

Paolo Pesticcio

**L'ASSENZA DI  
SCOPO DI LUCRO E  
LA DESTINAZIONE  
DEL PATRIMONIO**

11

In collaborazione con

## L'assenza di scopo di lucro e la destinazione del patrimonio

### A cura di

Paolo Pesticcio

### Gruppo di lavoro

Massimiliano Artioli  
Francesco Aurisicchio  
Federica Cazzaniga  
Luca Masera

Prima edizione  
febbraio 2020

In collaborazione con



# Indice

*La presente pubblicazione potrebbe essere oggetto di futuri aggiornamenti in relazione ai Decreti attuativi non ancora emanati e ad ogni altro provvedimento che potrebbe modificare o integrare la situazione normativa attuale.*

<b>Inquadramento</b>	<b>4</b>
<b>Introduzione</b>	<b>5</b>
<b>Introduzione</b>	<b>7</b>
La <i>ratio</i> delle disposizioni	8
<b>1</b>	<b>1</b>
<b>Il divieto di distribuzione degli utili per gli ETS</b>	<b>9</b>
Le fattispecie di distribuzione indiretta di utili 1.1	9
Aspetti sanzionatori 1.2	14
<b>2</b>	<b>2</b>
<b>La devoluzione del patrimoni degli ETS</b>	<b>15</b>
L'obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento ed estinzione 2.1	15
La perdita della qualifica di ETS senza scioglimento ed estinzione 2.2	17
Questioni legate al periodo transitorio 2.3	19
Aspetti sanzionatori 2.4	20

## Inquadramento agli Instant book

La Riforma del Terzo Settore è intervenuta organicamente per ridefinire e riorganizzare l'intero funzionamento del non profit nel nostro Paese. Un cambiamento importante che non riguarda solo le organizzazioni direttamente coinvolte in questo processo.

Quando parliamo di Terzo Settore e di non profit intendiamo soprattutto volgere lo sguardo a quel patrimonio di esperienze, di partecipazione civile, di cittadinanza attiva, che nelle diverse sfumature culturali e sociali viene espresso per il tramite delle organizzazioni che compongono questo variegato mondo. Ciascuna di esse dovrà avviare un ripensamento e una ri-collocazione. Lo spartiacque sarà rappresentato dall'essere dentro o fuori dal Registro nazionale degli enti di Terzo settore, ma anche dalla sezione specifica dello stesso nella quale andrà a collocarsi. Un ripensamento che andrà a incidere fortemente sugli scopi di ogni singolo soggetto e in modo sostanziale sulla quotidianità organizzativa e nel sul modo di intendere e fare non profit. Il cambiamento sarà anche e soprattutto culturale, sociale, partecipativo e democratico, nelle pratiche associative e, nella governance.

Anche i Centri di Servizio per il Volontariato sono stati oggetto di attenzione da parte del Codice del Terzo settore, che li riconosce come una importante infrastruttura del nuovo sistema. E proprio nell'ambito del nuovo mandato affidato dalla Riforma ai Centri di Servizio, CSVnet Lombardia e CSVnet, l'Associazione nazionale dei Centri di Servizio, hanno inteso dedicare una apposita collana di "instant book" alle varie innovazioni introdotte dal Codice. Lo scopo è sostenere e accompagnare la stagione di cambiamento che gli Enti del Terzo Settore affronteranno, e nel contempo fornire approfondimenti e linee guida che possano agevolare volontari, soci, operatori e dirigenti associativi nell'interpretazione delle norme introdotte o modificate dalla riforma.

**Attilio Rossato** – Presidente CSVnet Lombardia

**Stefano Tabò** – Presidente CSVnet

## Introduzione agli Instant book

In questa collana Bussole ci occuperemo espressamente del Codice del Terzo settore nei suoi elementi innovatori, ma anche di modifica rispetto ai contesti normativi abrogati.

