

03

Enti e società

Normativa e fiscalità

Contabilità, bilancio e controlli

Lavoro e previdenza

Finanziamenti e agevolazioni

Giurisprudenza e prassi

a cura di
Ermando BOZZA

Gli obblighi rendicontativi per un Ente del Terzo settore

Il legislatore ha previsto un vero e proprio sistema di bilancio e un conseguente articolato modello di rendicontazione per gli Enti del Terzo settore all'interno del DLgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore). Si parla di rendicontazione economico-finanziaria (art. 13) e di rendicontazione sociale (art.14), obblighi generali ai quali si aggiungono alcune previsioni di dettaglio civilistico, tributario nonché soggettivo, per tipologia di ente (volontariato, promozione sociale, enti filantropici). Il presente contributo si sofferma sui singoli documenti costituenti il "sistema bilancio" degli Enti del Terzo settore, focalizzando l'attenzione del lettore soprattutto sulle novità introdotte e sulla scalabilità degli obblighi in funzione delle dimensioni dell'ente.

Luca BAGNOLI*

1. Il bilancio d'esercizio

Un primo obbligo riguarda la rendicontazione economico-finanziaria.

Gli Enti del Terzo settore devono normalmente redigere il bilancio d'esercizio, formato da (art. 1, comma 1):

- Stato patrimoniale;
- Rendiconto gestionale, con l'indicazione dei proventi e degli oneri;
- Relazione di missione.

Lo **Stato patrimoniale** costituisce il documento chiamato a rappresentare la situazione patrimoniale e finanziaria e quindi vi sono indica-

te le attività, le passività e il patrimonio netto dell'ente con riferimento alla data di chiusura del periodo amministrativo.

Il **Rendiconto gestionale** è finalizzato a rappresentare il risultato del periodo amministrativo attraverso l'indicazione dei componenti economici positivi (proventi) e degli componenti economici negativi (oneri).

La **Relazione sulla missione** per il legislatore è destinata a illustrare le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie. In aggiunta, tale relazione accoglie la documentazione del carattere secondario e stru-

* Ordinario di Economia aziendale nell'Università di Firenze

mentale delle attività diverse di cui all'art. 6 (art. 13 comma 6 del DLgs. 117/2017¹). Essa è destinata a rappresentare, in un unico documento, le informazioni che per le società di capitali sono affidate a nota integrativa e relazione sulla gestione.

Per quanto riguarda gli aspetti formali, l'art. 13 comma 3 rimanda ad apposita modulistica da approvarsi a livello ministeriale².

Regole specifiche vigono per:

- gli Enti del Terzo settore imprese commerciali;
- gli Enti del Terzo settore di dimensioni minori.

Gli Enti del Terzo settore che esercitano la loro attività in via esclusiva o principale sotto forma di **impresa commerciale** devono tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 c.c. (art. 13 comma 4) e devono redigere e depositare presso il Registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli artt. 2423 e ss. c.c. (bilancio ordinario), 2435-*bis* c.c. (bilancio abbreviato) o 2435-*ter* c.c. (bilancio delle micro-imprese) (art. 13 comma 5).

Vi è quindi una completa **assimilazione alle regole valide per il bilancio d'esercizio di una società di capitali**, e, a parere di chi scrive, **gli obblighi informativi specifici previsti all'interno della relazione di missione sono da intendersi riferiti alla Relazione sulla gestione o, in mancanza, alla Nota integrativa.**

Gli Enti del Terzo settore che hanno componenti positivi di reddito inferiori a 220.000 euro possono limitarsi a redigere il rendiconto secondo un

criterio contabile di pura cassa, ovvero nella forma entrate-uscite. Tale rendiconto, data l'assenza della Relazione di missione, accoglie in calce la documentazione del carattere secondario e strumentale delle attività diverse (art. 13 comma 6).

Anche in questo caso la modulistica è stabilita dal Ministero.

In presenza di modelli rendicontativi semplificati, laddove vengano meno i documenti deputati a contenere informazioni obbligatorie dovrà essere prevista una modalità alternativa³.

In particolare, il problema si pone per:

- i rendiconti specifici delle attività di raccolta fondi, l'obbligatorietà dei quali permane anche nei casi in cui la relazione di missione non sia dovuta perché sostituita dal solo rendiconto di cassa;
- il rispetto della differenza retributiva massima tra lavoratori dipendenti di cui all'art. 16, laddove manchino sia il bilancio sociale sia la relazione di missione.

