



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA
DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA.

PROVA FINALE

"ANALISI DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE"

RELATORE:

CH.MO PROF. FABRIZIO CERBIONI

LAUREANDO/A: MILANI GIORGIO

MATRICOLA N. 1112957

ANNO ACCADEMICO 2017 – 2018

Sommario

INTRODUZIONE	2
CAPITOLO I.	3
LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE.	3
LA SITUAZIONE PRIMA DELLA RIFORMA.	5
QUALI EFFETTI SI PROPONE LA NORMA.	6
LE MAGGIORI CRITICITÀ DELLA RIFORMA.	7
INQUADRAMENTO AMBITO DI RIFERIMENTO.	8
GLI ENTI DEL TERZO SETTORE E LE ATTIVITÀ ESERCITABILI.	12
REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE.	14
CAPITOLO 2	17
I NUOVI OBBLIGHI CONTABILI E DI RENDICONTAZIONE.	17
IL REGIME FISCALE AGEVOLATO PER GLI ETS.	23
CONTROLLO, VIGILANZA, E COORDINAMENTO DEGLI ETS.	24
CAPITOLO 3	26
SOCIAL BONUS PER I FINANZIATORI.	26
ALTRI FINANZIAMENTI AGLI ENTI; MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEL COSIDDETTO “5 PER 1000”.	28
REGIME TRANSITORIO.	30
CONCLUSIONI.	31
BIBLIOGRAFIA	33

Introduzione

Nel seguente elaborato si vuole fornire un'analisi degli aspetti amministrativi e fiscali della riforma effettuata dal legislatore nell'ambito del terzo settore (legge n.117 del 3 luglio 2017), ovvero del settore riguardante le opere di carattere sociale; in particolare si vuole analizzare come siano state riorganizzate le norme che regolano il settore, con quali finalità è stata pensata la riforma, e come questa abbia influito sul piano amministrativo e fiscale. La scelta dell'argomento è stata fatta in quanto i cambiamenti che sono avvenuti hanno portato ad importanti modifiche della disciplina, che potrebbero essere di interesse sia per professionisti che seguono aziende rientranti nel mondo nel non-profit, considerando il mutamento negli adempimenti amministrativi e fiscali, sia per manager le cui imprese si sono trovate nel mezzo di un cambiamento della disciplina di riferimento, e che potrebbero quindi dover variare il modo in cui questi hanno operato fino a questo momento. Essendo anche variato il modo in cui gli Enti no Profit si interfacciano con i privati, soprattutto riguardo al reperimento di fondi, l'analisi effettuata potrebbe in oltre essere utile sia nell'ottica dei privati, in riferimento ai vantaggi che i finanziamenti agli ETS concedono, mentre nell'ottica degli ETS nel modo in cui questi comunicano ai privati, il tutto considerando un trasversale incentivo ad una maggiore trasparenza nelle attività.

Il terzo settore indica la parte della società che si occupa in diverse modalità di assistenza, welfare e volontariato, tali attività pur non fondandosi sullo scopo di lucro, fondano la loro esistenza sulla solidarietà, e sviluppandosi quindi sul legame che si sviluppa tra il singolo individuo e la società in cui vive e cresce. È spesso ritenuto che la sua importanza sia in particolare cresciuta in seguito ai tagli fatti al sistema assistenzialistico che hanno avuto luogo negli ultimi anni, essendosi dimostrata l'iniziativa privata come la risposta più efficace. Questo è stato poi amplificato in seguito anche alle privatizzazioni dei servizi per il cittadino, ed alla crisi economica che ha colpito l'Italia negli ultimi anni, la quale ha portato a porre l'attenzione dell'amministrazione pubblica sulla riduzione del debito, a discapito degli aiuti per tutte le fasce più svantaggiate. Queste realtà non si occupano solamente di progetti di assistenza o di volontariato; ma anche di progetti come la rivitalizzazione di iniziative culturali come musei o del territorio, con un beneficio anche sul piano turistico.

Come ulteriore prova della straordinaria importanza che queste entità hanno, basti pensare che in base ai dati ISTAT del 2015 le istituzioni attive nel mondo non profit erano oltre 330 mila,

rappresentando quindi oltre il 7 per cento delle unità giuridico- economiche presenti in Italia. (ISTAT,2017).¹

In particolare il legislatore tramite il nuovo codice del terzo settore ci mette già a disposizione le informazioni riguardanti le nuove norme, non viene però fornita un'analisi unitaria di queste modifiche, e di come queste impattano sulla disciplina.

Per il raggiungimento di tale scopo verrà effettuata un'analisi di tipo bibliografico, partendo dalle norme fornite dal legislatore tramite la gazzetta ufficiale, e tramite alcune analisi già svolte da istituti professionali, arriveremo a ricavare quindi un inquadramento degli elementi cui si riferisce la riforma in generale per poi approfondire i temi riguardanti le variazioni di ambito amministrativo e fiscale, per arrivare quindi ad avere un'analisi unitaria della disciplina riguardo le variazioni d'interesse portate con la riforma effettuata dal legislatore negli anni 2016/2017.

Capitolo I.

La riforma del terzo settore.

Nel corso del 2017 è finalmente entrata in vigore la riforma del terzo settore con la legge 106/2016, che punta ad un ammodernamento della normativa italiana, ormai eccessivamente datata, basti pensare che “l'ultimo intervento significativo ha riguardato l'introduzione delle Onlus, con il decreto legislativo 460/1997, e che la legge sul volontariato è rimasta immutata dal 1991 quando gli scenari erano differenti da oggi. Questo ha dato al legislatore la necessità di dare una maggiore spinta al settore, rendendolo più attraente, e quindi incentrando la riforma su di un soggetto che sia incentivato a reperire le proprie fonti di finanziamento” (Marta Saccaro, il sole 24 ore)², anche attraverso una vera e propria attività d'impresa, purché questa sia finalizzata al perseguimento di finalità di pubblica utilità.

Per raggiungere queste finalità il legislatore ha voluto introdurre diverse novità con questa riforma, tra le quali troviamo ad esempio la creazione della Fondazione Italia Sociale, con il compito di sostenere gli enti del terzo settore attraverso l'apporto di risorse finanziarie raccolte sia da privati che da enti pubblici e di competenze gestionali; o la creazione di un Registro unico nazionale, in cui andranno iscritti gli enti, e che permetterà ai cittadini di

¹Censimento Permanente delle istituzioni non profit, dicembre 2017, ISTAT

² Marta Saccaro, 2017, La trasparenza sulle risorse da spinta alla riforma, Il sole 24 ore

conoscerne gratuitamente le caratteristiche, come ad esempio che tipo di agevolazioni fiscali prevede una donazione, e quindi facilitando il reperimento di risorse finanziarie dai privati. Sono stati in oltre aumentati i campi d'interesse dell'impresa sociale, permettendo quindi ad un maggior numero di enti privati di acquisire questa qualifica, con le relative agevolazione che ciò comporta; questo però a fronte di nuovi e più stringenti oneri riguardanti la rendicontazione dell'attività svolta e del reperimento delle risorse, al fine di contrastare comportamenti non legali all' interno del settore. Tutto questo è motivato dall'evidente necessità di un più facile reperimento di risorse necessarie per fare fronte alle nove sfide che si pongono davanti al mondo no-profit, perché si possano perseguire obiettivi di pubblica utilità.

Un ulteriore importante cambiamento è stata l'abrogazione della normativa delle onlus, che quindi imporrà agli enti che hanno tale qualifica di avviare l'iter d'iscrizione al registro unico degli Enti del Terzo Settore; tutta la riforma è infatti incentrata sull'introduzione della figura degli E.T.S. (Enti del Terzo Settore), la quale andrà ad incorporare diverse altre tipologie prima esistenti, come ad esempio le associazioni di volontariato, o ancora le associazioni di promozione sociale.

Queste modifiche hanno in oltre comportato delle variazioni anche alla procedura di costituzione, ponendo maggiore enfasi sulla presenza del fine esclusivo di solidarietà, e sui vincoli riguardanti lo svolgimento dell'attività istituzionale; altre variazioni si sono avute riguardo anche la gestione degli E.T.S. specificando le linee da seguire al fine di potere avere accesso alle agevolazioni fiscali; un altro importante aspetto è quello riguardante il procedimento di scioglimento dell'ente, con l'obbligo di devoluzione del patrimonio a realtà che perseguono finalità analoghe; tale requisito di devoluzione è poi ribadito anche nelle normative special ideati singoli enti, come ad esempio per le associazioni sportive, (Marta Saccaro, il sole 24 ore, 2017)³.

Il legislatore evidenzia come voglia spingere gli E.T.S. ad un maggiore reperimento di risorse finanziarie in forma organizzata, dando una nuova definizione di raccolta fondi immediatamente tra i primi articoli del testo di legge conferendole quindi sino da subito un posizione di rilievo all'interno del testo, e la definisce come "il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ETS al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni, e di contributi di natura non

³ Marta Saccaro, 2017, Terzo settore al test delle riforme fra risorse e semplificazioni, Il sole 24 ore.

corrispettiva” (Dlgs. 3 luglio 2017 n.117 art.7)⁴; specificando anche come rendicontare tali raccolte fondi, al fine di farle risultare in modo chiaro e trasparente.

Per facilitare il reperimento di finanziamenti da privati il legislatore ha voluto sia introdurre nuove misure di fiscalità agevolata per chi dona, diversificando tra donazioni da parte di persone fisiche, o da parte di persone giuridiche, sia istituendo nuovi obblighi volti ad aumentare e mantenere la fiducia dei privati negli enti no profit; si è anche proceduto al completamento della riforma del 5 per mille, ovvero la possibilità per le persone fisiche di destinare una parte delle proprie Imposte sul reddito (IRPES) a favore di specifici enti o a finalità di carattere generale.

Ulteriori modifiche di ambito fiscale si sono viste riguardo ad esempio le imposte sui redditi, dove si è assistito ad una de-commercializzazione dell’attività istituzionale, mantenendo però immutata la disciplina riguardante l’imposta sul valore aggiunto; l’impatto sull’ires delle attività connesse all’attività principale, imponendo il rispetto di specifici requisiti contabili affinché gli enti possano usufruire delle agevolazioni sulle imposte.

