica.

Va notato che nello stato patrimoniale il legislatore non ha inteso separare il patrimonio dedicato all'attività di interesse generale, rispetto a quello dedicato alle attività diverse dell'art. 6, elemento invece tenuto in considerazione nel rendiconto gestionale.

7. Stato patrimoniale

L'attivo dello Stato patrimoniale è formato dalle seguenti voci:

- A) quote associative o apporti ancora dovuti;
- B) immobilizzazioni, cioè quelle attività che non esauriscono la loro utilità in un solo esercizio ma manifestano benefici economici in un arco temporale di più esercizi;
- C) attivo circolante, cioè attività liquide o destinate a tramutarsi in liquido entro tempi brevi;
- D) ratei e risconti attivi.

Per quanto concerne il punto A), si tratta degli importi esigibili da parte dell'ente nei confronti di associati o fondatori a fronte di quote associative o apporti dei soci fondatori.

Le immobilizzazioni contenute nel punto B) si distinguono tra:

I - immobilizzazioni immateriali:

- 1) costi di impianto e di ampliamento;
- 2) costi di sviluppo;
- 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
- 5) avviamento;
- 6) immobilizzazioni in corso e acconti;
- 7) altre.

II - immobilizzazioni materiali:

- 1) terreni e fabbricati;
- 2) impianti e macchinari;
- 3) attrezzature;
- 4) altri beni;
- 5) immobilizzazioni in corso e acconti;

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

- 1) partecipazioni in:
 - a) imprese controllate;
 - b) imprese collegate;
 - c) altre imprese;
 - 2) crediti:
 - a) verso imprese controllate;
 - b) verso imprese collegate;
 - c) verso altri enti del terzo settore;
 - d) verso altri;
 - 3) altri titoli.
-

Le immobilizzazioni immateriali e materiali sono espese al netto delle rettifiche per ammortamento, ovvero il valore esposto in bilancio nell'attivo è pari al costo di acquisto del bene aumentato degli eventuali oneri accessori meno il fondo ammortamento, pari alle quote di ammortamento effettuate alla fine di ogni esercizio amministrativo.

Passando all'analisi delle singole categorie, per quanto concerne le immobilizzazioni immateriali sono costituite da:

- oneri pluriennali , quali i costi di impianto ed ampliamento e di sviluppo;
- beni immateriali o diritti quali diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno e concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
- avviamento , ovvero come lo definisce lo stesso legislatore nel decreto del 5 marzo 2020 come *"l'attitudine dell'azienda eventualmente acquisita dall'ente a produrre utili che derivino o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtu' dell'organizzazione delle risorse in un sistema efficiente"*;
- immobilizzazioni in corso ed acconti , quali ad esempio gli anticipi corrisposti a terzi per l'acquisizione di beni immateriali o diritti;
- altri, dove iscriviamo le immobilizzazioni immateriali non ricomprese nelle categorie precedenti, ad esempio i costi per migliorie e per spese incrementative su beni di terzi.

Per quanto concerne le immobilizzazioni materiali, le prime tre voci (terreni e fabbricati, impianti e macchinari e attrezzature) sono dettagliate ed intuitive, per ciò che concerne gli altri

beni di cui al punto 4) conterranno beni quali a titolo esemplificativo gli automezzi, le macchine d'ufficio elettroniche, i mobili e gli arredi.

L'ultima voce delle immobilizzazioni accoglierà:

- immobilizzazioni materiali in corso di realizzazione;
- anticipi a fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali.

Chiudono la categoria delle immobilizzazioni quelle finanziarie, ovvero costituite dal possesso di partecipazioni (quote di capitale) detenute in altre imprese e da crediti a medio lunga scadenza vantati nei confronti di terzi.

La lettera C) denominata "attivo circolante", si suddivide in :

I - Rimanenze:

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

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

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

- 11) imposte anticipate
- 12) verso altri
- Totale

III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

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

IV - Disponibilità liquide:

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

Per quanto riguarda questa sezione va evidenziato che contabilmente sarà opportuno operare una suddivisione contabile dei crediti come quella richiesta dalla sezione II dell'attivo circolante.

Per quanto riguarda le attività finanziarie sono costituite da prodotti a breve termine, ossia prodotti del mercato monetario facilmente convertibili in moneta.

Chiudono la sezione dell'attivo dello Stato patrimoniale i ratei e risconti attivi, poste contabili utilizzate per dare piena attuazione al principio di competenza economica. Ciò significa che costi e ricavi devono essere contabilizzati, nell'ambito del regime contabile ordinario, nel momento in cui gli stessi vengono a maturare, a prescindere dall'effettiva manifestazione finanziaria degli stessi.

Passando all'analisi del passivo dello Stato patrimoniale è costituito dai seguenti elementi:

- A) Patrimonio netto
- B) Fondi per rischi e oneri
- C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato
- D) Debiti
- E) Ratei e risconti passivi

Abbiamo già visto nel paragrafo precedente che la sezione A) è suddivisa tra:

I - Fondo di dotazione dell'ente

II - Patrimonio vincolato (composto da riserve previste nello statuto e da fondi vincolati per scelte operate da terzi donatori o dagli organi istituzionali):

- 1) Riserve statutarie
- 2) Riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali
- 3) Riserve vincolate destinate da terzi

III - Patrimonio libero (costituito dal dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché dalle riserve statutarie):

- 1) Riserve di utili o avanzi di gestione
- 2) Altre riserve

IV - Avanzo/disavanzo d'esercizio

Degno di evidenza è il fatto che il legislatore non ha separato il patrimonio dedicato all'attività di interesse generale, rispetto a quello dedicato all'attività diversa.

Per quanto riguarda la voce B) del passivo è costituita da:

- 1) Fondi rischi: trattasi di accantonamenti effettuati dopo la verifica dell'esistenza di passività potenziali connesse a situazioni già esistenti alla data di bilancio, il cui esito è però pendente in quanto si definiranno solo in futuro,
-

ad esempio il Fondo per imposte che accoglie accantonamenti a fronte di passività per imposte probabili per esempio ins seguito ad accertamento o contenzioso.

- 2) Fondi oneri: rappresentano invece passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi, un esempio è rappresentato dal fondo di quiescenza e obblighi simili, che accoglie accantonamenti a fronte di pensione integrativa o indennità per rapporti di lavoro non subordinato.

Il legislatore ha poi separato in una voce a sé stante il fondo per il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato, il cui accantonamento deve essere determinato ai sensi dell'art. 2120 c.c. e dei contratti collettivi di lavoro.

La sezione C) è costituita dalla seguente suddivisione dei debiti:

- 1) debiti verso banche
- 2) debiti verso altri finanziatori
- 3) debiti verso associati e fondatori per finanziamenti
- 4) debiti verso enti della stessa rete associativa
- 5) debiti per erogazioni liberali condizionate
- 6) acconti
- 7) debiti verso fornitori
- 8) debiti verso imprese controllate e collegate
- 9) debiti tributari
- 10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale
- 11) debiti verso dipendenti e collaboratori
- 12) altri debiti

Come dal lato dei crediti, il piano dei conti dovrà essere strutturato in modo da tener in considerazione la sue sposta classi-

ficazione.

Una voce tipica degli enti del terzo settore è quella relativa ai debiti per erogazioni liberali condizionate, si tratta di debiti contratti a fronte di erogazioni liberali che possono essere considerate acquisite in via definitiva dall'ente al verificarsi di un predeterminato fatto o al soddisfacimento di una specifica situazione. Ai fini dell'iscrizione del debito nella voce in oggetto, occorre che al non verificarsi della suddetta condizione sia prevista la restituzione dell'attività donata.

La voce residuale altri debiti accoglierà debiti che non rientrano nelle precedenti voci quali i debiti verso volontari per rimborsi spese, verso dipendenti e collaboratori per prestazioni lavorative.

Chiudono la sezione del passivo i ratei e risconti passivi.

8. Il rendiconto gestionale degli enti "ordinari"

Il rendiconto gestionale evidenzia dei risultati intermedi atti ad assicurare l'obiettivo dell'organica conoscenza delle varie gestioni in cui è suddiviso:

- a) Costi e proventi di attività di interesse generale
-

-
- a) l'arricchimento del beneficiario con corrispondente riduzione di ricchezza da parte di chi compie l'atto;
 - b) lo spirito di liberalità (inteso come atto di generosità effettuato in mancanza di qualunque forma di costrizione).

È poi noto che tali introiti possono essere distinti in tre tipologie :

- 1) erogazioni liberali libere, cioè non assoggettate da parte del donatore o di un terzo di alcun vincolo che ne delimiti l'utilizzo;
- 2) erogazioni liberali vincolate, ovvero quelle liberalità assoggettate, per volontà del donatore, di un terzo esterno o dell'Organo amministrativo dell'ente, ad una serie di restrizioni e/o di vincoli che ne delimitano l'utilizzo, in modo temporaneo o permanente;
- 3) erogazioni liberali condizionate - liberalità aventi una condizione imposta dal donatore in cui è indicato un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al promittente il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite o lo libera dagli obblighi derivanti dalla promessa.

La differenza tra questi due sezioni contrapposte ci fornisce indicazioni sul risultato dell'attività di interesse generale, avanzo laddove gli introiti superino gli oneri, disavanzo in caso contrario.

b) Costi e proventi di attività diverse

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		
			Avanzo/disavanzo attività diverse (+/-)		

Si tratta delle attività dell'articolo 6 del D.lgs 117 del 17 esercitabili a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale. Sono tipicamente le "attività commerciali" dell'ente i cui criteri e modalità di esercizio verranno definiti con Decreto ministeriale.

Analizzando la sezione dei costi notiamo che la suddivisione è identica a quella del punto A), mentre quella dei proventi contiene solo alcune delle voci contenute tra i proventi dell'attività di interesse generale di cui al punto A) , come evidenziato nel prospetto sottostante.

B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse		
1) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Contributi da soggetti privati		
3) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Contributi da enti pubblici		
5) Proventi da contratti con enti pubblici		
6) Altri ricavi, rendite e proventi		
7) Rimanenze finali		
Totale		

A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale		
1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori		
2) Proventi dagli associati per attività mutuali		
3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
4) Erogazioni liberali		
5) Proventi del 5 per mille		
6) Contributi da soggetti privati		
7) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
8) Contributi da enti pubblici		
9) Proventi da contratti con enti pubblici		
10) Altri ricavi, rendite e proventi		
11) Rimanenze finali		
Totale		

Il legislatore ha sostanzialmente eliminato dal punto B) quelle voci che per loro natura non potranno mai dar luogo, ai sensi dell'art. 79 del D.lgs 117 del 2017, ad entrate commerciali, quali ad esempio le erogazioni liberali, i proventi del 5 per mille, i proventi da quote associative.

Con riferimento alla comune voce "Proventi da contratti con enti pubblici", vale la pena precisare che si tratta di proventi derivanti da accordi con enti di natura pubblica aventi carattere sinallagmatico, in cui sia previsto un corrispettivo a fronte di un servizio reso/di un bene fornito.

c) Costi e proventi da attività di raccolta fondi

Si tratta dei costi e proventi relativi allo sviluppo di attività promozionali di raccolta fondi, mediante le quali l'ente si procura le risorse finanziarie allo svolgimento delle proprie attività.

In particolare si tratta dei componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di raccolta fondi occasionali, di cui all'art. 79 e non occasionali di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117.

Con quest'ultimo articolo della Riforma del terzo settore il legislatore ha stabilito che gli enti possono realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione

o erogazione di beni o servizi di modico valore.

Ai fini fiscali, però, continuano a non concorrere alla formazione del reddito degli enti, solo i fondi pervenuti a seguito di raccolte di fondi effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

d) Costi e proventi da attività finanziarie e patrimoniali

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 (+/-)		

Nella sezione D) troviamo :

- le componenti di costo e ricavo della gestione finanziaria , ove vengono impiegati i mezzi monetari eccedenti il normale fabbisogno finanziario della gestione;
- le componenti di costo e ricavo della gestione patrimoniale che comprende l'insieme delle operazioni rivolte all'impiego di patrimoni allo scopo di trarne un reddito, laddove tale attività non sia attività di interesse generale ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117. Laddove si tratti invece di attività di interesse generale, i componenti di reddito sono imputabili nell'area A del rendiconto gestionale.

e) Costi e proventi di supporto generale

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 (+/-)		

Si tratta delle attività dell'ente che garantiscono l'esistenza e la continuità dell'organizzazione: comprendono le attività di direzione e di conduzione, i servizi amministrativi, la gestione delle risorse umane e gli altri oneri, sempre classificati per natura.

Chiude il rendiconto gestionale il prospetto degli oneri e proventi dei costi figurativi:

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		

Questo prospetto ritengo che rappresenti l'elemento, seppur facoltativo, maggiormente innovativo del bilancio del terzo settore.

Si tratta di quei componenti economici di competenza dell'esercizio che non rilevano ai fini della tenuta della contabilità, pur originando egualmente dalla gestione dell'ente, in particolare gli oneri figurativi attono a tutte quelle risorse, che non hanno manifestazione finanziaria, reperite gratuitamente

dagli enti, mentre i proventi figurativi attengono a tutte quelle attività gratuite (cessioni di beni o prestazioni di servizi) che gli enti rendono alla collettività (sia soci sia terzi) nel perseguimento della mission.

L'inserimento degli elementi figurativi consente, quindi, all'ente di dare delle informazioni aggiuntive sul suo *modus operandi* e sul raggiungimento delle sue finalità rendicontando, quindi, aspetti essenziali che non troverebbero alcuna rappresentazione negli schemi di bilancio.

Un esempio di costi figurativi è dato dall'impiego di volontari iscritti nel registro obbligatorio ai sensi dell'art. 17 del D.lgs 117 del 2017, 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.

Pensiamo all'opera svolta dal volontario la cui quantificazione potrà essere calcolata attraverso l'applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti di lavoro collettivi e poi suddivisa tra le attività di interesse generale e diverse .

Da ultimo preme sottolineare che per poter redigere correttamente il rendiconto gestionale l'associazione dovrà tenere non solo, come abbiamo già visto, la contabilità ordinaria, ma anche quella analitica per centri di costo.

Sostanzialmente l'operatore dovrà classificare le voci di costo e di ricavo in base, oltre che alla loro natura, alla loro destinazione ossia attribuendole ad una specifica area gestionale (di interesse generale, diversa, di raccolta fondi., etc).

9. La relazione di missione

Il Mod. C allegato al Dm 05/03/2020 è costituito dalla Relazione di missione, documento che descrive più dettagliatamente

l'attività e gli obiettivi degli enti del terzo settore illustrando, da un lato, le poste di bilancio e, dall'altro, l'andamento economico e finanziario di tali enti nonché le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Nella Relazione di missione sono contenute le informazioni minime richieste agli ets che redigono il proprio bilancio di esercizio in forma "ordinaria", nell'ottica di trasparenza e di opportuna integrazione delle informazioni contenute negli schemi di Stato patrimoniale e di Rendiconto gestionale, al fine di conferire allo stesso bilancio quella piena valenza informativa a supporto delle analisi degli stakeholders.

Il seguente set informativo è considerato minimo poiché gli enti possono riportare ulteriori dati rispetto a quelli specificamente previsti dal modello, se questi siano ritenuti rilevanti per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione e delle prospettive gestionali.

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

Informazioni generali sull'ente e sugli aderenti

- 1) le informazioni generali sull'ente, la missione perseguita e le attività di interesse generale di cui all'art. 5 Cts richiamate nello statuto, l'indicazione della sezione del Registro unico nazionale del terzo settore in cui l'ente è iscritto e del regime fiscale applicato, nonché le sedi e le attività svolte;
- 2) i dati sugli associati o sui fondatori e sulle attività svolte nei loro confronti; informazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell'ente.

Informazioni relative allo stato patrimoniale

- 3) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei va-
-

- lori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato; eventuali accorpamenti ed eliminazioni delle voci di bilancio rispetto al modello ministeriale;
- 4) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; gli eventuali contributi ricevuti; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;
 - 5) la composizione delle voci «costi di impianto e di ampliamento» e «costi di sviluppo», nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;
 - 6) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
 - 7) la composizione delle voci «ratei e risconti attivi» e «ratei e risconti passivi» e della voce «altri fondi» dello stato patrimoniale;
 - 8) le movimentazioni delle voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione, con indicazione della natura e della durata dei vincoli eventualmente posti, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;
 - 9) una indicazione degli impegni di spesa o di reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche;
 - 10) una descrizione dei debiti per erogazioni liberali condizionate.
-

Informazioni relative al rendiconto gestionale

- 11) un'analisi delle principali componenti del rendiconto gestionale, organizzate per categoria, con indicazione dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali;
- 12) una descrizione della natura delle erogazioni liberali ricevute;

Informazioni specifiche sull'ente e sull'andamento gestionale

- 13) il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria, nonché il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari di cui all'art. 17, co. 1 Cts, che svolgono la loro attività in modo non occasionale;
 - 14) l'importo dei compensi spettanti all'organo esecutivo, all'organo di controllo, nonché al soggetto incaricato della revisione legale;
 - 15) un prospetto identificativo degli elementi patrimoniali e finanziari e delle componenti economiche inerenti i patrimoni destinati ad uno specifico affare di cui all'art. 10 Cts;
 - 16) le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato;
 - 17) la proposta di destinazione dell'avanzo, con indicazione degli eventuali vincoli attribuiti all'utilizzo parziale o integrale dello stesso, o di copertura del disavanzo;
 - 18) l'illustrazione della situazione dell'ente e dell'andamento della gestione. L'analisi é coerente con l'entità e la complessità dell'attività svolta e può contenere, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell'ente e dell'andamento e del risultato della sua gestione, indica-
-

tori finanziari e non finanziari, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze. L'analisi contiene, ove necessario per la comprensione dell'attività, un esame dei rapporti sinergici con altri enti e con la rete associativa di cui l'organizzazione fa parte;

- 19) l'evoluzione prevedibile della gestione e le previsioni di mantenimento degli equilibri economici e finanziari;
- 20) l'indicazione delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie, con specifico riferimento alle attività di interesse generale.

Rispetto di alcuni adempimenti normativi e informazioni sulle componenti figurative

- 21) informazioni e riferimenti in ordine al contributo che le attività diverse forniscono al perseguimento della missione dell'ente e l'indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse;
 - 22) 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 nell'apposito Registro di cui all'art. 17, co. 1 Cts; 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;
 - 23) la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti, per finalità di verifica del rispetto del rapporto uno a otto, di cui all'art. 16 Cts, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda, ove tale informativa non sia già stata resa o debba essere inserita nel bilancio sociale dell'ente;
-

-
- 24) una descrizione dell'attività di raccolta fondi rendicontata nella Sezione C del Rendiconto gestionale, nonché il rendiconto specifico previsto dall'art. 87, co. 6 Cts dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente di cui all'art. 79, co. 4, lett. a) Cts.

10. Il rendiconto per cassa degli enti "minori"

Le aree in cui viene suddiviso il rendiconto gestionale per cassa degli enti "minori" sono le stesse del rendiconto gestionale degli enti "ordinari":

- 1) Area attività di interesse generale
- 2) Area attività diverse
- 3) Area raccolta fondi
- 4) Area patrimoniale e finanziaria
- 5) Area di supporto generale

Ciò che cambia, abbiamo già visto, è il criterio di redazione: mentre quello del paragrafo precedente è il criterio di competenza, qui dovrà essere utilizzato quello di cassa, infatti non parliamo più di costi e proventi ma di entrate ed uscite.

Ciò che conterà quindi per l'operatore addetto alla stesura del bilancio sarà la manifestazione finanziaria dell'evento, ovvero il momento in cui effettuo un'uscita per pagare un costo o realizzo un'entrata a fronte di un provento.

Gli enti con ricavi, rendite, proventi o entrate, comunque denominate, inferiori a € 220.000,00 possono così registrare solo la movimentazione di entrate ed uscite rispetto alle attività e riconciliandole con il fondo cassa ed il conto corrente bancario o postale.

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

Completano gli schemi il prospetto delle uscite ed entrate da investimenti e disinvestimenti in immobilizzazioni e da deflussi o afflussi di capitale di terzi.

Tra le uscite da investimenti troviamo:

- 1) Gli acquisti di immobilizzazioni relative alle attività di interesse generale
- 2) Gli acquisti di immobilizzazioni relativi alle attività diverse

Da notare che il legislatore non ha operato tale distinzione nello Stato Patrimoniale degli enti "ordinari".

Tra le entrate da investimenti avremo:

- 1) La dismissione delle immobilizzazioni relative alle attività di interesse generale
- 2) La dismissione delle immobilizzazioni relative alle attività diverse

Per quanto riguarda le entrate ed uscite da capitale di terzi avremo quelle relative alle attività finanziarie e patrimoniali e quelle relative a prestiti e finanziamenti.

Uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi	Es.t	Es.t-1	Entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi	Es.t	Es.t-1
1) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale			1) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale		
2) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse			2) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività diverse		
3) Investimenti in attività finanziarie e patrimoniali			3) Disinvestimenti di attività finanziarie e patrimoniali		
4) Rimborsamento di finanziamenti per quota capitale e di prestiti			4) Ricevimento di finanziamenti e di prestiti		
Totale			Totale		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		

	Es.t	Es.t-1
Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		
Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		
Avanzo/disavanzo complessivo		

Come per il rendiconto gestionale per competenza, la redazione del rendiconto per cassa si chiude con la redazione del prospetto facoltativo dei costi e proventi figurativi:

11. I postulati di bilancio e i criteri di valutazione

L'Introduzione contenuta nell'allegato 1 al Dm 05/03/2020, in coerenza con il co. 2, art. 3 del Codice del Terzo settore ("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"), prevede che:

- il bilancio d'esercizio degli ets sia «conforme» alle clausole generali, ai principi di redazione del bilancio e ai criteri di valutazione di cui, rispettivamente, agli artt. 2423, 2423-bis e 2426 del Codice civile e ai principi contabili nazionali, in quanto compatibili con l'assenza dello scopo di lucro e con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli ets: gli enti danno atto nella Relazione di

missione dei principi e criteri di redazione adottati;

- la redazione del Rendiconto per cassa sia «ispirata» ai principi e ai criteri sopra richiamati «in quanto applicabili».