Il DLgs. 117/2017 non fornisce indicazioni sull'**iter di formazione del bilancio** d'esercizio.

Gli Enti del Terzo settore che svolgono la loro attività attraverso la gestione in via esclusiva o prevalente di un'impresa commerciale si ritiene siano legati alla tempistica del codice civile (art. 2364 c.c.). Per gli altri Enti del Terzo settore l'unica indicazione utile a tal fine riguarda gli obblighi di deposito. Entro il 30 giugno – termine da conciliare con le tempistiche statutarie e consuetudinarie degli enti, soprattutto quando

1 DLgs. 3.7.2017 n. 117 (in S.O. 43 alla G.U. 2.8.2017 n. 179) – “Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106”, modificato dal DLgs. 3.8.2018 n. 105 (G.U. 10.9.2018 n. 210) – “Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, recante: Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106”.

2 Il Bilancio “deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del terzo settore” (art. 13 co. 3 del DLgs. 117/2017).

3 Questa circostanza si è posta nel recente passato anche per le società cooperative di dimensioni tali da poter optare per il bilancio ex art. 2435-*ter* c.c. (bilancio delle micro-imprese). La possibilità di omettere la redazione sia della Relazione sulla gestione sia della Nota integrativa ha posto il dubbio su dove inserire le informazioni obbligatorie (la condizione di mutualità prevalente, l'ammissione di nuovi soci, il perseguimento dello scopo mutualistico, i ristoranti) previste all'interno di tali documenti. Cfr. nota Min. Sviluppo Economico 20.3.2017.

caratterizzati da periodi amministrativi diversi dall'anno solare - devono essere depositati presso il Registro unico nazionale del Terzo settore il bilancio d'esercizio, il bilancio sociale e il rendiconto delle raccolte fondi (art. 48 comma 3 del DLgs. 117/2017).

2. Il bilancio sociale

La riforma (art. 14 del DLgs. 117/2017) ha previsto per gli Enti del Terzo settore l'obbligo della redazione del bilancio sociale in caso di componenti positivi (ricavi, rendite, proventi e entrate) superiori a un milione di euro⁴.

Tale documento:

- deve essere depositato con le stesse tempistiche del bilancio d'esercizio, per cui si richiama quanto detto per esso in termini di predisposizione, controllo e approvazione;
- pubblicato sul sito *internet* dell'ente o della rete associativa di riferimento. 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.

La redazione seguirà linee guida di futura emanazione ministeriale e dovrà tener conto della

natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini delle valutazioni di impatto sociale delle attività svolte⁵.

Per completezza, nel bilancio sociale dovranno ulteriormente essere indicati:

- il rispetto del **parametro massimo di differenza retributiva**, pari al rapporto uno a otto, tra lavoratori dipendenti (art. 16 del DLgs. 117/2017). In caso di assenza del bilancio sociale, tale indicazione deve essere prevista nella Relazione di cui all'art. 13 comma 1;
- l'esito del **monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli artt. 5, 6, 7 e 8, effettuato dall'organo di controllo (art. 30 comma 7 del DLgs. 117/2017);
- nel caso degli **enti filantropici, l'elenco e l'importo delle erogazioni deliberate ed effettuate** nel corso dell'esercizio, con l'indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche (art. 39 del DLgs. 117/2017).

3. I rendiconti delle raccolte fondi

Gli Enti del Terzo settore **non commerciali**⁶ che **effettuano raccolte pubbliche di fon-**

4 Nell'art. 14 del DLgs. 117/2017 è inserita anche un'ulteriore previsione, finalizzata a garantire maggior trasparenza nella gestione dell'ente. Ai sensi del co. 2 gli Enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito *internet*, o nel sito *internet* della rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscono, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati.

5 Il bilancio sociale deve essere "redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore" (art. 14 co. 1 del DLgs. 117/2017). Per quando riguarda le finalità, richiamandosi al CTS e tenendo conto di quanto previsto dalla previgente normativa sull'Impresa sociale (art. 10 co. 2 del DLgs. 155/2006), il bilancio sociale dovrebbe avere il compito di rappresentare il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale di cui all'art. 4 co. 1 del DLgs. 117/2017. Per un approfondimento cfr. P. D'Angelo P. "Il bilancio sociale negli Enti del Terzo settore", in *questa Rivista*, 1, 2018, p. 124 ss.

