



LA TRASPARENZA
PER GLI ENTI NON PROFIT
E DEL TERZO SETTORE

2



www.cantiereterzosettore.it



Il documento è una guida agli adempimenti previsti in materia di trasparenza per gli enti non profit e del Terzo settore, partendo da un inquadramento generale della disciplina alla luce dei principi costituzionali.

Vengono analizzati in particolare i regimi di trasparenza previsti dai decreti legislativi n. 112 e n. 117 del 2017 per gli enti del Terzo settore (Ets) e per gli Ets qualificati come imprese sociali, oltre che alcuni specifici obblighi previsti per gli enti non profit in generale.

A cura di: Luca Gori, Daniele Erler.

In collaborazione con (in ordine alfabetico): Lara Esposito, Chiara Meoli, Massimo Novarino.

AGGIORNATO A OTTOBRE 2021



Sommario

1. IL SIGNIFICATO DI “TRASPARENZA” PER GLI ENTI PRIVATI.....	4
2. LA TRASPARENZA NEI CONFRONTI DEGLI ENTI NON PROFIT E DEL TERZO SETTORE.....	8
3. GLI OBBLIGHI DI TRASPARENZA PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE.....	11
3.1 IL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE.....	11
3.2 LA DENOMINAZIONE.....	12
3.3 LA TRASPARENZA VERSO I SOGGETTI INTERNI ALL’ENTE.....	13
3.4 TRASPARENZA E BILANCI.....	14
3.5 TRASPARENZA E IMPIEGO DI RISORSE PUBBLICHE.....	16
3.6 TRASPARENZA E LIBERALITÀ.....	17
4. GLI OBBLIGHI DI TRASPARENZA PER GLI ETS QUALIFICATI COME IMPRESE SOCIALI.....	22
4.1. GLI OBBLIGHI DERIVANTI DALL’ISCRIZIONE AL REGISTRO IMPRESE (E QUINDI AL RUNTS).....	22
4.2. I BILANCI.....	23
4.3. IL COINVOLGIMENTO DI LAVORATORI, UTENTI E ALTRI “STAKEHOLDER” NELL’IMPRESA SOCIALE.....	24
4.4. LA PROBLEMATICHE DI ALCUNI OBBLIGHI DI TRASPARENZA PER LE COOPERATIVE SOCIALI.....	27
5. GLI OBBLIGHI DI TRASPARENZA PER GLI ENTI NON PROFIT.....	29
5.1 OBBLIGHI DI TRASPARENZA CONNESSI ALLA PERCEZIONE DI RISORSE PUBBLICHE.....	29
5.2 OBBLIGHI DI TRASPARENZA CONNESSI ALL’AFFIDAMENTO DI SERVIZI PUBBLICI.....	32
5.3 OBBLIGHI DI TRASPARENZA CONNESSI AL 5 PER MILLE.....	34
5.4 OBBLIGHI DI TRASPARENZA CONNESSI ALLE EROGAZIONI LIBERALI.....	35
5.5 OBBLIGHI DI TRASPARENZA CONNESSI AL CONTRASTO ALLA CORRUZIONE.....	36
6. SPUNTI PER UNO “STATUTO COSTITUZIONALE” DELLA TRASPARENZA NEGLI ENTI NON PROFIT.....	40

1. IL SIGNIFICATO DI “TRASPARENZA” PER GLI ENTI PRIVATI

La nozione e la disciplina della “trasparenza” è stata molto approfondita con riguardo alla pubblica amministrazione. Minore attenzione, invece, è stata dedicata a cosa significhi “trasparenza” per gli enti privati, ed appare strategico sviluppare una riflessione in una prospettiva giuridica e culturale su questo tema.

La trasparenza, come definita in termini generali da Albert Meijer, può essere intesa come “disponibilità di informazioni su un soggetto che consente agli altri attori di monitorare il lavoro e la performance di questo attore”.