Il Codice civile detta norme giuridiche, i c.d. «postulati di bilancio», enunciati nei seguenti articoli:

- art. 2423 (clausole generali): chiarezza, rappresentazione veritiera e corretta e rilevanza;
- art. 2423-bis (principi di redazione del bilancio): prudenza, prospettiva di continuazione dell'attività, rappresentazione sostanziale, costanza nei criteri di valutazione, rilevanza, comparabilità, competenza (criterio temporale con il quale i componenti positivi e negativi del reddito sono imputati nel Rendiconto gestionale, indipendentemente dalla data di incasso e di pagamento: i costi devono essere correlati ai ricavi nello stesso esercizio), a questo principio si contrappone quello per cassa utilizzato nel Rendiconto per cassa;
- art. 2426: criteri di valutazione degli elementi del patrimonio (Stato patrimoniale) distinguendoli nei seguenti 5 gruppi:
 1. immobilizzazioni materiali e immateriali, dal p.to 1 al p.to 6;
 2. disaggio su prestiti, al p.to 7;
 3. crediti, attività e passività in valute, dal p.to 8 al p.to 8-bis;
 4. rimanenze, dal p.to 9 al p.to 11;
 5. strumenti finanziari derivati, al p.to 11-bis.

I principi contabili nazionali (emanati dall'Organismo italiano di contabilità - Oic) dettano invece norme applicative.

12. Il bilancio degli enti commerciali

Disposizioni specifiche sono previste per gli enti del terzo settore “commerciali”.

Indipendentemente dalle loro previsioni statutarie, questi enti assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali, a norma dell’art. 79, co. 5 Cts, qualora le entrate derivanti dalle attività commerciali – cioè, le attività di interesse generale (art. 5 Cts) svolte in forma d’impresa e le attività diverse (art. 6 Cts) – superano, nel medesimo periodo d’imposta, le entrate derivanti dalle attività non commerciali.

L’art. 79, co. 2-bis precisa che le attività di interesse generale si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 5% i relativi costi per ciascun periodo d’imposta e per non oltre 2 periodi d’imposta consecutivi.

Il mutamento della qualifica opera a partire dal periodo d’imposta in cui l’ente assume natura commerciale.

A prescindere dal limite dimensionale di cui all’art. 13, co. 2 Cts (220.000,00 euro), gli Ets commerciali sono obbligati a:

1. tenere le scritture contabili di cui all’art. 2214 del Codice civile, cioè quelle proprie dell’impresa commerciale: il libro giornale, il libro degli inventari e le altre scritture richieste dalla natura e dalle dimensioni dell’impresa “e conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite”;
 2. redigere e depositare presso il Registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi:
 - a. degli artt. 2423 e seguenti, il bilancio “ordinario” formato dallo Stato patrimoniale il cui schema è rappresentato all’art. 2424, dal Conto economico il cui schema è fornito dall’art. 2425, dalla Nota integrativa ex art. 2427 e corredato dalla Relazione sulla gestione
-

ex art. 2428 predisposta dagli amministratori e contenente un'analisi della situazione dell'ente e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui esso ha operato,

- b. dell'art. 2435-bis, il bilancio "in forma abbreviata", attualmente adottabile dalle imprese che nel primo esercizio o, successivamente, per 2 esercizi consecutivi, non abbiano superato 2 dei seguenti limiti: totale attivo dello Stato Patrimoniale di 4.400.000,00 euro; ricavi delle vendite e prestazioni di 8.800.000,00 euro, dipendenti occupati in media durante l'esercizio di 50 unità,
- c. dell'art. 2435-ter, il bilancio delle "micro imprese", attualmente adottabile dalle imprese che nel primo esercizio o, successivamente, per 2 esercizi consecutivi, non abbiano superato 2 dei seguenti limiti: totale attivo dello Stato Patrimoniale di 175.000,00 euro; ricavi delle vendite e prestazioni di 350.000,00 euro, dipendenti occupati in media durante l'esercizio di 5 unità.

Si applicheranno quindi interamente le disposizioni del Codice civile, non essendo ammissibile alcuna deroga rispetto alle previsioni ordinarie, sia con riferimento agli schemi di bilancio che in relazione ai criteri valutativi applicabili, in considerazione anche della modulazione apportata dal D.lgs n. 139/2015 rispetto alle opzioni e/o esenzioni ammissibili.

13. Il rendiconto per le raccolte fondi

Ai sensi dell'art. 87, co. 6 Cts, gli enti del terzo settore "non commerciali" - cioè quelli che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale di cui all'art. 5 Cts in conformità ai criteri indicati nell'art. 79, co. 2 e 3 Cts, vale a dire con modalità non commerciali/non d'impresa - che effet-

tuano raccolte pubbliche di fondi, dovranno inserire all'interno del proprio bilancio di esercizio, redatto ai sensi dell'art. 13 Cts anche nella forma del Rendiconto per cassa, un rendiconto specifico.

Questo rendiconto dovrà:

- essere tenuto e conservato, ai sensi dell'art. 22 Dpr n. 600/1973;
- essere depositato nel Registro unico nazionale del terzo settore "entro il 30 giugno di ogni anno", ai sensi dell'art. 48, co. 3 Cts;
- avere un contenuto "dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a)".

Per quanto riguarda, in particolare, la norma citata sulla tenuta e conservazione delle scritture contabili (art. 22 Dpr n. 600/1973), il rendiconto in questione dovrà essere tenuto a norma dell'art. 2219 del Codice civile (" secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine.

Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili"), numerato progressivamente in ogni pagina, in esenzione dall'imposta di bollo, e conservato fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 del Codice civile (10 anni).

Le precedenti disposizioni si applicano anche ai soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'art. 86 Cts, cioè le aps e odv che svolgono attività commerciale.

Segue uno schema di Rendiconto con Relazione illustrativa.

RENDICONTO evento "n"	
ENTRATE specifiche	
Donazioni libere	€ -
Entrate da cessione di beni di modico valore	€ -
Entrate da offerta di servizi di modico valore	€ -
Totale	€ -
SPESE specifiche	
ACQUISTI BENI DI MODICO VALORE	€ -
SPESE ALLESTIMENTO EVENTO	
noleggio stand	€ -
noleggio furgoni	€ -
spese per attrezzatura (sedie, gazebo, ...)	€ -
Totale	€ -
SPESE PROMOZIONE EVENTO	
volantini, stampe	€ -
spese di pubblicità (tv, radio..)	€ -
viaggi e trasferte	€ -
Totale	€ -
RIMBORSO SPESE VOLONTARI	€ -
Totale	€ -
AVANZO/DISAVANZO	€ -

RELAZIONE ILLUSTRATIVA evento "n"
• Descrizione dell'iniziativa/manifestazione pubblica
L'Ente _____, in data xx/xx/xxxx ha posto in essere un'iniziativa/manifestazione denominata _____, al fine di raccogliere fondi da destinare:
• Modalità di raccolta fondi (ENTRATE)
Sono stati raccolti fondi per la manifestazione " _____ ".
L'importo totale dei fondi raccolti ammonta ad euro _____(totale entrate)
Le donazioni libere si riferiscono ai contributi e donazioni su c/c bancario - postale ottenuti da società ed enti privati/ pubblici per un totale di euro _____.
Le entrate relative alla manifestazione si riferiscono invece ai fondi raccolti durante le giornate di sensibilizzazione da parte dei nostri volontari, in particolare:
nella prima giornata sono stati raccolti fondi per euro _____
nella seconda giornata sono stati raccolti fondi per euro _____
• Spese relative alla manifestazione (USCITE)
Per la raccolta fondi sono state sostenute spese relative all'acquisto di _____beni (n.dei beni, qualità, prezzo unitario)_____.
Le altre spese sono relative a: _____(dettaglio spese e relativo importo)
I fondi raccolti al netto del totale delle spese sostenute sono pari ad _____euro
che verranno destinati per euro _____ a (descrizione dettagliata della destinazione del margine realizzato)

14. Il rendiconto per il 5 per mille

Gli ets iscritti al Registro unico nazionale del terzo settore, beneficiari del riparto del contributo del 5 per mille, sono soggetti ad obblighi particolari di rendicontazione e trasparenza (a partire dai contributi riferibili all'anno 2008 ex co. 6, art. 3 della L. 244 del 2007) di cui all'art. 16 del Dpcm 23.07.2020.

Tutti i beneficiari entro 1 anno dalla ricezione delle somme, devono redigere un rendiconto, indipendentemente dall'ammontare del contributo ricevuto, accompagnato da una relazione illustrativa, dalla quale risultino in modo chiaro, trasparente e dettagliato la destinazione e l'utilizzo delle somme percepite (ex co. 3, art. 63-bis del D.l 112 del 2008).

Il rendiconto non costituisce un documento contabile al pari del bilancio, secondo la disciplina contenuta negli articoli 2423 e seguenti del Codice civile e, pertanto, ai fini della sua validità non è richiesta alcuna particolare forma di approvazione.

È un aggregato delle spese sostenute entro l'anno dalla data di percezione della somma, che non coincide necessariamente con l'anno solare.

Possono essere inserite nel rendiconto le spese effettivamente sostenute:

- entro i 12 mesi successivi alla data di percezione del contributo (di norma tra settembre e dicembre dello stesso anno in cui sono pubblicate le liste complete di scelte ed importi);
- a partire dalla pubblicazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dell'elenco definitivo dei soggetti ammessi e degli esclusi: se, successivamente alla pubblicazione dell'elenco, si verificano o siano accertate situazioni ostative alla corresponsione del contributo, dette spese resteranno a carico dell'ente.

Le spese, possono derivare anche da obbligazioni che il beneficiario ha assunto prima di aver riscosso il beneficio, ossia in qualsiasi momento anteriore a quello in cui sia entrato nella materiale disponibilità della somma (quindi, anche prima della pubblicazione della lista dei beneficiari con i relativi importi da parte dell'Agenzia delle Entrate).

Il beneficiario può accantonare tutto (o parte) della somma ricevuta. Gli accantonamenti non possono essere però generici: un progetto deve giustificarli.

In caso di accantonamento si deve indicare nel modello di rendiconto, nel primo anno di rendicontazione, la quota parte accantonata, riportare nella relazione illustrativa le ragioni dell'accantonamento, allegare la relativa delibera dell'organo amministrativo. Inoltre, si deve allegare tutta la documentazione relativa al futuro utilizzo delle somme (es: in caso di accantonamento per costruzione immobile o sua ristrutturazione l'ente dovrà allegare permessi di costruzione, progetti e/o preventivi di spesa).

Nel secondo anno di rendicontazione si deve specificare nel modello di rendiconto come è stata impiegata la somma precedentemente accantonata.

Il Ministero del Lavoro, ai fini del controllo, può richiedere l'acquisizione di ulteriore documentazione integrativa e operare controlli amministrativo-contabili del rendiconto anche presso la sede del beneficiario.

Per supportare i beneficiari nell'assolvimento di questo obbligo di rendicontazione, il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha predisposto un modello di rendiconto, corredato da apposite linee guida (predisposte nel 2013) che chiariscono meglio i termini e le modalità di rendicontazione e gli altri adempimenti cui sono tenuti, nonché le sanzioni previste in caso di inosservanza.

Linee guida per la rendicontazione
Modello di rendiconto

 RENDICONTO DEGLI IMPORTI DEL "5 PER MILLE DELL'IRPEF" PERCEPITI DAGLI AVENTI DIRITTO	 RENDICONTO DEGLI IMPORTI DEL "5 PER MILLE DELL'IRPEF" RELATIVI ALL'ACCANTONAMENTO
<p>Anagrafica</p> <p>Denominazione sociale _____ (eventuale acronimo e nome esteso)</p> <p>Scopi dell'attività sociale _____</p> <p>C.F. dell'Ente _____ con sede nel Comune di _____ prov. _____</p> <p>C.A.P. _____ via _____ telefono _____ fax _____ email _____</p> <p>PEC _____</p> <p>Rappresentante legale _____ C.F. _____</p>	<p>Anagrafica</p> <p>Denominazione sociale _____ (eventuale acronimo e nome esteso)</p> <p>Scopi dell'attività sociale _____</p> <p>C.F. dell'Ente _____ con sede nel Comune di _____ prov. _____</p> <p>C.A.P. _____ via _____ telefono _____ fax _____ email _____</p> <p>PEC _____</p> <p>Rappresentante legale _____ C.F. _____</p>
<p>Rendiconto dei costi sostenuti nell'anno finanziario</p> <p>Data di percezione del contributo _____</p> <p>IMPORTO PERCEPITO _____ EUR</p> <p>1. Risorse umane _____ EUR (dettagliare i costi a seconda della causale, per esempio: compensi per personale; rimborsi spese a favore di volontari a/o del personale). N.B. nel caso in cui i compensi per il personale superano il 50% dell'importo percepito è obbligatorio per le associazioni allegare copia delle buste paga del personale imputato fino alla concorrenza dell'importo rendicontato.</p> <p>2. Costi di funzionamento _____ EUR (dettagliare i costi a seconda della causale, per esempio: spese di acqua, gas, elettricità, pulizia, materiale di cancelleria; spese per affitto delle sedi, ecc.)</p> <p>3. Acquisito beni e servizi _____ EUR (dettagliare i costi a seconda della causale, per esempio: acquisto a/o noleggio apparecchiature informatiche; acquisto beni immobili; prestazioni eseguite da soggetti esterni all'ente; affitto locali per eventi; ecc.)</p> <p>4. Erogazioni ai sensi della propria finalità istituzionale _____ EUR (N.B. in caso di erogazioni liberali in favore di altri enti/oggetti è obbligatorio allegare copia del bonifico effettuato)</p> <p>5. Altre voci di spesa _____ EUR commesse alla realizzazione di attività direttamente riconducibili alle finalità e agli scopi istituzionali del soggetto beneficiario.</p> <p>6. Accantonamento _____ EUR (a possibile accantonare in tutto o in parte l'importo percepito, fermo restando per il soggetto beneficiario l'obbligo di specificare nella relazione allegata al presente documento la finalità dell'accantonamento allegando il verbale dell'organo direttivo che abbia deliberato l'accantonamento. Il soggetto beneficiario è tenuto ad utilizzare le somme accantonate e a rinviare il presente modello entro 24 mesi dalla percezione del contributo).</p> <p>TOTALE _____ EUR</p>	<p>Rendiconto dell'accantonamento anno finanziario</p> <p>IMPORTO ACCANTONATO _____ EUR</p> <p>1. Risorse umane _____ EUR (dettagliare i costi a seconda della causale, per esempio: compensi per personale; rimborsi spese a favore di volontari a/o del personale). N.B. nel caso in cui i compensi per il personale superano il 50% dell'importo percepito è obbligatorio per le associazioni allegare copia delle buste paga del personale imputato fino alla concorrenza dell'importo rendicontato.</p> <p>2. Costi di funzionamento _____ EUR (dettagliare i costi a seconda della causale, per esempio: spese di acqua, gas, elettricità, pulizia, materiale di cancelleria; spese per affitto delle sedi; ecc.)</p> <p>3. Acquisito beni e servizi _____ EUR (dettagliare i costi a seconda della causale, per esempio: acquisto a/o noleggio apparecchiature informatiche; acquisto beni immobili; prestazioni eseguite da soggetti esterni all'ente; affitto locali per eventi; ecc.)</p> <p>4. Erogazioni ai sensi della propria finalità istituzionale _____ EUR (N.B. in caso di erogazioni liberali in favore di altri enti/oggetti è obbligatorio allegare copia del bonifico effettuato)</p> <p>5. Altre voci di spesa _____ EUR commesse alla realizzazione di attività direttamente riconducibili alle finalità e agli scopi istituzionali del soggetto beneficiario.</p> <p>TOTALE _____ EUR</p>
<p>I soggetti beneficiari sono tenuti a redigere, oltre al presente rendiconto, una relazione che dettagli i costi inseriti ed illustri in maniera analitica ed esaustiva l'utilizzo del contributo percepito.</p> <p>_____ Li _____</p> <p>_____</p> <p>Firma del rappresentante legale (per esteso e leggibile)</p>	<p>I soggetti beneficiari sono tenuti a redigere, oltre al presente rendiconto, una relazione che dettagli i costi inseriti e sostenuti ed illustri in maniera analitica ed esaustiva l'utilizzo del contributo percepito.</p> <p>_____ Li _____</p> <p>_____</p> <p>Firma del rappresentante legale (per esteso e leggibile)</p>
<p><small>Nota: il rendiconto deve essere compilato in modalità digitale cliccando sugli appositi spazi e successivamente stampato, firmato - dal legale rappresentante - e inviato, mediante raccomandata A/R o tramite email (indirizzo PEC registrato presso l'Ufficio Lavoro) al completo della relazione illustrativa e della copia del documento di identità del legale rappresentante.</small></p>	<p><small>Nota: il rendiconto deve essere compilato in modalità digitale cliccando sugli appositi spazi e successivamente stampato, firmato - dal legale rappresentante - e inviato, mediante raccomandata A/R o tramite email (indirizzo PEC registrato presso l'Ufficio Lavoro) al completo della relazione illustrativa e della copia del documento di identità del legale rappresentante.</small></p>

Il Ministero non ha predisposto un modello di relazione illustrativa, pertanto essa ha contenuto e forma liberi.

Il rendiconto, la relazione e la documentazione a supporto (ricevute raccomandata a.r. o invio della posta elettronica certificata, giustificativi delle spese addebitate al 5 per mille) devono essere conservate per 10 anni.

Come previsto dalla L. 27 del 2020 (conversione del decreto Cura Italia) e chiarito dalla nota della Direzione terzo settore del Ministero del Lavoro (Nota n. 4344 del 19/05/2020), per i beneficiari era possibile svolgere le attività correlate ai fondi del 5 per 1000 del 2017 entro il 31 ottobre 2020. Inoltre, solo per il 2020, il rendiconto sull'utilizzo delle somme del 5 per mille va inviato entro 18 mesi dalla data di ricezione delle somme. Ferma restando la possibilità di accantonare le somme ricevute per progetti pluriennali, secondo quanto prevede il Dpcm 23 aprile 2010.

Inoltre, possono essere considerate ammissibili spese sostenute per far fronte all'emergenza sanitaria dovuta alla diffusione del virus Covid-19, ma solo se le stesse

I beneficiari che hanno percepito somme pari o superiori a 20 mila euro:

- entro i successivi 30 giorni devono trasmettere il rendiconto all'amministrazione erogatrice;
- entro 30 giorni dal termine di redazione del rendiconto, devono pubblicare sul proprio sito web gli importi percepiti e il rendiconto;
- entro 7 giorni dalla pubblicazione devono darne comunicazione all'amministrazione erogatrice.

In caso di violazione, l'amministrazione erogatrice diffida il beneficiari ad adempiere entro 30 giorni e in caso di inerzia dispone una sanzione amministrativa pari al 25% del contributo percepito.

Da parte sua, l'amministrazione erogatrice ha l'obbligo di pubblicare sul proprio sito web, entro 90 giorni dall'erogazione del contributo, gli elenchi dei soggetti beneficiari, con l'indicazione del relativo importo e il link al rendiconto pubblicato sul sito del beneficiari.

15. Il bilancio sociale

Il 4 luglio 2019 è stato emanato il Decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali (Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del terzo settore), pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 186 il 9 agosto 2019, con il quale vengono definitivamente indicate le caratteristiche che deve avere un bilancio sociale per gli enti che alla luce della Riforma del terzo settore risultano essere obbligati.

La legge Delega al Governo per la riforma del terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale 6 giugno 2016, n. 106, aveva previsto (art. 3, co. 1, lett. a) che l'ente del terzo settore fosse assoggettato ad

obblighi di trasparenza e di informazione, anche verso i terzi, attraverso forme di pubblicità dei bilanci e degli altri atti fon-

damentali dell'ente anche mediante la pubblicazione nel suo sito internet istituzionale.

Con l'art. 14 del D.lgs 117 del 2017 (Codice del Terzo settore) e l'art. 9 co. 2 del D.lgs 112 del 2017 (Disciplina in materia di Impresa Sociale), il Legislatore ha individuato nel bilancio sociale lo strumento attraverso il quale dare attuazione ai sopra menzionati principi.

Il bilancio sociale è un documento pubblico di rendicontazione finanziaria e sociale, che va ad aggiungersi al classico bilancio di esercizio, definito come lo strumento

attraverso il quale gli enti stessi possono dare attuazione ai numerosi richiami alla trasparenza, all'informazione, alla rendicontazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi presenti nella legge delega.

Inoltre,

il bilancio sociale deve essere visto non solo nella sua dimensione finale di atto, ma anche in una dimensione dinamica come processo di crescita della capacità dell'ente di rendicontare le proprie attività da un punto di vista sociale attraverso il coinvolgimento di diversi attori e interlocutori.

Sono tenuti alla redazione del bilancio sociale (a partire dall'esercizio 2020) gli enti del terzo settore (nella fase transitoria le odv e le aps iscritte negli attuali registri di settore) con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro.

Inoltre:

- i Centri di Servizio per il volontariato (art. 61, co. 1, lett. l, D.lgs 117 del 2017);
 - le imprese sociali (art. 9, co. 2, D.lgs 112 del 2017), ivi comprese le cooperative sociali (il D.M. 24.01.08 'Adozione delle linee guida per la redazione del BS da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale, ai sensi dell'art. 10, co. 2 del D.lgs 24.03.06, n. 155' prevedeva già
-

l'obbligo per le imprese sociali, ad eccezione che per le cooperative sociali);

- i gruppi di imprese sociali (con l'obbligo, ai sensi dell'art. 4, co.2, D.lgs 112 del 2017, di redigerlo in forma consolidata).

Gli enti non obbligati, se decidono di redigere il bilancio sociale (in quanto strumento di controllo di gestione e di supporto alle scelte di governo dell'ente, di comunicazione, trasparenza e cura delle relazioni con i portatori di interesse interni ed esterni), possono scegliere liberamente la forma che ritengono opportuna o seguire volontariamente le Linee Guida.

Se il bilancio sociale risulta conforme alle Linee Guida (seppur in relazione alle specificità proprie dell'ente sia consentita una esposizione ridotta) può fregiarsi della dicitura «Bilancio sociale predisposto ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo n. 117 del 2017».

Le Linee Guida individuano i contenuti minimi che ciascun bilancio sociale deve contenere, suddivise in sezioni, definendo così la struttura dei capitoli che lo compongono e permettendo il confronto temporale e spaziale.