6 La "non commercialità" è definita dall'art. 79 co. 5 del DLgs. 117/2017. Cfr. Fatarella A. "Il nuovo concetto di non commercialità negli Enti del Terzo settore", in *questa Rivista*, 1, 2018, p. 79 ss.

di sono soggetti a un ulteriore obbligo rendicontativo (art. 87 comma 6 del DLgs. 117/2017). In particolare, sono chiamati a predisporre e inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'art. 13 un rendiconto specifico dal quale devono risultare in modo chiaro e trasparente, anche a mezzo di una relazione illustrativa, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'art. 79 comma 4 lett. a del DLgs. 117/2017). Tale obbligo vale soltanto per le raccolte pubbliche effettuate occasionalmente in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione e in quanto tali non concorrenti alla formazione del reddito (imponibile) degli Enti del Terzo settore non commerciali. In aggiunta, il CTS ammette la possibilità di realizzare *"attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità a linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore"* (art. 7 comma 2 del DLgs. 117/2017). Dunque, da una lettura puntuale della norma, per un Ente di Terzo settore non commerciale si rileva:

- l'obbligatorietà di uno **specifico rendiconto**, inserito all'interno del sistema di bilancio dell'ente, soltanto per le singole attività di raccolta fondi occasionali e non

- anche per quelle organizzate e continuative;
- il **diverso regime tributario** delle attività di raccolta fondi occasionali, considerate non commerciali, rispetto a quelle organizzate e continuative;
- la conseguente natura di **onere** per il riconoscimento della non commercialità attribuita al rendiconto con riferimento a ciascuna raccolta fondi occasionale.

Per quanto riguarda forma e contenuti dei rendiconti di raccolta fondi un buon riferimento è rappresentato dalla "rendicontabilità" individuata all'interno delle *"Linee Guida per la raccolta fondi"* dell'Agenzia per le ONLUS⁷.

L'esigenza è quella di dare conto, attraverso la descrizione delle attività svolte e la rilevazione analitica dei valori economico-finanziari, delle raccolte fondi realizzate.

In particolare, per quanto di rilievo in questa sede, vengono considerate opportune le seguenti indicazioni:

- la finalità della raccolta (sostegno a programmi di attività o a specifici progetti);
- gli oneri di struttura e di raccolta nonché l'incidenza degli stessi sui fondi raccolti.

Infine, questi specifici rendiconti devono essere:

- inseriti all'interno del bilancio d'esercizio (art. 13 comma 1 del DLgs. 117/2017), del rendiconto di cassa (art. 13 comma 2 del DLgs. 117/2017);
- depositati, all'interno del bilancio d'esercizio o del rendiconto di cassa, entro il 30 giugno presso il Registro unico nazionale del Terzo settore (art. 48 comma 2 del DLgs. 117/2017);
- conservati ai sensi dell'art. 22 del DPR 600/73 (art. 87 comma 6 del DLgs. 117/2017).

7 Cfr. Documento Agenzia per le ONLUS del maggio 2010 *"Linee Guida per la Raccolta dei Fondi"*.

4. Modelli di rendicontazione e adempimenti tributari

Il modello di rendicontazione per un Ente del Terzo settore risulta influenzato in modo significativo dagli adempimenti tributari previsti dal DLgs. 117/2017. Pertanto ne appare opportuna una sintetica trattazione in questa sede.

Gli Enti del Terzo settore non commerciali ai fini tributari e a pena di decadenza dai benefici fiscali previsti sono chiamati ad assolvere a una serie ben definita di obblighi contabili (art. 87 comma 1 del DLgs. 117/2017):

- in relazione all'attività complessivamente svolta, devono redigere **scritture contabili cronologiche e sistematiche** atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione;
- devono inoltre rappresentare adeguatamente nel bilancio di cui all'art. 13 (bilancio d'esercizio o rendiconto di cassa) **distintamente le attività diverse** (art. 6) **dalle attività di interesse generale** (art. 5). La suddetta distinzione influenzerà le modalità di rendicontazione, anche se al momento manca una indicazione puntuale della natura di tale distinzione – economica, finanziaria, patrimoniale – e conseguentemente l'individuazione del o dei documenti deputati a ciò;
- infine, le scritture e la relativa documentazione **vanno conservate** per un periodo non inferiore quello indicato dall'art. 22 del DPR 600/73.