La trasparenza è, quindi, sempre una relazione fra due soggetti, presuppone a monte una attenta selezione di informazioni relative ai soggetti coinvolti nella relazione e la predisposizione di mezzi adeguati a far sì che tali informazioni siano facilmente raggiungibili ed idonee a soddisfare il fine cui la trasparenza tende (perché tali informazioni sono state scelte e rese pubbliche?). **La trasparenza, infatti, può essere considerata non come un valore in sé bensì come un mezzo rispetto ad uno scopo più ampio.**

Nella pubblica amministrazione la **trasparenza** è definita dal legislatore come “accessibilità totale dei dati e documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni, allo scopo di tutelare i diritti dei cittadini, promuovere la partecipazione degli interessati all’attività amministrativa e favorire forme diffuse di controllo sul perseguimento delle funzioni istituzionali e sull’utilizzo delle risorse pubbliche” (art. 1, c. 1, del decreto legislativo n. 33/2013, vero e proprio “codice della trasparenza”). Gli strumenti predisposti dall’ordinamento in questo ambito sono diversi: dall’accesso civico generalizzato, al diritto di accesso “classico” previsto dalla legge n. 241/1990, a misure ampie di pubblicità tramite siti web.

La trasparenza, in questo caso, è funzionale ad assicurare il controllo democratico sulla pubblica amministrazione da parte dei cittadini e delle formazioni sociali, la tutela dei diritti e degli interessi legittimi degli individui, oltre che l’efficacia e l’efficienza dell’azione amministrativa.

La Corte costituzionale ha precisato che “in nome di rilevanti obiettivi di trasparenza dell’esercizio delle funzioni pubbliche, e in vista della **trasformazione della pubblica amministrazione in una casa di vetro**, il legislatore ben può apprestare strumenti di

libero accesso di chiunque alle pertinenti informazioni, [ma] resta tuttavia fermo che il perseguimento di tali finalità deve avvenire attraverso la previsione di obblighi di pubblicità di dati e informazioni, la cui conoscenza sia ragionevolmente ed effettivamente connessa all'esercizio di un controllo, sia sul corretto perseguimento delle funzioni istituzionali, sia sul corretto impiego delle risorse pubbliche" (Corte costituzionale, sentenza n. 20/2019).

Il giudice costituzionale mette tuttavia in evidenza un rischio molto concreto: **se la trasparenza non è ben "governata", può prodursi un paradossale effetto di "opacità per confusione" derivante da una "indiscriminata bulimia di pubblicità"**.

Alcune coordinate concettuali, quindi, sono necessarie.

La trasparenza deve essere concettualmente distinta dalla pubblicità.

La pubblicità è una condizione statica di un atto o di un procedimento, che riguarda il regime di conoscibilità ed accessibilità. **Ben potrebbe accadere, però, che un atto sia pubblico ma non sia affatto trasparente.** Ad esempio, si pensi ad un atto che contenga una esposizione di dati difficilmente comprensibile, con ricorso a sigle o a codici alfanumerici, non ordinata cronologicamente, o suddivisi fra più pagine internet, o con caratteri difficilmente intellegibili. Si tratterebbe di un atto pubblico, ma non trasparente.

Si può quindi affermare che la pubblicità sia uno strumento della trasparenza, ma non la esaurisce. Al contrario, **la trasparenza presuppone, oltre la pubblicità, l'aver definito con chiarezza, completezza e comprensibilità i contenuti da esporre:** essa è, quindi, una nozione estremamente dinamica, che richiede un adattamento continuo rispetto ai destinatari, ai contenuti, ai fini.

La trasparenza amministrativa deve essere distinta dalla trasparenza che può essere prevista per gli enti privati e del Terzo settore. **Pensare, come talora si è fatto, di estendere pedissequamente le norme previste per la pubblica amministrazione al Terzo settore è un errore di prospettiva.** L'organizzazione ed il funzionamento degli enti pubblici (uffici, procedimenti amministrativi, atti amministrativi, ecc.) e l'organizzazione ed il funzionamento dei diversi soggetti privati sono fra loro profondamente diversi: conseguentemente, la trasparenza deve essere pensata in forme differenti.