Altre modifiche si sono viste anche in ambito amministrativo, si sono avute relativamente agli obblighi di tenuta delle scritture contabili, al fine di ottenere una più chiara rendicontazione, quindi spingendo ad esempio verso una formalizzazione di un bilancio sociale, questo per consentire una migliore valutazione, sia qualitativa che quantitativa, degli effetti avuti dalle attività svolte sulla comunità in relazione all’obiettivo che l’ente si è posto. Altri importanti cambiamenti si sono avuti riguardo gli innalzamenti dei limiti riguardanti i ricavi, al fine di rientrare nel regime speciale, ed avere quindi diritto a diverse agevolazioni, tra cui la possibilità di forfettizzare l’iva, e di utilizzare aliquote agevolate con riguardo all’imposta sui redditi e all’imposta sul valore della produzione (Marta Saccaro, il sole 24 ore)⁵.

La situazione prima della riforma.

La situazione normativa prima dell’avvento della riforma del terzo settore è da intendersi come particolarmente disomogenea, in quanto manca un codice dedicato esclusivamente agli enti senza scopo di lucro; con una serie di normative differenti per le diverse tipologie di enti, slegate tra loro; creando quindi una situazione non particolarmente agevole per coloro che devono rifarsi a tali norme per poter portare a termine le proprie attività in conformità con la legge. Differente è anche la situazione nell’ambito dei documenti contabili da presentare,

⁴ Dlgs. 3 Luglio 2017 n.117

⁵ Marta Saccaro, 2017, Terzo settore al test delle riforme fra risorse e semplificazioni, Il sole 24 ore.

dove vengono previsti gli stessi documenti, sia per gli enti votati al profitto, che per quelli votati a finalità sociali, con la conseguente carenza di carattere informativo per quei soggetti che sono interessati dall'aver informazioni riguardo lo svolgimento dell'attività dell'ente sociale, e degli effetti che questa comporta, in quanto non ottenibili dagli indicatori di bilancio tradizionali; sempre nell'ambito dei documenti che vanno a comporre il bilancio di esercizio, la disciplina precedente alla riforma è carente anche dal punto di vista della relazione riguardante quelle attività svolte dall'ente, ma che sono di carattere secondario, le quali potrebbero essere però altamente rilevanti per il legislatore per comprendere se queste attività possano o meno portare a fare perdere agli enti la loro vocazione di interesse generale. Rispetto a quello che sarà dopo la riforma è differente anche il metodo di reperimento dei fondi che le società non profit mettono in pratica attualmente, in quanto ora più votato ad una stretta dipendenza dalle sovvenzioni pubbliche, e secondo procedimenti maggiormente burocratici, questo per via della posizione particolarmente debole in cui si trovano i donatori, in quanto: “chi dona ha difficoltà a sapere se, a seguito del fatto che la sua donazione si sia aggiunta ad altre fonti di reddito, vi sia stato un qualche impatto sul servizio erogato dall'organizzazione”⁶ (Giovanni Silvano, Benedetto Gui, Marco Cian, 2011, Il Mulino), rendendo quindi necessaria una maggiore trasparenza da parte delle organizzazioni per rinviare la fiducia nel mondo non profit, e quindi incentivare le donazioni private.

Quali effetti si propone la norma.

Essendo ormai noto che le associazioni non profit, nonostante dovrebbero essere votate al perseguimento di azioni di pubblica utilità, spesso sono invece utilizzate per il raggiungimento di interessi più cari alla proprietà e all'organo amministrativo; comportando quindi uno spreco delle risorse finalizzate nel progetto del legislatore al benessere della collettività. (Gian Marco Colombo, Paolo Ferri, IPSOA, 2016)⁷. Le finalità che il legislatore si pone con questa riforma sono quindi di porre sotto un più efficace controllo gli enti non profit, al fine di contrastare eventuali comportamenti disonesti da parte di coloro che hanno il potere di gestire questi enti, sottoponendoli quindi a controlli più severi e obbligandoli redigere relazioni di più ampia portata informativa, obbligandoli quindi a rendere conto alla comunità per le proprie attività, nell'attiva di ottenere quindi una maggiore trasparenza, al

⁶ Giovanni Silvano, Benedetto Gui, Marco Cian, 2011, Società e Terzo settore. La via Italiana, Bologna, Il Mulino, pg157.

⁷ Gian Mario Colombo; Maurizio Ferri, 2016, riforma del terzo settore, Milano, IPSOA, pg12.

fine di limitare l'ammontare di risorse disperse in enti non realmente meritevoli; oltre a questo un ulteriore effetto che il del legislatore spera di ottenere è quello di rendere gli enti più attraenti nell'ottica del reperimento autonomo delle risorse finanziarie necessarie al loro funzionamento, andando di conseguenza anche a diminuire il peso che tali enti hanno sulle casse dello stato, ed andando a responsabilizzarli oltre che nei confronti della comunità, anche nei confronti dei benefattori che ne renderanno possibile il funzionamento.

Viene poi trattato dal legislatore anche il modo con cui gli stessi enti del terzo settore si andranno ad interfacciare con la pubblica amministrazione, al fine di migliorare la gestione complessiva delle azioni intraprese da stato ed enti privati, in modo da migliorare i risultati per la collettività, e di ridurre gli sprechi di risorse.

Un ulteriore obbiettivo che si pone il legislatore è quello di adeguarsi a quello che è il pensiero europeo nell'ambito di organizzazioni di carattere sociale, favorendo quindi l'iniziativa economica privata finalizzata al perseguimento di obbiettivi a favore della comunità, rendendo più omogenea e di più facile comprensione la normativa. (Associazione Nazionale oltre la frontiera)⁸.

Questo al fine di raggiungere un complessivo accrescimento delle capacità operative del settore sociale.

Le maggiori criticità della riforma.

Alcune delle criticità emerse dal testo della riforma, che potrebbero essere chiarite con alcuni interventi futuri, riguardano gli ambiti della raccolta fondi, la qualifica transitoria degli enti, e la questione della de commercializzazione di attività come ad esempio la somministrazione di bevande ed alimenti agli associati, contro il corrispettivo di un determinato prezzo.

Nell'ambito del reperimento fondi i maggiori dubbi che sono emersi riguardano quelle raccolte pubbliche che non rilevano nella formazione del reddito d'esercizio, e per cui sono previsti i requisiti dell'occasionalità e che tali iniziative si svolgano in concomitanza con ricorrenze, o particolari campagne di carattere sociale; l'elemento critico è però l'occasionalità per il quale il legislatore deve specificarne le condizioni ed i limiti, attraverso un ulteriore decreto legge, come ad esempio è stato fatto in riferimento alle attività di raccolta fondi effettuate dalle associazioni sportive dilettantistiche, per le quali le agevolazioni operano nei limiti due eventi annuali. (Legge 15 maggio 1999)⁹.

⁸ Associazione nazionale oltre la frontiera.

⁹ Legge 15 maggio 1999, n. 133, art. 25, comma 1.

Un ulteriore elemento problematico, in quanto ha portato a numerosi contenziosi con esiti divergenti, è quello riguardante la somministrazione di cibi e bevande contro la somministrazione di un corrispettivo; purché questo avvenga solo rapportandosi con soggetti iscritti o partecipanti alle associazioni, sole all'interno delle sedi dove viene svolta l'attività istituzionale, e che queste attività secondarie siano complementari a quella principale; nello specifico si sono verificate numerose problematiche nell'interpretazioni delle figure di iscritti e partecipanti, in quanto non vi dovrebbero essere tipologie diverse di rapporti associativi. Ulteriore e più rilevante problematica rilevata con questa riforma è quella riguardante il periodo di transizione dal precedente regime a quello che dovrà entrare in vigore; nel quale le modifiche della qualifica di cui andranno ad avvalersi gli enti potrebbero fargli perdere i benefici economici e fiscali nel periodo attuale, evidenziando quindi un problema riguardante la destinazione del loro patrimonio sia nel periodo attuale che nel momento dell'entrata in vigore della riforma. Questa problematica ha infatti portato a dover prorogare l'entrata in vigore della riforma, essendo un elemento che necessita di particolare attenzione da parte dell'organo amministrativo degli enti.

Vi è stata in fine una problematica riguardante il regime forfettario agevolato, in relazione all'inizio ed alla fine dell'applicazione delle agevolazioni, per le quali si ritiene che occorrerebbe estendere la verifica della permanenza dei requisiti oltre il singolo esercizio, al fine di avere parametri che possano essere più rappresentativi della situazione in cui si trova l'ente. (Gian Mario Colombo; Maurizio Ferri, 2016, IPSOA)¹⁰. Essendoci la possibilità che il singolo esercizio sia influenzabile da eventi sporadici che non si verificherebbero negli esercizi successivi.

Inquadramento ambito di riferimento.

Il legislatore ha provveduto, in attuazione della legge delega del 6 giugno 2016, ad emanare il d. legislativo del 3/7/2017 n.117.

Queste norme puntano a modificare profondamente la disciplina attinente il terzo settore; andando a riordinare e semplificare in modo organico e sistematico le disposizioni vigenti, in

¹⁰ Gian Mario Colombo; Maurizio Ferri, 2016, riforma del terzo settore, Milano, IPSOA, pg57.

modo da favorire il diritto di associazione e da facilitare l'iniziativa privata di coloro che intendono perseguire il bene della collettività.

In particolare, il codice del terzo settore si articola in dodici titoli, a loro volta suddivisi in complessivamente 104 articoli.

Il titolo 1° del codice contiene le disposizioni generali, ovvero le finalità e l'oggetto del suddetto decreto legislativo, i principi generali che lo guidano, quindi il riconoscimento del valore e della funzione sociale degli enti del terzo settore, e le norme applicabili.

Il titolo 2° si occupa degli enti del terzo settore in generale, fornendone un elenco, e chiarendo quali siano le attività da questi esercitabili; sono inoltre analizzate in questo titolo le norme riguardanti la destinazione del patrimonio, e gli adempimenti amministrativi obbligatori.

Il titolo 3° detta le disposizioni riguardo la disciplina del volontariato e dell'attività del volontario, dedicandosi prima all'inquadramento dell'ambito di riferimento e poi alle norme relative all'impiego; viene poi posta particolare enfasi alla promozione della figura del volontario da parte delle diverse amministrazioni pubbliche, come ad esempio le università.

Il titolo 4° si occupa della disciplina delle fondazioni e delle associazioni, ed è a sua volta suddiviso in 3 capi, dei quali il primo è dedicato alle disposizioni generali, in particolare con lo scopo di delineare l'ambito di applicazione delle norme seguenti; nel secondo capo vengono concentrate le disposizioni riguardanti la costituzione e l'acquisto della personalità giuridica; mentre il terzo capo viene dedicato alla loro amministrazione, ponendo attenzione agli aspetti relativi sia dell'assemblea che dell'organo di amministrazione, procedendo anche all'inquadramento della disciplina della responsabilità, e all'introduzione delle figure dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti.