Per il legislatore una contabilità formata da libro giornale e libro degli inventari tenuti secondo le disposizioni di cui agli artt. 2216 e 2217 c.c. permette di assolvere ai su citati obblighi (art. 87 comma 2 del DLgs. 117/2017).

In relazione alle attività (di cui agli artt. art 5 e 6) svolte con **modalità commerciali**, gli Enti nel Terzo settore non commerciali devono tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui all'art. 18 del DPR 600/73, anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti al comma 1 del medesimo articolo.

Inoltre, in relazione all'attività commerciale esercitata, tali enti hanno l'obbligo di tenere la **contabilità separata**⁸.

Il legislatore ha previsto alcune semplificazioni per gli **enti di minori dimensioni**.

Gli Enti del Terzo settore non commerciali che nell'esercizio delle attività di cui agli artt. 5 e 6 non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore all'importo stabilito dall'art. 13 comma 2 (220.000 euro) possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste ai fini fiscali, il **rendiconto (finanziario) di cassa** di cui al medesimo art. 13 comma 2 (art. 87 comma 3 del DLgs. 117/2017).

Gli Enti del Terzo settore non commerciali:

- che sono associazioni di promozione sociale o organizzazioni di volontariato; e
- che non superano 130.000 euro di ricavi su base annua;

possono optare ai fini tributari per il **regime forfetario** di cui all'art. 86 del DLgs. 117/2017. A fronte di questa determinazione forfetaria del reddito imponibile tali enti **sono esonerati dalla tenuta delle scritture contabili ai fini tributari**, fermo restando l'obbligo di conservazione della documentazione emessa e ricevuta.

Infine, gli Enti del Terzo settore che svolgono le loro attività con **modalità commerciali** sono tenuti a seguire gli adempimenti contabili di natura tributaria delle imprese commerciali.

8 Si ricorda che gli Enti del Terzo settore non commerciali, in alternativa ai criteri ordinari di determinazione del reddito d'impresa, possono optare per la determinazione forfetaria dello stesso, ai sensi dell'art. 80 del DLgs. 117/2017.

5. La destinazione del patrimonio e l'assenza di scopo di lucro

Il patrimonio degli Enti del Terzo settore, inteso in una accezione ampia che comprende ricavi, rendite, proventi e entrate comunque denominate, è destinato ad essere utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. In aggiunta a tali vincoli di attività, gli Enti del Terzo settore si caratterizzano per l'**assenza di scopo di lucro**.

È pacificamente ammessa la possibilità di realizzare risultati di esercizio positivi (il c.d. lucro oggettivo) mentre, ai sensi dell'art. 8 comma 2 del DLgs. 117/2017, ne è esplicitamente vietata la distribuzione, diretta o indiretta, 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.

Il legislatore individua alcune **presunzioni assolute di distribuzione indiretta** (art. 8 comma 3), le quali trovano evidenza e possono essere verificate partendo dalle scritture contabili e dal bilancio d'esercizio:

- 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 DLgs. 15.6.2015 n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 comma 1 lett. b), g) o h);

- 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 di cui all'art. 5;
- 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.

Eventuali utili e avanzi di gestione sono amministrativamente destinati a incrementare il patrimonio netto e conseguentemente ad essere reinvestiti, direttamente o indirettamente, nell'attività dell'ente⁹.

In caso di estinzione o scioglimento il patrimonio

⁹ In merito ai movimenti di fondi del patrimonio netto di un'azienda non profit si ricorda quanto proposto dalla Raccomandazione n. 4/2006 della Commissione Aziende non profit del CNDC "Prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto".

netto residuo è devoluto, raccolto il parere positivo dell'Ufficio regionale (provinciale) del Registro unico del Terzo settore, ad altri enti in base alle indicazioni dello statuto o dell'organo di governo (art. 9 del DLgs. 117/2017)¹⁰.

6. La gratuità nel sistema di bilancio

La riforma attribuisce alle gratuità, sia quali fattori produttivi sia quali risultati dell'attività svolta, un rilievo significativo e ne prevede una opportuna misurazione strumentale al complessivo impianto rendicontativo di un ente del Terzo settore.