Ricordiamo che Il Codice rientra nell'intendimento esplicito della legge delega che prevede un quadro normativo unitario per gli enti del Terzo settore (ETS). Infatti oltre al Codice stesso sono da annoverare anche i decreti legislativi sulla "Revisione della disciplina in materia di impresa sociale", sulla "Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche" e sulla "Istituzione e disciplina del servizio civile universale".

L'informativa che segue quindi, come le altre della collana, illustra e approfondisce diverse questioni e problematiche regolate dai decreti attuativi della legge delega di Riforma del Terzo settore. L'obiettivo è promuovere e arricchire la consapevolezza e la conoscenza e quindi di poter accedere con completezza ad informazioni precise e dettagliate.

Ogni volume della collana si pone in diretta continuità con gli altri e avrà un taglio eminentemente pratico e di natura divulgativa. L'auspicio è che la scelta della semplicità di base nella redazione del testo, possa permettere anche a chi non esercita un ruolo o una professione tecnica, di comprendere i cambiamenti introdotti.

Evidenziamo inoltre che i testi sono stati oggetto di lavoro all'interno di un quadro applicativo ancora non definito. Infatti nonostante il Codice sia entrato in vigore il 3 agosto 2017, la sua applicazione è concretamente introdotta nel sistema secondo una complessa tempistica graduale: ad esempio le norme fiscali del titolo X del Codice in genere devono attendere il periodo d'imposta successivo a quello di operatività del RUNTS, oltre all'autorizzazione della Commissione europea per divenire operative.

Quindi i medesimi testi potranno essere oggetto di revisione in relazione all'emanazione di ogni decreto regolamentare o di atti ministeriali.

Un ringraziamento finale va agli esperti per la loro disponibilità nella realizzazione dei testi e con i quali abbiamo condiviso la necessità, quando siamo partiti con questo progetto, di provare a rendere accessibili concetti e definizioni a chi tecnicamente non è esperto delle materie trattate. Del resto, il ruolo che i Centri di Servizio per il Volontariato devono svolgere, è anche quello di avvicinare volontari ed operatori sociali alle norme ed alla corretta gestione delle realtà associative.

**Alessandro Seminati** – Direttore CSVnet Lombardia

**Roberto Museo** – Direttore CSVnet

## LEGENDA

<b>CTS</b>	Decreto Legislativo (D.Lgs.) 3 luglio 2017, n. 117 “Codice del Terzo settore”
<b>CTS</b>	Codice del Terzo settore - Decreto Legislativo (D.Lgs.) 3 luglio 2017, n. 117
<b>ETS</b>	ente di Terzo settore
<b>ODV</b>	Organizzazione di Volontariato
<b>APS</b>	Associazione di Promozione Sociale
<b>ONLUS</b>	Organizzazione Non Lucrativa di Utilità Sociale
<b>ENC</b>	Ente non commerciale
<b>IS</b>	impresa Sociale
<b>ASD</b>	Associazione Sportiva Dilettantistica
<b>RUNTS</b>	Registro Unico Nazionale Terzo settore
<b>PA</b>	Pubblica Amministrazione
<b>C.C./c.c.</b>	Codice Civile
<b>TUIR/Tuir</b>	Testo Unico delle Imposte sui Redditi - Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) 22 dicembre 1986, n. 917
<b>IVA</b>	Imposta sul Valore Aggiunto
<b>Coni</b>	Comitato olimpico nazionale italiano

## Introduzione

Il presente lavoro vuole offrire una prima ragionata riflessione in merito alle disposizioni di legge, contenute nel D.Lgs. n. 117/2017 - Codice del Terzo (CTS), legate al generale divieto di distribuzione degli utili vigente per gli Enti del Terzo settore (ETS)<sup>1</sup>.

La L. 106/2016 ha dedicato l'intero articolo 9 all'individuazione dei principi da seguire nella modifica e/o implementazione delle misure fiscali di sostegno economico per i “nuovi” ETS. Come in passato, dunque, il rilancio del Terzo settore passa dall'utilizzo di una fiscalità di vantaggio, accompagnata da un desiderio di armonizzare la disciplina legata alle numerose e differenti tipologie di enti non profit oggi destinatari di altrettanti regimi

fiscali differenziati.