Le sezioni previste sono le seguenti:

- Metodologia adottata per la redazione del bilancio sociale
 - Informazioni generali sull'ente
 - Struttura, governo e amministrazione (governance, stakeholder,...)
 - Persone che operano per l'ente (dando conto delle retribuzioni, dei rimborsi spese,...)
 - Obiettivi e attività
 - Situazione economico-finanziaria (contributi pubblici/privati, raccolta fondi,...)
 - Altre informazioni (su contenzioni, di tipo ambientale, di natura non finanziaria,...)
 - Monitoraggio svolto dall'organo di controllo (modalità
-

di effettuazione ed esiti, per verificare l'effettivo svolgimento delle attività di interesse generale, il rispetto della non distribuzione degli utili,..).

In caso di omissione di una o più sottosezioni l'ente è tenuto a illustrare le ragioni che hanno condotto alla mancata esposizione dell'informazione.

La valutazione dell'impatto sociale non coincide con il bilancio sociale, motivo per il quale le Linee Guida prevedono una disposizione di raccordo secondo la quale la valutazione di impatto sociale può divenire parte integrante del bilancio sociale se, nello stesso, siano incluse

informazioni qualitative e quantitative sulle azioni realizzate nelle diverse aree di attività, sui beneficiari diretti e indiretti, sugli output risultanti dalle attività poste in essere e, per quanto possibile, sugli effetti di conseguenza prodotti sui principali portatori di interessi.

A loro volta le "Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del terzo settore" (Dm 23.07.199), riportano che

Per gli Ets tenuti ex lege alla redazione del bilancio sociale e/o per quei soggetti che volontariamente scelgono di redigere il suddetto documento, la valutazione di impatto sociale può divenire parte integrante.

Il bilancio sociale deve essere approvato dall'organo statutariamente competente, dopo essere stato esaminato dall'organo di controllo che lo integra con le informazioni sul monitoraggio e l'attestazione di conformità alle Linee Guida.

Sullo stesso organo grava l'obbligo di provvedere:

- a) al deposito presso il Registro unico nazionale del terzo settore (entro il 30 giugno di ogni anno con riferimento all'anno precedente) o, nel caso di imprese sociali presso il Registro delle imprese (entro il 30 giugno o entro la medesima scadenza consentita dalla legge per il deposito del
-

bilancio di esercizio, per ragioni di semplificazione procedimentale);

- b) alla pubblicazione del documento sul proprio sito internet (assicurando per quanto possibile criteri di accessibilità e di pronta reperibilità delle informazioni – ad es. creando sul sito una pagina o sezione dedicata) o, qualora ne siano sprovvisti, su quello della rete associativa cui aderiscono. In mancanza di una previsione dei tempi entro i quali provvedere a tale pubblicazione, si ritiene opportuno farla coincidere con il deposito presso il Registro unico;
- c) gli enti che redigono il bilancio sociale su base volontaria devono assicurare una opportuna diffusione tramite i canali di comunicazione digitali propri o della propria rete associativa (sito internet, social ecc.).

Il modello proposto dalle Linee Guida sarebbe opportuno fosse completato con ulteriori/altre indicazioni ritenute rilevanti rispetto alla propria realtà e al contesto di riferimento, in modo da permettere ai terzi una più completa conoscenza e valutazione dei risultati prodotti. Oppure affiancarlo ad una versione 'più fruibile' da diffondere secondo le modalità comunicazionali che si ritengono appropriate, che dovranno tenere conto del pubblico di riferimento al quale ci si rivolge.

Le finalità delle Linee Guida saranno perseguite solo nella misura in cui gli enti del terzo settore vedranno il Bilancio Sociale non soltanto come un obbligo formale e compilativo imposto dalla Riforma, ma come un processo di redazione partecipato e integrato con i principali processi gestionali dell'ente.

16. I libri sociali

Il Codice del Terzo settore rende obbligatoria all'art. 15 per tutti gli ets, l'istituzione e la tenuta dei seguenti libri sociali utili agli associati o aderenti per seguire e controllare la vita dei propri

enti:

- libro degli associati o aderenti, tenuto a cura dell'organo di amministrazione;
- libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'Assemblea, tenuto a cura dell'organo di amministrazione;
- libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, tenuto a cura dello stesso organo;
- libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo (monocratico o collegiale), se esistente, tenuto a cura dello stesso organo;
- libri di eventuali altri organi (ad esempio: Collegio dei probiviri, Comitato di garanzia, Comitato scientifico, ...), tenuti a cura dell'organo cui si riferiscono.

Gli associati o aderenti hanno diritto di esaminare i suddetti libri secondo le modalità previste dall'atto costitutivo o statuto. La disposizione in esame non specifica né le modalità di tenuta né i contenuti dei libri sociali; tuttavia, una corretta e trasparente gestione di questi assolve a molteplici funzioni interne oltre che rappresentare una documentazione per l'autorità pubblica in sede di controllo amministrativo e fiscale.

Si possono ritenere applicabili le successive indicazioni di buona prassi:

- conservazione presso la sede legale degli enti;
 - forma cartacea in modulo continuo (un libro unico per diversi anni, un libro per ogni anno, fogli mobili incollati e timbrati, ...), anche previa redazione del testo su supporto informatico, con numerazione progressiva in ciascuna pagina; in forza di quanto disposto dai co. 5 e 10 dell'art. 82 del Cts, si devono ritenere esenti dall'obbligo di vidimazione iniziale e di bollatura;
 - contenuto dei verbali: numero verbale; luogo, giorno ed ora dell'adunanza; punti all'ordine del giorno; indicazione del presidente e segretario; raggiungimento o meno
-

del quorum costitutivo richiesto dallo statuto; breve discussione inerente ogni singolo punto dell'ordine del giorno; risultati delle votazioni indicando il numero dei voti favorevoli, il numero dei voti contrari e il numero degli astenuti; sottoscrizione del presidente e del segretario;

- contenuto libro associati: elementi identificativi degli associati (nome, cognome, luogo e data di nascita, domicilio, codice fiscale) distinti nelle eventuali categorie; data di delibera di ammissione da parte dell'organo competente; data eventuale scioglimento rapporto associativo (decesso, recesso, esclusione, decadenza); quota associativa ordinaria ed eventuali altri contributi versati, altre annotazioni particolari.

Si ricorda, infine, che l'art. 17, co. 1 Cts prevede che gli ets che si avvalgono di volontari, sono tenuti ad iscrivere in un apposito Registro i volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale.

Capitolo 6

Il personale

Sabrina Lemmetti

Negli enti del terzo settore (ets) il personale è distinguibile essenzialmente in volontari e lavoratori retribuiti.

Le differenze principali tra le due tipologie, salvo poi approfondirle nei paragrafi specifici, sono riportate nella seguente tabella:

Volontario	Lavoratore retribuito
L'attività che svolge deve essere esclusivamente per fini di solidarietà.	Il lavoro che svolge è finalizzato a ricevere una retribuzione.
Non viene retribuito in alcun modo, nemmeno dal beneficiario.	Viene retribuito dall'ente in cui svolge l'attività.
Deve essere assicurato contro gli infortuni e le malattie, nonché per la responsabilità civile verso terzi presso una compagnia privata. Può beneficiare della copertura assicurativa solo se l'ente ha provveduto alla stipulazione del contratto di assicurazione ed ha effettivamente versato i premi assicurativi.	È assicurato presso l'Inail (Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro).
Sono rimborsare le spese effettivamente sostenute e documentate.	Sono rimborsare le spese in forma analitica o forfettaria.

1. I volontari

Con la Riforma del terzo settore si generalizza la possibilità di utilizzo dei volontari per tutti gli ets: l'apporto del personale volontario diventa centrale. Il Titolo III, del Codice del Terzo settore (D.lgs 117 del 2017 - Cts), è interamente riservato alla regolamentazione della figura del 'volontario' e dell'attività di volontariato' recando una vera e propria definizione dello status di 'volontario' e del suo riconoscimento anche in ambito scolastico e lavorativo.

Art. 17, co.1 - Volontario ed attività di volontariato

Gli enti del terzo settore possono avvalersi di volontari nello svolgimento delle proprie attività e sono tenuti a iscrivere in un apposito registro i volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale.

La legge non esplicita i termini per quantificare l'occasionalità, ma certamente questa si deve sostanziare in un'attività del volontario che sia incardinata nell'attività istituzionale dell'ente, esercitata con cadenza periodica e costante.

Il Cts dà una definizione giuridica della figura del volontario, sottolineandone la gratuità delle attività.

Art. 17, co.2 - Il volontario è una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del Terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà.

L'attività del volontario, oltre che gratuita, deve essere prestata in modo personale e spontaneo.

La personalità e la spontaneità previste dalla legge precludono l'applicazione di ogni criterio di gerarchia, di potere disciplinare, di vincoli di orario, di diritti sindacali, di tutela previdenziale e del o infortunistica (salvo l'assicurazione).

Il termine di personalità indica che l'attività deve ritenersi infungibile e, dunque, non delegabile ad altri.

Il termine di spontaneità/volontarietà indica semplicemente l'assenza di obblighi giuridici nel percorso secondo il quale il volontario perfeziona la propria adesione all'ente. Non si riferisce al momento successivo in cui l'aderente dichiara la propria disponibilità a compiere una determinata attività, conforme agli scopi dell'ente, in grado di garantire la continuità dei servizi resi.

Art. 17, co.5 - La qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è associato o tramite il quale svolge la propria attività volontaria.

Il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, con la nota 27 febbraio 2020, n. 2088 ribadisce la prescrizione dell'incompatibilità tra lo status di volontario, anche occasionale, e quello di lavoratore. Intende valorizzare la libera scelta del volontario, che esula da qualunque vincolo di natura obbligatoria o da condizionamenti di alcun tipo e, al contempo, assicurare la necessaria tutela del lavoratore da possibili abusi legati ad attività che non rispondono alle caratteristiche dell'azione volontaria. La sussistenza di qualsiasi forma di rapporto di lavoro con l'ente preclude al lavoratore di svolgere attività di volontariato per il medesimo ente.

Con la nota 9 luglio 2020, n. 6214 il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali afferma anzitutto che deve essere considerata attività di volontariato non solamente quella rivolta allo svolgimento di una o più attività di interesse generale, ma anche quella relativa all'esercizio di una carica sociale, in quanto strumentale all'implementazione dell'oggetto sociale dell'ente, sempre che essa risponda ai requisiti di cui all'art.17, c.2 del Cts. In altre parole, un amministratore che svolga la propria carica senza venire retribuito deve essere considerato un volontario a tutti gli effetti, iscritto nel registro dei volontari e assicurato ai sensi dell'art.18, c.1 del Cts.

Viene quindi ricordato come nelle organizzazioni di volontariato (odv) vi sia un espresso divieto di retribuire le cariche sociali (art.34, c.2 del Cts), ad eccezione dei membri dell'organo di controllo in possesso dei requisiti di cui all'art.2397, c.2 del Codice civile.

Art. 34, co.2 - Ordinamento ed amministrazione

Ai componenti degli organi sociali, ad eccezione di quelli di cui all'articolo 30, comma 5 che siano in possesso dei requisiti di cui all'articolo 2397, secondo comma, del codice civile, non può essere attribuito alcun compenso, salvo il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata ai fini dello svolgimento della funzione.

Divieto che invece non vi è per gli altri ets, nei quali è possibile attribuire un compenso ai titolari di cariche sociali, sempre comunque nel rispetto delle disposizioni che regolano la distribuzione indiretta di utili (ed in particolare l'art.8, c.3, lett. a del Cts).

Art. 8, co.2 e 3 lett.a) - Destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro

2. Ai fini di cui al comma 1, è vietata 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.

3. Ai sensi e per gli effetti del comma 2, si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili:

a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;

La nota ministeriale ribadisce, quindi, che un amministratore di un ets, che svolga tale carica a titolo di volontariato, non potrà in alcun modo essere retribuito dallo stesso per lo svolgimento di un'attività istituzionale. Nel caso in cui invece un soggetto voglia candidarsi a membro dell'organo di amministrazione di un ets, per il quale abbia svolto o stia svolgendo un'attività retribuita, sarà necessario che, in caso di elezione, all'avvio dell'attività legata alla carica sociale (svolta in modo gratuito) la prestazione retribuita sia terminata e che durante

l'incarico non ne vengano commissionate di ulteriori. In sostanza, la rigorosa incompatibilità fra la posizione di volontario e qualsiasi tipo di retribuzione, di cui all'art.17, c.5 del Cts, vale anche nel caso di un amministratore che svolga tale carica a titolo di volontariato.

La possibilità per un ets di retribuire un membro dell'organo di amministrazione, per l'eventuale attività di interesse generale svolta, sembra vi possa essere solamente qualora tale soggetto venga retribuito anche per la carica sociale svolta (come detto, ciò comunque vietato nelle odv): anche in tale caso vi sono però alcuni limiti, legati in particolare ad un possibile conflitto di interessi, oltre che al generale divieto di distribuzione indiretta di utili di cui all'art.8, co. 2 e 3, lett. a) del Cts.

Analoga formulazione si trova all'art.3, co.2, lett.a) del D.lgs 112 del 2017 (decreto sulle imprese sociali).

Si ricorda quanto riportato dal co.6 dell'art.17:

Ai fini del presente Codice non si considera volontario l'associato che occasionalmente coadiuvi gli organi sociali nello svolgimento delle loro funzioni.

e

Art. 17, co.3 - L'attività del volontario non può essere retribuita in alcun modo nemmeno dal beneficiario.

Al volontario possono essere rimborsate dall'ente del Terzo settore tramite il quale svolge l'attività soltanto le spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata, entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente medesimo. Sono in ogni caso vietati rimborsi spese di tipo forfetario.

La gratuità dell'attività del volontario si traduce nel divieto assoluto che vi possa essere qualsivoglia tipologia di retribuzione, né da parte dell'ente, presso il quale il soggetto svolge e presta l'attività, né da parte del beneficiario dell'attività stessa.

La violazione di tale divieto comporta un duplice rischio:

- a) la riqualificazione del rapporto come di lavoro a titolo oneroso (in una delle varie tipologie legali);
- b) l'applicazione del regime fiscale e previdenziale del nuovo rapporto, con le connesse sanzioni.

Sono due i parametri che delimitano l'ambito delle spese rimborsabili:

- le spese devono essere effettivamente sostenute (si esclude pertanto qualsiasi tipo di rimborso 'forfetario', riconosciuto cioè senza documentazione giustificativa) per l'attività di volontariato svolta, per non costituire un compenso 'mascherato';
- il limite di spesa deve essere preventivamente fissato dall'ets: ciò vuol dire che devono essere autorizzate dagli organi sociali, in modo da garantire sia la compatibilità di esse con i vincoli di bilancio sia il loro impiego per il perseguimento degli scopi istituzionali dell'ente.

Al fine di non creare disparità di trattamento tra i volontari operanti nel medesimo ente e di rendere certe le modalità di riconoscimento dei rimborsi spese, evitando regole *ad hoc* per singoli casi privilegiati, è necessario formalizzare un regolamento interno deliberato dall'organo sociale competente in base allo statuto, che preveda:

- i tipi di spesa ammessi a rimborso;
- gli eventuali limiti di valori per i diversi tipi di spese;
- la procedura di autorizzazione per effettuare la spesa;
- la documentazione da presentare;
- il soggetto competente al controllo e all'erogazione dei fondi;

da rendere noto ed applicabile da parte di tutti gli interessati e confermato di volta in volta in relazione alle convenzioni, ai contratti ovvero a quant'altro venga redatto per lo svolgimento delle attività tipiche in cui opera l'ente.

La legge non impone procedure o limiti prestabiliti, che sono quindi lasciati alla scelta dell'ente che li adotta sulla base delle proprie esigenze finanziarie ed organizzative.

È opportuno che il rimborso spese sia conseguente ad una richiesta scritta fatta dal volontario, da cui risulti esplicitamente il legame con una specifica attività svolta per conto dell'ets.

Dal documento (fattura, ricevuta, nota, ecc.) è opportuno si rilevi che destinatario del bene o beneficiario del servizio è l'ets e non altri soggetti.

Sotto l'aspetto formale, è opportuno tenere una scheda intestata ad ogni volontario allo scopo di supportare, anche mediante la tenuta di semplici scritture contabili, le operazioni di rimborso spese. Questa serve anche per comprovarne contabilmente l'effettiva percezione.

Tutta la documentazione prodotta dal volontario va conservata agli atti dell'ets, per eventuali controlli da parte degli uffici fiscali.

Queste spese sono esenti da ritenuta fiscale e previdenziale.

A titolo esemplificativo, tra le spese rimborsabili possono rientrare le spese di viaggio relative a spostamenti effettuati per prestare l'attività.

Il viaggio deve sempre essere autorizzato dall'ets. Sono rimborsabili i costi effettivamente sostenuti per il raggiungimento del luogo dove si deve svolgere il servizio a partire dalla sede dell'ets. Se previsto dall'ets, e giustificato dalle esigenze del servizio, si può ritenere rimborsabile il tragitto anche a partire dall'abitazione del volontario, oltre che dalla sede dell'ente. Normalmente, le spese di trasporto sostenute dal volontario per raggiungere la sede dell'ente sono infatti ritenute soltanto propedeutiche allo svolgimento della vera e propria attività di volontariato.

Se vengono usati mezzi pubblici si fa riferimento ai relativi biglietti, se viene usata l'auto privata si fa riferimento alle tariffe Aci. Talvolta gli enti ritengono che le tariffe Aci siano troppo elevate e, per prudenza, fanno riferimento ad un importo pari ad 1/5 del prezzo della benzina, come regolamentato dalla legge per i dipendenti comunali che effettuano trasferte autorizzate fuori comune.

Art. 17, co.4 - Ai fini di cui al comma 3, le spese sostenute dal volontario possono essere rimborsate anche a fronte di una autocertificazione resa ai sensi dell'articolo 46 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, purché non superino l'importo di 10 euro giornalieri e 150 euro mensi-

li e l'organo sociale competente deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso. La disposizione di cui al presente comma non si applica alle attività di volontariato aventi ad oggetto la donazione di sangue e di organi.

I rimborsi forfettari sono sempre esclusi, però la normativa prevede una semplificazione burocratica: per piccoli importi, fino a 10 euro al giorno e 150 al mese, il volontario può autocertificare la spesa, senza dover fornire all'ente le pezze di appoggio.

L'ets deve stabilire in anticipo quali spese possono essere rimborsate con l'autocertificazione, e il volontario deve specificare che cosa ha acquistato, anche se non allega documentazione. Si ricorda, però, che la pratica dell'autocertificazione, e lo stesso rimborso spese, non sono obbligatori e, pur se previsti dalla norma, non creano alcun diritto per i volontari, essendo lasciata ogni decisione al singolo ente.

È importante rendere 'consapevoli' i volontari del valore dell'autocertificazione (che prevede sanzioni penali nel caso di dichiarazioni mendaci, di formazione o uso di atti falsi) e della necessità di conservare le pezze d'appoggio in prima persona per un tempo utile ai fini di eventuali controlli fiscali.

Gli ets che si avvalgono di volontari (abituali e occasionali, associati o terzi) devono poi obbligatoriamente assicurarli.

Art.18, co.1 e 3 - Assicurazione obbligatoria

1. Gli enti del Terzo settore che si avvalgono di volontari devono assicurarli contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato, nonché per la responsabilità civile verso i terzi.

3. La copertura assicurativa è elemento essenziale delle convenzioni tra gli enti del Terzo settore e le amministrazioni pubbliche, e i relativi oneri sono a carico dell'amministrazione pubblica con la quale viene stipulata la convenzione.

Per i volontari continuativi (la cui presenza ed azione ha un

carattere sistematico e periodico, incardinata nelle attività di interesse generale o diverse) è possibile stipulare polizze cumulative e numeriche, anche se manca ad oggi il decreto attuativo che dovrebbe disciplinare i relativi requisiti e controlli (art.18, co.2 del Cts). I soggetti assicurati devono, quindi, essere individuati mediante l'indicazione nell'apposito registro dei volontari, che gli ets sono tenuti a redigere (riportando almeno i seguenti elementi: dati identificativi, data di inizio e di cessazione dell'attività svolta da ciascun volontario) e aggiornare (art.17, co.1 del Cts).

In attesa dell'emanazione del citato decreto ministeriale attuativo è opportuno fare riferimento al regolamento già dettato per la previgente normativa in tema di odv (Dm 14 febbraio 1992), che fissa disposizioni puntuali in merito alle modalità di tenuta del registro e ai requisiti delle polizze.

Per i volontari occasionali l'ets potrà stipulare polizze nominative, legate alla singola giornata e al luogo in cui viene prestata l'attività.

Art. 17, co.6 bis - I lavoratori subordinati che intendano svolgere attività di volontariato in un ente del Terzo settore hanno diritto di usufruire delle forme di flessibilità di orario di lavoro o delle turnazioni previste dai contratti o dagli accordi collettivi, compatibilmente con l'organizzazione aziendale.

Una ricerca Cnel del 2019 ha rilevato che solo un tavolo di negoziazione fra sindacati e imprese su quattro ha effettivamente riconosciuto questa possibilità.

Secondo una ricerca condotta dalla Fondazione Di Vittorio e Cgil sugli accordi 2017-2019 non si trova alcun accordo nella contrattazione territoriale e aziendale.

Se la contrattazione non riconosce questa possibilità bisogna sperare solo nella sensibilità dell'azienda.

Alcune tipologie di volontari hanno, inoltre, permessi specifici:

Tipologie	<i>Donatori di midollo osseo</i> (L. 52/01)	<i>Donatori di sangue</i> (L. 584/67, D.M. 08/04/68)	<i>Volontari di protezione civile</i> (D.lgs 1/18)	<i>Volontari soccorso alpino e speleologico</i> (L. 162/92) <i>Vigili del fuoco volontari</i> (D.lgs 139/06)
Descrizione	Permessi retribuiti.	Assenza dal lavoro per donare il sangue (minimo pari a 250 gr.), per trasfusione diretta o indiretta oppure per l'elaborazione dei derivati del sangue ad uso terapeutico. Il prelievo deve risultare effettuato presso un centro di raccolta fisso o mobile, presso un centro trasfusionale o presso un centro di produzione di emoderivati regolarmente autorizzato dal Ministero della sanità (che certificano al datore di lavoro la donazione).	Assenza dal lavoro per attività di soccorso e assistenza durante calamità (o simulazioni).	Assenza dal lavoro per attività di soccorso o esercitazioni.
Chi ne può usufruire	Lavoratori maggiori iscritti nel registro nazionale dei donatori di midollo osseo.	Dipendenti pubblici e privati.	Volontari iscritti presso associazioni di volontariato di protezione civile, che siano a loro volta iscritte nell'elenco tenuto dall'Agenzia Nazionale di Protezione Civile.	Volontari del corpo nazionale di soccorso alpino e speleologico Club Alpino Italiano, volontari del corpo dei vigili del fuoco.