Il titolo 5° si occupa di ulteriori particolari categorie di enti del terzo settore, strutturando attraverso la divisione in sei capi un elenco di altri particolari ETS; dedicando quindi il primo capo alle organizzazioni di volontariato, il secondo alle associazioni di promozione sociale, il terzo agli enti filantropici, il quarto alle imprese sociali, il quinto alle reti associative, ed infine il sesto alle società di mutuo soccorso.

Il titolo 6° detta le disposizioni in merito al Registro Unico degli enti del terzo settore, specificando il suo funzionamento, dal procedimento di iscrizione fino al momento della cancellazione dalle proprie sezioni, e delineandone la struttura.

Il titolo 7° si occupa dei rapporti che gli ETS intrattengono con gli Enti Pubblici, quindi partendo dalle norme che regolano il modo in cui gli enti pubblici devono coinvolgere gli ETS, al modo in cui questi devono collaborare al fine del perseguimento degli obiettivi di interesse sociale.

Il titolo 8° illustra la disciplina relativa alla promozione ed al sostegno degli enti del terzo settore, questo è suddiviso in quattro capi, dei quali il primo è dedicato al Consiglio Nazionale degli Enti del Terzo Settore, specificandone la composizione e i compiti a cui questo deve provvedere; il secondo capo è riservato alle disposizioni riguardanti i centri di assistenza al volontariato, sempre riguardo i centri di servizio al volontariato viene anche introdotto il relativo Organismo Nazionale di controllo, il quale ha funzioni di controllo e vigilanza. Il terzo capo è dedicato ad ulteriori misure specifiche, come l'accesso al credito agevolato, o i privilegi relativi ai crediti delle organizzazioni di promozione sociale e delle organizzazioni di volontariato. Il capo quarto è dedicato specificatamente alle disposizioni in materia delle risorse finanziarie, come ad esempio l'articolo 72, il quale è relativo al fondo per il finanziamento di progetti ed attività di interesse generale nel terzo settore.

Il titolo 9° contiene le regole riguardanti i titoli di solidarietà degli ETS, vengono anche riportate anche le disposizioni riguardanti l'introduzione del *Social Lending*, ovvero di una modalità di finanziamento e di sostentamento degli ETS perseguibile da portali on-line.

Il titolo 10° è dedicato al Regime Fiscale degli Enti del Terzo Settore, questo è suddiviso in quattro capi, dei quali il primo riporta le disposizioni generali in materia, ovvero dedicandosi alle disposizioni riguardo le imposte sui redditi, i tributi relativi agli ETS e le deduzioni e detrazioni. Il secondo capo è dedicato alle disposizioni sulle associazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale, ovvero riguardo ai relativi regimi fiscali e riguardo il regime forfettario per le attività commerciali da queste svolte. Il capo terzo è interamente dedicato alle scritture contabili, ed in particolare alla tenuta ed alla conservazione delle scritture contabili gli Enti del Terzo Settore; il capo quarto infine contiene le disposizioni riguardo le disposizioni transitorie e finali, recando particolare attenzione al coordinamento normativo.

Il titolo 11° viene dedicato alla disciplina dei controlli e del coordinamento, in particolare riguardo al potere esercitato dall'assemblea e alle relative sanzioni; il legislatore ha anche provveduto alla regolamentazione dei poteri di controllo, monitoraggio e vigilanza esercitabili da parte del Ministero del Lavoro.

Il titolo 12° è in fine dedicato alle disposizioni riguardanti il regime transitorio e finale, riportando quindi le modifiche al codice civile e normativo, e disponendo riguardo la piena entrata in vigore delle disposizioni.

Una suddivisione di questo tipo consente quindi al legislatore di rendere più semplice la fruizione e la comprensione delle norme, portando ad una loro armonizzazione. Questa semplificazione ha come ulteriore conseguenza una maggiore attrattiva per potenziali nuovi

entranti, per i quali diventa più semplice comprendere sia gli oneri da rispettare, che le possibili attività da intraprendere al fine del raggiungimento del loro particolare scopo.

Titoli	Argomento	Articoli
I	Disposizioni Generali	1-3
II	Degli enti del terzo settore in generale	4-16
III	Del volontario e dell'attività di volontariato	17-19
IV	Delle associazioni e delle organizzazioni del terzo settore - capo I. Disposizioni Generali (20) - capo II. Della costituzione (21,22) - capo III. Dell'ordinamento e dell'amministrazione (23-31)	20-31
V	Di particolari categorie di Enti del Terzo Settore - capo I. Delle organizzazioni di volontariato (32-34) - capo II. Delle associazioni di promozione sociale (35,36) - capo III. Degli enti filantropici (37-39) - capo IV. Delle imprese sociali (40) - capo V. Delle reti associative (41) - capo VI. Delle società di mutuo soccorso (42-44)	32-44
VI	Del Registro Unico Nazionale degli Enti del Terzo Settore	45-54
VII	Dei rapporti con gli Enti Pubblici	55-57
VIII	Della promozione e del sostegno degli Enti del Terzo Settore - capo I. Del consiglio nazionale del terzo settore (58-60) - capo II. Dei centri di servizio per il volontariato (61-66) - capo III. Di altre specifiche misure (67-71) - capo IV. Delle risorse finanziarie (72-76)	58-76
IX	Titoli di solidarietà degli enti del terzo settore ed altre forme di finanza sociale	77-78
X	Regime fiscale degli Enti del Terzo Settore - capo I. Disposizioni generali (79-83) - capo II. Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale (84-86) - capo III. Delle scritture contabili (87) - capo IV. Delle disposizioni transitorie e finali (88,89)	79-89
XI	Dei controlli e del coordinamento	90-97
XII	Disposizioni transitorie e finali	98-104

Gli enti del Terzo Settore e le attività esercitabili.

Sempre al fine di rendere più chiara la disciplina del non-profit con il D. legislativo n.117 del 2017 il legislatore provvede a fornire un'elencazione degli enti del terzo settore, in particolare riporta: "Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento 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." (Dlgs 3 luglio 2017 n.117 art 4)¹¹ viene poi stabilito come non facciano parte degli ETS le amministrazioni pubbliche, i sindacati, associazioni politiche e le associazioni professionali; possono in oltre essere riconosciute anche gli enti religiosi civilmente riconosciuti, purché queste perseguano attività di interesse generale, che il legislatore elenca in seguito.

Tali enti potranno però essere considerati come appartenenti al regime del terzo settore solo successivamente alla loro iscrizione presso il Registro unico degli ETS, e quindi solo allora potranno beneficiare delle agevolazioni previste a seconda della specifica disciplina di riferimento; questo dovuto alla volontà del legislatore di spingere verso l'iscrizione al registro, nell'ottica di permettere una valutazione più chiara dell'operato degli enti, e di trasmettere un'idea di trasparenza al settore che mancava al momento, rendendo quindi meno nebulosa la normativa, e delineando con chiarezza ambito di riferimento (consiglio nazionale dei dottori commercialisti, 2017)¹².

Con riferimento alle prime due categorie, ovvero quella delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale, sono da intendersi tali gli ETS costituiti in forma di associazioni, in forma sia riconosciuta che non riconosciuta, composti da meno di 7 persone fisiche o per le prime da meno di 3 organizzazioni di volontariato, mentre per le seconde da meno di 3 associazioni di promozione sociale, per lo svolgimento di attività in favore di terzi, avvalendosi prevalentemente delle prestazioni dei volontari associati. Riguardo gli enti

¹¹ Dlgs. 3 Luglio 2017 n.117

¹² Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, novembre 2017, riforma del terzo settore: elementi professionali, pg 21.

filantropici, questi sono gli ETS costituiti in forma o di associazione riconosciuta, o in forma di fondazione con fine di erogare denaro, beni, o servizi a sostegno di categorie di soggetti svantaggiati o di attività di interesse generale.

Le reti associative in fine sono ETS, costituiti in forma di associazione, sia riconosciuta che non riconosciuta, che rappresentino una realtà del terzo settore significativa; queste devono supervisionare o promuovere e supervisionare le attività degli ETS associati e delle loro attività di interesse generale allo scopo di accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali; tali enti sono di particolare rilevanza in quanto attraverso di questi i propri associati possono demandare loro alcuni adempimenti, come ad esempio la trasmissione della documentazione da presentare al fine dell'iscrizione nel registro unico nazionale degli ETS.

Il legislatore elenca tassativamente quali siano le attività di interesse sociale che possano essere perseguite da tali enti, escludendo però le imprese sociali e le cooperative sociali; vengono quindi individuate 26 tipologie di attività esercitabili, tale lista comprende le attività già storicamente esercitate dagli ETS, ed include alcune nuove attività, che potranno giocare un ruolo fondamentale nella promozione dell'interesse generale, come ad esempio la riqualificazione di beni pubblici inutilizzati, di beni confiscati alla criminalità organizzata; rientra tra le attività esercitabili anche lo sport a livello dilettantistico, sotto forma di organizzazione e gestione di attività non professionistiche.

Nel caso particolare delle imprese sociali, viste le difficoltà incontrate relativamente all'espansione di questa categoria di enti, che si è attestata molto al di sotto di quanto fosse sperato, dal momento della loro introduzione fino ad ora, in particolare a causa della mancanza di agevolazioni fiscali, e del divieto di distribuirne gli utili, per provare a porre rimedio alla cosa queste si sono viste allargare notevolmente il novero delle attività esercitabili, aggiungendo alle attività tradizionalmente esercitate, come ad esempio l'assistenza sociale, o l'assistenza sanitaria, nuovi settori quali la ricerca scientifica, ed altre; oltre a questo si sono previste particolari forme di remunerazione del capitale sociale per le sole cooperative, seppure in maniera limitata; oltre a queste si è predisposto per un allargamento delle possibilità per le imprese sociali delle forme per accedere ai finanziamenti, come la creazione di portali telematici (Monica De Paoli, *il sole 24 ore*, 2017).¹³

¹³ Monica de Paoli, 2017, *Il no profit produttivo cerca la via del rilancio*, *Il sole 24 ore*.