Laddove il legislatore o la pubblica amministrazione attribuiscono determinati vantaggi ad alcuni soggetti privati, è costituzionalmente necessario prevedere degli oneri in grado di assicurare che tali vantaggi siano correttamente fruiti ed indirizzati, e che siano previste delle forme di controllo. Diversamente, infatti, l'attribuzione di misure di favore rischia di tradursi in un indebito privilegio rispetto a tutti gli altri soggetti che, pur svolgendo la medesima attività, non hanno accesso ad analoghe misure favorevoli (Corte costituzionale, sentenza n. 417/1993).

La trasparenza, in particolare quella privata, è spesso un risvolto della promozione e risponde all'esigenza di diffondere presso il pubblico e i soggetti portatori di interesse (stakeholder) dati e informazioni sul modo in cui le finalità di un ente vengono perseguite, rendendo in tal modo evidente come è stata utilizzata la misura promozionale di cui esso è destinatario. Ciò determina non solo una rendicontazione, bensì pure un effetto legittimante (sul piano sociale e politico-istituzionale): non è solo possibile apprezzare i "risultati" di una attività (l'impatto, potrebbe dirsi), bensì pure i dati relativi al processo ed all'organizzazione, e formulare una valutazione ragionata.

La previsione di un obbligo di trasparenza, però, non è un valore assoluto. Al contrario, può generare "conflitti" con altri diritti ed interessi di rango costituzionale. Due, in particolare, emergono con maggior evidenza e delicatezza. Il primo è la tutela del **diritto alla riservatezza** delle persone fisiche coinvolte: trasparenza non è mera soddisfazione di curiosità, né diritto di reperire dati personali, magari agevolati dall'utilizzo delle nuove tecnologie. Occorre bilanciare questi due diversi e delicatissimi interessi.

Ma pure la tutela della **libertà di impresa e della concorrenza** può venire in gioco (ad esempio per i soggetti che svolgono attività di impresa di interesse generale, come le imprese sociali o le cooperative sociali). Infatti, l'imposizione di una certa misura di trasparenza determina condizionamenti non indifferenti su come le attività di impresa sono svolte, costi significativi da affrontare, diffusione di aspetti organizzativi che potrebbero alterare gli assetti di mercato, ecc.

Si tratta di conflittualità potenziali che sono ben note nell'ambito del diritto della trasparenza: **le operazioni di bilanciamento sono il "cuore" della trasparenza per gli enti privati**, e "non può esservi un decremento di tutela di un diritto fondamentale se ad esso non fa riscontro un corrispondente incremento di tutela di altro interesse di pari rango" (Corte costituzionale, sentenza n. 143/2013).

Ciò richiede che una misura di trasparenza debba superare sempre un "test" che "richiede di valutare se la norma oggetto di scrutinio, con la misura e le modalità di applicazione stabilite, sia necessaria e idonea al conseguimento di obiettivi legittimamente perseguiti, in quanto, tra più misure appropriate, prescriva quella meno restrittiva dei diritti a confronto e stabilisca oneri non sproporzionati rispetto al perseguimento di detti obiettivi" (Corte costituzionale, sentenza n. 1/2014, richiamata dalla recente sentenza n. 20/2019). Si potrebbe scomporre tale test in due componenti: un **test di strumentalità**, al fine di verificare la connessione fra la misura di trasparenza imposta e l'obiettivo perseguito, da un lato; un **test di proporzionalità** al fine di verificare che, fra le varie misure possibili rispetto allo scopo, sia stata prescelta la meno "pesante" per il soggetto che ne è destinatario.

Ovviamente, non è escluso che certi livelli di trasparenza possano essere assicurati volontariamente e spontaneamente da ciascun soggetto, attraverso strumenti individuati autonomamente, al di là degli obblighi normativamente imposti. Molti enti privati stanno infatti sviluppando alcune specifiche misure in tal senso, ad esempio per ciò che riguarda le condizioni contrattuali dei lavoratori, l'acquisizione di beni e servizi, i risultati in termini di impatto ambientale, ecc.