Tipologie	<i>Donatori di midollo osseo (L. 52/01)</i>	<i>Donatori di sangue (L. 584/67, D.M. 08/04/68)</i>	<i>Volontari di protezione civile (D.lgs 1/18)</i>	<i>Volontari soccorso alpino e speleologico (L.162/92) Vigili del fuoco volontari (D.lgs 139/06)</i>
Durata del Permesso	<ul style="list-style-type: none"> – Ore di permesso per gli accertamenti e i prelievi (anche in caso di mancata donazione), – giornate di degenza e convalescenza necessarie. 	24 ore dal prelievo. Se la donazione avviene fuori dall'orario di lavoro, le 24 ore decorrono dal momento della donazione risultante dal certificato rilasciato.	<p>Durata delle operazioni. In ogni caso da 30gg consecutivi a 90gg l'anno. Massimo 60gg consecutivi e 180gg all'anno per emergenze nazionali. Per attività di formazione e aggiornamento massimo 10gg consecutivi e 30gg all'anno (le attività di simulazione devono comunque essere preventivamente autorizzate dal dipartimento della protezione civile e la richiesta al datore di lavoro di astensione dal lavoro deve essere avanzata almeno 15gg prima dello svolgimento dell'attività). Esiste la possibilità di concordare una fruizione di orario flessibile, tenuto comunque conto delle esigenze aziendali.</p>	<p>Nei giorni in cui si svolgono le operazioni di soccorso o le esercitazioni. Il giorno successivo ad operazioni di soccorso che si siano protratte per più di 8 ore ovvero oltre le 24 ore.</p>

Tipologie	<i>Donatori di midollo osseo</i> (L. 52/01)	<i>Donatori di sangue</i> (L. 584/67, D.M. 08/04/68)	<i>Volontari di protezione civile</i> (D.lgs 1/18)	<i>Volontari soccorso alpino e speleologico</i> (L.162/92) <i>Vigili del fuoco volontari</i> (D.lgs 139/06)
Retribuzione spettante	L'indennità equivale alla 'normale' retribuzione (corrisposta in caso di attività ordinaria).	Diritto del lavoratore alla normale retribuzione del periodo di astensione dal lavoro. Il datore può chiedere all'Inps il rimborso della retribuzione corrisposta. Nel caso in cui il lavoratore, per motivi di ordini sanitario, abbia donato parzialmente o non abbia donato affatto, il medico addetto al prelievo deve rilasciare al lavoratore un certificato, con l'indicazione del giorno e dell'ora, in cui si attesta l'inidoneità alla donazione. In questo caso la retribuzione dei donatori lavoratori dipendenti è garantita limitatamente al tempo necessario all'accertamento dell'idoneità e alle relative procedure.	<ul style="list-style-type: none"> – Conservazione posto di lavoro, – mantenimento trattamento economico e previdenziale, – copertura assicurativa. <p>Il datore di lavoro può richiedere alla protezione civile il rimborso dei costi sostenuti per la retribuzione, i contributi, i premi. A tal fine deve avanzare le richieste all'autorità di protezione civile competente (regione o prefettura), allegando un'analitica indicazione dei periodi di assenza e dei costi sostenuti (stipendi, ratei maturati, trattamento di fine rapporto, costi previdenziali e premi), allegando i documenti giustificativi ed il modulo di calcolo del costo del lavoro.</p>	<p>Intero trattamento economico e previdenziale. Il rimborso va richiesto all'istituto di previdenza al quale il lavoratore è iscritto. Il datore di lavoro deve presentare la domanda di rimborso all'Inps entro la fine del mese successivo a quello in cui si è avuta l'assenza, allegando i documenti previsti.</p>

Tipologie	<i>Donatori di midollo osseo</i> (L. 52/01)	<i>Donatori di sangue</i> (L. 584/67, D.M. 08/04/68)	<i>Volontari di protezione civile</i> (D.lgs 1/18)	<i>Volontari soccorso alpino e speleologico</i> (L. 162/92) <i>Vigili del fuoco volontari</i> (D.lgs 139/06)
Retribuzione spettante			Ai volontari lavoratori autonomi che ne fanno richiesta, viene corrisposto il rimborso per il mancato guadagno giornaliero calcolato sulla base della dichiarazione dei redditi (modello unico) presentata l'anno precedente a quello in cui è stata prestata l'opera di volontariato, nel limite di euro 103,30 giornalieri lordi. In entrambi i casi le domande di rimborso vanno presentate entro i due anni successivi alle assenze.	

2. Altri prestatori di lavoro 'gratuito'

Ci sono forme di lavoro gratuito a cui un ets può attingere, oltre a quelle offerte dal volontariato previsto dal Cts.

2.1 Dipendenti distaccati

Con il termine distacco, si intende il temporaneo 'prestito' di dipendenti a favore di una organizzazione, mantenendo la normale retribuzione.

L'istituto del distacco del lavoratore dipendente (art. 30, co.1, D.lgs 276 del 2003) si ha quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse (di tipo produttivo, ma anche di

natura non economica o patrimoniale in senso stretto, di tipo solidaristico che, tuttavia, non deve coincidere con l'interesse alla mera somministrazione del lavoro), pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.

In questo caso:

- vi sono due datori di lavoro: il distaccante (datore di lavoro legale) ed il distaccatario (datore di lavoro effettivo), nella cui organizzazione il lavoratore viene inserito;
- la prestazione lavorativa presso il beneficiario deve soddisfare un interesse del datore di lavoro distaccante;
- il distacco deve essere temporaneo, ovvero non definitivo;
- l'attività lavorativa deve essere specifica, nel senso che il lavoratore distaccato non potrà essere addetto a prestazioni lavorative generiche, ma a quella determinata attività lavorativa che caratterizza e sostanzia l'interesse proprio del distaccante.

L'interesse previsto dalla norma può essere di qualsiasi natura, a patto che non si riduca ad una mera somministrazione di lavoro altrui, vietato dalla legge; esso, inoltre, deve protrarsi per tutto il periodo di durata del distacco.

Il datore di lavoro distaccante rimane il solo responsabile del trattamento economico e normativo del lavoratore distaccato, così come della sua assicurazione presso l'Inail, e mantiene il potere di recesso e/o di modificazione delle condizioni di distacco, il potere disciplinare e di licenziamento.

Anche la tutela infortunistica rimane a carico dell'azienda, pur con applicazione della classe di rischio in cui ricade l'ente in cui viene materialmente svolta l'attività.

Gli ets possono utilizzare direttamente questo istituto quando, ad esempio, facciano parte di reti di associazioni e vi sia l'interesse ad uno spostamento temporaneo (tra associazioni facen-

ti parte di un'unitaria struttura federale, tra associazioni che partecipano alla realizzazione di progetti complessi, spesso in collaborazione con gli enti pubblici, ecc.).

L'ets deve avere cura di verificare che la propria polizza di responsabilità civile copra anche questo tipo di lavoratore che, a rigore, non è un volontario.

Una onlus può, inoltre, essere la beneficiaria di questo istituto, quando sono le imprese profit che 'prestano' i propri dipendenti. L'agevolazione è limitata (lett. i, co. 2, art. 100 del Tuir, Testo unico imposte sui redditi - Dpr 917 del 1986) alle deduzioni dal reddito di impresa delle spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di onlus, nel limite del cinque per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi. Per il caso di distacco del personale da aziende verso ets che non siano anche onlus, vigono le regole fiscali ordinarie, per cui si tratterà di una erogazione liberale non deducibile.

2.2 Tirocinanti

Il tirocinio indica un periodo di orientamento e di formazione *on the job* svolto presso un ente, un ente pubblico o un ets con l'obiettivo di favorire l'ingresso dei giovani (ma non solo, anche il reinserimento) nel mondo del lavoro. È la possibilità di vivere temporanee esperienze all'interno delle realtà lavorative stesse, per favorire una conoscenza diretta di una professione o di un mestiere. Il tirocinante è assimilato al dipendente per la sicurezza e prevenzione nei luoghi di lavoro.

I tirocini si distinguono tra curricolari ed extracurricolari.

I curricolari vengono svolti da studenti (di scuola superiore, università, ecc.) oppure da allievi di corsi e fanno parte integrante di un percorso di istruzione o formazione. La loro finalità non è quella di favorire l'inserimento professionale, ma

quella di arricchire e completare la formazione teorica con un'esperienza in un contesto lavorativo.

Sono promossi dall'istituzione formativa frequentata dallo studente e devono essere attivati all'interno del periodo di frequenza del corso di studi, anche se svolti al di fuori del periodo di calendario scolastico o accademico.

L'attivazione è ammessa solo da parte di università, istituzione scolastica che rilasci titoli aventi valore legale, centro di formazione operante in convenzione con Provincia o Regione.

Gli extracurricolari vengono svolti al di fuori di un percorso di studio o di formazione e sono destinati a inoccupati, disoccupati e a giovani che hanno concluso il loro percorso di istruzione o formazione; la loro finalità è quella di agevolare il passaggio dalla scuola al lavoro e di favorirne l'inserimento.

Appartengono a questa categoria sia i tirocini formativi sia quelli di reinserimento o inserimento al lavoro mirati, appunto, ad inserire, ovvero, ricollocare soggetti privi di occupazione (inoccupati e disoccupati) o con particolari condizioni svantaggiate (disabili o richiedenti asilo). Inoltre, in virtù delle linee guida Stato-Regione del 25 maggio 2017, rientrano tra i destinatari anche coloro che sono già occupati ma comunque in cerca di nuovo impiego.

La disciplina di questo istituto spetta integralmente alle Regioni e alle Province autonome, sebbene i principi guida nazionali forniscano una cornice normativa di riferimento, al fine di evitarne l'utilizzo improprio. La legge regionale di riferimento è la n.15 del 2018.

Possono essere attivati (Regolamento 6 del 2019) da organizzazioni in regola con la sicurezza nei luoghi di lavoro, nella misura di 1 se sono presenti fino a 6 dipendenti assunti a tempo indeterminato (2 fino a 19 dipendenti, 10% per il numero superiore a 19).

Il tirocinio è svolto presso un soggetto ospitante che stipula

una convenzione con il soggetto promotore.

Per ciascun tirocinante è necessario stilare un progetto formativo che stabilisce le competenze da acquisire e le modalità di svolgimento. Il tirocinante viene seguito durante il percorso da due tutor nominati rispettivamente dal soggetto promotore (con funzione di monitoraggio dell'attuazione del progetto formativo) e dal soggetto ospitante, come responsabile dell'inserimento e dell'affiancamento al tirocinante. Al termine del tirocinio viene redatta una relazione finale al fine di certificare le attività effettivamente svolte e le competenze acquisite dal tirocinante vanno registrate in un libretto formativo individuale. Da ultimo, è da ricordare che il soggetto promotore, in fase di attivazione, è tenuto ad assicurare il tirocinante contro gli infortuni sul lavoro oltre che per la responsabilità civile verso terzi.

Di base, vale il principio della durata del tirocinio diversificata a seconda delle competenze da acquisire. In ogni caso non può essere inferiore a 2 mesi. La legge stabilisce anche la durata massima consentita del tirocinio corrispondente a 12 mesi, comprensivi di proroghe, per i tirocini attivati entro 24 mesi dal conseguimento del titolo relativo ad un profilo professionale coerente; 24 mesi, proroghe comprese, per i soggetti disabili e 12 mesi per i soggetti svantaggiati.

L'indennità per la partecipazione al tirocinio (considerata reddito assimilato a quello da lavoro dipendente) non può essere inferiore a 500,00 euro lordi mensili.

Il programma europeo Garanzia Giovani (rivolto a giovani tra i 15 e i 29 anni che non studiano né lavorano) prevede la possibilità per gli enti ospitanti di fruire di un parziale o totale rimborso dell'indennità di partecipazione.

2.3 Studenti che svolgono percorsi per le competenze trasversali e per l'orientamento

I Percorsi per le competenze trasversali e per l'orientamento (ex 'Alternanza scuola-lavoro') promuovono lo sviluppo delle competenze trasversali, contribuiscono ad esaltare la valenza formativa dell'orientamento *in itinere*, pongono gli studenti nella condizione di maturare un atteggiamento di graduale e sempre maggiore consapevolezza delle proprie vocazioni, in funzione del contesto di riferimento e della realizzazione del proprio progetto personale e sociale.

La partecipazione ai Percorsi per le competenze trasversali e per l'orientamento non è volontaria, ma obbligatoria, e in quanto tale ciascuna istituzione scolastica è tenuta ad inserire tali attività nel piano triennale dell'offerta formativa e a garantire il loro corretto svolgimento al fine di raggiungere gli obiettivi formativi individuati, anche a livello internazionale. La legge di bilancio 2019 n.145 del 30 dicembre 2018 ha stabilito che vanno realizzati a partire dall'anno scolastico 2018/2019.

Il monte ore complessivo è non inferiore a:

- 210 ore nel triennio terminale del percorso di studi degli istituti professionali;
- 150 ore nel secondo biennio e nell'ultimo anno del percorso di studi degli istituti tecnici;
- 90 ore nel secondo biennio e nel quinto anno dei licei.

La configurazione giuridica del singolo studente durante le attività, fin dal momento in cui fa ingresso nell'ente ospitante, è equiparata a quella del lavoratore per la tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro.

Inoltre, per gli studenti di età inferiore ai 18 anni, occorre prevedere attività che possono essere svolte in quanto minorenni. Infatti, la legislazione italiana (l'Allegato I legge 977 del 1967 modificato dal D.lgs 345 del 1999 e dal D.lgs 262 del 2000) prevede il divieto di adibire i minori di 18 anni ad alcuni tipi di

mansioni. La valutazione dei rischi evidenzia anche tali attività.

L'obbligo di garantire la copertura assicurativa contro gli infortuni sul lavoro presso l'Inail, e per la responsabilità civile verso terzi presso un'idonea compagnia d'assicurazione, ricade sull'istituto scolastico.

Per accogliere studenti è necessario sottoscrivere una convenzione con una scuola. La convenzione reca obbligatoriamente la firma del dirigente scolastico e del rappresentante legale del soggetto ospitante. La scuola provvede a definire il patto formativo che, condiviso dall'ente ospitante, deve essere sottoscritto dai genitori dell'alunno minorenni e dall'alunno stesso (il patto formativo contiene anche i diritti e i doveri dello studente). Sono previste due figure di tutor: il tutor scolastico e il tutor esterno. Entrambi hanno il compito di affiancare ogni singolo studente nel proprio percorso: il tutor scolastico lo fa in termini più generali, quello esterno seguendo lo stesso all'interno delle attività dell'ente ospitante. Il tutor esterno provvede, inoltre, a compilare e a firmare i fogli di presenza da consegnare alla scuola al termine delle attività, congiuntamente alle schede di valutazione, egualmente compilate e firmate per ciascuno studente. Alla scuola spetta invece l'onere della certificazione delle attività.

Il Cesvot offre agli ets una consulenza personalizzata per l'attivazione e lo sviluppo di "Percorsi per le competenze trasversali e per l'orientamento" nel rispetto della normativa e delle procedure previste, nonché per affrontare e risolvere eventuali criticità che possono emergere nelle fasi di accoglienza e gestione degli studenti. L'attività è svolta all'interno della convenzione fra Cesvot, Ministero dell'Istruzione e Ufficio Scolastico Regionale.

Il volontariato come alternativa nei casi di sanzioni disciplinari scolastiche

Con un accordo di partenariato tra centri di servizio per il volontariato e scuole, o direttamente dalle scuole con ets, vengono attivati progetti per offrire agli studenti destinatari di una sanzione disciplinare, ovvero sospesi dall'attività scolastica per motivi disciplinari, un'opportunità di crescita personale e revisione delle proprie condotte, attraverso l'impegno in attività di volontariato.

2.4 Giovani in servizio civile

Su tutto il territorio nazionale è possibile partecipare al Servizio civile universale e sul territorio regionale anche al Servizio civile regionale.

Il Servizio civile è nato nel 1972 come diritto all'obiezione di coscienza al servizio militare; era quindi alternativo alla leva e in quanto tale obbligatorio. Quasi trent'anni dopo, con la legge n. 64 del 6 marzo 2001, viene istituito il Servizio civile nazionale su base volontaria, aperto anche alle donne.

Nel 2005 viene sospeso il servizio di leva obbligatorio, mentre prosegue il percorso di crescita del Servizio civile su base volontaria.

Nel 2017, con il decreto legislativo n. 40, il Servizio civile da nazionale diventa universale, con l'obiettivo di renderlo un'esperienza aperta a tutti i giovani che intendono dedicare alcuni mesi della propria vita al servizio di difesa, non armata e non violenta, della Patria, all'educazione, alla pace tra i popoli e alla promozione dei valori fondativi della Repubblica italiana, attraverso azioni per le comunità e per il territorio.

Per quanto riguarda i requisiti di partecipazione, il D.lgs 40 del 2017 stabilisce che sono ammessi a svolgere il servizio civile universale, su base volontaria, senza distinzioni di sesso, i cittadini italiani, i cittadini di Paesi appartenenti all'Unione europea e gli stranieri regolarmente soggiornanti in Italia che, alla data di presentazione della domanda, abbiano compiuto il diciottesimo e non superato il ventottesimo anno di età. Il servizio può svolgersi in Italia e all'estero, ha una durata non inferiore a otto mesi e non superiore a dodici mesi. L'orario di

svolgimento del servizio è articolato in venticinque ore settimanali. I giovani ammessi a svolgere il Servizio civile universale godono di un assegno mensile per il servizio effettuato pari a euro 433, 80. Se il Servizio civile universale è svolto all'estero, sono previste apposite indennità.

Il rapporto che si instaura con la sottoscrizione del relativo contratto tra il giovane selezionato dall'ente accreditato e la Presidenza del Consiglio dei ministri, non è assimilabile a nessuna forma di rapporto di lavoro di natura subordinata o parasubordinata. Questo significa, tra l'altro, che il contratto di Servizio civile universale non comporta la sospensione e la cancellazione dalle liste di collocamento o dalle liste di mobilità. Gli operatori volontari selezionati per lo svolgimento del servizio civile universale non possono svolgere attività di lavoro subordinato o autonomo, qualora questo sia incompatibile con il corretto espletamento del servizio civile universale.

Per poter ospitare giovani gli enti devono dimostrare di possedere requisiti strutturali ed organizzativi, avere adeguate competenze e risorse specificatamente destinate al servizio civile stesso. Solo tali enti, iscritti in appositi albo istituito dall'art. 11, co. 1, del decreto legislativo 6 marzo 2017, n. 40, presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri e tenuto dal Dipartimento per le Politiche giovanili e il Servizio civile universale, possono presentare progetti di Servizio Civile.

Ciascun soggetto può iscriversi singolarmente o in forma associata. In questo secondo caso, chi richiede l'iscrizione si presenta come ente capofila di altri soggetti (enti di accoglienza), legati ad esso da rapporti associativi, consortili, federativi o canonico pastorali, oppure da un apposito 'Contratto'.

L'Albo è composto:

- da una sezione nazionale, alla quale sono iscritti: le amministrazioni centrali dello Stato, le altre amministrazioni pubbliche, nonché gli enti e le organizzazioni private,
-

con una articolazione organizzativa minima di 100 sedi di attuazione che operano in almeno 2 regioni e/o all'estero, ivi incluse eventuali sedi all'estero e sedi di enti di accoglienza;

- da distinte sezioni regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano alle quali possono iscriversi enti di servizio civile universale che operano esclusivamente nel territorio di un'unica regione o provincia autonoma e che hanno un'articolazione minima di 30 sedi di attuazione, ivi comprese eventuali sedi di enti di accoglienza.

Il Servizio civile regionale è stato istituito nel 2006, con legge regionale n.35; a tale legge ha fatto seguito il relativo regolamento di attuazione, emanato con decreto del Presidente della Giunta regionale 10/R del 20 marzo 2009.

Un ente che vuole presentare un progetto di servizio civile deve prima di tutto essere iscritto all'albo regionale degli enti di servizio civile regionale.

Possono svolgere servizio civile regionale giovani con un'età compresa fra i 18 ed i 29 anni, regolarmente residenti in Toscana o ivi domiciliato per motivi di studio propri o per motivi di studio o di lavoro di almeno uno dei genitori, disoccupato o inattivo. Può fare domanda chi è studente e sta frequentando un qualunque corso di studi. La durata del Servizio civile regionale è pari a 12 mesi, con lo stesso importo di assegno erogato del Servizio civile universale.

Il volontario in servizio civile è assimilato al volontario in senso stretto per la sicurezza e prevenzione nei luoghi di lavoro.

2.5 Colpevoli 'messi alla prova'

La 'messa alla prova' è l'istituto che può essere accordato dal giudice, in sostituzione della pena, ai colpevoli di reati di minore allarme sociale e punibili con una condanna (o un residuo di condanna) non superiore ai 4 anni per estinguere le conse-

guenze della propria condotta delittuosa tramite lavori di pubblica utilità e, eventualmente fosse possibile, tramite il risarcimento del danno in favore della persona offesa dal reato.

È regolato dagli artt.464-bis ss c.p.p. e introdotto nell'ordinamento italiano dalla L.67 del 2014.

Gli ets che vogliono accogliere tali persone devono stipulare delle convenzioni con gli organi del Ministero della Giustizia, sia con i Presidenti dei Tribunali delegati, ai sensi del D.m. del 26 marzo 2001 e del D.m. n.88 dell'8 giugno 2015 che rappresenta l'attuale Regolamento per stipulare convenzioni in materia di pubblica utilità ai fini della messa alla prova dell'imputato.

Gli Uffici di esecuzione penale esterna (Uepe), all'interno dei quali esercitano la professione gli assistenti sociali, rappresentano i luoghi dove viene realizzato il progetto di riabilitazione delle persone interessate.

Possono essere impiegate per un periodo di tempo inferiore a 10 giorni e superiore a 6 mesi, e con un orario di lavoro che non deve superare le otto ore giornaliere.

L'attività non può coprire oltre 6 ore alla settimana e si deve svolgere nella provincia in cui risiede la persona interessata, con modalità e tempi che non pregiudichino le esigenze di lavoro, di studio, di famiglia e di salute della stessa.

Le persone devono essere obbligatoriamente assicurate presso l'Inail.