Scorrendo il citato articolo si possono facilmente individuare i fondamentali principi ed i criteri che hanno accompagnato la formulazione delle disposizioni inerenti alla fiscalità dei nuovi ETS. In tale sede, tuttavia, l'obiettivo è quello di soffermare l'attenzione su uno dei principi contenuti nella lett. a) del citato articolo 9 della delega legislativa, che si è tradotto in disposizioni a tutela del patrimonio degli ETS con l'obbligo di specifiche previsioni legate all'assenza di scopo di lucro ed alla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento ed estinzione o perdita della qualifica di ETS.

<sup>1</sup> Specifica disciplina è prevista per l'impresa sociale (D.Lgs. n. 112/2017) e ad essa si rinvia anche per tali aspetti.

## La ratio delle disposizioni

Risulta di una certa evidenza come il Legislatore, attraverso specifiche disposizioni, abbia inteso impedire ogni uso strumentale di enti (ETS) che beneficiano delle agevolazioni fiscali previste dal CTS. Da un lato, con l'art. 8 del CTS, si è voluto assicurare l'utilizzo appropriato delle risorse nel periodo di operatività dell'ETS, attraverso il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili ed avanzi di gestione e vincolando l'impiego degli stessi utili alla realizzazione delle attività statutarie; dall'altro, con l'art. 9 del Codice, il legislatore ha voluto evitare possibili trasferimenti di patrimonio al di fuori del comparto degli ETS vincolando la devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente o di perdita della condizione di ETS. La ratio complessiva perseguita dalle due disposizioni appena richiamate diviene, a questo punto, facilmente comprensibile: l'ente che abbia fruito di

specifiche agevolazioni fiscali grazie alla qualifica di ETS è soggetto all'obbligo di Legge di orientare, durante la sua esistenza, le proprie risorse al perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. In caso di scioglimento o di perdita della condizione di ETS lo stesso vincolo si realizza devolvendo il patrimonio, o parte di esso, ad altri ETS.

# 1

## Il divieto di distribuzione degli utili per gli ETS

### 1.1 Le fattispecie di distribuzione indiretta di utili

Proprio sulla scorta dei principi sopra esposti, il CTS (D.Lgs. 117/2017) ha dedicato l'intero articolo 8 alla disciplina dell'utilizzo del patrimonio e all'assenza dello scopo di lucro dell'ETS.

Il primo comma dell'articolo 8 pone immediatamente un vincolo al patrimonio (comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate) degli ETS il quale deve essere utilizzato *“per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”*. È, pertanto, vietata la distribuzione, anche in modo indiretto, di utili ed avanzi di gestione, fondi e

riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo.

Il terzo comma del medesimo articolo 8 individua, inoltre, cinque fattispecie che danno luogo, in ogni caso al solo verificarsi, a *“distribuzione indiretta di utili”*.

Prima di procedere all'analisi delle singole fattispecie contenute nel comma appena citato, si ritiene essenziale dare risposta al quesito che potrebbe immediatamente sorgere dalla lettura del comma. Si tratta di un numero “chiuso”, e quindi esaustivo di ipotesi, oltre le quali non se ne possono ravvisare altre? A tale quesito si ritiene debba darsi immediatamente

una risposta negativa, ben potendo gli enti vigilanti (in primis l'amministrazione finanziaria) individuare ulteriori comportamenti non codificati che diano o abbiano dato luogo, di fatto, a distribuzione indiretta di utili.

Tale interpretazione trova, tra l'altro, valida conferma nell'inciso "in ogni caso" - contenuto nel comma 3 dell'art. 8 in esame - che, da un lato, non permette di qualificare le condotte in esso individuate come ipotesi esaustive e, dall'altro, lascia palesemente intuire che le ipotesi ivi richiamate sono espressione di condotte "tipiche", ritenute espressive della violazione del divieto di cui al comma 2 dello stesso articolo.