2. LA TRASPARENZA NEI CONFRONTI DEGLI ENTI NON PROFIT E DEL TERZO SETTORE

Alcune dolorose ed eclatanti vicende hanno rappresentato un duro colpo inferto alla credibilità di soggetti “not for profit”, cavalcata con disinvoltura dai media e, talvolta, dalla politica. Uno degli aspetti oggetto di maggiore censura è stato proprio la carenza di trasparenza: si è detto, infatti, che un maggior livello di trasparenza avrebbe consentito di portare a galla evidenti abusi tempestivamente.

La richiesta di maggiore trasparenza, quindi, ha trovato una vasta eco nell’opinione pubblica, sebbene talvolta con toni enfatici o, addirittura, punitivi (la “trasparenza” come una sorta di “contrappasso” rispetto a benefici attribuiti dalla legge). Per questo, **appare importante oggi impostare una riflessione sul significato che la trasparenza assume in primis nei confronti degli enti del Terzo settore (Ets).**

L’intera riforma del Terzo settore, sin dalla sua presentazione attraverso le [linee guida del 2014](#), ha avuto nella “trasparenza” uno dei temi-chiave: al fine di ricostruire le fondamenta giuridiche del Terzo settore, si dichiarava che “occorre (...) sgomberare il campo da una visione idilliaca del mondo del privato sociale, non ignorando che anche in questo ambito agiscono soggetti non sempre trasparenti che talvolta usufruiscono di benefici o attuano forme di concorrenza utilizzando spregiudicatamente la forma associativa per aggirare obblighi di legge”. A tale fine, si indicavano diversi ambiti di intervento per una nuova disciplina della trasparenza: le forme di sostegno economico, pubblico e privato, degli enti del Terzo settore; la comunicazione verso l’esterno di dati relativi alla situazione economica ed all’assetto sociale; l’utilizzo di bilanci armonizzati e la loro pubblicazione online; l’affidamento di servizi in convenzione al volontariato.

La [legge delega n. 106/2016](#) ha dato indicazioni da sviluppare, orientate all’obiettivo di un innalzamento generalizzato degli obblighi di trasparenza sugli enti del Terzo settore. Il [decreto legislativo n. 117/2017 \(codice del Terzo settore\)](#) ed il [decreto legislativo n. 112/2017](#) in tema di impresa sociale hanno attuato queste indicazioni.

Come si è già accennato, questa trasparenza è del tutto differente rispetto a quella prevista per la pubblica amministrazione.

Gli enti del Terzo settore sono enti privati, del tutto distinti dagli enti pubblici (ai sensi dell’art. 4, c. 2 del codice del Terzo settore, non è consentito alle pubbliche amministrazioni ed agli enti soggetti a direzione, coordinamento o controllo da parte

delle stesse, assumere la qualifica di Ets), e perseguono finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di attività di interesse generale.

Il presupposto giustificativo di misure di trasparenza per gli enti del Terzo settore non è, quindi, riconducibile alla trasparenza amministrativa: **per gli Ets la funzione della trasparenza è quella di offrire una forma diffusa di comprensione e di controllo da parte di soggetti portatori di un interesse** (talora specificamente individuati, talaltra indeterminati: la cittadinanza, i potenziali utenti, i potenziali donatori, ecc.), **sul perseguimento delle finalità e sullo svolgimento delle attività, quali presupposti che legittimano l'attribuzione di regimi agevolati e l'accesso (diretto o indiretto) a determinate risorse pubbliche.**

L'orizzonte nel quale leggere la trasparenza nel Terzo settore è il principio di sussidiarietà: favorire il rafforzamento dell'autonoma iniziativa dei cittadini anche attraverso una serie di misure che mettano in evidenza capacità, competenze e conoscenze attraverso alcuni indicatori da rendere conoscibili ed accessibili ai portatori di interesse. Ed anche laddove risultassero delle difficoltà o delle criticità, la trasparenza può diventare uno strumento tramite il quale rendere evidenti le ragioni di fallimenti (talora inevitabili o comprensibili) e le azioni di correzione intraprese dagli stessi Ets.