3. I lavoratori retribuiti

Gli ets possono avvalersi di lavoratori retribuiti, applicando l'intera disciplina del diritto del lavoro, con ogni conseguente onere e obbligo previsto dalla legge.

Non vi sono differenze di alcun genere rispetto alla normativa prevista per i lavoratori delle organizzazioni for profit, se non per i limiti indicati dal Cts.

Oltre all'incompatibilità del lavoratore retribuito con la figura di volontario, limiti sono posti ai compensi e alle retribuzioni. Limiti verso il basso: per contrastare competizioni salariali il Cts aggancia la retribuzione per i lavoratori degli ets ai contratti collettivi.

Art.16 - Lavoro negli enti del Terzo settore

I lavoratori degli enti del Terzo settore hanno diritto ad un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81.

Limiti verso l'alto: il Cts vieta il superamento del rapporto 1:8 della differenza retributiva tra dipendenti (Ral: Retribuzione annua lorda) calcolato sull'orario full time e la corresponsione di retribuzioni o compensi superiori del 40% rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi. Per i compensi eccedenti tale limite opera, infatti, la presunzione di distribuzione indiretta di utili.

Art.16 -In ogni caso, in ciascun ente del Terzo settore, la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti non può essere superiore al rapporto uno a otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda. Gli enti del Terzo settore danno conto del rispetto di tale parametro nel proprio bilancio sociale o, in mancanza, nella relazione di cui all'articolo 13, comma 1.

In un'ottica di trasparenza nei confronti dei lavoratori e dei terzi, il rispetto di tale parametro deve essere documentato nel bilancio sociale o nella relazione di missione.

Le cooperative sociali sono però esonerate dal rispetto di tale rapporto (art. 13 D.lgs 112 del 2017) in quanto prevale la normativa specifica di questi enti (nota congiunta ministero del Lavoro e Sviluppo economico del 31 gennaio 2019).

Art.8, co.3, lett.b - Destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro

3.Ai sensi e per gli effetti del comma 2, si considerano in ogni

caso distribuzione indiretta di utili:

a) ...

b) la corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1, lettere b), g) o h);

Sotto il profilo oggettivo, il limite del 40% ammette una deroga solo per specifiche attività di interesse generale (svolte nell'ambito sanitario, della formazione universitaria e post-universitaria o della ricerca scientifica di particolare interesse sociale di cui all'art. 5, lett. b, g, e h del Cts). La deroga deve essere ben argomentata e supportata da adeguata documentazione (es. dal curriculum del lavoratore, dalla delibera dell'organo che decide l'assunzione spiegando i motivi che portano ad avvalersi della possibilità di deroga, ecc.).

Stessa formulazione è presente all'art.3 co.2 lett.b del D.lgs 112 del 2017.

Il Cts pone limiti anche al numero dei lavoratori retribuiti facendo una distinzione a seconda della forma giuridica dell'ets. L'organizzazione di volontariato e l'associazione di promozione sociale sono caratterizzate dalla finalità solidaristica e dalla prevalenza delle prestazioni personali, volontarie e gratuite degli aderenti.

Art. 32, co.1 - Organizzazioni di volontariato

1. Le organizzazioni di volontariato sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, per lo svolgimento prevalentemente in favore di terzi di una o più attività di cui all'articolo 5, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati.

Art. 35, co.1 – Associazioni di promozione sociale

1. Le associazioni di promozione sociale sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione... per lo svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più attività di cui all'articolo 5, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati.

È possibile assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo esclusivamente nei limiti necessari al regolare funzionamento oppure occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta (organizzazioni di volontariato) o al perseguimento delle finalità (associazioni di promozione sociale).

La legge ammette quindi che, a fianco dei volontari, vi siano degli operatori retribuiti con lo scopo di migliorare l'efficacia e l'efficienza delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale, a tutto vantaggio degli interessi diffusi tutelati, ma con limiti diversi. Queste particolari tipologie di ets, però, devono essere caratterizzate dallo svolgimento dell'attività mediante l'apporto prevalente di volontari, requisito che dovrà essere dimostrato dall'ente al momento dell'iscrizione nella relativa sezione del RuntS (mediante la documentazione dei volontari registrati e del personale impiegato).

Art. 33, co.1 – Risorse

1. Le organizzazioni di volontariato possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari.

Art. 36 – Risorse

Le associazioni di promozione sociale possono assumere lavo-

ratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura, anche dei propri associati, fatto comunque salvo quanto disposto dall'articolo 17, comma 5, solo quando ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari o al cinque per cento del numero degli associati.

Come per le organizzazioni di volontariato la norma esprime il principio che il lavoro prestato dai soci, nelle associazioni di promozione sociale, si presume a titolo gratuito, ma si dispone che l'associazione possa avvalersi anche del lavoro retribuito dei propri associati.

Nelle imprese sociali il numero dei volontari non deve superare quello dei lavoratori e l'azione dei volontari può essere solo aggiuntiva e non sostitutiva a quella dei lavoratori occupati nell'impresa.

Art. 13, co.2-2bis - Lavoro nell'impresa sociale (D.lgs 3 luglio 2017, n.112)

1. Salva la specifica disciplina per gli enti di cui all'art. 1, comma 3, nelle imprese sociali è ammessa la prestazione di attività di volontariato, ma il numero dei volontari impiegati nell'attività d'impresa, dei quali l'impresa sociale deve tenere un apposito registro, non può essere superiore a quello dei lavoratori. ... 2-bis. Le prestazioni di attività di volontariato possono essere utilizzate in misura complementare e non sostitutiva rispetto ai parametri di impiego di operatori professionali previsti dalle disposizioni vigenti. Esse non concorrono alla determinazione dei costi di servizio, fatta eccezione per gli oneri connessi all'applicazione del comma 2.

Regole particolari sono indirizzate, inoltre, agli enti nei quali l'adozione della qualifica di impresa sociale è legata all'inclusione lavorativa di soggetti deboli, intendendoli quali strumento di accompagnamento nel mercato del lavoro. A prescindere dall'oggetto, infatti, si considera di interesse generale l'attivi-

tà di impresa nella quale il personale occupato è composto in misura non inferiore al 30% da lavoratori considerati 'molto svantaggiati' in base al regolamento Ue 651 del 2014 (vale a dire privi di un impiego regolarmente retribuito da almeno 24 mesi o, al ricorrere di specifiche condizioni, da almeno 12 mesi) o dalle altre categorie di soggetti deboli individuate dall'art. 2, co. 4, del D.lgs 112 del 2017 (persone con disabilità, rifugiati o richiedenti protezione internazionale, persone senza fissa dimora che versino in condizione di povertà).

I lavoratori 'molto svantaggiati', tuttavia, non potranno rappresentare più di un terzo del 30 %. Dopo 24 mesi perderanno comunque tale qualifica. Trascorsi i 2 anni di occupazione, infatti, verrebbe meno la condizione lavorativa di particolare svantaggio che giustifica il ricorso a questa particolare tipologia di impresa sociale.

Art. 2, co.4-5 – Attività d'impresa di interesse generale

4. Ai fini del presente decreto, si considera comunque di interesse generale, indipendentemente dal suo oggetto, l'attività d'impresa nella quale, per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, sono occupati:

a) lavoratori molto svantaggiati ai sensi dell'articolo 2, numero 99), del regolamento (UE) n. 651 del 2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, e successive modificazioni;

b) persone svantaggiate o con disabilità ai sensi dell'articolo 112, comma 2, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, e successive modificazioni, nonché persone beneficiarie di protezione internazionale ai sensi del decreto legislativo 19 novembre 2007, n. 251, e successive modificazioni, e persone senza fissa dimora iscritte nel registro di cui all'articolo 2, quarto comma, della legge 24 dicembre 1954, n. 1228, le quali versino in una condizione di povertà tale da non poter reperire e mantenere un'abitazione in autonomia.

5. Ai fini di cui al comma 4, l'impresa sociale impiega alle sue dipendenze un numero di persone di cui alle lettere a) e b) non inferiore al trenta per cento dei lavoratori. Ai fini del computo di questa percentuale minima, i lavoratori di cui alla lettera a)

non possono contare per più di un terzo e per più di ventiquattro mesi dall'assunzione. La situazione dei lavoratori di cui al comma 4 deve essere attestata ai sensi della normativa vigente.

È previsto un particolare regime per le assunzioni obbligatorie dei disabili, attraverso un sensibile alleggerimento degli obblighi di assunzione (art.3, co.3, L. 68 del 1999) per i partiti politici, le organizzazioni sindacali e le organizzazioni che, senza scopo di lucro, operano nel campo della solidarietà sociale, dell'assistenza e della riabilitazione: la quota di riserva (1 lavoratore con 15–35 dipendenti, 2 lavoratori con 36–50 dipendenti, 7% dei lavoratori occupati con più di 50 dipendenti) si computa esclusivamente con riferimento al personale tecnico–esecutivo e svolgente funzioni amministrative.

3.1 I principali caratteri giuridici del lavoro

Le prestazioni di lavoro vengono suddivise dal codice civile in due macro categorie:

- quella del lavoro subordinato (disciplinata dal libro V, titolo II, artt.2094 ss c.c.)
- e quella del lavoro autonomo (a sua volta regolamentata dal libro v, titolo III, art.2222 ss c.c.).

Di seguito una tabella riassuntiva riportante gli elementi distintivi tra lavoro subordinato e lavoro autonomo:

Lavoro	<i>subordinato</i>	<i>autonomo</i>
Oggetto della prestazione	<u>Obbligazione di 'mezzi'</u> Energie fisiche o intellettuali impiegate secondo le direttive fissate dall'imprenditore contro corrispettivo.	<u>Obbligazione 'di risultato'</u> Impegno a realizzare un'opera o un servizio, come 'risultato' per un determinato 'corrispettivo'.
Direzione della prestazione lavorativa	Subordinazione. Il datore di lavoro determina modalità e tempi di esecuzione dell'oggetto dell'obbligazione sorta dal contratto stipulato dalle parti.	Piena discrezionalità (entro i limiti contrattuali) in merito al tempo, al luogo, ai mezzi di lavoro, al modo di organizzare l'attività.
Rischio di impresa	Ricade sul datore di lavoro. Il lavoratore ha sempre diritto alla retribuzione pattuita.	Lo assume il lavoratore rispondendo in proprio del risultato finale.

Lavoro	<i>subordinato</i>	<i>autonomo</i>
Orario di lavoro	Soggetto ad una rigida disciplina legislativa.	Strettamente connaturato al risultato della prestazione.
Retribuzione	Calcolato normalmente a tempo, senza alcun legame con il risultato finale e definito dai Ccnl.	Riferibile al risultato della prestazione.

Al fine di poter operare scelte opportune circa il tipo di contratto da utilizzare per impiegare personale retribuito, si deve necessariamente effettuare una analisi che verta sui seguenti aspetti:

- natura dell'incarico/delle attività da assegnare;
- modalità secondo le quali deve essere effettuata la prestazione;
- orizzonte temporale del rapporto di lavoro;
- eventuali 'investimenti formativi' che si intendono attivare;
- inserimento nell'organizzazione;
- rischio di contenzioso;
- costi diretti e indiretti.

3.2 Il lavoratore subordinato

L'art.2094 c.c. definisce prestatore di lavoro subordinato colui che "*si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore.*"

Intendendo per imprenditore qualsiasi datore di lavoro indipendentemente dallo status giuridico.

Tratto tipico della subordinazione è l'assoggettamento del lavoratore alle altrui direttive, con obbligo per il lavoratore di eseguire personalmente la prestazione che si presume effettuata a titolo oneroso. La giurisprudenza, per identificare la fattispecie di lavoratore subordinato, ha individuato alcuni criteri indiziari (oltre quello fondamentale dell'assoggettamento):

-
- l'attività lavorativa svolta presso i locali aziendali;
 - l'utilizzo, per lo svolgimento dell'attività lavorativa, di strumenti di proprietà del datore di lavoro;
 - una presenza costante sul lavoro, specie se ad orario fisso e caratterizzata da un vero e proprio obbligo di presenza (e dunque con necessità di avvertire e di giustificarsi in caso di assenza);
 - il concordare il periodo feriale;
 - il ricevere costantemente ordini e disposizioni;
 - la mancanza di una attività imprenditoriale del lavoratore e della relativa struttura, sia pur minima.

Laddove sia riscontrabile la contemporanea presenza di più criteri indiziari, ciò potrà costituire una prova della natura subordinata del rapporto.

In attuazione del principio di libertà di organizzazione sindacale il datore di lavoro ha la possibilità di decidere se applicare o meno nella propria organizzazione un contratto collettivo di categoria e, in caso di scelta positiva, può valutare con un certo margine di discrezionalità a quale contratto fare riferimento per regolare il rapporto di lavoro con i dipendenti (uno stesso datore di lavoro può applicare anche più di un contratto di categoria, laddove svolga attività diverse, afferenti a più settori). Nel caso in cui, però, il datore di lavoro aderisce ad associazioni datoriali firmatarie di Ccnl della categoria di riferimento tale libertà viene meno, per effetto del mandato rappresentativo conferito con l'iscrizione.

Art. 51 - Norme di rinvio ai contratti collettivi (D.lgs 81 del 2015)

Salvo diversa previsione, ai fini del presente decreto, per contratti collettivi si intendono i contratti collettivi nazionali, territoriali o aziendali stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e i contratti collettivi aziendali stipulati dalle loro rappresentanze sindacali aziendali ovvero dalla rappresentanza sindacale unitaria.

Ccnl vigenti, ad esempio:

- per dipendenti di enti, imprese e cooperative sociali del terzo settore, sport e altri enti senza scopo di lucro (scadenza: 30.09.2022)
- per associazioni ed iniziative organizzate, operanti nel campo assistenziale, sociale, socio-sanitario, educativo nonché a tutte le altre istituzioni di assistenza e beneficenza aderenti ad Uneba (riferito formalmente al triennio giuridico 2017/2019, ma entrato in vigore dal 1 gennaio 2020)

Poi vi sono Ccnl specifici per Avis, Anpas, Misericordie, Cooperative sociali, ...

In ogni caso, sono da evitare i contratti collettivi di lavoro firmati da associazioni datoriali e sindacali dotati di dubbia rappresentatività che, facendo leva sull'aspetto retributivo, consentono alle imprese che li utilizzano di fare concorrenza sleale e, soprattutto palesano una violazione dei diritti dei lavoratori destinatari ad avere retribuzioni dignitose in linea con il precepto costituzionale sancito dall'art. 36 (i c.d. contratti pirata).

I Ccnl firmati da associazioni datoriali e sindacali rappresentative delineano un parametro esterno per definire la proporzionalità e la sufficienza del trattamento economico dei lavoratori. In altre parole, il datore di lavoro non è vincolato all'applicazione del Ccnl di settore, ma deve riconoscere al proprio dipendente un trattamento economico non inferiore a quello previsto dalla contrattazione di settore. Il Ccnl di settore funge, inoltre, da parametro di riferimento per capire quando la corresponsione di una retribuzione può sottendere una distribuzione indiretta degli utili, vietata dall'art. 8, Cts e dall'art. 3 del D.lgs 112 del 2017.

Non esiste un solo tipo di rapporto di lavoro in quanto lo stesso può articolarsi in vario modo e, a seconda del tipo, può essere differenziato (riferimento: 'c.d. Codice dei contratti' D.lgs 81 del

2015).

Le differenze possono riguardare la durata del rapporto (a tempo indeterminato o determinato), la durata della prestazione (a tempo pieno o parziale), le finalità accessorie del rapporto (contratto di apprendistato, di somministrazione, di lavoro intermittente).

Il contratto a tempo indeterminato

È il contratto con cui il lavoratore si impegna, a fronte del pagamento di una retribuzione, a prestare la propria attività lavorativa a favore del datore di lavoro, a tempo indeterminato, cioè senza vincolo di durata.

Questo tipo di contratto è la forma comune di rapporto di lavoro, cioè la forma tipica, da utilizzare di regola per le assunzioni.

Art. 1 - Forma contrattuale comune (D.lgs 81 del 2015).

Il contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato costituisce la forma comune di rapporto di lavoro.

Questo contratto risponde a esigenze stabili e durature dell'organizzazione che procede all'assunzione.

Poiché questo contratto non ha un termine di durata, perché si risolva, salvo il caso di accesso alla pensione, è necessario un atto di recesso. Il recesso dal contratto deve avvenire in forma scritta e può essere concordato dalle parti, scelto dal lavoratore (dimissioni) o scelto dal datore di lavoro (licenziamento). Il datore di lavoro può licenziare un dipendente a tempo indeterminato solo per una giusta causa, ossia solo in caso di gravi azioni commesse dal lavoratore che non permettano lo svolgersi della normale attività.

Il licenziamento può avvenire anche per un giustificato motivo oggettivo (ragioni inerenti all'attività produttiva, all'organizzazione del lavoro e al suo regolare funzionamento) o soggettivo (inadempimento degli obblighi contrattuali del prestatore di lavoro, meno grave della giusta causa).

Il contratto a tempo determinato

È il contratto di lavoro che prevede un termine finale, una durata prestabilita. Contratto di lavoro subordinato caratterizzato dall'apposizione di un termine o dalla previsione di un evento, dunque di una 'scadenza', raggiunta la quale il rapporto di lavoro instaurato tra le parti si conclude, senza alcun obbligo di comunicazione preventiva.

La disciplina del contratto a tempo determinato nasce con la legge 18 aprile 1962, n. 230, art. 1 prevedendo che l'assunzione avesse luogo per la esecuzione di un'opera o di un servizio definiti e predeterminati nel tempo, aventi carattere straordinario od occasionale, in cui alla ordinarietà del tempo indeterminato della prestazione lavorativa si affiancassero delle ipotesi straordinarie tassative di tempo determinato di quest'ultima.

Il contratto a termine, in grado di garantire alle imprese quei margini di flessibilità nell'utilizzo delle risorse umane necessari a cogliere le sfide del mercato, incontra nel nostro ordinamento importanti ostacoli nell'utilizzo da parte delle aziende. La forma generale del rapporto di lavoro è difatti costituita dal contratto a tempo indeterminato (così come ribadito nella direttiva europea 70/1999/CE), mentre il contratto a termine rappresenta una fattispecie residuale, una eccezione, alla quale è possibile ricorrere nel rispetto delle condizioni stabilite dalla legge e dalla contrattazione collettiva e di cui se ne vuole contrastare l'abuso.

Salvo diversa disposizione dei contratti collettivi (anche aziendali) il numero complessivo di rapporti di lavoro a termine costituiti da ciascun datore di lavoro non può eccedere il 20% del numero dei lavoratori a tempo indeterminato in forza al 1° gennaio dell'anno di assunzione. Per le imprese che occupano fino a 5 dipendenti è sempre possibile stipulare 1 contratto di lavoro a tempo determinato. Ci sono varie esclusioni dall'applicazione dei limiti numerici, tra cui le start up, le attività stagio-

nali, le università.

L'assunzione a termine non è ammessa:

- per sostituire lavoratori in sciopero;
- presso le unità produttive che abbiano effettuato licenziamenti collettivi nei 6 mesi precedenti l'assunzione, salvo alcuni casi particolari indicati dalla legge;
- presso le unità produttive in cui sono operanti sospensioni o riduzioni dell'orario in regime di cassa integrazione guadagni;
- per i datori non in regola con la normativa in materia di sicurezza sul lavoro.

Il lavoratore che abbia prestato attività lavorativa a termine presso lo stesso ente per un periodo superiore ai 6 mesi, ha diritto di precedenza nelle assunzioni a tempo indeterminato per mansioni equivalenti, effettuate dal datore di lavoro entro i 12 mesi successivi con riferimento alle mansioni già espletate in esecuzione dei rapporti a termine.

Secondo quanto disposto dal c.d. Decreto Dignità (Dl 87 del 2018) può essere concluso tra un datore di lavoro e un lavoratore per lo svolgimento di qualunque tipo di mansione, senza casuale (giustificazione analitica della motivazione che ha portato l'impresa a prevedere tale tipologia contrattuale, piuttosto che un'assunzione a tempo indeterminato), per una durata massima di 12 mesi.

È possibile estendere il limite massimo a 24 mesi, ma solo in presenza delle seguenti causali/condizioni:

- esigenze temporanee e oggettive, estranee all'ordinaria attività, ovvero esigenze sostitutive di altri lavoratori;
- esigenze connesse a incrementi temporanei, significativi e non programmabili, dell'attività ordinaria.

La durata dei rapporti di lavoro a tempo determinato intercorsi tra lo stesso datore di lavoro e lo stesso lavoratore, per effetto di una successione di contatti, conclusi per lo svolgimento di

mansioni di pari livello e categoria, non può superare i 24 mesi, salve le seguenti eccezioni:

- diverse disposizioni dei contratti collettivi;
- attività stagionali.

Fermo restando il limite massimo, un ulteriore contratto a tempo determinato (con causale) tra gli stessi soggetti, della durata massima di 12 mesi, può essere stipulato presso la Direzione territoriale del lavoro.

È sempre consentita l'assunzione a termine dei dirigenti, purché la durata del contratto non sia superiore a 5 anni.

Il contratto può essere rinnovato (il rinnovo si verifica se un nuovo contratto è stipulato in data successiva alla fine del precedente, costituisce un nuovo e differente contratto) solo in caso di:

- esigenze temporanee e oggettive, estranee all'ordinaria attività, ovvero esigenze sostitutive di altri lavoratori;
- esigenze connesse a incrementi temporanei, significativi e non programmabili, dell'attività ordinaria.

Il contratto può essere prorogato (rappresentando la prosecuzione del contratto in essere, presupponendo che restino invariate le ragioni che avevano giustificato inizialmente l'assunzione a termine) liberamente nei primi 12 mesi e, successivamente, solo in presenza delle predette esigenze, ad eccezione delle attività stagionali.

Il termine finale del contratto può essere prorogato per un massimo di 4 volte, quando il contratto iniziale ha una durata inferiore a 24 mesi, con il consenso del lavoratore.

Il rapporto di lavoro tra le medesime parti che supera complessivamente i limiti previsti (comprehensive di proroghe e rinnovi e salvo deroghe contrattualmente previste), indipendentemente dai periodi di interruzione che intercorrono tra un contratto e l'altro, si considera a tempo indeterminato dalla scadenza.