In particolare e per quanto di rilievo in questo scritto, il CTS richiama la **gratuità** in rapporto:

- alla definizione di non commercialità delle attività di interesse generale di cui all'art. 79 comma 2;
- alla misurazione della "prevalenza" commerciale di cui all'art. 79 comma 5;
- al limite per le attività diverse di cui all'art. 6.

Le attività di interesse generale di cui all'art. 5 "si considerano non commerciali quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi" (art. 79 comma 2 del DLgs. 117/2017)¹¹. Ogni singolo settore di attività, tra i 26 previsti, si qualifica come commerciale e quindi soggetto a IRES se i proventi

complessivi a titolo di corrispettivo, includendovi gli apporti economici da parte degli enti pubblici, superano i costi effettivi – somma dei costi diretti e indiretti secondo la Relazione illustrativa al DLgs. – del settore.

A ben vedere, siccome la nozione di costo effettivo dovrebbe prescindere dalla manifestazione finanziaria dello stesso ed essere legata all'utilizzo – appunto effettivo – del sottostante fattore produttivo, si auspica un pronunciamento chiarificatore da parte ministeriale o dell'Agenzia delle Entrate. In caso di conferma della suddetta tesi, risulta necessario e opportuno procedere alla **quantificazione e rilevazione contabile delle risorse acquisite a titolo gratuito** al fine di fornire il necessario supporto ai calcoli di non commercialità.

L'art. 79 comma 5 del DLgs. 117/2017 definisce l'Ente del Terzo settore "non commerciale" attraverso la tradizionale non prevalenza dei componenti positivi di natura commerciale rispetto a quelli non commerciali¹².

Gli Enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di "ente commerciale" quando i proventi delle attività di interesse generale (art. 5), svolte con modalità commerciali, nonché le attività di cui all'art. 6¹³, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali. Nel definire le entrate derivanti da attività non commerciali rilevano i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti. A tal fine, si deve tener conto del valore normale delle

¹⁰ In mancanza di disposizioni statutarie o dell'organo competente la devoluzione del patrimonio residuo avviene a favore della Fondazione Italia Sociale, istituita ai sensi dell'art. 10 della L.106/2016.

¹¹ L'art. 79 co. 2 parla di "versamenti per corrispettivi", ma tale indicazione si ritiene applicabile anche ai ricavi maturati per competenza laddove tale sia il regime contabile prescelto dall'ente.

¹² Il riferimento va all'art. 149 del TUIR.

¹³ Fatte salve le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'art. 6 del DLgs. 117/2017. In merito alla non commercialità delle sponsorizzazioni si veda Manfredonia M., Sepio G. "Terzo settore, sponsorizzazione fuori dall'attività commerciale", *Il Sole 24 Ore*, 3.10.2018.

cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali, e questo implica l'esigenza di valorizzare le gratuità con riferimento a quanto erogato senza corrispettivo.

Infine, le "attività diverse" di cui all'art. 6 sono in attesa di definizione ministeriale, la quale dovrà tener conto del rapporto tra insieme di risorse anche volontarie e gratuite impiegate in tali attività e l'insieme di risorse analoghe impiegate nelle attività di interesse generale.

In particolare, tali attività, necessariamente secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, saranno valutate nel loro rilievo anche in relazione alle risorse gratuite assorbite. Ne consegue l'opportunità di quantificare tali risorse e di inserirle sistematicamente nei percorsi rilevativi dell'ente al fine di preconstituire l'insieme di dati necessari per la determinazione del suddetto rapporto. In definitiva, la valorizzazione delle risorse (fattori produttivi) gratuite e dei prodotti ceduti senza corrispettivo di mercato – si tratti di beni o di servizi – assume per i motivi sopra citati una importanza particolare all'interno del più ampio sistema amministrativo contabile di un Ente del Terzo settore.

7. I controlli su modello di rendicontazione e sistema di bilancio

La riforma concede ampio spazio alla previsione di un organo di controllo (art. 30 del DLgs.

117/2017¹⁴ nonché alla revisione legale dei conti (art. 31 del DLgs. 117/2017).

In linea generale, l'organo di controllo, anche monocratico, vigila (art. 30 comma 6):

- sull'osservanza della legge e dello statuto;
- sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del DLgs. 231/2001¹⁵;
- sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento¹⁶.

All'organo di controllo è poi attribuito il compito di monitorare l'osservanza delle finalità costitutive di cui all'art. 4 comma 1, laddove si parla di enti "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".