Condotte, si noti, che al loro verificarsi integrano la fattispecie della distribuzione indiretta di utili, indipendentemente dall'effettiva volontà, di perseguire quel fine e quindi "in ogni caso".

Pertanto, la distribuzione di utili è indirettamente e, a maggior ragione, direttamente vietata; nel primo caso, il legislatore ha individuato talune ipotesi

(tra le tante che potrebbero essere ravvisate) che non hanno bisogno di essere dimostrate in quanto sono presuntivamente inquadrabili come tali al solo verificarsi, nel secondo caso il divieto trova generale enunciazione nel comma 2 dell'art. 8 che nel vietare la distribuzione "anche indiretta" di utili ricorda che il patrimonio degli ETS deve essere *"utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale"*. Entrando nel merito delle cinque ipotesi, contenute nel comma 3 dell'art. 8, procediamo dunque alla loro elencazione e ad una breve analisi delle stesse:

ARTICOLO 8 D.LGS. 117/2017	RIFLESSIONI
<p>Lettera 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</p>	<p>La previsione slega il compenso massimo delle funzioni menzionate alla lettera a) da un parametro predeterminato e fisso e sembra andare incontro ad una richiesta dei "moderni" ETS che necessitano di reperire sul mercato qualifiche e capacità sempre più specializzate e preparate, anche pagandole con compensi maggiori parametrati alle loro capacità. Di contro si pone però un problema che, di fatto, sembra essere stato trascurato nella stesura della disposizione: l'aleatorietà del parametro potrà generare valutazioni in base a parametri fortemente variabili e soggettivi.</p>
<p>Lettera b) La corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del D.Lgs. 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1, lettere b), g) o h)<sup>2</sup></p>	<p>Viene previsto un tetto massimo alla retribuzione o al compenso di lavoratori subordinati ed autonomi dell'ETS che non può essere superiore al 40%<sup>3</sup> rispetto a quello previsto, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui al D.Lgs. 81/2015. La formulazione innalza il parametro quantitativo rispetto a quello contenuto nel D.Lgs. 460/1997 ma contiene, tuttavia, alcuni dubbi di legittimità. In primo luogo, il tetto massimo previsto dai contratti collettivi sembra essere applicato anche ai compensi dei lavoratori autonomi, lasciando tale estensione non pochi dubbi circa l'effettiva correttezza ed applicabilità della disposizione a tale categoria. In secondo luogo, pur prevedendosi una possibile disapplicazione del tetto del 40%<sup>4</sup> <i>"per comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale"</i> ne viene limitato l'utilizzo a soli tre specifici settori/attività tra quelli contemplati nell'art. 5 del CTS, ipotizzandosi per tale motivo dubbi di incostituzionalità legati ad una apparente ingiustificata differenza di trattamento.</p>

1 Si tratta dei settori inerenti a i) interventi e prestazioni sanitarie, ii) formazione universitaria e post-universitaria iii) ricerca scientifica di particolare interesse sociale  
 3 Si noti che per le ONLUS il D.Lgs. 460/1997, ancora vigente nel momento in cui si pubblica il presente Istant Book, prevede un tetto massimo del 20%. Tuttavia, poiché il CTS, ritiene già ETS le ONLUS si potrebbe supporre che, in questo caso, vi sia una sorta di abrogazione implicita della vecchia disposizione. Questa valutazione, tuttavia, in assenza di una posizione espressa, resta unicamente interpretativa  
 4 I settori richiamati sono: b) interventi e prestazioni sanitarie, g) formazione universitaria e post-universitaria e h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale. Resta, invece, il limite del 40% per tutti gli altri settori