Se il lavoratore viene riassunto con contratto a termine entro

10 o 20 giorni dalla scadenza (regime dello 'stop&go'), a seconda che il primo contratto sia di durata rispettivamente inferiore o superiore a 6 mesi, il secondo contratto viene considerato a tempo indeterminato, se non riguarda un'attività stagionale.

Il limite massimo di 24 mesi si applica anche alla somma di tutti i rapporti a tempo determinato tra stesso datore di lavoro e stesso lavoratore, conclusi per lo svolgimento di mansioni di pari livello e categoria legale, indipendentemente dalla tipologia contrattuale (tempo determinato o somministrazione a termine) ed indipendentemente dai periodi di interruzione.

La contrattazione collettiva può prevedere una durata diversa, anche superiore.

Con l'emergenza Covid-19 il legislatore è stato costretto ad interventi derogatori, volti ad impedire l'allontanamento dei lavoratori con contratti in scadenza. La L 178 del 2020 consente rinnovi e proroghe (ferma la durata massima di 24 mesi, una sola volta per un massimo di 12 mesi) fino al 31 marzo 2021 senza la necessità di indicare la causale ai contratti a termine (anche per i contratti a termine a scopo di somministrazione).

Il contratto a tempo pieno parziale (part time)

È un contratto di lavoro subordinato, a tempo indeterminato o a termine, caratterizzato da un orario di lavoro inferiore rispetto al tempo pieno considerato la norma.

Il contratto di lavoro a tempo pieno (o full time) consiste in un rapporto di lavoro con una durata settimanale di ore che arriva, generalmente, fino a 40 come prevede l'art. 13 della L.196 del 1997 o inferiore eventualmente previsto dal Ccnl di settore. L'orario è in genere distribuito su 5 o su 6 giornate di lavoro.

Il contratto di lavoro part time deve indicare in modo puntuale la durata della prestazione lavorativa e della collocazione temporale dell'orario con riferimento al giorno, alla settimana, al mese e all'anno.

Il lavoratore part-time ha diritto alla stessa paga oraria del lavoratore a tempo pieno, ma la sua retribuzione complessiva,

compreso il trattamento economico per malattia, infortunio e maternità, è calcolata in proporzione al numero di ore lavorate (principio di non discriminazione).

Il lavoro supplementare è il lavoro reso oltre l'orario concordato nel contratto individuale ma entro il limite del tempo pieno. È possibile ricorrere al lavoro supplementare ove previsto dalla contrattazione collettiva di qualsiasi livello. Se il contratto collettivo non lo prevede, il datore di lavoro può richiedere lavoro supplementare nel limite del 25% delle ore di lavoro settimanali concordate. Il lavoratore si può rifiutare in caso di comprovate esigenze lavorative, di salute, familiari o di formazione professionale.

È consentito, altresì, il lavoro straordinario, il lavoro reso oltre l'orario previsto per il tempo pieno.

Con la clausola elastica il datore di lavoro può modificare la collocazione temporale della prestazione lavorativa, rispetto a quanto previsto nel contratto di lavoro o può aumentare, rispetto a quanto previsto nel contratto di lavoro, la durata della prestazione lavorativa. In questo ultimo caso si determina un incremento stabile della quantità della prestazione, a differenza dello straordinario o del supplementare ove si verifica solo un aumento temporaneo della stessa.

Le clausole elastiche possono essere apposte se previste e regolate dalla contrattazione collettiva. In assenza di specifica previsione da parte della contrattazione collettiva, le parti possono concordare per iscritto clausole elastiche davanti alle commissioni di certificazione. L'eventuale rifiuto da parte del lavoratore non costituisce giustificato motivo di licenziamento. In determinati casi il lavoratore ha diritto, senza necessaria previsione della contrattazione collettiva, di revocare il consenso già manifestato ad una clausola elastica: se il lavoratore soffre di patologie oncologiche o patologie cronicodegenerative o se ne sono affetti il coniuge, i figli o i genitori; se convive

con figli sotto i 13 anni o con familiari portatori di handicap; se è uno studente.

Hanno diritto alla trasformazione a tempo parziale i lavoratori:

- affetti da patologie oncologiche o cronico-degenerative. A richiesta del lavoratore il rapporto di lavoro a tempo parziale è trasformato nuovamente in tempo pieno;
- che la chiedono in luogo del congedo parentale o entro i limiti dagli stessi ancora spettante. La richiesta può essere effettuata per una sola volta e la riduzione non deve essere superiore al 50%.

È riconosciuta priorità nella trasformazione a tempo parziale ai lavoratori:

- con coniuge, figlio o genitore affetti dalle suddette patologie o conviventi con persona invalida totale e permanente con handicap grave;
- con figlio convivente di età non superiore a 13 anni.

In caso di assunzione di lavoratori full-time il lavoratore il cui rapporto di lavoro sia stato trasformato da tempo pieno a parziale ha diritto di precedenza nelle assunzioni a tempo pieno per le mansioni di pari livello e categoria.

In caso di assunzione di lavoratori a tempo parziale, il datore di lavoro deve tempestivamente informare il personale già dipendente con rapporto a tempo pieno e deve prendere in considerazione le eventuali domande di trasformazione a tempo parziale degli stessi.

Il lavoro agile o *smart working*

Nel periodo del lockdown il lavoro agile o *smart working* ha avuto uno sviluppo esponenziale, per la possibilità di non interrompere le attività dei lavoratori pur rispettando il divieto di spostamento. Con l'espressione lavoro agile o *smart working* (previsto dagli artt.18-23 della L.81 del 2017) si indica una modalità di esecuzione del rapporto di lavoro subordinato introdotta per incrementare la competitività e agevolare la conciliazione dei tempi di vita e di lavoro, attraverso la flessibilità in termini di luoghi ed orari di lavoro.

Con l'attivazione del lavoro agile, tuttavia, tali rapporti perdono in parte i requisiti tipici della subordinazione e acquisiscono parte della flessibilità tipica del lavoro parasubordinato e autonomo, pur rimanendo rapporti di lavoro subordinati a tutti gli effetti.

Non si tratta di una tipologia di contratto di lavoro, ma di uno specifico accordo, scritto, tra qualunque datore di lavoro e lavoratore, diverso e ulteriore rispetto al contratto di lavoro, che specifica le modalità di esecuzione della prestazione lavorativa. Nell'accordo devono essere individuate le specifiche condotte, connesse all'esecuzione della prestazione lavorativa all'esterno dei locali aziendali, che potrebbero dare luogo all'applicazione di sanzioni disciplinari.

Fino al termine dello stato di emergenza è possibile attivare lo *smart working* senza il consenso scritto delle parti, salvo la consegna, anche in via telematica, di una informativa scritta sui rischi generali e specifici connessi alla particolare modalità di esecuzione del rapporto di lavoro.

La modalità di lavoro agile comporta che la prestazione lavorativa venga resa (a termine o a tempo indeterminato):

- in parte all'interno di locali aziendali e in parte all'esterno (questa alternanza è un concetto essenziale: bisogna valorizzare la libertà di scegliere dove e come lavorare, ma non tradurlo in un isolamento), fatto salvo il rispetto della salute e della sicurezza del lavoratore;
- senza una postazione fissa;
- senza precisi vincoli di orario, entro i soli limiti di durata massima dell'orario di lavoro giornaliero e settimanale, derivanti dalla legge e dalla contrattazione collettiva;
- anche con forme di organizzazione per fasi, cicli e obiettivi, in modo tale da svincolare la prestazione da un parametro di tempo e ancorarla piuttosto a un parametro di risultato;
- con l'utilizzo di strumenti tecnologici, prevedendo il diritto alla disconnessione (scollegamento) dagli stessi.

Il lavoratore agile ha diritto che gli venga riconosciuto lo stesso trattamento economico e normativo che i contratti collettivi applicati in azienda garantiscono agli altri lavoratori di pari livello, inquadramento e mansioni.

Il contratto di apprendistato

L'apprendistato è un contratto a tempo indeterminato, finalizzato all'occupazione dei giovani e al primo inserimento lavorativo. La sua caratteristica principale è il contenuto formativo: l'ente è obbligato a trasmettere le competenze pratiche e le conoscenze tecnico-professionali attraverso un'attività formativa che va ad aggiungersi alle competenze acquisite in ambito scolastico/ universitario/ di ricerca. È l'unico contratto di lavoro a contenuto formativo nel nostro ordinamento. Al termine del periodo di formazione l'impresa stabilisce se proseguire il rapporto di lavoro oppure recedere, fornendo il preavviso secondo i termini stabiliti dal contratto collettivo.

Gli apprendisti possono avere una retribuzione inferiore rispetto agli altri lavoratori adibiti alle stesse mansioni. L'apprendista infatti, può essere inquadrato fino a 2 livelli inferiori rispetto alla categoria spettante, in applicazione del Ccnl, ai la-

voratori addetti a mansioni o funzioni che richiedono qualificazioni corrispondenti a quelle al conseguimento delle quali è finalizzato il contratto. In alternativa, è possibile stabilire la retribuzione in misura percentuale e in modo graduale all'anzianità di servizio. La retribuzione non può essere a cottimo o a incentivo. Oltre al particolare sistema retributivo, è previsto un trattamento contributivo agevolato.

Ci sono tre tipi di apprendistato:

<p><i>1. Apprendistato per la qualifica e per il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore</i></p>	<p>Contratto che permette di conseguire una qualifica professionale triennale – valida anche ai fini dell'assolvimento dell'obbligo di istruzione – o un diploma professionale alternando lavoro e studio. La durata, che è determinata in considerazione della qualifica o del diploma da conseguire, non può essere superiore a 3 anni o 4 nel caso di diploma quadriennale regionale. Possono essere assunti i giovani dai 15 anni fino al compimento dei 25 anni.</p>
<p><i>2. Apprendistato professionalizzante</i></p>	<p>Contratto per il conseguimento di una qualifica professionale ai fini contrattuali, attraverso una formazione trasversale e professionalizzante stabilita dai Ccnl. Normalmente, la durata del contratto non può essere superiore a 3 anni o 5 per l'artigianato. Possono essere assunti i giovani tra i 18 e i 29 anni compiuti (nel caso di possesso di qualifica professionale l'età minima scende a 17 anni), in tutti i settori di attività, privati o pubblici.</p>
<p><i>3. Apprendistato di alta formazione e ricerca</i></p>	<p>Contratto che consente di conseguire diversi livelli di titoli di studio: diploma di scuola secondaria superiore, diploma professionale di tecnico superiore, diploma di laurea, master e dottorato di ricerca. Può essere utilizzato anche per il praticantato per l'accesso alle professioni ordinistiche. I percorsi formativi per l'apprendistato di alta formazione sono attualmente in fase di progettazione.</p>

Il contratto di somministrazione

La somministrazione di lavoro (introdotta in Italia con la L.196 del 1997 con la denominazione di 'lavoro in affitto', detto anche 'lavoro interinale') consiste nella fornitura di manodopera da parte di agenzie autorizzate.

La somministrazione di lavoro è un particolare rapporto che coinvolge 3 soggetti:

- il somministratore (agenzia di somministrazione iscritta in un apposito Albo nazionale, delle Agenzie per il lavoro, istituito presso il Ministero del Lavoro che concede l'autorizzazione, che assume il lavoratore),
- l'utilizzatore (ente che usufruisce della manodopera così fornita),
- il lavoratore (che presta opera presso l'ente utilizzatore).

Il lavoratore è assunto dal somministratore, ma viene inviato a svolgere la propria attività presso l'utilizzatore (c.d. missione).

Questo tipo di rapporto prevede quindi 2 contratti:

- un contratto di somministrazione, di natura commerciale, tra l'utilizzatore e il somministratore, che può essere a tempo determinato o indeterminato;
- un contratto di lavoro subordinato tra il somministratore e il lavoratore, che può essere a tempo determinato o indeterminato.

L'impresa utilizzatrice esercita il potere di direzione e controllo sul lavoratore. L'Agenzia si occupa dell'esercizio del potere disciplinare, della corresponsione della retribuzione e dell'adempimento degli oneri contributivi (poi riceve il rimborso dalle aziende).

Il contratto di somministrazione di lavoro deve essere stipulato in forma scritta, altrimenti è considerato nullo ed i lavoratori sono considerati a tutti gli effetti alle dipendenze dell'utilizzatore.

- La somministrazione a tempo indeterminato

In questa forma vi è discreta libertà in merito alle missioni che ciascun lavoratore somministrato può effettuare presso un medesimo utilizzatore.

Salvo diversa previsione dei contratti collettivi applicati dall'utilizzatore, il numero dei lavoratori somministrati a tempo in-

determinato non può eccedere il 20% del numero dei lavoratori a tempo indeterminato in forza presso l'utilizzatore (limite quantitativo).

In caso di assunzione a tempo indeterminato, al contratto di lavoro tra somministratore e lavoratore si applicano le regole del rapporto di lavoro a tempo indeterminato.

Durante i periodi di non utilizzazione, il lavoratore rimane a disposizione del somministratore. Durante tali periodi di inattività, al lavoratore spetta un'indennità di disponibilità. Possono essere somministrati a tempo indeterminato esclusivamente i lavoratori assunti dal somministratore a tempo indeterminato.

- La somministrazione a tempo determinato

Trovano applicazione gran parte dei limiti previsti per il contratto a termine.

Salva diversa previsione dei contratti collettivi applicati dall'utilizzatore, il numero dei lavoratori assunti con contratto a tempo determinato e con contratto di somministrazione a tempo determinato non può eccedere complessivamente il 30% del numero dei lavoratori a tempo indeterminato in forza presso l'utilizzatore al 1° gennaio dell'anno di stipulazione. In ogni caso, è esente da tali limiti la somministrazione di lavoratori che godono di ammortizzatori sociali ed i lavoratori svantaggiati.

Sono però fatte salve le diverse previsioni dei contratti collettivi applicati dall'utilizzatore.

In caso di assunzione a tempo determinato, al contratto di lavoro tra somministratore e lavoratore si applicano le regole del contratto a termine, con esclusione delle sole disposizioni sullo *stop&go*, sul limite del 20% alle assunzioni a termine e sul diritto di precedenza.

Trovano, invece, applicazione le disposizioni relative alla dura-

ta massima e alle causali.

La somministrazione a termine è più tutelante per il lavoratore del contratto a termine diretto.

Il contratto di somministrazione è vietato, come per il contratto a termine, per la sostituzione di lavoratori che esercitano il diritto di sciopero; in caso di licenziamento collettivo o cassa integrazione riguardanti lavoratori adibiti alle stesse mansioni; per i datori di lavoro che non siano in regola con gli obblighi previsti in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro.

Il lavoratore, anche se assunto dall'agenzia somministratrice, svolge la sua attività sotto la direzione ed il controllo dell'impresa utilizzatrice. Pertanto, egli è tenuto ad osservare le disposizioni date dall'impresa stessa per l'esecuzione del lavoro, come se fosse un dipendente di quest'ultima. Egli può fruire di tutti i servizi sociali e assistenziali di cui godono i dipendenti dell'impresa utilizzatrice.

Il lavoratore, durante la missione, ha diritto a percepire la stessa retribuzione che spetta ad un lavoratore dell'impresa utilizzatrice che svolge la stessa attività.

L'impresa fornitrice deve informare i lavoratori sui rischi per la sicurezza e la salute connessi allo svolgimento della missione, nonché formarli all'uso delle attrezzature di lavoro necessarie per lo svolgimento dell'attività prevista. Quest'ultimo obbligo può essere adempiuto anche dall'impresa utilizzatrice, se vi è un accordo in tal senso tra le parti.

Al termine del contratto l'utilizzatore può anche assumere direttamente il lavoratore 'somministrato', senza nulla dovere all'agenzia di somministrazione.

Il contratto di lavoro intermittente

Il D.lgs 276 del 2003 introduce per la prima volta in Italia, in via sperimentale, trasmigrata dall'esperienza tedesca ed olandese, il contratto di lavoro intermittente (*job on call* o lavoro a

chiamata) un contratto di lavoro subordinato, a tempo determinato o indeterminato, con cui un lavoratore si pone a disposizione del datore di lavoro, che ne può utilizzare la prestazione lavorativa in modo discontinuo, anche con riferimento alla possibilità di svolgere le prestazioni in periodi predeterminati nell'arco della settimana, del mese o dell'anno. La prestazione può essere considerata discontinua anche laddove sia resa per periodi di durata significativa, purché intervallati da una o più interruzioni, in modo tale che non ci sia una esatta coincidenza tra la durata del contratto e la durata della prestazione.

Presupposti per attivarlo, di tipo:

1. oggettivo: deve essere previsto nel contratto collettivo, anche aziendale, applicato dal datore di lavoro. In mancanza, i casi di utilizzo sono individuati con decreto del Ministero del Lavoro che rimanda a una tabella di attività: commessi, trasportatori, camerieri, fattorini, barbieri, magazzinieri, interpreti e così via;
2. soggettivo: può essere concluso esclusivamente con soggetti con meno di 24 anni di età, purché le prestazioni siano svolte entro il 25° anno e con più di 55 anni.

Il contratto di lavoro intermittente è ammesso, per ciascun lavoratore con il medesimo datore di lavoro, per un periodo complessivamente non superiore alle 400 giornate di effettivo lavoro nell'arco di 3 anni solari, ad eccezione dei settori del turismo, dei pubblici esercizi e dello spettacolo. In caso di superamento del predetto periodo il relativo rapporto si trasforma in un rapporto di lavoro a tempo pieno e indeterminato.

Sono previste due forme di contratto di lavoro intermittente:

- con obbligo di disponibilità: il lavoratore è obbligato a restare a disposizione del datore per svolgere la prestazione lavorativa, quando il datore lo richiede. In tal caso è riconosciuta al lavoratore una indennità mensile di disponibilità determinata dai contratti collettivi. Durante il periodo in cui resta disponibile, sia in presenza di un
-

obbligo di disponibilità, sia nel caso contrario, non è titolare di alcun diritto riconosciuto ai lavoratori subordinati, non matura quindi alcun trattamento economico o normativo, salvo l'eventuale indennità di disponibilità. In tale periodo, inoltre, entrambe le parti possono recedere liberamente dal contratto.

- senza obbligo di disponibilità: il lavoratore è libero di rifiutarsi, se richiesto, di prestare la propria attività. In tal caso il lavoratore ha diritto alla retribuzione corrispondente alle sole ore di lavoro effettivamente prestate.

Il lavoratore intermittente non deve comunque ricevere, per i periodi lavorati, un trattamento economico e normativo complessivamente meno favorevole rispetto al lavoratore di pari livello e a parità di mansioni svolte.

Il contratto di lavoro intermittente è vietato per:

- sostituire lavoratori che esercitano il diritto di sciopero;
- svolgere le stesse mansioni di lavoratori che nei sei mesi precedenti siano stati oggetto di licenziamenti collettivi, di sospensione o di riduzione di orario;
- le aziende che non sono in regola con la normativa in materia di sicurezza sul lavoro.

Il datore di lavoro deve effettuare, oltre alla comunicazione obbligatoria pre-assuntiva, una comunicazione amministrativa prima di ogni chiamata del lavoratore. Sono previste modalità di comunicazione telematica.

Le prestazioni occasionali accessorie

Le prestazioni occasionali accessorie sono attività lavorative che danno luogo nel corso dell'anno civile a compensi limitati non superiori a:

- 5.000,00 euro per ciascun prestatore con riferimento alla totalità degli utilizzatori;
 - 5.000,00 euro per ciascun utilizzatore con riferimento
-

-
- alla totalità dei prestatori;
- 2.500,00 euro per ciascun prestatore a favore del medesimo utilizzatore.

Il nuovo contratto di prestazione Occasionale (prestO) è stato messo a punto dall'Inps con la c.d. manovrina correttiva 2017 (Dl 50 del 2017 e legge di conversione 21 giugno 2017, n. 96). Ad esso sono state apportate modifiche dalla: L. 205 del 2017 (art. 1, co.368) e dalla L. 96 del 2018 di conversione del Dl 87 del 2018 (c.d. Decreto Dignità).

Presenta le caratteristiche del lavoro subordinato e non è considerato tale solo in quanto la prestazione è occasionale o saltuaria, di ridotta entità.

Non possono essere acquisite prestazioni di lavoro occasionale da soggetti con i quali l'utilizzatore abbia in corso, o cessato da meno di sei mesi, un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa.

È vietato il ricorso al contratto di prestazioni occasionali da parte di: utilizzatori con più di 5 lavoratori subordinati a tempo indeterminato (8 per il settore turistico a determinate condizioni); imprese del settore agricolo, salvo che per determinate categorie di persone, le imprese del settore edile. È altresì vietato nell'esecuzione di appalti di opere o servizi.

Il compenso è erogato al prestatore direttamente da Inps il 15 del mese successivo. La misura minima oraria del compenso è pari a 9 euro. Aggiungendo contributo Inps 2,97 euro, Inail 0,32 euro e compenso per il servizio 0,12 euro, lordo 12,41 euro). Sono vietati compensi inferiori a 36 euro per volta, avendo comunque a riferimento minimo 4 h.

Il compenso è esente da imposizione fiscale, non incide sullo stato di disoccupato ed è computabile ai fini della determinazione del reddito necessario per il rilascio o rinnovo del permesso di soggiorno.

Le ore possono essere al massimo 280 nell'arco di un anno ci-

vile.

Gli utilizzatori e i prestatori devono registrarsi, anche tramite un consulente del lavoro, sulla piattaforma informatica Inps.

La borsa di studio

La borsa di studio è una somma erogata per sostenere:

- attività di studio o di ricerca scientifica o di specializzazione (borsa di studio in senso stretto);
- corsi di specializzazione, qualificazione o riqualificazione per fini di studio o per addestramento professionale;
- corsi finalizzati ad una eventuale futura occupazione lavorativa.

Deve essere:

- delimitata nel tempo;
- finalizzata al raggiungimento di un obiettivo 'scientifico-formativo' (stesura di una relazione, effettuazione di un esperimento, acquisizione di una qualifica lavorativa o di un titolo di studio).

Nel caso in cui un ente voglia utilizzare tale opportunità, deve deliberarlo attraverso il proprio organo direttivo nei suoi termini generali ed è opportuno che risulti anche da una lettera inviata al percettore.

Non si applica l'Iva e ai fini fiscali. Ai fini fiscali l'art. 50, co. 1, lett.c, del Tuir, classifica tra i redditi assimilati al lavoro dipendente

le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante.