È necessario uscire, in una prospettiva costituzionale, da una lettura della trasparenza che sia esclusivamente ansia di ostentazione di risultati positivi, oppure come logica poliziesca o di scoraggiamento di alcune attività.

In questa logica sussidiaria, si comprende come la legge delega n. 106/2016 indichi l'esigenza di "disciplinare gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi, differenziati anche in ragione della dimensione economica dell'attività svolta e dell'impiego di risorse pubbliche (...)" (art. 4, c. 1, lett. g).

Il principio della legge delega individua due indici rilevanti, la "**dimensione economica dell'attività svolta**" e "**l'impiego di risorse pubbliche**". Si tratta di **indici che ben possono giustificare una graduazione degli obblighi di trasparenza per la rilevanza degli interessi intercettati:** da un lato, infatti, vi è la necessità di assicurare una forma di tutela per attività che abbiano una dimensione economica rilevante e, quindi, coinvolgano gli interessi di creditori, utenti dei servizi, pubblica amministrazione; dall'altro, invece, l'impiego di risorse pubbliche, direttamente o indirettamente (ad esempio attraverso l'attribuzione di vantaggi fiscali), giustifica l'imposizione di un regime di trasparenza più accentuato.

Definito così il fondamento ed i caratteri specifici di una disciplina normativa degli obblighi della trasparenza per gli enti del Terzo settore, si comprende come la riforma abbia **codificato una sorta di statuto della trasparenza per gli Ets.**

È infine opportuno evidenziare che, qualora un soggetto decida di non entrare all'interno del perimetro del Terzo settore, collocandosi dentro gli schemi del diritto comune, vengono meno buona parte delle esigenze sopra rappresentate e, conseguentemente, la necessità di applicare misure di trasparenza specifiche.

3. GLI OBBLIGHI DI TRASPARENZA PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE



3.1 IL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE

La più rilevante misura di trasparenza prevista dalla riforma del Terzo settore è l'istituzione del **registro unico nazionale del Terzo settore (Runts)**, disciplinato dal Titolo VI del decreto legislativo n. 117/2017 (codice del Terzo settore o Cts), così come attuato dal decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali n. 106/2020.

Il decreto direttoriale n. 561 del 26 ottobre 2021 ha fissato al **23 novembre 2021** la **data di operatività del Runts**, dalla quale parte il processo di "trasmigrazione" per gli enti iscritti nei registri di settore così come la possibilità di iscriversi al registro unico per gli enti di nuova costituzione e per quelli ad oggi non iscritti nei relativi registri. L'iscrizione al Runts è un requisito essenziale per tutti gli enti che vogliono acquisire la qualifica di "ente del Terzo settore" (Ets) (art. 4, c. 1 del Cts).

L'iscrizione nel registro unico ha **effetti costitutivi** non solo in relazione all'**acquisizione della qualifica di Ets** (e dei conseguenti benefici ad essa connessi) ma anche per l'eventuale **ottenimento della personalità giuridica di diritto privato secondo il procedimento previsto dall'art. 22 del codice del Terzo settore**.

Il Runts "è pubblico ed è reso accessibile a tutti gli interessati in modalità telematica" (art. 45, c. 2 del Cts) e, con il decreto ministeriale istitutivo, sono state dettate "regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione (...) finalizzate ad assicurare l'omogenea e piena conoscibilità su tutto il territorio nazionale degli elementi informativi" di ciascun ente.

Si tratta quindi di un livello di trasparenza assai elevato, assicurato mediante una forma di pubblicità sul piano nazionale, che rende gli atti opponibili ai terzi soltanto dopo la relativa pubblicazione nel registro stesso, a meno che l'ente provi che essi ne erano a conoscenza (art. 52 del Cts).