ARTICOLO 8 D.LGS. 117/2017	RIFLESSIONI
<p>Lettera c) L'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale.</p>	<p>In essa deve verosimilmente ricondursi anche la corresponsione, a professionisti che abbiano svolto attività nei confronti dell'ente, di corrispettivi superiori ad un "presunto valore normale". La difficoltà applicativa di tale parametro è evidente e, tuttavia, si ritiene utile segnalare che la relazione illustrativa al decreto stabilisce che per "valore normale del bene" sarà opportuno rifarsi all'art. 9 del TUIR (D.P.R. 917/1986) che individua tale valore nel <i>"prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi (...)".</i></p>
<p>Lettera 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'articolo 5.</p>	<p>La disposizione vieta di cedere beni o servizi a condizioni economiche più favorevoli a tutti coloro che siano coinvolti nella gestione dell'ente, ne facciano parte o sovvenzionino l'organizzazione. Quanto disposto, tuttavia, non si applica ove le cessioni o le prestazioni costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS. La ratio di tale ultima eccezione è comprensibile in quanto l'ETS persegue, senza scopo di lucro, finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale attraverso l'esercizio in via esclusiva o principale di una o più attività di interesse generale di cui al citato art. 5 e, pertanto, con criteri che non sono governati da un interesse speculativo, sia che l'attività istituzionale si svolga verso terzi "estranei" che verso soggetti che abbiano, a diverso titolo, specifici rapporti/legami con l'ETS. L'ETS potrà, pertanto, erogare prestazioni attinenti ai propri ambiti di attività a condizioni anche più favorevoli rispetto a quelle di mercato, ed anche ai propri associati etc. Resta tuttavia da rilevare come ci si debba comportare per eventuali trattamenti differenziati rivolti a singole persone, e dettati esclusivamente da specifici legami con l'ente, i quali potrebbero certamente essere passibili - a parere di chi scrive - di valutazioni accertative di un qualche rilievo.</p>

ARTICOLO 8 D.LGS. 117/2017	RIFLESSIONI
<p>Lettera 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. Il predetto limite può essere aggiornato con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.</p>	<p>La disposizione fissa il limite (in misura massima non superiore di 4 punti al tasso ufficiale di sconto) degli interessi passivi che possono corrispondersi a soggetti diversi dagli istituti di credito e intermediari finanziari, in ragione di prestiti di ogni specie accesi dall'ente. La disposizione prevede che il tasso possa essere aggiornato con un Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e, dunque, intervenendo con atto amministrativo.</p>

A conclusione di tale breve disamina, si ritiene appropriato attendere l'effettiva applicazione della metamorfosi legislativa e le prime interpretazioni che giungeranno, in tale contesto, dalla prassi, soprattutto dell'amministrazione finanziaria, e dalla giurisprudenza.

## 1.2 Aspetti sanzionatori

L'art. 91 comma 1 del CTS dispone specifiche sanzioni in caso di distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a un fondatore, un associato, un lavoratore o un collaboratore, un amministratore o altro componente di un organo associativo dell'ente, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo.

I rappresentanti legali ed i componenti degli organi amministrativi dell'ETS che abbiano commesso la violazione o che abbiano concorso a commettere la violazione sono soggetti alla sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000,00 euro a 20.000,00 euro. Infine, si tenga presente che la violazione dei requisiti essenziali per essere considerato ETS (fra i quali rientrano anche le disposizioni sul divieto di distribuzione degli utili e sulla devoluzione del patrimonio contenuti negli artt. 8 e 9 del CTS) può generare, ai sensi dell'art.

94 del CTS, una valutazione da parte dell'Ufficio del Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS) in merito all'eventuale cancellazione dell'ente dal Registro Unico di cui all'articolo 45, ove ne ricorrano i presupposti. Si ritiene che anche gli organi di controllo interno possano essere chiamati in causa ove la responsabilità derivi dalla carenza nello svolgimento diligente del proprio ruolo.

# 2

## La devoluzione del patrimonio negli ETS

### 2.1 L'obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento ed estinzione

Nell'introduzione si è già accennato alla *ratio* generale alla base dell'obbligo devolutivo previsto per gli ETS, contenuto nell'art. 9 del Codice che, di seguito, affronteremo nel dettaglio.