In relazione all'ambito oggettivo delle erogazioni in argomento la Circolare ministeriale n 326/E/1997 ha specificato che per la nozione di borsa di studio si deve fare riferimento alle sovvenzioni

5.4 attribuite a favore di soggetti, anche non studenti, per sostenere l'attività di studio o di ricerca scientifica, di specializzazione, eccetera. Relativamente agli assegni, premi o sussidi per fini di studio o di addestramento professionale si precisa che rientrano nel novero di tali erogazioni oltre quelle relative ai corsi di specializzazione, qualificazione o riqualificazione per fini di studio o di addestramento professionale anche quelle per corsi finalizzati ad una futura eventuale occupazione di lavoro

Le somme pagate sono soggette all'Irpef in capo al percettore, con modalità analoghe a quelle del reddito di lavoro dipendente. All'atto del pagamento del compenso l'ente deve compilare una busta paga, effettuare le ritenute Irpef applicando le aliquote previste per i vari scaglioni di reddito e le detrazioni tipiche dei lavoratori dipendenti.

3.3 Il lavoratore parasubordinato

Si parla di lavoro parasubordinato nel caso in cui un lavoratore, pur essendo autonomo, svolge la sua prestazione personale, non d'impresa, secondo modalità simili a quelle di un lavoratore subordinato.

Il lavoratore, infatti, lavora in piena autonomia operativa, escluso ogni vincolo di subordinazione, ma nel quadro di un

rapporto unitario e continuativo con il committente del lavoro. È pertanto funzionalmente inserito nell'organizzazione aziendale e può operare all'interno del ciclo produttivo del committente, al quale viene riconosciuto un potere di coordinamento con le esigenze dell'organizzazione aziendale.

Il D.lgs 15 giugno 2015, n. 81 ha disciplinato ex novo le collaborazioni coordinate e continuative (co.co.co), disponendo il superamento del contratto a progetto e l'abrogazione della previgente disciplina delle collaborazioni continuative rese dai titolari di partita iva.

Dal 1° gennaio 2016, le co.co.co. etero-organizzate (c.d. genuine) si concretano in prestazioni:

- prevalentemente personali, che richiedono un'organizzazione di mezzi e/o di risorse umane limitata, volta ad escludere la fattispecie d'impresa;
- continuative, che escludono l'occasionalità, comportando invece un impiego costante nel tempo a favore del committente, non necessariamente a tempo indeterminato;
- coordinate, in quanto, nel rispetto delle modalità di coordinamento stabilite di comune accordo dalle parti, il collaboratore organizza autonomamente l'attività lavorativa.

Le modalità di esecuzione sono organizzate (ma non dirette) dal committente anche con riferimento ai tempi e al luogo di lavoro. È escluso l'inserimento strutturale del collaboratore nell'organizzazione gerarchica dell'ente, mentre è possibile che il collaboratore utilizzi locali ed attrezzature del committente. La Cassazione, con la sentenza 1663 del 2020 ha determinato che i collaboratori etero organizzati sono lavoratori autonomi ma hanno diritto alle tutele del lavoro subordinato. A queste collaborazioni si applica, di conseguenza, la disciplina del rapporto di lavoro subordinato, ad esclusione dell'art.18 che riguarda il licenziamento: non è previsto alcun preavviso per

il recesso né da parte del datore di lavoro né da parte del lavoratore. Nella prassi però viene spesso inserito nel contratto, in accordo tra le parti, un preavviso di uno o due mesi, anche perché lo stesso ente può avere interesse a tutelarsi dall'eventuale danno che le deriverebbe dal ritrovarsi senza una risorsa all'improvviso.

Da rispettare nel contratto la:

- volontà delle parti: deve essere inequivocabile la volontà comune di escludere la sussistenza del rapporto di lavoro subordinato;
- libertà di luogo ed orario: non devono esserci obblighi di presenza in luoghi di lavoro del committente (con una postazione addirittura fissa), né di orari;
- retribuzione variabile: i compensi devono essere correlati ad un risultato da ottenere, tangibile;
- modifica degli ordini: non possono essere impartiti ordini specifici, reiterati e intrinsecamente inerenti alla prestazione lavorativa, stabilmente inserita nell'organizzazione aziendale.

Un elemento di difficoltà interpretativa deriva dal fatto che spesso questa tipologia contrattuale si applica a figure lavorative nuove, per le quali non esiste un Ccnl di riferimento e non sempre è facile individuarne uno assimilabile.

L'assenza di indicazioni chiare che offrano agli operatori la necessaria certezza e tranquillità nell'utilizzo delle co.co.co., rende dunque sempre più opportuno il ricorso allo strumento della certificazione del contratto.

Non si applica la disciplina del rapporto di lavoro subordinato alle collaborazioni c.d. disciplinate, ovvero nei seguenti casi:

- collaborazioni per le quali gli accordi collettivi (stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale) prevedono discipline specifiche riguardanti il trattamento economico e normativo
-

in ragioni di particolari esigenze produttive ed organizzative del settore;

- collaborazioni prestate nell'esercizio di professioni intellettuali per le quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi professionali;
- attività prestate nell'esercizio della loro funzione dai componenti degli organi di amministrazione e controllo delle società e dai partecipanti a collegi e commissioni;
- collaborazioni rese a fini istituzionali in favore di associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti riconosciuti dal Coni di promozione sportiva, come individuati e disciplinati ex art. 90 della L. 289 del 2002.

Nelle collaborazioni coordinate e continuative il contributo da versare alla Gestione separata Inps (fondo di previdenza speciale per lavoratori non iscritti ad altre gestioni) è per 2/3 a carico del committente e per 1/3 a carico del collaboratore. L'obbligo di versamento compete tuttavia al committente anche per la quota a carico del lavoratore, che viene pertanto trattenuta in busta paga all'atto della corresponsione del compenso. Ai fini di una corretta applicazione dell'aliquota, il committente deve inoltre acquisire dal lavoratore apposita dichiarazione sulla propria situazione contributiva (eventuale titolarità di pensioni o di ulteriori rapporti assicurativi). Infatti, il periodo di attività lavorativa incide sul tipo di aliquota (piena o ridotta); il periodo di corresponsione del compenso determina la misura dell'aliquota.

Aliquote	
34,23%	Soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie. Ripartizione aliquota: – 33% contributo Invalidità Vecchiaia Superstiti (IVS), – 0,5% malattia, – 0,22 % maternità, – 0,51 % disoccupazione.
24%	Soggetti titolari di pensione (diretta e indiretta) o assicurati presso altre forme previdenziali obbligatorie.

3.4 Il lavoratore autonomo

Il Codice civile nel libro V, al Titolo III disciplina il lavoro autonomo. Secondo la definizione dell'articolo 2222 il lavoro autonomo consiste nel compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente.

Rientra nella categoria del lavoro autonomo sia quello abituale, svolto dai titolari di partita Iva oltre che dai professionisti in senso stesso (legali, architetti, medici, figure che possiedono determinati requisiti e possono essere iscritti in albo professionali), sia quello occasionale, svolto cioè da quei lavoratori che, proprio per l'occasionalità dello svolgimento della prestazione, non hanno partita iva (o ne sono titolari in quanto svolgono professionalmente un'altra attività) ma cionondimeno sono autonomi.

Il lavoro autonomo abituale

Per l'instaurazione del lavoro autonomo abituale non è obbligatoria la forma scritta. Tuttavia, generalmente, si procede (ed è preferibile) alla compilazione di un 'ordine di lavoro o contratto di prestazione d'opera' (o anche di una convenzione o di un incarico professionale) sottoscritto dalle parti, per prevenire l'insorgere di eventuali contestazioni.

I professionisti iscritti alla cassa di previdenza di categoria

emettono fattura nella quale, in genere, viene applicata una rivalsa del 4% sul volume di affari (il cosiddetto 'contributo integrativo') destinata alla propria cassa.

Tale contributo previdenziale:

- concorre a formare la base imponibile iva;
- non deve essere assoggettato a ritenuta alla fonte ai fini irpef e, pertanto, non costituisce base imponibile ai fini del calcolo della ritenuta d'acconto del 20%.

I professionisti non dotati di autonoma cassa previdenziale di categoria (anche in presenza di iscrizione ad un albo professionale che non prevede un obbligo di iscrizione ad una specifica cassa autonoma), devono iscriversi alla gestione separata Inps ed hanno la facoltà, non l'obbligo, di addebitare in parcella il 4% a titolo di rivalsa parziale del contributo Inps da loro dovuto (pari al 25,98% nel 2020).

Tale rivalsa del 4%:

- è imponibile ai fini iva;
- risulta imponibile ai fini irpef e va pertanto assoggettata alla ritenuta d'acconto del 20%.

Il versamento del contributo è a cura del professionista.

Non è consentita la prestazione occasionale di un professionista (anche se svolge l'attività in modo non abituale e non esclusivo): può disporre di partita iva ordinaria o forfettaria (e quindi emettere parcella) o avere un contratto da dipendente subordinato o da collaboratore para subordinato (e quindi avere un cedolino paga).

È possibile che un professionista dotato di partita iva, durante lo svolgimento della propria principale attività, possa svolgere anche altre attività di lavoro autonomo occasionale (si pensi, ad esempio, all'attività artistica resa in via occasionale da un avvocato); quindi, per la corretta qualificazione fiscale dei relativi proventi percepiti, occorre distinguere se l'attività occasionale costituisce o meno estrinsecazione della normale attività

economica esercitata.

Più in dettaglio, nel caso in cui questa estrinsecazione sia assente (si pensi alla prestazione artistica resa da un avvocato), si rimane fuori dal campo di applicazione dell'Iva e del reddito di lavoro autonomo; in tale situazione la fattispecie applicabile è, quindi, sempre quella residuale dei redditi diversi.

Qualora, invece, tale estrinsecazione risulti presente (si pensi alle prestazioni didattiche occasionali aventi a oggetto una materia compresa nell'ambito della professione esercitata), più che di prestazione autonoma occasionale è più corretto parlare di esercizio di ordinaria attività economica professionale.

Il lavoro autonomo occasionale

La collaborazione occasionale rappresenta senza dubbio la forma più semplice nell'ambito del lavoro autonomo, perché non vi sono particolari vincoli formali e burocratici per la sua stipulazione. Questa modalità lavorativa non prevede né un contratto scritto (di conseguenza la maggior parte delle collaborazioni non viene formalizzata), né l'obbligo di applicare le regole sulla prevenzione degli infortuni. Non vi è, inoltre, alcun obbligo di assicurazione all'Inail.

Per configurarsi come lavoro autonomo occasionale è necessario che l'esercizio dell'attività sia del tutto occasionale, senza i requisiti della professionalità e della prevalenza.

Inoltre, si deve trattare di un rapporto il cui interesse delle parti si esaurisce al raggiungimento del risultato stabilito. È esclusa l'occasionalità, pertanto, quando il rapporto sia caratterizzato da un interesse durevole del prestatore d'opera o del committente, rispettivamente, a svolgere o ricevere nel tempo una o più prestazioni (ancorché non periodiche).

La normativa consente, entro 5.000,00 euro lordi (annualmente rivalutati sulla base della variazione dell'indice Istat dei prezzi al consumo 'per le famiglie degli operai e degli impiega-

ti'), un rapporto di lavoro occasionale. Il collaboratore, se realizza, nell'anno, un reddito frutto di prestazioni occasionali superiore a euro 5.000,00 lordi, anche se derivanti da rapporti con più committenti, perde il suo status di prestatore d'opera occasionale ed è costretto ad iscriversi alla gestione separata Inps, versando quanto dovuto dal regime contributivo. L'aliquota per persone non assicurate presso altre forme obbligatorie attualmente è di 33,72% in quanto non è prevista l'aliquota dello 0,51 % per la disoccupazione, presente per le co.co.co. L'obbligo del versamento dei contributi è in capo all'ente committente. L'erogazione del compenso non avviene tramite elaborazione di un cedolino paga ma tramite rilascio di una semplice notula/ricevuta.

In questo caso al compenso lordo concordato tra prestatore e committente viene detratta una ritenuta d'acconto del 20% che si versa all'erario per conto del prestatore. Il costo per l'ente è costituito unicamente dal compenso lordo concordato.

I lavoratori delle associazioni sportive dilettantistiche

Le associazioni sportive dilettantistiche (Asd) possono essere definite come enti associativi che perseguono finalità di interesse generale, considerate meritevoli di tutela, in ambito di attività sportiva dilettantistica, affiliate alle Federazioni Sportive Nazionali o alle Discipline Sportive Associate o agli Enti di Promozione Sportiva.

L'unico ente certificatore dell'effettiva attività sportiva da parte delle associazioni sportive dilettantistiche, che svolge quindi il ruolo fondamentale di garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale, è il Coni. Tale certificazione è indispensabile al fine di poter rientrare nell'ambito di applicazione della normativa civilistica e soprattutto fiscale, riservata dal legislatore alle associazioni o società sportive dilettantistiche.

Si prevede che le somme corrisposte (ad atleti, allenatori, giudici di gara, commissari speciali che devono giudicare l'operato degli arbitri durante la manifestazione sportiva, soggetti che svolgono attività di formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica) per le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati da enti ed organismi associativi si qualificano come redditi diversi e non contribuiscono al reddito per un importo complessivamente non superiore a 10.000,00 euro in ciascun periodo di imposta. Non concorrono a formare la base imponibile ai fini del calcolo delle imposte sul reddito delle persone fisiche (Irpef e relative addizionali regionali e comunali), cioè sono esenti da imposte. Neppure le somme versate per il rimborso di spese certificate inerenti a vitto, alloggio, viaggio e trasporto, sostenute in occasione di prestazioni svolte al di fuori dal territorio comunale, non concorrono al reddito.

I lavoratori in ambito culturale

L'art. 67, co. 1, lett. m) del D.P.R. 917 del 1986 (Tuir) disciplina i rimborsi forfetari di spesa, le indennità di trasferta, i premi e i compensi erogati ai direttori artistici ed ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filodrammatiche che perseguono finalità dilettantistiche, permettendo di usufruire del regime agevolato previsto per le associazioni sportive dilettantistiche.

Il termine 'dilettante' indica, in senso lato, chi svolge un'attività (teatrale, culturale, musicale, ...) per diletto e senza scopo di lucro e/o senza una specifica competenza.

Il direttore artistico è colui che ha la responsabilità della realizzazione e dell'organizzazione di una manifestazione 'artistica'; i collaboratori tecnici sono tutti coloro che partecipano e cooperano, 'dietro le quinte', alla realizzazione della organizzazione di uno spettacolo, come, ad esempio, i tecnici del suono e delle luci, scenografi, costumisti, parrucchieri, visagisti, addetti al montaggio smontaggio della scenografia, ecc. L'elemento centrale per l'attrazione dei compensi nell'alveo dell'art.67, è il contributo tecnico alla realizzazione dello spettacolo. Diversamente, non rientrano i compensi percepiti dagli 'artisti' e da tutti quegli addetti a mansioni amministrativo-gestionali e di mera segreteria, a prescindere dalla occasionalità o abitudine della collaborazione.

I compensi costituiscono 'redditi diversi', nella misura in cui la prestazione eseguita a favore dell'ente non è oggetto di un rapporto di lavoro subordinato o espressione di un'attività professionale. Il concetto di professionalità viene integrato in riferimento a quelle attività che:

- vengono esercitate abitualmente e/o sistematicamente dal prestatore;
- generano un compenso non marginale rispetto al reddito medio del prestatore;
- sono connesse o accessorie rispetto ad una attività lavorativa stabilmente svolta;
- presuppongono l'utilizzo di conoscenze tecnico-scientifiche.

Gli enti che ingaggiano lavoratori dello spettacolo autonomi/in collaborazione quando organizzano eventi sono obbligati a immatricolarsi e a denunciare l'inizio attività presso l'ex Enpals (Ente nazionale di previdenza e di assistenza per i lavoratori dello spettacolo e dello sport professionistico). L'Enpals era un ente pubblico previdenziale che è stato soppresso ed è confluito all'Inps grazie al D.L. 201 del 2011 convertito dalla L. 214 del 2011.

Il legislatore, considerate le specificità che caratterizzano lo svolgimento delle prestazioni lavorative nel settore dello spettacolo, ha ritenuto opportuno strutturare una tutela rafforzata per i lavoratori appartenenti a determinate categorie artistiche e tecniche (elencate, per profili professionali, all'art. 3 del D.lgs C.P.S. 708 del 1947 e successive modifiche che tengono conto dell'evoluzione delle professionalità nei settori di riferimento) attraverso la previsione del certificato di agibilità di cui devono essere munite le imprese che intendano avvalersi delle prestazioni di detti soggetti (cfr. artt. 6, 9 e 10 del D.lgs C.P.S. 708 del 1947). Detta finalità viene conseguita mediante il preventivo controllo della regolarità contributiva dell'ente richiedente che, in caso di esito negativo, preclude il rilascio del certificato medesimo.

La richiesta del certificato di agibilità deve essere effettuata entro 5 giorni dalla stipulazione dei relativi contratti di lavoro (art. 9, co.3, D.lgs C.P.S. 708/1947) e, comunque, prima dello svolgimento della prestazione lavorativa.

Le tipologie di certificato di agibilità sono le seguenti:

- a titolo oneroso;

I lavoratori in ambito culturale

Documento che autorizza talune tipologie di imprese (imprese dell'esercizio teatrale cinematografico e circense, i teatri tenda, gli enti, le associazioni, le imprese del pubblico esercizio, gli alberghi, le emittenti radiotelevisive e gli impianti sportivi) a far agire nei locali di proprietà (o sui quali abbiano un diritto personale di godimento) i lavoratori dello spettacolo, occupati nelle categorie da 1 a 14 dell'art. 3 del D.lgs C.P.S. 708 del 1947 e s.m.i. (artisti e tecnici) in relazione ad uno specifico evento (o ad una serie di eventi) riferito ad un periodo limitato nel tempo.

– a titolo gratuito;

Può essere rilasciato per un singolo evento, nel caso in cui i proventi – dedotte le spese di allestimento e di organizzazione – siano interamente destinati a scopo benefico, sociale o solidaristico e se l'organizzatore attesti la totale assenza di qualsiasi forma di compenso, anche a titolo di rimborso spese non a pie di lista, per le prestazioni artistiche svolte dai lavoratori impegnati (circolare n. 21 del 04.06.2002).

– in 'esenzione contributiva'.

È il documento che attesta lo svolgimento di attività lavorativa nel territorio nazionale da parte di lavoratori dello spettacolo stranieri, provenienti da paesi comunitari o con i quali vigono convenzioni in materia di sicurezza sociale, muniti dei documenti esonerativi.

Le circolari Enpals n.21 del 2002 e n.2 del 2008 elencano nel dettaglio i casi di esenzione: in caso di svolgimento di manifestazioni da parte di formazioni dilettantistiche o amatoriali (complessi bandistici comunali, gruppi folkloristici, gruppi parrocchiali, compagnie teatrali amatoriali/dilettantistiche, complessi corali amatoriali/dilettantistici, cortei e rappresentazioni storiche, ecc.) che, senza professionalità ed essenzialmente allo scopo di divertimento e/o per tramandare tradizioni popolari e folkloristiche, a fini educativi oppure allo scopo di diffondere l'arte e la cultura, si esibiscono in pubblico senza alcuna forma di retribuzione, neppure sotto forma di rimborso spese forfettario. La manifestazione artistica deve essere svolta a titolo gratuito, ovvero non devono esservi incassi da presenza di pubblico pagante, né compensi diretti erogati a corrispettivo dell'allestimento della manifestazione stessa.

Altre cause di esonero riguardano:

- gli studenti fino a 25 anni di età;
- i minorenni o pensionati con più di 65 anni;
- gli artisti non professionisti che abbiano già altra occupazione con cassa previdenziale di pertinenza.

In questi casi l'esenzione è prevista per le sole esibizioni musicali dal vivo, con un compenso annuo massimo per tale attività "marginale" non superiore ad 5.000,00 euro.

L'esonero riguarda la richiesta di agibilità iniziale, il versamento del contributo previdenziale e l'invio della dichiarazione mensile.

I lavoratori nelle organizzazioni non governative

Con la nuova legge (L. 11 agosto 2014, n. 125. Disciplina generale sulla cooperazione internazionale per lo sviluppo) le organizzazioni non governative (Ong) non possono più stipulare contratti di volontari e cooperanti secondo quanto disponeva la L.49 del 1987 abrogata.

Rimangono in vigore, però, i contratti in essere.

L'accordo collettivo triennale 2018–2021 tra le reti di Ong/ Osc (organizzazioni della società civile che operano, prevalentemente in contesti internazionali, nel campo dell'aiuto umanitario e promuovono i valori della solidarietà e dei diritti fondamentali della persona) e i sindacati regolamenta le collaborazioni coordinate e continuative e ogni forma di lavoro non subordinato che si svolge in Italia o all'estero in attività di cooperazione allo sviluppo e di aiuto umanitario, individuando quattro profili professionali. Si tratta di fatto del rinnovo, adeguato alla nuova legislazione sul lavoro, di un accordo ormai alla sua terza rielaborazione frutto del dialogo tra le reti Link 2007 e Aoi e le sigle sindacali FelSA Cisl, NidiL Cgil e Uil Temp, stipulato ai sensi del D.lgs 81 del 2015 considerate le previsioni contenute nella legge 81 del 2017.

I lavoratori 'detenuti'

L'ente che opera in ambito carcerario deve essere accreditato presso l'Amministrazione Penitenziaria e può operare in collaborazione con gli enti locali e con gli enti dediti alla formazione professionale. In tale veste può gestire progetti di inserimento lavorativo dei detenuti o collaborare a percorsi di formazione professionale autorizzati dalla Regione (o Provincia).

Gli artt. 20 e ss. della L.354 del 1975 e gli artt. 47 ss. del Dpr 230 del 2000 disciplinano il lavoro dei detenuti.

Nella Riforma penitenziaria del '75 il lavoro diventa un elemento cardine dell'esecuzione della pena, perché diretto a promuovere il reinserimento sociale del detenuto: per questo il lavoro non deve avere carattere affittivo e deve essere organizzato secondo metodi analoghi a quelli del lavoro nella società libera.

Il detenuto può lavorare all'interno del carcere (intramurario) o all'esterno (extramurario).

Interno al carcere può svolgere lavoro 'domestico', alle dipendenze dell'Amministrazione Penitenziaria, o lavoro 'intramoenia', alle dipendenze di imprese private esterne.

Il lavoro intramurario 'domestico' non ha finalità produttive, ma rieducative ed è obbligatorio.