Le informazioni il cui deposito è obbligatorio sono, in parte, identificate direttamente dalla legge (art. 48 del Cts) ed in parte elencate dal decreto ministeriale n. 106/2020 (all'art. 20).

Il deposito degli atti e dei loro aggiornamenti deve avvenire, nel rispetto dei termini previsti dal menzionato decreto, a cura degli amministratori dell'ente, a pena di

sanzione amministrativa pecuniaria (art. 2630 del codice civile) nei confronti di questi ultimi e diffida ad adempiere, con **cancellazione automatica dell'ente dal Runts** in caso di inadempimento (articoli 48, commi 4 e 5 e 91, c. 4 del Cts).

Per un riepilogo delle informazioni e dei documenti da comunicare al Runts, e delle relative tempistiche, si veda la Tabella 1 alla fine del presente capitolo.

Per le imprese sociali, l'iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione al Runts (art. 11, c. 3 del Cts). Non così invece per gli Ets che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, i quali sono tenuti ad iscriversi sia al Runts che al registro delle imprese (art. 11, c. 2 del Cts).

L'istituzione del Runts rappresenta quindi una delle più apprezzabili novità dell'intera riforma del Terzo settore. Da tempo, infatti, si attendeva la previsione di una forma di registrazione unitaria in grado di contenere e rendere accessibili a tutti gli interessati le informazioni essenziali relative agli aspetti giuridici, patrimoniali, economici, tributari ed organizzativi dei diversi enti del Terzo settore.

Per un approfondimento sul funzionamento del Runts si rinvia alla "Guida all'uso del registro unico nazionale del Terzo settore".



3.2 LA DENOMINAZIONE

Una misura di trasparenza semplice e di immediata percezione è la previsione di un obbligo specifico nella denominazione dell'ente.

È previsto, in generale, che la **"denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve contenere l'indicazione di ente del Terzo settore o l'acronimo Ets**. Di tale indicazione deve farsi uso negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico" (art. 12, c. 1 del Cts).

Il codice del Terzo settore ed il decreto legislativo n. 112/2017 dettano poi una disciplina ad hoc per gli enti del Terzo settore dotati di una "disciplina particolare".

Nello specifico:

- a) la denominazione sociale delle **organizzazioni di volontariato** deve contenere l'indicazione di "organizzazione di volontariato" o l'acronimo "Odv" (art. 32, c. 3 del Cts);

- b) la denominazione sociale delle **associazioni di promozione sociale** deve contenere l'indicazione di "associazione di promozione sociale" o l'acronimo "Aps" (art. 35, c. 5 del Cts);
- c) la denominazione sociale degli **enti filantropici** deve contenere l'indicazione di "ente filantropico" (art. 37, c. 2 del Cts);
- d) la denominazione o ragione sociale, in qualunque modo formata, dell'**impresa sociale** deve contenere l'indicazione di "impresa sociale" (art. 6 del decreto legislativo n. 112/2017);
- e) la denominazione sociale, comunque formata, della cooperativa sociale deve contenere l'indicazione di "**cooperativa sociale**" (art. 1, c. 3 della legge n. 381/1991).

Tutte le disposizioni concernenti l'utilizzo delle indicazioni o degli acronimi appena menzionati prevedono il **divieto di utilizzo per i soggetti diversi da quelli considerati. Non è possibile utilizzare nemmeno parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli.** È previsto infatti che "chiunque utilizzi illegittimamente l'indicazione di ente del Terzo settore, di associazione di promozione sociale o di organizzazione di volontariato oppure i corrispondenti acronimi di Ets, Aps e Odv, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 2.500,00 euro a 10.000,00 euro. La sanzione medesima è raddoppiata qualora l'illegittimo utilizzo sia finalizzato ad ottenere da terzi l'erogazione di denaro o di altre utilità" (art. 91, c. 3 del Cts).