Il legislatore prevede anche la possibilità di esercitare altre attività diverse da quelle di cui detto precedentemente, anche di natura commerciale, purché queste siano secondarie e strumentali all'attività istituzionale; riguardo il requisito di secondarietà, questo viene considerato in relazione delle risorse impiegate dall'attività secondaria, rispetto a quelle impiegate nell'attività principale; in particolare l'organo di amministrazione è poi tenuto a fornire nella relazione al bilancio o nella relazione alla missione la documentazione riguardo la secondarietà e la strumentalità. Tra le attività esercitabili si trovano naturalmente quelle relative al reperimento delle risorse finanziarie indispensabili alla vita dell'ente, tra cui quindi le attività di raccolta fondi. (consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, 2017)¹⁴

Particolare attenzione viene destinata anche alla destinazione del patrimonio raccolto tramite le attività di finanziamento; infatti il codice impone che il patrimonio derivante dalle varie attività debba essere destinato all'esclusivo svolgimento dell'attività statutaria, al fine del perseguimento delle finalità civiche e di utilità sociale; sempre tenendo conto di queste finalità è fatto infatti divieto per gli ETS di distribuire dividendi, anche in modo indiretto, di utili, fondi e riserve, questo al fine di allontanare la possibilità di abusi delle agevolazioni concesse, senza che sia effettuata in maniera effettivamente rilevante alcuna attività di carattere sociale.

Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.

Nell'ambito della riforma del terzo settore, al fine di conferire maggiore unità ed omogeneità a tutti gli enti che perseguono finalità sociali, il legislatore ha istituito il registro unico nazionale degli enti del terzo settore.

In particolare tale registro unico è da intendersi come uno strumento di conoscenza degli enti non profit, in quanto riporterà parte delle loro informazioni principali, e sarà accessibile da chiunque; consentendo quindi di conoscere se un'organizzazione abbia determinate caratteristiche, se le donazioni ad essa rivolte permettano di ottenere determinati vantaggi fiscali, e ancora per via del deposito dei bilanci e dei rendiconti di missione, come questa impieghi le risorse finanziarie reperite; questo consentirà quindi di trasmettere anche una

¹⁴ Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, novembre 2017, riforma del terzo settore: elementi professionali, pg 5-7.

maggiore fiducia a chi si trova all'esterno, consentendo di mantenere un contatto più diretto e chiaro tra privati ed enti (Italia no Profit, guida alla riforma del terzo settore, 2017)¹⁵.

Tra le caratteristiche che tale registro andrà quindi ad avere vi è quella che sarà gestito su base territoriale, andando infatti ad accorpate i registri ed albi di enti non profit attualmente esistenti, in maniera informatica da ciascuna regione, ulteriore importante caratteristica è che sarà accessibile da chiunque in maniera gratuita telematicamente, e questo sempre al fine di facilitare l'avvicinamento dei privati cittadini al mondo del non profit, senza che questi debbano affrontare spese o procedure proibitive, e quindi rendendo in sostanza più appetibile il settore.

L'iscrizione al registro è inoltre propedeutica all'accesso alle agevolazioni previste, sia di carattere fiscale, al fine dell'ottenimento delle agevolazioni fiscali previste è infatti necessaria l'iscrizione, sia di carattere extrafiscale, è infatti stabilito dal legislatore ad esempio "che le informazioni per le quali è previsto l'obbligo di iscrizione al registro siano opponibili ai terzi, dal momento della pubblicazione nel registro stesso, ameno che l'ente non provi che i terzi ne fossero a conoscenza; per le sole operazioni compiute entro 15 giorni dalla data della pubblicazione nel registro le operazioni non sono opponibili ai terzi che provino di essere stati nell'impossibilità di averne conoscenza" (Dlgs. 3 luglio 2017 n.117 art 52)¹⁶.

La procedura di iscrizione in particolare prevede un iniziale deposito dei documenti contenenti le informazioni richieste, tra cui "la denominazione, la forma giuridica, la sede legale, la data di costituzione, l'oggetto dell'attività di interesse generale." (Dlgs. 3 luglio 2017 n.117 art 48)¹⁷, le quali dopo essere vagliate dagli uffici del registro, se ritenute o non esaustive, o mancanti dei particolari requisiti richiesti potranno essere sottoposte ad una richiesta di integrazione, o ad un rifiuto, purché motivato. Oltre a questi dati saranno richiesti obbligatoriamente i bilanci e i rendiconti delle raccolte di fondi effettuate, al fine consentire una valutazione veritiera delle attività svolte.

È stata posta particolare importanza riguardo all'aggiornamento tempestivo dei dati depositati, infatti: "in caso di mancato deposito degli atti o dei loro aggiornamenti, nonché di quelli relativi alle scritture obbligatorie l'ufficio del registro diffida l'ETS ad adempiere l'obbligo suddetto, ..., decorsi i quali l'ente è cancellato dal registro." (D.l. 3 luglio 2017 n.117 art.48), tra i documenti citati sono da ritenersi tali anche sia i bilanci che le rendicontazioni, necessarie alla valutazione dell'operato dell'ente. Oltre a questo il registro sarà sottoposto ad un ulteriore revisione ogni tre anni, al fine di verificare la permanenza dei

¹⁵ Guida alla riforma del terzo settore, agosto 2017, Italia no profit.

¹⁶ Dlgs. 3 luglio 2017 n.117

¹⁷ Dlgs. 3 luglio 2017 n.117

requisiti necessari all'iscrizione, da parte degli uffici del registro. Questi particolari requisiti imposti dal legislatore, vanno a sottolineare quanto sia incentivata l'iscrizione, ed il mantenimento della posizione all'interno del registro, sempre nell'ottica di permettere a più portatori d'interesse possibile di informarsi con certezza riguardo le condizioni in cui opera l'ente, e quindi con il fine ultimo, attraverso la maggiore fiducia di arrivare ad una crescita del settore, tramite investimenti più consistenti che ne aumentino l'attrattiva.

Come l'iscrizione consente di attivare importanti vantaggi, che vanno dal piano fiscale, a quello di trasmettere maggiore fiducia e trasparenza verso l'esterno, anche la cancellazione dal registro comporta importanti ripercussioni; infatti l'ETS sarà tenuto a devolvere la quota di patrimonio relativa all'incremento realizzato nel periodo in cui è stato iscritto al registro. La cancellazione in particolare può avvenire in seguito a particolari casi elencati dal legislatore, ovvero "avviene a seguito di istanza motivata da parte dell'ente del terzo settore iscritto, o di accertamento d'ufficio, anche a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria divenuti definitivi." (Dlgs. 3/7/2017 n.117 art.50)¹⁸; il fatto che venga richiesta una motivazione per la cancellazione dal registro denota in particolare come il legislatore desideri evitare che ciò avvenga in maniera volontaria, al fine di rendere maggiormente controllabili le attività svolte da questi enti.

Il registro unico del terzo settore si comporrà di sette sezioni:

1. Organizzazioni di volontariato
2. Associazioni di promozione sociale
3. Enti filantropici
4. Imprese sociali, incluse le cooperative sociali
5. Reti associative
6. Società di muto soccorso
7. Altri enti del terzo settore

In particolare, alle reti associative sarà concesso di iscriversi in più sezioni del registro; e per le società che esercitino la propria attività in maniera commerciale, sia esclusivamente che principalmente, queste dovranno comunque iscriversi al Registro delle Imprese, oltre che al registro unico nazionale del terzo settore (RUNTS).

Nel caso specifico di estinzione dell'ente al fine di tutelare e sottolineare il carattere sociale dell'ente, viene stabilito che "il fine non lucrativo obbliga a devolvere i beni a realtà che

¹⁸ Dlgs. 3 Luglio 2017 n.117

perseguono scopi analoghi” (Luca Caramaschi, il sole 24 ore, 2017)¹⁹; infatti essendo il carattere non lucrativo a contraddistinguere tali organizzazioni, questo contrasterebbe con la distribuzione dell’attivo restante ai soci, trovandosi di fronte ad una distribuzione indiretta di utili. In particolare viene stabilito come vi sia l’obbligo di devolvere in caso di scioglimento di qualunque causa il patrimonio dell’ente ad altre associazioni con finalità analoghe, o ai fini di pubblica utilità; questo requisito viene poi sottolineato prevedendo in alcuni casi specifici, che vi siano delle clausole specifiche riguardanti la devoluzione, da inserirsi obbligatoriamente nello statuto, come ad esempio nel caso delle associazioni sportive dilettantistiche. Questo individua, oltre alla volontà di evitare una distribuzione di utili, un ulteriore finalità di permettere attraverso la devoluzione del patrimonio ad altri ETS di perseguire lo scopo mutualistico che fino a quel momento aveva caratterizzato l’attività (Luca Caramaschi, il sole 24 ore, 2017)²⁰.

Capitolo 2

I nuovi obblighi contabili e di rendicontazione.

Attraverso questa riforma vengono introdotte nell’ambito del non profit anche diverse novità sul piano degli impegni in capo all’organo amministrativo; tra queste troviamo quindi l’introduzione del bilancio sociale, della relazione di missione, e delle variazioni riguardo gli stessi documenti obbligatori, facendo quindi una differenziazione tra gli ETS, in base alle loro dimensioni.

Il legislatore pone particolar enfasi nel testo della riforma riguardo la necessità di spingere verso la creazione di un bilancio sociale, al fine di attirare la fiducia di investitori esterni, in particolare viene stabilito come il codice del terzo settore obblighi gli enti con ricavi superiori ad un milione di euro a redigerlo. Tale documento sarà comunque redigibile e depositabile anche da enti di dimensioni minori, nel caso in cui vogliano testimoniare l’impatto avuto dalle attività svolte.

¹⁹ Luca Caramaschi, 2017, con lo scioglimento dell’ente il patrimonio va ai soci, Il sole 24 ore.

²⁰ Luca Caramaschi, 2017, con lo scioglimento dell’ente il patrimonio va ai soci, Il sole 24 ore.

In particolare tale bilancio sociale non deve essere considerato solamente come un rendiconto aggiuntivo o un documento di relazione di carattere amministrativo- burocratico, questo infatti è da ritenersi come un importante documento di gestione in quanto permette di facilitare sia l'insieme delle relazioni interne ed esterne, sia il governo dell'organizzazione, permettendo di valutare, programmare e pianificare annualmente le proprie strategie in funzione degli obiettivi posti in essere e dei valori sociali nei quali l'organizzazione si impegna.(IPSOA, luglio 2017)²¹.

Poiché la necessità di una maggiore trasparenza è una delle basi principali su cui il legislatore fonda la riforma al terzo settore, è normale che una parte degli interventi vadano a riguardare i documenti di bilancio, essendo questo lo strumento principale di trasparenza per un'azienda, permettendo di fornire una rappresentazione sintetica, veritiera e corretta dell'andamento aziendale. Se però per un'azienda votata al profitto il bilancio fornisce informazioni riguardo al grado di raggiungimento del fine sociale, che è il conseguimento di un utile, e la sua conseguente devoluzione all'imprenditore, per un'impresa avente una finalità sociale quanto detto prima vale solo in parte, essendoci molti più soggetti esterni che hanno interesse nello svolgimento dell'attività, e quindi il normale bilancio d'esercizio non è in grado di fornire informazioni che siano adeguate ad indicare la capacità di un ente al perseguimento della sua finalità istituzionale. È quindi necessario "effettuare una rendicontazione che prenda in esame le questioni rilevanti per tutti gli stakeholder" (Gian Marco Colombo, Paolo Ferri, IPSOA, 2016)²²; al fine di assumere una piena responsabilità sociale. E se utilizzato correttamente questo strumento potrà facilmente portare maggiori benefici, sia per i portatori d'interesse, che per gli stessi enti, rispetto ai maggiori costi sostenuti per redigerlo.