La Relazione governativa al CTS evidenzia chiaramente il legame tra gli articoli 8 e 9 nell'impedire, il primo, che il patrimonio dell'ente sia indebitamente distribuito durante

la vita dell'ente e, il secondo, che tale distribuzione avvenga nel momento di scioglimento. Prima di soffermare l'attenzione sugli aspetti fondamentali legati alla disposizione devolutiva appena richiamata, è utile introdurre sinteticamente i tratti caratterizzanti i due istituti dello scioglimento (o estinzione)<sup>1</sup> e della devoluzione del patrimonio. Lo scioglimento di un soggetto giuridico si verifica a seguito di specifici eventi derivanti esplicitamente dalla legge oppure dalla volontà di coloro che ne fanno parte. Con esso ha inizio un processo di transizione, c.d. fase di liquidazione, volto alla definizione dei rapporti ancora

<sup>1</sup> Al termine estinzione è generalmente assimilato quello di scioglimento anche se, in verità, nel codice civile i due termini sembrano riferirsi a casistiche differenti, risultanti, nel primo caso, da un obbligo derivante da avvenimenti esterni che determinano il venire meno dell'ente e, nel secondo caso, da una scelta dell'ente stesso o di altro soggetto al quale sia attribuito potere di determinarne lo scioglimento (cfr. artt. 25 e 27 cod. civ.).



pendenti ed il cui esaurimento determina, appunto, l'atto finale di devoluzione dei beni residui, in conformità alle indicazioni statutarie (ove presenti) e comunque nel rispetto di eventuali disposizioni di legge imperative.

In tale contesto si inserisce questo breve approfondimento con lo scopo di illustrare il tema della devoluzione vincolata del patrimonio degli ETS, sia a seguito del loro scioglimento sia, come vedremo, qualora venga meno la sola qualifica di ETS, senza che necessariamente vi sia scioglimento/estinzione dell'ente. La prima disposizione da sottoporre ad analisi è il già richiamato art. 9 del Codice che impone agli ETS, in caso di estinzione o scioglimento, di devolvere il patrimonio residuo, previo parere positivo dell'Ufficio statale o regionale/provinciale del RUNTS (art. 45, comma 1) e salva diversa destinazione imposta dalla legge:

- a. ad altri enti del Terzo settore secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente;
- b. oppure, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale.

Il parere dell'Ufficio preposto deve essere reso entro trenta giorni dalla data di ricezione della richiesta che l'ente interessato deve inoltrare al predetto Ufficio, con raccomandata a/r o secondo le modalità telematiche previste dalla legge.

Decorso i trenta giorni sopra richiamati il parere si intende reso positivamente e, pertanto, l'ente potrà procedere alla devoluzione anche in assenza di specifica risposta.

Si noti che gli atti di devoluzione del patrimonio residuo compiuti in assenza del parere<sup>2</sup> o in difformità dal parere sono nulli. Tuttavia si ritiene che, anche in presenza di un silenzio assenso (dunque in assenza di parere esplicito), sia possibile per

l'organo vigilante annullare la devoluzione ove essa sia stata effettuata in violazione delle prescrizioni di legge inerenti alla qualifica dell'ente destinatario e, dunque, ove detto ente destinatario non rientrasse nel perimetro dei soggetti ammessi (ETS o Fondazione Italia Sociale) alla destinazione del patrimonio residuo.

In merito agli adempimenti strettamente procedurali (istanza, documentazione a supporto etc.), non vi è dubbio che, a RUNTS vigente, saranno resi noti ulteriori dettagli attraverso specifici atti ministeriali. Oltre alla documentazione necessaria per l'ottenimento del parere sarà anche, forse, opportuno comprendere se la procedura (e la competenza all'emissione) sarà delegata agli Uffici regionali/provinciali o se direttamente all'Ufficio Statale. La disposizione, infatti, opera un generico richiamo senza indicare l'effettivo Ufficio che si occuperà dell'emissione dei pareri.