Ne consegue l'obbligo di monitorare:

- **lo svolgimento delle attività di interesse generale** previste dall'art. 5, ivi compresa l'assenza di scopo di lucro;
- **la secondarietà e la strumentalità delle attività diverse** di cui all'art. 6 rispetto a quelle di interesse generale, anche alla luce di criteri e limiti disciplinati da apposito decreto ministeriale;
- il rispetto delle finalità di cui all'art. 7 per quanto riguarda la **raccolta fondi**, ovvero il finanziamento delle attività di interesse generale, nonché il rispetto delle modalità di svolgimento ivi previste;
- il rispetto dell'art. 8 in relazione al **divieto di lucro soggettivo e alla destinazione del patrimonio**;

14 La nomina dell'organo di controllo è obbligatoria (art. 30 del DLgs. 117/2017): sempre, per le fondazioni (co. 1); al superamento di determinati parametri dimensionali, per le associazioni (co. 2); in presenza di patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi dell'art. 10 co. 4 del DLgs. 117/2017.

15 Per un approfondimento, cfr. Documento FNC e CNDCEC del giugno 2016 "Principi di redazione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo ex D. Lgs. 231/2001".

16 Si tratta delle attività di vigilanza previste dall'art. 2403 c.c. per il Collegio sindacale delle società di capitali. Sul tema cfr. CNDCEC del settembre 2015 "Norme di comportamento del collegio sindacale. Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", § 3.

nonché l'obbligo di attestare che il bilancio sociale sia redatto secondo le linee guida di cui all'art. 14¹⁷. La revisione legale, obbligatoria al superamento di determinati limiti dimensionali o in presenza di patrimoni destinati, può essere esercitata dall'organo di controllo, qualora formato da revisori legali, o da un revisore o una società di revisione nominati *ad hoc*¹⁸.

8. L'entrata in vigore

In merito all'entrata in vigore delle disposizioni relative al complesso modello di rendicontazione disciplinato dal CTS si è pronunciato il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali¹⁹.

Per quanto riguarda il bilancio d'esercizio, tutti gli enti del Terzo settore sono tenuti alla redazione, nelle forme di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 13. L'assenza della modulistica, determinando unicamente l'eterogeneità della documentazione, non esonera gli enti da tale adempimento.

Al contrario, l'adozione del bilancio sociale viene

ritenuta facoltativa. In questo caso la mancanza delle linee guida ministeriali, laddove la conformità ad esse costituisce un elemento pregnante anche per quanto riguarda l'attestazione fornita dall'organo di controllo, ai sensi dell'art. 30 comma 7, viene ritenuta dirimente.

Infine, il Ministero richiama l'obbligo di pubblicazione annuale sul sito internet degli emolumenti, compensi o corrispettivi, a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti ed agli associati (art. 14, comma 2). Essa troverà attuazione a partire dal 1° gennaio 2019, con riferimento alle attribuzioni disposte nel 2018, cioè nel primo anno successivo all'entrata in vigore della norma in esame.

Per completezza, con riferimento agli adempimenti sulla trasparenza si ricorda l'obbligo di pubblicare entro il 28 febbraio di ogni anno le informazioni relative a sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque i vantaggi economici di qualunque genere superiori a 10.000 euro ricevuti nell'anno precedente da pubbliche amministrazioni e dai soggetti da esse partecipati (art. 1 comma 125 della L. 124/2017)²⁰.

17 Lo stesso bilancio sociale è chiamato a dare atto degli esiti del monitoraggio svolto dall'organo di controllo (art. 30 co. 7, ultimo periodo).

18 Cfr. Insaudo G. "Revisione legale dei conti negli Enti del Terzo settore e nelle imprese sociali", in *questa Rivista*, 3, 2018, p. 116 ss.

19 Cfr. circ. Min. Lavoro 29.12.2017 prot. n. 12604 "Codice del Terzo settore. Questioni di diritto transitorio. Prime indicazioni".

20 Tale obbligo decorre dal 2018, pertanto la prima pubblicazione dovrà avvenire entro il 28 febbraio 2019. Cfr. circ. Min. Lavoro 23.2.2018 prot. n. 34/2540 "Legge 4 agosto 2017, n. 124 (c.d. legge concorrenza) – art. 1, commi 125-129".