Per fare questo è quindi necessario un documento che prenda in considerazione le diverse problematiche rilevanti agli stakeholder al fine di fornirne una corretta rendicontazione, e proprio per provare a porre un rimedio il legislatore ha optato per l'introduzione del bilancio sociale.

Al fine di parlare in modo corretto del bilancio sociale è però utile inquadrare tale tema nel più vasto ambito dell'etica d'impresa, in quanto non bisogna ritenere che solamente perché un ETS non abbia fini di lucro questo non debba essere valutato in maniera totalmente differente

²¹ Terzo settore: il bilancio sociale per conquistare la fiducia degli stakeholder, luglio 2017, IPSOA.

²² Gian Mario Colombo; Maurizio Ferri, 2016, riforma del terzo settore, Milano, IPSOA, pg120.

rispetto alle organizzazioni più tradizionali; infatti, entrambe le tipologie hanno come scopo principale il perseguimento di una determinata finalità nel più efficace ed efficiente dei modi. Proprio in una situazione come quella attuale, quindi in un momento delineato da risorse limitate, anche chi opera nel mondo del no profit è tenuto a rispettare gli standard fissati dagli altri soggetti che hanno un fine comparabile. Il legislatore quindi vuole spingere verso la possibilità di poter effettuare delle valutazioni su questi enti nell'ottica di vederli operare anche nel lungo periodo. (Giovanni Esposito, il sole 24 ore, 2017)²³

Questo documento ha quindi la finalità di fornire informazioni riguardo gli effetti sull'ambiente e sulla società che le scelte aziendali hanno prodotto; tale documento è da affiancare ai già esistenti libri contabili, infatti per quanto risulti un documento autonomo, tale autonomia è da intendersi però in senso relativo, infatti questa riguarda il documento in se ma non le informazioni contenute, che sono state pensate dal legislatore nell'ottica di avere una forte relazione con le fonti certe e verificate, al fine di evitare la produzione di semplici dichiarazioni senza alcuna finalità informativa.

Alla fine della sua relazione è necessario tenere presente come principi di stesura, che questo sia redatto secondo trasparenza, competenza di periodo, comparabilità e significatività; in particolare riguardo la trasparenza questa è da intendersi nel senso che tale documento non sarà rivolto solamente a professionisti, ma anche a privati, il suo contenuto dovrà quindi essere espresso in modo chiaro, e dovrà includere un'argomentazione dei punti di forza e di debolezza che hanno caratterizzato l'attività svolta dall'ente, comprendendo anche gli aspetti negativi che si sono verificati, al fine di non intaccare la fiducia riposta dai relativi portatori d'interesse.

Tra i contenuti che questo documento dovrà andare ad avere, si possono isolare tre macro aree, ovvero quella degli indicatori di performance, degli indicatori di carattere ambientale, e quella degli indicatori sociali. Riguardo i primi, questi "riguardano gli impatti di un'organizzazione, sia diretti che indiretti, sulle risorse economiche dei suoi stakeholder e sui sistemi economici a livello locale, nazionale, e globale." (IPSOA, 2017)²⁴; gli indicatori ambientali, riguardano gli effetti che l'organizzazione ha avuto sui sistemi viventi e non, quindi comprensivi dell'eco- sistema e degli impatti che lo svolgimento dell'attività ha avuto, da intendersi ad esempio come consumi energetici, i quali in ottica di protezione dell'ambiente vanno ridotti al minimo in modo da limitare l'aumento dell'inquinamento.

²³ Giovanni Esposito, 2017, La valutazione di attività e servizi trova spazio nel bilancio sociale, Il sole 24 ore.

²⁴ Terzo settore: il bilancio sociale per conquistare la fiducia degli stakeholder, luglio 2017, IPSOA.

Riguardo gli indicatori sociali, questi si riferiscono nello specifico a quali effetti un'organizzazione produce in seguito alla propria attività nell'ambito specifico dei sistemi sociali, quindi riguardo sia come viene concretamente svolta l'attività di lavoro, ponendo particolare enfasi ad aspetti sia tradizionali come la salute del lavoratore, o la sicurezza sul luogo di lavoro, che su aspetti di maggiore rilevanza sociale come il rispetto e la spinta verso una maggiore diversità ed integrazione sul luogo di lavoro, è infatti un tema attualissimo come sia necessario dare un aiuto all'integrazione sociale, anche attraverso maggiori opportunità di lavoro per le categorie svantaggiate; sempre riguardo gli indicatori sociali un importante elemento che viene introdotto è la nuova rilevanza che viene data anche a problematiche più ampie, e che quindi influenzano anche il consumatore e tutti gli stakeholder dell'azienda, dando quindi una maggiore importanza al modo in cui l'azienda intrattiene rapporti con la comunità, dando risalto quindi anche a problematiche sociali quali ad esempio la corruzione.

Dovendo quindi tracciare una linea di differenza tra bilancio sociale e bilancio di esercizio, si potrebbe iniziare chiarendo come la funzione del bilancio di esercizio è fondamentalmente quella di dare una rendicontazione al pubblico di ciò che si può considerare come la finalità dell'impresa, e che renda cioè comprensibile quanto sia solida o redditizia l'impresa; quindi dando una rappresentazione relativamente sintetica dei risultati economico-finanziari e patrimoniali che l'attività svolta ha comportato, e riguardo a quanto tale impresa sia solida in una prospettiva di continuazione dell'attività. Al contrario di quanto detto prima invece il bilancio sociale vuole fornire un prospetto che vada oltre i valori economici, e che anzi permetta di rispondere alle necessità che hanno tutti gli stakeholder di un ente con finalità sociali e di pubblica utilità, che quindi potrebbero anche non essere interessati alla lettura di un normale bilancio di esercizio, vista anche la necessità di possedere delle precise conoscenze, al fine di poter ricavare da esso delle informazioni che poi possano rifarsi a come effettivamente siano le cose nella realtà; "il bilancio sociale può quindi essere classificato come un documento straordinario con il quale un'organizzazione si presenta alla comunità di riferimento, rendendo pubblici i suoi comportamenti socialmente responsabili."(IPSOA,2017)²⁵

La struttura che quindi il bilancio sociale dovrà avere sarà quindi un composto di tre sezioni, delle quali la prima andrà a riportare le informazioni generali sull'ente e sull'organo amministrativo, effettuando una breve presentazione dell'ente rivolta a chi

²⁵ Terzo settore: il bilancio sociale per conquistare la fiducia degli stakeholder, luglio 2017, IPSOA.

desidera fruire del bilancio; la seconda andrà ad indicare struttura, governo ed amministrazione dell'ente, comprensiva di una valutazione dei rischi economico- finanziari redatta dagli amministratori che l'ente deve affrontare, affiancata da una spiegazione di come si conta di superarli; mentre la terza ed ultima parte riporterà le finalità che l'ente si è posto e che intende perseguire, una sintesi delle attività poste in essere in relazione all'oggetto sociale, ed un'analisi dei fattori determinati per raggiungimento di tali obiettivi.

In riferimento invece al bilancio d'esercizio viene posta particolare importanza dal legislatore alle dimensioni assunte dall'ente, infatti a seconda se questo sia considerato piccolo o meno questo porta ad avere importanti variazioni riguardo i documenti che è tenuto a redigere ed a depositare; riguardo a come viene effettuata la distinzione tra ente piccolo o non piccolo, assume rilevanza solamente la quota di proventi rilevati nel corso dell'esercizio, infatti è da considerarsi piccolo solo l'ente che abbia registrato ricavi complessivamente inferiori a 220.000 Euro; il superamento di questa soglia limite, comporta in termini immediati la perdita dei benefici riguardante le semplificazioni contabili, infatti se per un ente considerato piccolo è prevista la possibilità di rappresentare il bilancio d'esercizio tramite un rendiconto finanziario tenuto con il criterio di cassa, senza quindi i riferimenti riportati nella relazione di missione, nonostante si possa comunque ritenere che anche questi siano tenuti a fornire una documentazione riguardante i caratteri strumentali e secondari delle attività diverse, per gli enti considerati non piccoli viene previsto che questi predispongano un bilancio composto da stato patrimoniale, rendiconto finanziario, e dalla relazione di missione, dove la relazione di missione ha lo scopo di chiarire quanto esposto nel resto del bilancio, e di specificare in che modo di stiano perseguendo le finalità dettate dallo statuto, fornendo anche la documentazione prevista per le attività diverse da quelle istituzionali; mentre il rendiconto finanziario è pensato per essere visto come una rendicontazione dell'attività operativa svolta nel corso dell'esercizio. (Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, 2017).²⁶

Riguardo alla relazione di missione, questa deve essere intesa come una prova che quanto svolto dall'ente sia coerente con i fini istituzionali dichiarati, integrando quindi gli altri documenti, che vanno a comporre il bilancio, al fine di fornire un report riguardo quanto fatto dall'ente, che ponga enfasi sugli obiettivi raggiunti, fornendo informazioni riguardo le

²⁶ Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, novembre 2017, riforma del terzo settore: elementi professionali, pg.

modalità di perseguimento della missione sociale, analizzando tutto questo nell'ottica di garantire la continuità aziendale.

La relazione di missione è quindi il documento nel quale l'organo di gestione spiega, fornendo un commento, le prospettive di pubblica utilità delle attività svolte; permettendo quindi di dare un giudizio riguardo l'attività effettivamente perseguita, e quali risultati questa abbia comportato; oltre a questo deve essere riportato come siano state amministrate le risorse finanziarie in capo all'ente, esplicitando anche le fonti di copertura in caso di perdite, e la destinazione degli eventuali ricavi. (IPSOA, 2017).²⁷

Al fine di redigere tale relazione in maniera corretta è per prima cosa fondamentale esplicitare la missione aziendale, in modo da fornire il fondamento per l'analisi riguardante il suo effettivo rispetto; dopo di che sono da individuare le finalità dell'ente, i valori a cui fa riferimento, e le attività che svolge al fine di raggiungere le finalità sociali; vanno in oltre indicati sia il sistema di governo adottato, sia le risorse umane impiegate, specificando in oltre la loro composizione, quindi se volontari o stipendiati, e nello specifico del secondo caso anche la loro retribuzione; in modo da disincentivare una forma di distribuzione di utili tramite compensi spropositati.