## 2.2 La perdita della qualifica di ETS senza scioglimento ed estinzione

La devoluzione del patrimonio non è prevista solo nel caso di scioglimento o estinzione dell'ETS ma anche, seppur con vincoli differenti, nel caso di perdita della qualifica di ETS senza suo scioglimento.

Il CTS (art. 50) regola, infatti, in modo differente la fattispecie derivante dalla sola cancellazione dell'ETS dal RUNTS. Oltre che per le cause già evidenziate nel paragrafo precedente (scioglimento/estinzione), la cancellazione può, infatti, avvenire a seguito di istanza motivata da parte dell'ETS o di accertamento d'ufficio, anche in ragione di provvedimenti della competente autorità giudiziaria o tributaria divenuti definitivi o, infine, per la carenza dei requisiti necessari alla permanenza nel RUNTS. Nel caso in cui l'ente sia cancellato dal Registro per mancanza dei requisiti ma voglia continuare ad operare, ai sensi

<sup>2</sup> Si ricordi che, essendo vigente l'istituto del silenzio assenso, l'importante è che il parere sia stato richiesto e nell'assenza del suo rilascio è come se esso vi fosse comunque e con esito positivo.

del Codice Civile e privo delle agevolazioni concesse agli ETS, dovrà preventivamente devolvere il proprio patrimonio secondo quanto previsto dall'articolo 9 del CTS, ma solo limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente sia stato iscritto al citato RUNTS.

La disposizione, così riprodotta, prende spunto dalla disciplina introdotta dalla prassi (cfr. Circ. n. 59/E/2007) dell'amministrazione finanziaria per i casi di perdita della qualifica di ONLUS senza scioglimento. La Circolare richiamata andò parzialmente a colmare una mancanza normativa, introducendo una modalità di calcolo del patrimonio "da devolversi" che non è risultata per nulla agevole nella sua concreta applicazione e che, salvo nuove precisazioni, si reputa andrà a produrre le medesime criticità. Sarebbe, pertanto, auspicabile che in fase di emanazione dei decreti attuativi del RUNTS si potesse individuare una procedura chiara e ponderata capace di giungere ad una quantificazione ineccepibile

della parte di patrimonio da assoggettarsi a devoluzione nel caso in esame.

Per completezza è da segnalare che il passaggio di una ETS da una sezione ad un'altra del RUNTS non comporta alcun obbligo devolutivo proprio per il permanere della condizione di ETS.

Infine, da tenere presente che un'eventuale opposizione alla cancellazione dal Registro andrà presentata innanzi al Tribunale amministrativo competente per territorio (TAR).

## 2.3 Questioni legate al periodo transitorio

Di grande rilievo, anche per una valenza quantitativa del numero di enti coinvolti, è la disciplina prevista, in tale contesto, per il periodo di transizione dalle vecchie alle nuove disposizioni (cfr. art. 101, c. 8).

In tale ambito, è stato previsto che la perdita di qualifica di ONLUS (come è noto la qualifica ONLUS non sarà più presente nel panorama degli ETS), a seguito dell'iscrizione nel RUNTS, anche in qualità di Impresa Sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente né di perdita della qualifica e, pertanto, non comporta alcuna devoluzione del patrimonio.

Stessa valutazione viene riproposta per gli enti associativi, per i quali l'iscrizione nel RUNTS, anche in qualità di impresa sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente, ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dal comma 8 dell'articolo 148 del TUIR (D.P.R. 917/1986).

Le disposizioni appena richiamate

rilevano anche qualora l'iscrizione al RUNTS avvenga prima dell'autorizzazione della Commissione europea di cui al comma 10.

La disposizione, pur nella confusione ed erronea interpretazione delle disposizioni richiamate (a normativa oggi vigente, la perdita di qualifica di ente privilegiato, ai sensi dell'art. 148 del TUIR, non comporta alcuna devoluzione obbligatoria del patrimonio, nemmeno parziale), sembra preoccuparsi di assicurare anche tale categoria di soggetti sul fatto che il passaggio nel RUNTS non integra un'ipotesi di scioglimento (e dunque non obbliga l'ente alla devoluzione del patrimonio).