3.3 LA TRASPARENZA VERSO I SOGGETTI INTERNI ALL'ENTE

Obblighi specifici di trasparenza sono previsti a favore di una serie di soggetti interni agli enti del Terzo settore: si tratta di misure che riguardano la vita interna e, in particolare negli enti di carattere associativo, ne connotano l'aspetto democratico e la struttura aperta.

È attribuito agli associati o agli aderenti di un Ets il "**diritto di esaminare i libri sociali**, secondo le modalità previste dall'atto costitutivo o dallo statuto" (art. 15, c. 3 del Cts). Secondo le indicazioni della giurisprudenza, tali modalità devono essere ispirate ad un criterio di buona fede, al fine di evitare che l'affermazione del diritto di esame possa essere vanificato o aggravato sul piano della disciplina del modo.

I libri sociali richiamati sono il libro degli associati o aderenti, il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'assemblea, dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo e di eventuali altri organi sociali. Anche il registro dei volontari sembra essere ricompreso fra i libri sociali: gli Ets devono infatti iscrivere in un apposito registro i volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale (art. 17, c. 1 del Cts).



3.4 TRASPARENZA E BILANCI

Il bilancio di esercizio degli enti del Terzo settore è formato dallo **stato patrimoniale**, dal **rendiconto gestionale** e dalla **relazione di missione** (art. 13 del codice del Terzo settore). È prevista, poi, la possibilità che gli **Ets con ricavi, rendite, proventi o entrate annuali inferiori a 220.000 euro** possano redigere un semplice **rendiconto per cassa**. In entrambi i casi è obbligatorio utilizzare, a partire dal 1° gennaio 2021, gli schemi di bilancio predisposti dal decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali 5 marzo 2020.

Il bilancio o il rendiconto economico sono depositati nel Runts entro il 30 giugno di ogni anno (art. 48, c. 3 del Cts).

Gli enti del Terzo settore che svolgono la loro attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono invece tenuti a redigere il bilancio di esercizio sulla base delle indicazioni previste dal codice civile per gli enti di tipo societario, e a depositarlo presso il registro delle imprese sempre entro il 30 giugno di ogni anno.

La previsione di una modulistica unitaria costituisce un contributo alla realizzazione della trasparenza, assicurando che i diversi enti utilizzino un **linguaggio comune, comparabile** fra le diverse realtà e con criteri di formazione analoghi.

Sempre entro il 30 giugno di ogni anno gli enti del Terzo settore non commerciali devono depositare al Runts anche i **rendiconti delle raccolte pubbliche occasionali di fondi** effettuate nell'esercizio precedente (articoli 48, c. 3 e 87, c. 6 del Cts).

Gli Ets “con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro” hanno l’obbligo di redigere un bilancio sociale, che deve essere **depositato nel Runts entro il 30 giugno** di ogni anno e **pubblicato nel sito internet dell’organizzazione** (art. 14, c. 1 del Cts).

Per le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, e per gli enti gestori dei centri di servizio per il volontariato (Csv) la redazione, pubblicazione e deposito del bilancio sociale è obbligatoria indipendentemente dal superamento dei limiti dimensionali menzionati in precedenza.

Le linee guida per la redazione del bilancio sociale sono state adottate con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali 4 luglio 2019, si applicano a partire dal 1° gennaio 2020 e costituiscono, ad oggi, il punto di riferimento per la sua compilazione. In esse si legge che **la trasparenza è intesa come “accesso alle informazioni concernenti ogni aspetto dell’organizzazione, fra cui gli indicatori gestionali e la predisposizione del bilancio e di strumenti di comunicazione volti a rendere visibili decisioni, attività e risultati”**.

Il codice del Terzo settore prevede alcuni contenuti obbligatori del bilancio sociale: in particolare, il rispetto del parametro retributivo fra i lavoratori dipendenti (art. 16, c. 1) e l'esito del monitoraggio svolto dall'organo di controllo (art. 30, c. 7). Per i soli enti filantropici, invece, è previsto che il bilancio sociale debba contenere l'elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio, con l'indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche (art. 39).