Va in oltre fornita una rendicontazione riguardanti le attività secondarie, specificando in che modo queste contribuiscono al perseguimento della missione principale dell'ente, quanto queste siano efficienti, e coerenti con i valori ed i principi precedentemente dichiarati; in oltre nel caso particolare delle attività di raccolta fondi vanno anche specificati i costi sostenuti, e vanno fornite informazioni riguardo come effettivamente queste risorse siano effettivamente utilizzate in seguito all'loro reperimento in relazione ai messaggi trasmessi per reperirli; e nel caso particolare che l'ente non sia stato in grado di mantenere gli impegni assunti con i propri benefattori, questo è tenuto a fornire una dettagliata spiegazione di questo, indicando in oltre l'effettivo impiego effettuato.

Questi impegni a cui un ETS deve tenere fede rendono così più sicuro il loro finanziamento, permettendo quindi di esporre i finanziatori ad una minore incertezza riguardo al modo in cui le risorse che questi dedicano agli enti non profit vengano investite, rendendo meno probabile che queste vengano semplicemente sperperate, senza che venga raggiunto alcun beneficio per la comunità; questo ha anche come ulteriore conseguenza un migliore impatto che tali enti andranno ad avere sull'opinione pubblica, che a sua volta si spera comporti un più rapido rilancio del settore.

²⁷ Terzo settore: la relazione di missione a prova della coerenza sociale, 2017, IPSOA.

Il regime fiscale agevolato per gli ETS.

Tra le novità particolarmente rilevanti introdotte nella riforma sotto il profilo amministrativo e fiscale, che interessano gli enti non commerciali in generale e quelli associativi nello specifico si trova che è stato innalzato il limite di ricavi, dai precedenti 250 mila euro agli attuali 400 mila, per accedere allo speciale regime disciplinato dalla legge 398 del 1991; tale regime in particolare si riferisce alle agevolazioni riguardanti la forfettizzazione di iva, Ires ed Irap. Tale innalzamento del limite di accesso, consentirà quindi di aumentare il numero dei soggetti che potranno decidere di avvalersi del regime speciale, portando quindi ad una maggiore agevolazione per gli enti di piccole dimensioni, e quindi portando a maggiori incentivi per quegli enti, che di recente nascita sono ancora nella loro fase di crescita.

Al fine di effettuare l'accesso al regime di favore sarà quindi richiesto di effettuare una richiesta all'agenzia delle entrate, e tale scelta rimarrà vincolante per 5 anni, salvo nel caso in cui si eccedano i limiti imposti. Si può in oltre notare come il limite imposto dal legislatore è lo stesso previsto per la redazione di una contabilità semplificata per le imprese che operano nel settore dei servizi. La chiara convenienza dell'agevolazione renderà verosimile che la maggior parte dei soggetti aventi diritto a richiederla, opterà per il suo utilizzo, infatti tale regime forfettario non solo comporta un minore carico a livello di imposte, ma oltre a questo permette di snellire non di poco gli obblighi sul piano contabile, portando ad effettuare una sola comunicazione ogni mese per le operazioni effettuate sul registro. È da porre attenzione però come non tutti gli enti che non superino il tetto dei 400 mila Euro abbiano diritto a tale agevolazione, in quanto essa è solo prevista per Enti che abbiano la forma dell'associazione, mentre per gli altri enti, questi dovranno fare riferimento alle comuni regole previste per la contabilità degli enti non commerciali. (Marta Saccaro, il sole 24 ore, 2017).²⁸

Nello specifico quindi l'adozione del regime di favore comporterà per quello che riguarda l'iva, che questa verrà determinata applicando una percentuale di detrazione sul totale dell'imponibile a seconda del tipo di attività che ha generato il reddito, è quindi previsto che nel caso dell'attività istituzionale non sia prevista la possibilità di applicare l'iva; per i redditi derivanti da contratti di sponsorizzazione, sarà imponibile l'iva al 90%; per le attività commerciali e pubblicitarie, verrà applicata l'iva al 50%; mentre per i redditi derivanti da diritti tv è prevista l'applicazione dell'iva a 2/3 del totale. La forfettizzazione comporterà in oltre che non verrà richiesto il versamento dell'acconto.

²⁸ Marta Saccaro, 2017, Associazioni regime di favore fino a 400 mila euro di ricavi, Il sole 24 ore.

Le agevolazioni non riguardano solamente la disciplina dell'iva, ma anche quella relativa ad ires, ed Irap; nel particolare dell'ires, viene previsto dal legislatore che gli enti che si rifacciano a questo regime applichino un'aliquota del 3% sui proventi di natura commerciale, per poi aggiungere a tale risultate le plusvalenze di natura patrimoniale, le quali andranno invece tassate per intero. Non fanno parte dei sopracitati proventi commerciali quelli che derivino da un'attività che sia connessa con lo scopo sociale, e quelli derivanti dalle attività di raccolta fondi. Nell'ambito delle agevolazioni in materia di Irap invece il legislatore prevede che l'imposta sia determinata, nel caso in cui l'associazione svolga accanto all'attività sociale principale anche un'attività di natura commerciale, aggiungendo a quanto determinato ai fini dell'ires le retribuzioni pagate ai dipendenti, gli interessi passivi, ed i compensi per le prestazioni derivanti da rapporti di lavoro autonomo non abituale. Non viene invece richiesto di prendere in considerazione i premi per le assicurazioni obbligatorie, le spese di apprendistato, ed i compensi relativamente ai rimborsi d'indennità. (Manila Antomarioni, non profit oggi, 2013)²⁹.

L'adozione di tale regime inoltre prevede che non siano considerati obbligatori gli adempimenti quali, la redazione dell'inventario, la tenuta di libro giornale, inventari e dei registri iva, la fatturazione ad eccezion fatta per i proventi derivanti dalle attività riportate nel caso della determinazione dell'ires, l'emissione delle ricevute fiscali, e la comunicazione e la dichiarazione dell'iva, con il conseguente sgravio di impegni amministrativi.

Nel caso si desideri fuoriuscire da tale regime di favore, questo avviene nel caso solo caso di superamento del limite previsto dal legislatore di 400 mila euro di ricavi; e nel caso in cui questo avvenga, la fuoriuscita avviene nel mese successivo al superamento, ed a partire da tale momento è previsto che vengano applicate le disposizioni generali, portando quindi ad avere in relazione all'esercizio in cui avviene la transizione due periodi d'imposta separati, al fine di collegare in maniera corretta e veritiera il preciso momento temporale, con il relativo regime da applicare.

Controllo, vigilanza, e coordinamento degli ETS.

Al fine della tutela della fiducia riposta dal pubblico negli ETS il legislatore con questa riforma prevede un grosso numero di controlli, ed eventuali sanzioni, ai quali tali enti dovranno sottoporsi. In particolare, come anche prima accennato, il legislatore vedendo come particolarmente lesivo per l'immagine del settore del non profit il rischio della distribuzione

²⁹ Manila Antomarioni, 2013, Regime agevolato ex lege 398/1991: come funziona, Non profit oggi.

di utili, introduce oltre che alle disposizioni per permettere di evitare che ciò avvenga anche una serie di importanti sanzioni, in modo anche da dare una maggiore responsabilità in capo a coloro che si occupano della gestione dell'ente; sono infatti in capo ai rappresentanti legali e a coloro che si occupano della gestione della società le sanzioni previste, tali sanzioni non arrivano ad essere di carattere penale, ma si limitano ad essere pecuniarie, e sono riferite in particolare ai casi di distribuzione indiretta di utili o di fondi o riserve, anche a lavoratori o collaboratori, e non limitandosi solo quindi ai soci fondatori; ed al caso di devoluzione di patrimonio residuo senza l'autorizzazione del registro unico. Viene in oltre prevista anche la possibilità specifica di coloro che abbiano fatto uso della denominazione di ETS, o di altri enti o associazioni di carattere sociale, in modo illegittimo, andando quindi a tradire la fiducia di chi in modo diretto od indiretto, attraverso le agevolazioni ricevute, prevedendo per queste ipotesi sanzioni assai più elevate che ad esempio nello specifico caso di coloro che facciano questo nell'intento di reperire indebitamente denaro sanzioni anche fino a 20 mila Euro. Perché sia garantito il rispetto e l'applicazione delle norme lo stesso ministero del lavoro andrà a vigilare e monitorare la registrazione degli ETS, ponendo quindi attenzione al rispetto dei requisiti; ulteriore fonte di controllo deriverà anche dalle stesse reti associative, le quali per loro stessa natura sono portate ad effettuare uno stringente controllo sui propri associati. Tali controlli saranno quindi rivolti alla verifica sia della sussistenza dei requisiti necessari alla permanenza nel registro unico, sia dell'effettivo perseguimento di scopi di pubblica utilità, per evitare che questi facciano da semplice facciata per l'esercizio di un'attività commerciale, che cerca un modo di avere agevolazioni fiscali, e di avere accesso ad una più facile possibilità di finanziamento; i controlli andranno anche a verificare in che modo le risorse reperite tramite i finanziamenti, provenienti sia da privati che dal pubblico, siano impiegate, al fine di andare a dare una ancor maggiore fiducia e sicurezza al privato benefattore, ed anche ai contribuenti, che in questo modo possono essere sicuri del fatto che le risorse impiegate dallo stato, siano usate per le giuste finalità. Questi controlli sono quindi finalizzati a tutelare i reali ETS i quali vanno separati e tutelati anche dai danni recati da coloro che creano finti enti sociali finalizzati a fare da maschera per le attività commerciali, attratti dalle agevolazioni fiscali; sono infatti troppi i finti circoli che dichiarano obbiettivi nobili ed utili per poi celare dietro di essi tutt'altre attività. (Stefano Bertoletti, tutto non profit, 2017)³⁰.

³⁰ Stefano Bertoletti, 2017, Finte associazioni non profit e circoli di comodo, evasione e contributi pubblici, Tutto non profit.

Un esempio di questo tipo di fenomeno può essere dato da quanto successo ad inizio 2018 a Cosenza, dove dietro un ente che si mascherava come associazione sportiva, vi era uno stabilimento balneare con al suo interno anche un ristorante, il che gli ha permesso di non riportare a tassazione un ingente quantità di ricavi. (Unione sarda, 2018)³¹

Questi tipi di danni però non sono solo rilevanti sul piano del singolo episodio, in quanto è proprio a seguito di questo tipo di episodi che la fiducia e la credibilità degli enti non profit, e del legislatore stesso, viene compromessa; ed è finalizzato proprio ad evitare che ciò avvenga che il legislatore ha introdotto tale sistema di controllo.