La disposizione, tuttavia, appare alquanto infelice nella sua stesura giacché lascia intendere che un ente che abbia uno statuto adeguato al co. 8 dell'art. 148 TUIR e decida di non iscriversi al novello Registro (RUNTS) sia obbligato alla devoluzione, anche in assenza di suo scioglimento. Tale obbligo, invero, come sopra precisato non trova alcun

riscontro nelle disposizioni di legge e nemmeno nella prassi. La Circolare n. 59/E/2007 che, a suo tempo, introdusse (con un atto di prassi, lo si ricordi) la devoluzione vincolata parziale per i casi di perdita della qualifica di ONLUS senza scioglimento, non è in alcun modo riferibile (ed in non essa non vi è alcun riferimento) agli enti agevolati ai sensi dell'art. 148 TUIR o ad enti che rivestano qualifiche differenti da quella di ONLUS.

Si ritiene, pertanto, non sia giustificato chiedere una devoluzione del patrimonio - pur parziale - ad un ente che abbia qualifica differente da quella di ONLUS "di opzione", giacché tale richiesta non troverebbe sostegno in alcuna ratio legislativa e nemmeno in una disposizione di prassi da essa derivante. Le leggi n. 266/1991 e n. 383/2000, regolanti rispettivamente le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, non hanno in alcun modo mai vincolato tali enti alla devoluzione del patrimonio (seppur parziale) in caso di sola

perdita della qualifica (e dunque di uscita dal relativo albo/registro).

In tale contesto, tuttavia, data la delicatezza delle conseguenze, sarebbe necessaria una pronuncia congiunta degli enti vigilanti (Ministero del Lavoro e Politiche sociali e Agenzia delle Entrate).

## 2.4 Aspetti sanzionatori

In relazione agli aspetti sanzionatori, si ricordi che la devoluzione del patrimonio residuo effettuata in assenza o in difformità al parere dell'Ufficio del RUNTS, comporta una sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000,00 euro a 5.000,00 euro, per i rappresentanti legali ed i componenti degli organi amministrativi degli ETS che abbiano commesso la violazione o che abbiano concorso a commettere la violazione. (cfr. art. 91 c. 2 CTS)

# CSV

## Centri di servizio per il volontariato

I Csv sono stati istituiti con la Legge quadro sul volontariato 266/1991 (oggi abrogata) come soggetti "a disposizione delle organizzazioni di volontariato (Odv) e da queste gestiti al fine di sostenerne e qualificarne l'attività". Operano dal 1997 e hanno completato la loro diffusione sul territorio nazionale nel 2001.

La funzione dei Csv è stata confermata e ampliata dal Codice del terzo settore (artt. 61-66), che assegna loro il compito di "organizzare, gestire ed erogare servizi di supporto tecnico, formativo ed informativo per promuovere e rafforzare la presenza e il ruolo dei volontari negli enti del terzo settore (...) con particolare riguardo alle organizzazioni di volontariato".

Lo stesso Codice ha posto i Csv sotto l'autorità dell'Organismo nazionale di controllo (Onc), una fondazione di diritto privato sottoposta alla vigilanza del ministero del Lavoro e delle Politiche sociali. In particolare, l'Onc amministra il Fondo unico nazionale (Fun) destinato alle attività dei Csv. Il Fun è costituito da risorse delle fondazioni di origine bancaria che annualmente vi destinano un quindicesimo dei loro utili più eventuali integrazioni richieste dall'Onc alle fondazioni stesse, le quali usufruiscono di un credito di imposta riconosciuto dallo Stato.



In collaborazione con



**CSVnet LOMBARDIA**  
Piazza Castello 3 • Milano  
tel. +39 366 6633463  
[segreteria@csvlombardia.it](mailto:segreteria@csvlombardia.it)