Il lavoro intramurario 'a domicilio' è soggetto, contemporaneamente, a due tipi di rapporti giuridici, dove il secondo risulta essere subordinato al primo:

- di diritto pubblico con l'Amministrazione Penitenziaria, legato allo status di detenzione (restrizione della libertà a causa dell'espiazione della pena);
- di diritto privato con il datore di lavoro.

I detenuti restano alle dipendenze dell'Amministrazione Penitenziaria, ad eccezione dell'assunzione nelle cooperative sociali, che può essere diretta.

Per lavorare all'esterno del carcere, presso imprese private, il detenuto può essere ammesso ad una misura alternativa, ovvero ad una forma di esecuzione della pena diversa da quella condotta interamente all'interno del carcere.

Le principali misure alternative alla detenzione che consentono al condannato di lavorare all'esterno sono: l'affidamento in prova al Servizio Sociale, la detenzione domiciliare, la semilibertà.

Pur non rientrando tra le misure alternative, va ricordato il lavoro disposto dalla direzione del carcere (art.21 O.P. L.354 del 1975), che permette al detenuto di lavorare per alcune ore della giornata all'esterno del carcere.

I lavoratori 'detenuti'

In affidamento il detenuto percepisce lo stipendio direttamente dal datore di lavoro, mentre negli altri casi tramite la direzione penitenziaria. Il licenziamento può avvenire solo per 'giusta causa' definita dalle leggi ed in particolare dai contratti nazionali di categoria.

Il Centro Servizio Sociale Adulti – CSSA – del Ministero della Giustizia gestisce l'esecuzione della pena dei condannati in misura alternativa e tramite gli assistenti sociali definisce i percorsi di inserimento. Fornisce informazioni ed è referente primario per l'inserimento delle persone affidate al Servizio.

Il Tribunale di Sorveglianza ha il compito di valutare, concedere, revocare le misure alternative ed è il destinatario delle istanze del condannato che espia la pena all'esterno.

Il Magistrato di Sorveglianza vigila sull'andamento della vita carceraria ed approva l'ammissione al lavoro esterno, disposto dalla direzione del carcere.

In molti casi la legge favorisce gli enti che assumono detenuti concedendo agevolazioni fiscali e contributive.



Gli Autori

Riccardo Bemi è consulente e formatore di associazione Intesa per enti del terzo settore, reti associative, amministrazioni pubbliche e Csv - in particolare, per Cesvot - in ambito giuridico, tributario e amministrativo-contabile.

Sabrina Lemmetti è laureata in economia ed esperta di gestione degli enti del terzo settore, con particolare attenzione a privacy, lavoro e reperimento fondi. È direttore di associazione Intesa che si occupa di formazione, consulenza e ricerca per gli enti senza scopo di lucro. Collabora stabilmente con Cesvot.

Fabio Lenzi laureato in Giurisprudenza a Firenze, ha conseguito il Master in "Management delle Organizzazioni Non-Profit" a Trento. Si occupa di pubbliche amministrazioni e terzo settore, sistemi di welfare, imprese sociali, qualità e accreditamento, privacy. Svolge libere docenze nelle stesse materie presso l'Università di Bologna, e la Scuola Superiore S. Anna di Pisa. Autore di numerose pubblicazioni e articoli su riviste specializzate, è fondatore e consulente senior di IRIS - Idee e reti per l'impresa sociale di Firenze. Collabora stabilmente con Cesvot in qualità di consulente per varie discipline.

Elena Pignatelli è commercialista e revisore contabile in Firenze. Si occupa di terzo settore da vari anni. È docente presso la scuola di Alta Formazione di Pisa nel corso di alta formazione degli enti del terzo settore e relatrice a vari convegni sulla riforma del terzo settore. Collabora stabilmente con Cesvot in qualità di consulente.

Stefano Raghianti è dottore commercialista libero professionista, docente di discipline giuridiche, si occupa di enti non profit ed in particolare di Odv. Ha pubblicato diversi lavori oltre che per Cevot, per Giuffrè, Sistemi Editoriali ed altri. Collabora con Cevot ed è consulente sin dalla sua fondazione.

Gisella Seghettini è avvocatessa civilista e collabora stabilmente con Cevot in qualità di consulente.

Indice

Capitolo 1

L'identità giuridica e fiscale della propria organizzazione, in termini di opportunità e limiti

<i>Riccardo Bemì e Stefano Ragghianti</i>	pp.	5
1. Premessa	»	5
2. Gli enti di terzo settore	»	6
2.1 I principali requisiti per l'acquisizione della qualifica di ets		7
Il requisito soggettivo: la natura giuridica	»	7
Il requisito teleologico: lo scopo e le finalità	»	8
Il requisito oggettivo: le attività	»	8
Il requisito patrimoniale: destinazione del patrimonio e assenza di scopo di lucro	»	10
Il requisito di iscrizione (Runts)	»	12
2.2 Il funzionamento degli enti di terzo settore	»	14
Le risorse umane	»	4
Gli organi	»	16
3. Le tipologie speciali di enti del terzo settore	»	20
3.1 Confronto tra le nuove odv e le nuove aps	»	20
I caratteri specifici delle nuove odv (artt. 32-34 Cts) ..	»	20
I caratteri specifici delle nuove aps (artt. 35-36 Cts) ..	»	22
3.2 Enti filantropici	»	24
3.3 Imprese sociali	»	25
3.4 Reti associative	»	28
3.5 Società di mutuo soccorso	»	29
4. L'identità fiscale	»	29

Capitolo 2

Le responsabilità degli amministratori negli enti del terzo settore

<i>Gisella Seghettini</i>	pp.	41
1. La responsabilità patrimoniale in generale	»	41
2. Distribuzione delle responsabilità	»	44
2.1 Le sanzioni per le responsabilità amministrative	»	47

2.2	Strumenti a disposizione dei soci, degli organi di controllo e revisione.	»	48
2.3	L'organo di controllo	»	49
2.4	Le responsabilità degli enti del terzo settore: il Codice civile del 1942 e la Costituzione della Repubblica, dalla diffidenza dello Stato nei confronti del non profit alla promozione del pluralismo nella società civile. . .	»	51
3.	Le informazioni gestite nel Runts.	»	54
4.	Le procedure per l'acquisizione della personalità giuridica . . .	»	55
5.	La responsabilità civile	»	58
6.	Il fallimento dell'ente del Terzo settore: cenni.	»	60
7.	La responsabilità penale	»	64
8.	Le imprese sociali.	»	64
8.1	Monitoraggio, ricerca, controllo	»	65
8.2	Organo di controllo interno	»	67
8.3	Le procedure concorsuali in caso di insolvenza	»	68

Capitolo 3

Le responsabilità degli enti del terzo settore nei confronti degli enti pubblici controllori

	<i>Gisella Seghettini e Fabio Lenzi</i>	»	69
1.	I controlli esterni	»	69
	Il Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali (art. 95)	»	69
	Ufficio del Registro unico nazionale del terzo settore (Runts)	»	70
	Amministrazione Finanziaria (Art. 94 CTS).	»	71
	Consiglio nazionale del terzo settore (Artt. 58, 59, 60 Cts) . . .	»	71
	Amministrazioni pubbliche e gli enti territoriali (art. 93 c. 4 Cts)	»	72
	Organismo nazionale di controllo (Onc) e suoi uffici periferici per i Csv (art. 64 Cts)	»	72
	Ispettorato nazionale lavoro o enti associativi riconosciuti per le imprese sociali.	»	72
	Autorità governativa con l'ufficio del RUNTS per le fondazioni	»	73
2.	Casi particolari di controllo in relazione a determinate attività	»	73
	Il 5 per mille.	»	73
	Servizio civile universale (Scu).	»	74
3.	Rapporti con enti pubblici (titolo VII del Cts)	»	74

		251
4.	Le responsabilità in materia di privacy (Gdpr 2016/679 – D.lgs 196/2003)	» 80
5.	Le responsabilità penali aggiuntive per gli amministratori (D.lgs 231/2001)	» 83
6.	Le responsabilità in materia di sicurezza e igiene dei luoghi di lavoro (D.lgs 81/2008)	» 87

Capitolo 4

Le fonti di finanziamento degli enti non profit

<i>Sabrina Lemmetti</i>	»	91
1. La gestione finanziaria	»	91
Dalla progettazione su bando alla progettazione partecipata extra bando	»	91
Dalla occasionalità alla abitudine della ricerca fondi	»	92
Dalla dipendenza alla indipendenza finanziaria	»	92
Dal singolo ente alla rete di enti	»	94
Dall'emergenza al post emergenza	»	94
2. Le risorse finanziarie	»	96
2.1 Il sostegno pubblico	»	97
2.2 Il sostegno privato	»	110
I finanziamenti privati	»	111
Cittadini privati	»	112
Fondazioni ed enti filantropici	»	113
Intermediari finanziari	»	113
I contributi privati	»	116
Le persone fisiche	»	117
Le imprese	»	119
Le fondazioni e gli enti filantropici	»	121

Capitolo 5

Il bilancio

<i>Elena Pignatelli e Riccardo Bemi</i>	»	133
1. Dalla normativa previgente alla disciplina del bilancio nel D.lgs 117 del 2017	»	133
2. Dalle scritture contabili al bilancio	»	136

3.	Gli obblighi contabili per l'attività svolta con modalità commerciali.	»	140
4.	La perdita di qualifica di ets non commerciale	»	143
5.	Gli schemi di bilancio ed il Dm del 05/03/2020	»	144
6.	La composizione del bilancio degli enti "ordinari"	»	148
7.	Stato patrimoniale	»	150
8.	Il rendiconto gestionale degli enti "ordinari"	»	157
9.	La relazione di missione	»	164
10.	Il rendiconto per cassa degli enti "minori"	»	169
11.	I postulati di bilancio e i criteri di valutazione.	»	171
12.	Il bilancio degli enti commerciali.	»	173
13.	Il rendiconto per le raccolte fondi.	»	174
14.	Il rendiconto per il 5 per mille	»	178
15.	Il bilancio sociale	»	180
16.	I libri sociali.	»	184

Capitolo 6

Il personale

	<i>Sabrina Lemmetti</i>	»	187
1.	I volontari	»	187
2.	Altri prestatori di lavoro 'gratuito'	»	199
2.1	Dipendenti distaccati	»	199
2.2	Tirocinanti	»	201
2.3	Studenti che svolgono percorsi per le competenze trasversali e per l'orientamento	»	204
2.4	Giovani in servizio civile	»	206
2.5	Colpevoli 'messi alla prova'	»	208
3.	I lavoratori retribuiti.	»	209
3.1	I principali caratteri giuridici del lavoro.	»	215
3.2	Il lavoratore subordinato	»	216
	Il contratto a tempo indeterminato	»	219
	Il contratto a tempo determinato	»	220
	Il contratto a tempo pieno parziale (part time).	»	223
	Il contratto di apprendistato.	»	226
	Il contratto di somministrazione.	»	227
	La somministrazione a tempo indeterminato.	»	228
	La somministrazione a tempo determinato.	»	229

	253
Il contratto di lavoro intermittente.....	» 230
Le prestazioni occasionali accessorie.....	» 232
3.3 Il lavoratore parasubordinato	» 234
3.4 Il lavoratore autonomo.....	» 238
Il lavoro autonomo abituale	» 238
Il lavoro autonomo occasionale.....	» 240
Gli Autori	» 247



“I Quaderni” del Cesvot

Quaderno 1

Lo stato di attuazione del D.M.
21/11/91 e successive modifiche
Relazione assemblea del seminario

Quaderno 2

Volontari e politiche sociali: la Legge
regionale 72/97
Atti del Convegno

Quaderno 3

Gli strumenti della programmazione
nella raccolta del sangue e del plasma
Cristiana Guccinelli, Regina Podestà

Quaderno 4

Terzo settore, Europa e nuova
legislazione italiana sulle Onlus
Cristiana Guccinelli, Regina Podestà

Quaderno 5

Privacy e volontariato
Regina Podestà

Quaderno 6

La comunicazione per il volontariato
Andrea Volterrani

Quaderno 7

Identità e bisogni del volontariato in
Toscana
Andrea Salvini

Quaderno 8

Le domande e i dubbi delle
organizzazioni di volontariato
Gisella Seghettini

Quaderno 9

La popolazione anziana: servizi e
bisogni. La realtà aretina
Roberto Barbieri, Marco La Mastra

Quaderno 10

Raccolta normativa commentata. Leggi
fiscali e volontariato
Stefano Ragghianti

Quaderno 11

Oltre il disagio. Identità territoriale e
condizione giovanile in Valdera
Giovanni Bechelloni, Felicità Gabellieri

Quaderno 12

Dare credito all'economia sociale.
Strumenti del credito per i soggetti
non profit
Atti del convegno

Quaderno 13

Volontariato e Beni Culturali
Atti Conferenza Regionale

Quaderno 14

I centri di documentazione in area
sociale, sanitaria e sociosanitaria:
storia, identità, caratteristiche,
prospettive di sviluppo
Centro Nazionale del volontariato,
Fondazione Istituto Andrea Devoto

Quaderno 15

L'uso responsabile del denaro. Le
organizzazioni pubbliche e private
nella promozione dell'economia civile
in toscana
Atti del convegno

Quaderno 16

Raccolta normativa commentata. Leggi
fiscali e volontariato
Stefano Ragghianti

Quaderno 17

Le domande e i dubbi delle
organizzazioni di volontariato
Stefano Ragghianti, Gisella Seghettini

Quaderno 18

Accessibilità dell'informazione. Abbattere le barriere fisiche e virtuali nelle biblioteche e nei centri di documentazione

Francesca Giovagnoli

Quaderno 19

Servizi alla persona e volontariato nell'Europa sociale in costruzione

Mauro Pellegrino

Quaderno 20

Le dichiarazioni fiscali degli Enti non Profit

Stefano Ragghianti

Quaderno 21

Le buone prassi di bilancio sociale nel volontariato

Maurizio Catalano

Quaderno 22

Raccolta fondi per le Associazioni di Volontariato. Criteri ed opportunità

Sabrina Lemmetti

Quaderno 23

Le opportunità "finanziarie e reali" per le associazioni di volontariato toscane

Riccardo Bemì

Quaderno 24

Il cittadino e l'Amministrazione di sostegno. Un nuovo diritto per i malati di mente (e non solo)

Gemma Brandi

Quaderno 25

Viaggio nella sostenibilità locale: concetti, metodi, progetti realizzati in Toscana

Marina Marengo

Quaderno 26

Raccolta normativa commentata. Leggi fiscali e volontariato

Stefano Ragghianti

Quaderno 27

Le trasformazioni del volontariato in Toscana. 2° rapporto di indagine

Andrea Salvini, Dania Cordaz

Quaderno 28

La tutela dei minori: esperienza e ricerca

Fondazione Il Forteto onlus - Nicola Casanova, Luigi Goffredi

Quaderno 29

Raccontare il volontariato

Andrea Volterrani

Quaderno 30

Cose da ragazzi. Percorso innovativo di Peer Education

Luca Napoli, Evelina Marallo

Quaderno 31

L'arcobaleno della partecipazione. Immigrati e associazionismo in Toscana

Ettore Recchi

Quaderno 32

Non ti scordar di te. Catalogo dei fondi documentari del volontariato toscano

Barbara Anglani

Quaderno 33

Buone prassi di fund raising nel volontariato toscano

Sabrina Lemmetti

Quaderno 34

Il bilancio sociale delle organizzazioni di volontariato

Luca Bagnoli

Quaderno 35

Le responsabilità degli organi amministrativi delle associazioni di volontariato

Stefano Ragghianti, Rachele Settesoldi

Quaderno 36

Storie minori - Percorsi di accoglienza e di esclusione dei minori stranieri non accompagnati

Monia Giovannetti

Quaderno 37

Ultime notizie! La rappresentazione del volontariato nella stampa toscana

Carlo Sorrentino

Quaderno 38

Contributi e finanziamenti per le associazioni di volontariato
Guida pratica

Riccardo Bemì

Quaderno 39

Le domande e i dubbi delle associazioni di volontariato

Riccardo Bemì, Stefano Raghianti

Quaderno 40

Cittadinanze sospese. Per una sociologia del welfare multiculturale in Toscana

Carlo Colloca

Quaderno 41

Un mondo in classe. Multietnicità e socialità nelle scuole medie toscane

Ettore Recchi, Emiliana Baldoni, Letizia Mencarini

Quaderno 42

Altre visioni. Le donne non vedenti in Toscana

Andrea Salvini

Quaderno 43

La valutazione di impatto sociale dei progetti del volontariato toscano

Andrea Bilotti, Lorenzo Nasi, Paola Tola, Andrea Volterrani

Quaderno 44

Le donazioni al volontariato.

Agevolazioni fiscali per i cittadini e le imprese

Sabrina Lemmetti, Riccardo Bemì

Quaderno 45

Una promessa mantenuta. Volontariato servizi pubblici, cittadinanza in Toscana

Riccardo Guidi (2 voll.)

Quaderno 46

Atlante del volontariato della protezione civile in Toscana

Riccardo Pensa

Quaderno 47

La mediazione linguistico-culturale. Stato dell'arte e potenzialità

Valentina Albertini, Giulia Capitani

Quaderno 48

Contributi e finanziamenti per le associazioni di volontariato.

Aggiornamento 2009

Riccardo Bemì

Quaderno 49

Volontariato e formazione a distanza

Giorgio Sordelli

Quaderno 50

Il volontariato. Immagini, percezioni e stereotipi

Laura Solito, Carlo Sorrentino

Quaderno 51

Le competenze del volontariato.

Un modello di analisi dei fabbisogni formativi

Daniele Baggiani

Quaderno 52

Le nuove dipendenze.

Analisi e pratiche di intervento

Valentina Albertini, Francesca Gori

Quaderno 53

Atlante sociale sulla tratta.

Interventi e servizi in Toscana

Marta Bonetti, Arianna Mencaroni,
Francesca Nicodemi

Quaderno 54

L'accoglienza dei volontari nel Terzo Settore.

Tecniche di comunicazione e suggerimenti pratici

a cura di Stefano Martello, Sergio Zicari

Quaderno 55

Il lavoro nelle associazioni di volontariato

a cura di Sabrina Lemmetti

Quaderno 56

La comunicazione al centro. Un'indagine sulla rete dei Centri di Servizio per il Volontariato

a cura di Gaia Peruzzi

Quaderno 57

Anziani e non autosufficienza. Ruolo e servizi del volontariato in Toscana

a cura di Simona Carboni, Elena Elia, Paola Tola

Quaderno 58

Il valore del volontariato. Indicatori per una valutazione extraeconomica del dono

a cura di Alessio Ceccherelli, Angela Spinelli, Paola Tola, Andrea Volterrani

Quaderno 59

Città e migranti in Toscana. L'impegno del volontariato e dei governi locali per i diritti di cittadinanza

a cura di Carlo Colloca, Stella Milani e Andrea Pirni

Quaderno 60

Il volontariato inatteso. Nuove identità nella solidarietà organizzata in Toscana

a cura di Andrea Salvini e Luca Corchia

Quaderno 61

Disabilità e "dopo di noi" Strumenti ed esperienze

a cura di Francesca Biondi Dal Monte e Elena Vivaldi

Quaderno 62

Le domande e i dubbi delle associazioni di volontariato

a cura di Riccardo Bemì

Quaderno 63

Fund raising per il volontariato

a cura di Sabrina Lemmetti

Quaderno 64

Volontariato senza frontiere. Solidarietà internazionale e cooperazione allo sviluppo in Toscana

a cura di Fabio Berti, Lorenzo Nasi

Quaderno 65

Volontariato e invecchiamento attivo

a cura di Elena Innocenti, Tiziano Vecchiato

Quaderno 66

Crisi economica e vulnerabilità sociale. Il punto di vista del volontariato

a cura di Simona Carboni

Quaderno 67

Giovani al potere. Attivismo giovanile e partecipazione organizzata in tempo di crisi

a cura di Riccardo Guidi

Quaderno 68

Volontariato e advocacy in Toscana

Territorio, diritti e cittadinanza

a cura di Luca Raffini, Andrea Pirni, Carlo Colloca

Quaderno 69

L'innovazione in agricoltura sociale. Progettazione e strumenti di lavoro per le associazioni

a cura di Francesco Di Iacovo,
Roberta Moruzzo

Quaderno 70
Volontariato e politica:
verso una nuova alleanza?
a cura di Rossana Caselli

Quaderno 71
Formare e formarsi
nel volontariato
Francesca Romana Busnelli,
Angelo Salvi

Quaderno 72
Tra Profit e Non Profit
Le regole per una alleanza efficace
a cura di Stefano Martello,
Sergio Zicari

Quaderno 73
Oltre la crisi
Identità e bisogni del volontariato
in Toscana
Andrea Salvini, Irene Psaroudakis

Quaderno 74
Disabilità e lavoro
Il ruolo del volontariato
nell'integrazione lavorativa
delle persone disabili
Daniela Mesini, Claudio Castegnaro, Nicola
Orlando

Quaderno 75
Volontariato e welfare rurale
Uno studio per progettare nuovi
servizi
Fabio Berti, Andrea Bilotti e Lorenzo Nasi

Quaderno 76
La valorizzazione del volontariato
senior
Stefano Martello, Sergio Zicari

Quaderno 77
Capire il cambiamento
Giovani e partecipazione
Andrea Salvini, Irene Psaroudakis

Quaderno 78
La gestione della crisi negli enti del
terzo settore
Dinamiche ricorrenti e possibili
soluzioni
Stefano Martello

Quaderno 79
Il ruolo dei volontari per la
valorizzazione del patrimonio
culturale
Francesca Velani e Annalisa Giachi

Quaderno 80
Fatti di relazioni
Prendersi cura dei volontari
Valentina Albertini

Quaderno 81
I social media
per il terzo settore
Un nuovo modo di comunicare
Pietro Citarella, Stefano Martello

Quaderno 82
Competenze al centro
Sperimentazione di un modello per
la valutazione delle competenze
trasversali
Katia Orlandi, Maria Cecchin, Iljā Barsanti

Quaderno 83
Le associazioni di promozione sociale
Prima indagine conoscitiva in Toscana
Andrea Salvini, Irene Psaroudakis

Quaderno 84
Il volontariato aziendale
Dinamiche, potenzialità ed esperienze
Stefano Martello, Sergio Zicari

Quaderno 85

Collaborare, non competere
Co-programmazione, co-progettazione,
convenzioni nel Codice
del Terzo settore

Luca Gori - Francesco Monceri







Stampato in Italia
da La Grafica Pisana - Bientina (Pisa)
Marzo 2021