Riguardo il coordinamento degli ETS, è invece stato pensato e predisposto dal legislatore un apposito ufficio al fine di poter indirizzare attraverso l'attività congiunta dei ministeri di competenza, e tramite apposite politiche di governo, le attività svolte dagli enti, in modo da poter raggiungere un maggiore livello di efficacia e di efficienza nel completamento di obiettivi di carattere sociale. A tale scopo quindi questo ufficio dovrà provvedere all'attuazione delle norme dettate dalla riforma, e dovrà provvedere a definire appositi accordi tra stato ed enti privati, finalizzati a sviluppare azioni organiche per il sistema del terzo settore che andranno a coinvolgerli in modo attivo; questo con l'ulteriore conseguenza di permettergli di arrivare ad avere un maggiore carattere istituzionale e di primo piano, che porterà a vedere maggiormente ripagati gli sforzi fatti dai loro finanziatori.

Capitolo 3

Social Bonus per i finanziatori.

Essendo uno dei principi ispiratori della riforma quello di rendere maggiormente autosufficienti gli ETS nei confronti dei finanziamenti e degli aiuti da parte dello stato, il legislatore si è mosso in modo da inserire una serie di misure volte a rendere sia più semplice che più conveniente effettuare delle donazioni i a favore degli enti non profit; in modo da incentivare il reperimento di risorse da soggetti privati, sia che questi siano persone fisiche, che persone giuridiche. Questo è stato fatto dal legislatore anche nell'ottica di dare un messaggio all'esterno, ovvero di sottolineare di come sia gli effetti delle attività svolte da questi enti vadano a beneficio dell'intera comunità, sia l'importanza degli enti di carattere

³¹ Cosenza, scoperto un falso ente no profit: evasione da 200 mila euro, 2018, Unione Sarda.

sociale sia tale che diventi importante che più soggetti privati rispetto ad ora si impegnino nel contribuire al finanziamento di tali attività.

Come già accennato prima, il legislatore, al fine di verificare l'effetto positivo che tali enti hanno sulla comunità, prevede che tali agevolazioni siano ottenibili solo tramite le donazioni agli enti verificati, ovvero quelli che abbiano superato i controlli del registro unico, in modo da limitare le possibilità che si verifichino dei comportamenti da parte degli ETS di ingannare i propri finanziatori.

Al fine di incentivare le donazioni il legislatore introduce inoltre il social bonus, ovvero un credito d'imposta riservato a coloro che effettuino erogazioni liberali in denaro, a quegli enti che abbiano come scopo quello di recuperare gli immobili appartenenti all'amministrazione pubblica che siano stati da questa abbandonati, e agli enti che si occupino di recuperare i beni, sia mobili che immobili che siano stati confiscati alla criminalità organizzata.

Questa finalità permette così al legislatore di ridurre le risorse sprecate, ed al tempo stesso di risparmiare ai contribuenti la spesa della loro riqualificazione e della loro successiva gestione; permettendo invece che di questo se ne occupino quegli enti che per loro stesse finalità e dimensioni, hanno una più chiara visione delle necessità della comunità e di come tali beni possano a questa essere utili.

Tale credito presenta due aliquote differenti nel caso che i finanziatori siano o persone fisiche, o persone giuridiche, nel primo caso al finanziatore spetta un credito d'imposta pari al 65% della donazione, mentre nel secondo caso tale aliquota viene diminuita al 50%; questo fino al raggiungimento del 15% del totale del reddito imponibile per le persone fisiche, e fino al raggiungimento del 5 per mille dei ricavi annui per i titolari di reddito d'impresa. Tale credito sarà in oltre ripartito in tre quote di uguale importo da erogare nel corso dell'anno. (IPSOA, 2017)³²

Nel solo caso dei titolari di reddito d'impresa il legislatore aggiunge ulteriori limitazioni all'utilizzo del Social Bonus; infatti è previsto che tale agevolazione non rilevi ai fini delle imposte sui redditi, o sull'imposta regionale sulle attività produttive, ma "potranno utilizzarlo in compensazione entro la data di presentazione della dichiarazione successiva" (IPSOA, 2017)³³; è in oltre previsto che il credito relativo all'imposta iva non possa eccedere l'importo di 5000 euro all'anno. Non vengono però applicati sia il limite annuo di 250 mila euro

³² Terzo settore: social bonus per le donazioni al non profit, 2017, IPSOA.

³³ Terzo settore: social bonus per le donazioni al non profit, 2017, IPSOA.

previsto per i crediti d'imposta, sia il limite massimo di compensazione annua di 700 mila euro, previsto per i crediti d'imposta ed i contributi compensabili.

Al fine di ottenere tali agevolazioni i soggetti destinatari di tali erogazioni, dovranno dare comunicazione al ministero del lavoro il totale dell'ammontare dei finanziamenti ricevuti ogni trimestre; ed in seguito questi saranno tenuti a dare una comunicazione pubblica del totale dei finanziamenti ricevuti, in cui a questi soggetti saranno associate le informazioni riguardanti il loro operato, dando quindi informazioni riguardo le condizioni in cui si trova il bene loro assegnato, le azioni atte alla sua riqualificazioni che sono in corso, il totale dei fondi ricevuti dal legislatore, ed infine dovranno essere comunicate anche le informazioni riguardo la funzione di pubblica utilità di carattere sociale che si intendono perseguire.

Altri finanziamenti agli enti; modifiche alla disciplina del cosiddetto "5 per 1000".

Con questa riforma il legislatore ha anche introdotto altre novità oltre al social bonus finalizzate ad un più facile finanziamento degli ETS, ovvero introducendo delle modifiche nell'ambito del 5 per mille. La riforma del 5 per mille è stata effettuata dal legislatore ponendo particolare attenzione due necessità in particolare, la prima era un oramai antiquata normativa, essendo infatti il 5 per mille ormai stato introdotto da ben più di 10 anni, e riguardo la seconda sentendo necessario rendere possibile una più efficace ed efficiente modalità attraverso cui verificare come vengano utilizzate le risorse reperite attraverso questo metodo di finanziamento.

Questo infatti avrà come finalità quella di sostenere ETS iscritti al registro unico al fine di finanziare la ricerca scientifica e le università, la ricerca in ambito sanitario, le attività sociali, le associazioni sportive dilettantistiche, e le attività di stampo culturale; ed è da definirsi come "una misura di sussidiarietà fiscale, in forza della quale il contribuente può destinare una parte delle imposte dovute a favore di enti iscritti ad elenchi speciali, o a favore di una finalità generale." (completamento della riforma del 5 per mille, Italia non profit, luglio 2017)³⁴. In particolare tra gli obblighi che ora gli enti beneficiari andranno ad avere vi sarà quello di redigere e rendere pubblico un rendiconto accompagnato da una relazione che vada ad illustrare come siano state utilizzate i fondi percepiti; oltre a questo anche la stessa organizzazione che abbia erogato il finanziamento sarà tenuta a redigere e pubblicare una

³⁴ Completamento della riforma del 5 per mille, luglio 2017, Italia non profit.

relazione con all'interno un elenco contenente i soggetti a cui sono state effettuate delle donazioni, le somme donate, e un rimando alle relazioni da questi prodotte.

Il legislatore ha inoltre aumentato la soglia del 5 per mille da 400 milioni a 500, con un forte incremento delle risorse percepite dalle organizzazioni partecipanti; e proceduto all'introduzione dell'iscrizione automatica al 5 per mille per le società che fossero già iscritte l'anno precedente, attraverso un apposito procedimento on line, evitando quindi il complesso procedimento burocratico, e permettendo di conseguenza di ridurre i costi sia delle organizzazioni, che del legislatore stesso. Un altro importante cambiamento rispetto al precedente regime è stata l'introduzione del 5 per mille a favore delle attività che si impegnano nella tutela, valorizzazione e promozione delle attività culturali e dei beni paesaggistici, questo dovuto anche alla cancellazione del finanziamento del 2 per mille alla cultura; fattore di grande importanza è anche la possibilità che viene ora data ai contribuenti di partecipare nella scelta riguardo il destinatario della donazione, al contrario di come invece accadeva nei periodi precedenti; e per fare questo i contribuenti dovranno indicare il codice fiscale dell'ente al quale desiderino effettuare la donazione. (Carlo Mazzini, 2017, Il sole 24 ore)³⁵.

Tra le altre tipologie di finanziamento proposte dal legislatore che gli ETS potranno andare ad utilizzare vi sarà anche la possibilità di utilizzare i titoli di solidarietà, tali titoli potranno essere emessi da istituti di credito al fine di sostenere le attività del terzo settore, con scadenza posta oltre i tre anni e con interessi di periodicità annuale; tale metodo di finanziamento però entrando nella disciplina bancaria dovrà prima essere approvato dalla commissione europea. (Valentina Melis, maggio 2017, il sole 24 ore)³⁶.

Sempre in un'ottica di rendere più vantaggioso per i benefattori effettuare le donazioni, il legislatore ha previsto oltre a queste misure specifiche anche un regime di deducibilità e detraibilità più generale, ovvero nel caso delle persone fisiche prevedendo che le donazioni sia in denaro che in natura siano detraibili fino al 30% del valore, e fino al raggiungimento della soglia di 30 mila euro per anno fiscale, aumentando la percentuale fino del 5% nel solo caso delle organizzazioni di volontariato, e prevedendo come alternativa alla detraibilità, che il credito sia deducibile fino al 10% del reddito complessivo dichiarato, lasciando in questo modo un maggiore margine di manovra per il contribuente, e l'eventuale professionista di cui si avvale. Tali disposizioni di ampio spazio di applicazione sono state previste anche le per le persone giuridiche, senza prevedere la possibilità di scegliere in che modo andare ad abbattere

³⁵ Carlo Mazzini, 2017, Nel 2017 per i 5 per mille il rinnovo è automatico, Il sole 24 ore.

³⁶ Valentina Melis, maggio 2017, Arriva il social bonus, maxisconto fiscale per le donazioni e bond- solidarietà: ecco cosa cambia per non profit e imprese sociali, il sole 24 ore.

le imposte, ma prevedendo solo che le donazioni sia in denaro che in natura siano deducibili dal reddito complessivo da sottoporre a tassazione fino al raggiungimento del 10% del reddito dichiarato, e nel caso la donazione ecceda tale reddito, il surplus è possibile riportarlo al periodo successivo. Un'ulteriore modifica molto rilevante è l'eliminazione per le persone giuridiche del tetto massimo di deducibilità, che fino a prima della riforma era stato posto a 70 mila euro annui, in quanto tale limite sarebbe incoerente con la finalità dichiarata del legislatore sia di incoraggiare le società ad innalzare la quota di finanziamenti erogati, sia di permettere agli ETS di reperire maggiori fondi tramite finanziamenti di origine non pubblica.

Regime transitorio.

Prevedendo questa riforma delle importanti variazioni all'intero sistema che regola gli Enti del terzo settore, è importante soffermarsi su come il legislatore abbia pensato la transizione dell'ormai vecchio regime al nuovo; essendo questo un procedimento particolarmente delicato vista anche la possibilità di perdere benefici acquisiti in precedenza; tale transizione in oltre è pensata per avvenire in tempi lunghi proprio al fine di raggiungere il miglior livello di efficacia, minimizzando gli errori lungo il percorso di transizione.

Tra i dubbi più rilevanti vi sono infatti quelli riguardanti le Onlus tuttora esistenti, le quali se vorranno continuare ad esistere, dovranno trasformarsi in ETS ed iscriversi al registro unico, e le onlus che vogliano nascere in questo momento, le quali si troverebbero a dovere fare riferimento per un breve lasso di tempo alla normativa precedente, per poi trasformarsi non appena diventi operativa il nuovo registro.

Al fine di risolvere questi problemi lo stesso legislatore è dovuto intervenire fornendo un'interpretazione autentica delle proprie disposizioni, con l'art 5 del d. legge del 16 ottobre 2017 n.148, nel quale tra le problematiche affrontate risalta anche quella riguardo le modifiche statutarie che le onlus e gli altri enti sociali già esistenti devono affrontare, al fine di trasformarsi in ETS, le quali per quanto siano necessarie alla corretta trasformazione rischiano di rendere gli statuti incompatibili con i vecchi ordinamenti, ancora però in vigore. Proprio per via dell'ammontare di modifiche da effettuare è stata infatti emanata una proroga ai termini precedentemente fissati dal legislatore come termine per l'entrata in vigore della riforma, portando il termine al 3 agosto 2019³⁷. (Terzo settore prorogato di sei mesi per adeguare gli statuti, 4 agosto 2018, Eutekne.info)

³⁷ Terzo settore prorogato di sei mesi per adeguare gli statuti, 4 agosto 2018, Eutekne.info.

Con la conseguenza che vi sia la possibilità di far sottostare le clausole oggetto di modifica ad un termine temporale di efficacia, il quale coincida con l'entrata in vigore delle norme cui tali clausole si riferiscono, facendo completamente entrare in vigore tutta la riforma per agosto 2019.

Altro punto altamente problematico, oltre quello della gestione delle onlus, è quello riguardante il regime cui fare sottostare gli enti che andranno a perdere le agevolazioni della de commercializzazione, come ad esempio gli enti associativi di promozione culturale, o di formazione extra- scolastica. Anche per questa problematica il legislatore ha stabilito che le agevolazioni continueranno ad avere efficacia fino al 1 gennaio del 2020, data che farà quindi da divisore tra il regime che c'è stato fin ora, e la completa entrata in vigore di quanto stabilito nella riforma iniziata nel 2016. (Alessandro Mazzullo, *vita.it*, 2018)³⁸.

Conclusioni.

Le modifiche apportate dal legislatore per mezzo della cosiddetta riforma del terzo settore sono state realizzate con lo scopo di dare una maggiore trasparenza agli enti facenti parte del terzo settore stesso, al fine sia di renderli maggiormente autosufficienti, sia per via dell'importanza sociale che tali enti hanno. Questa maggiore trasparenza riguardo l'utilizzo ed il reperimento delle risorse nelle previsioni del legislatore avrà come conseguenza il netto miglioramento della reputazione degli ETS agli occhi dei finanziatori, incentivandone quindi le donazioni. Tali cambiamenti comporteranno però, almeno al momento dell'entrata in vigore, una certa confusione all'interno delle società, essendo le modifiche adottate molto numerose ed anche radicali. L'intenzione del legislatore di rendere complessivamente più organica la disciplina permetterà però in prospettiva, una più efficiente gestione delle attività da parte del ministero del lavoro e delle politiche sociali, avendo quindi come effetto di rendere più rapido e semplice un futuro eventuale intervento correttivo, e rendendo più semplice per gli ETS o gli operatori di cui si avvalgono di comprendere come agire. I vantaggi non toccano però solo gli ETS, ma anche i loro benefattori, in quanto dal momento dell'entrata in vigore delle nuove norme sarà per loro più semplice comparare e comprendere i benefici derivanti dalle donazioni, e comparare le conseguenze delle azioni messe in pratica dagli enti; comportando quindi una maggiore responsabilità in seguito alle azioni da loro compiute, e una maggiore spinta verso risultati maggiormente positivi rispetto a quelli di

³⁸ Alessandro Mazzullo, 2018, Terzo settore e regime transitorio, *Vita.it*.

organizzazioni simili, al fine di riuscire ad attrarre più risorse, sia economiche che anche sotto forma di personale volontario.

Le modifiche fatte in ambito amministrativo, opereranno poi di pari passo con quelle nell'ambito dei finanziamenti agli enti, dove la maggior parte degli sforzi sono stati fatti nell'ottica di spingere gli ETS al reperimento autonomo dei finanziamenti, semplificando quindi la comprensione per i benefattori dei vantaggi, e di conseguenza il dialogo tra enti e privati.

Queste modifiche si spera andranno a rilanciare ulteriormente le attività sociali di iniziativa privata, per quanto queste stessero già crescendo in modo costante come dimostrato dai dati dell'Istat; la loro effettiva efficacia sarà però verificabile solo in seguito all'entrata in vigore di tutte le modifiche nel complesso, in quanto queste sono pensate per operare in maniera organica, e tenendo come base il nuovo registro unico dedicato.

Sarà di particolare interesse anche verificare l'eventuale variazione nei flussi degli investimenti che saranno in grado di attrarre gli ETS da fonti private, rispetto ai livelli attuali.

Un ulteriore dato rilevante da osservare sarebbe, verificare se la crescita degli ultimi anni nel mondo del non profit, in seguito all'entrata in vigore di queste norme si riesca a riconfermare, o addirittura a migliorare; questo per permettere al legislatore di apportare eventualmente delle modifiche correttive alla norma al fine di tentare di correggere le eventuali problematiche che si presenteranno.

Bibliografia

1. Censimento Permanente delle istituzioni non profit, dicembre 2017, ISTAT, [online], disponibile su <<https://www.istat.it/it/files/2017/12/Nota-stampa-censimento-non-profit.pdf>> [Data di accesso: 27/7/2018].
2. D.Lgs. 3 Luglio 2017, n.117
3. Marta Saccaro, 2017, la trasparenza sulle risorse da spinta alla riforma, il sole 24 ore.
4. Marta Saccaro, 2017, Terzo settore al test riforme fra risorse e semplificazioni, il sole 24 ore.
5. Marta Saccaro, 2017, Associazioni regime di favore fino a 400 mila euro di ricavi, Il sole 24 ore.
6. Monica De Paoli, 2017, il no profit produttivo cerca la via del rilancio, il sole 24 ore.
7. Luca Caramaschi, 2017, con lo scioglimento dell'ente il patrimonio va ai soci, il sole 24 ore.
8. Giovanni Esposito, 2017, La valutazione di attività e servizi trova spazio nel bilancio sociale, Il sole 24 ore.
9. Carlo Mazzini, 2017, Nel 2017 per i 5 per mille il rinnovo è automatico, Il sole 24 ore.
10. Valentina Melis, maggio 2017, Arriva il social bonus, maxisconto fiscale per le donazioni e bond- solidarietà: ecco cosa cambia per non profit e imprese sociali, il sole 24 ore.
11. Terzo settore: il bilancio sociale per conquistare la fiducia degli stakeholder, luglio 2017, IPSOA.
12. Terzo settore: la relazione di missione a prova della coerenza sociale, 2017, IPSOA.
13. Terzo settore: social bonus per le donazioni al non profit, 2017, IPSOA.
14. Gian Mario Colombo; Maurizio Ferri, 2016, riforma del terzo settore, Milano, IPSOA.
15. Guida alla riforma del terzo settore, agosto 2017, Italia no profit.
16. Completamento della riforma del 5 per mille, luglio 2017, Italia non profit.
17. Finte associazioni non profit e circoli di comodo, evasione e contributi pubblici, Stefano Bertoletti, tutto non profit, 2017, [online], disponibile su <<http://www.tuttoanonprofit.com/2017/02/finte-associazioni-non-profit-e-circoli-di-comodo-evasione-e-contributi-pubblici-chi-piu-ne-ha.html>> [Data di accesso:20/7/2018].
18. Cosenza, scoperto un falso ente no profit: evasione da 200 mila euro, Unione Sarda, 2018 [online], disponibile su <http://www.unionesarda.it/articolo/cronaca/2018/05/10/cosenza-scoperto-un-falso-ente-no-profit-evasione-da-200mila-euro-68-727300.html> [data di accesso:22/7/2018].

19. Riforma del terzo settore: elementi professionali, 2017, Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.
20. Regime agevolato ex lege 398/1991: come funziona, Manila Antomarioni, non profit oggi, 2013, [online], disponibile su < <http://www.nonprofitoggi.it/2013/06/21/regime-agevolato-ex-legge-3981991-come-funziona/>> [Data di accesso: 7/7/2018].
21. Terzo settore e regime transitorio, Alessandro Mazzullo, vita.it, vita non profit magazine, 2018, [online], disponibile su <http://www.vita.it/it/blog/la-lampadina/2018/02/16/terzo-settore-e-regime-transitorio/4478/> [data di accesso: 28/7/2018].
22. Giovanni Silvano, Benedetto Gui, Marco Cian, 2011, Società e Terzo settore. La via Italiana, Bologna, Il Mulino.
23. Associazione Nazionale oltre la frontiera, [online], disponibile su <http://www.anolf.it/attachments/article/1222/Scheda%20di%20sintesi%20della%20riforma%20del%20terzo%20settore.pdf> , [data di accesso: 5/8/2018].
24. Legge 15 maggio 1999, n. 133, art. 25, comma 1.
25. Terzo settore prorogato di sei mesi per adeguare gli statuti, 4 agosto 2018, Eutekne.info, [online], disponibile su http://www.eutekne.info/Sezioni/Art_688011.aspx?utm_source=einewsletter&utm_medium=link&utm_content=Art_688011.aspx&utm_campaign=articolo [data di accesso: 4/8/2018].