Il mancato o incompleto deposito dei documenti appena menzionati comporta una sanzione amministrativa pecuniaria (art. 2630 del codice civile) nei confronti degli amministratori dell'ente e una diffida ad adempiere, con **cancellazione automatica dell'ente dal Runtis in caso di inadempimento** (art. 48, commi 4 e 5 del Cts).

È previsto che gli **“enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui”** sono tenuti a **pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa cui aderiscano, “gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati”** (art. 14, c. 2 del Cts). La nota del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali n. 293 del 12 gennaio 2021 ha interpretato la disposizione in esame, la quale si presenta come uno strumento di trasparenza che, se da un lato accresce il patrimonio informativo sull'ente, dall'altro ha bisogno di un significativo apparato esplicativo al fine di non offrire, al terzo portatore di un qualche interesse, una immagine distorta dell'Ets interessato. Poiché **la ratio della disposizione è quella di colpire fenomeni di elusione sostanziale dell'assenza di scopo di lucro indiretto** (art. 8 del Cts) e di “moralizzare” la condotta degli amministratori e dei dirigenti del Terzo settore, è essenziale che, accanto all'elemento quantitativo, sia resa evidente la congruità dell'eventuale emolumento, compenso e corrispettivo attribuito all'amministratore, dirigente o associato.

A tutela del fondamentale principio di riservatezza, le informazioni sui compensi possono avvenire anche in forma anonima, ogni qualvolta sia possibile diffondere un'informazione valida per tutti i soggetti appartenenti ad una determinata categoria. Il Ministero, invece, ritiene correttamente del tutto insufficiente la pubblicazione di un dato aggregato, in quanto all'interno di esso potrebbero rinvenirsi posizioni differenziate che non verrebbero messe a fuoco da quanti fossero interessati all'informazione. Ugualmente, secondo la nota ministeriale, dovranno essere tenuti distinti gli importi dovuti a titolo di retribuzione, indennità particolare o rimborso spese, rientrando quindi anche questi ultimi nell'obbligo di pubblicazione.



3.5 TRASPARENZA E IMPIEGO DI RISORSE PUBBLICHE

Nel codice del Terzo settore molta attenzione è dedicata ai rapporti con gli enti pubblici (Titolo VII). In realtà, si tratta di una disciplina non esaustiva ma che si interseca con quella più generale, complessa e frammentata, della trasparenza per la pubblica amministrazione e per i soggetti privati (non solo del Terzo settore).

L'art. 55, in tema di co-programmazione, co-progettazione e accreditamento, e l'art. 56 in tema di convenzioni con Odv e Aps richiamano la trasparenza quale principio generale nell'individuazione del soggetto del Terzo settore con il quale collaborare e come condizione per assicurare il rispetto e la verifica degli altri principi di imparzialità, partecipazione e parità di trattamento. Viene precisato, a proposito delle convenzioni, che "le amministrazioni procedenti pubblicano sui propri siti informatici gli atti di indicazione dei procedimenti (...) e i relativi provvedimenti finali. I medesimi atti devono altresì formare oggetto di pubblicazione da parte delle amministrazioni procedenti nella sezione "Amministrazione trasparente", con l'applicazione delle disposizioni di cui al decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33" (art. 56, c.3-bis del Cts).

Appare evidente che, in questa sede, si fa riferimento alla trasparenza amministrativa. È chiaro, tuttavia, che tali informazioni realizzano i loro effetti anche dal lato degli Ets, in quanto tutti gli stakeholder, sebbene attraverso le forme e le modalità tipiche della pubblica amministrazione, sono posti in grado di conoscere elementi informativi a proposito dei rapporti instaurati ai sensi degli articoli 55 e 56 del codice del Terzo settore.

Le recenti linee guida in tema di rapporti fra pubblica amministrazione ed enti del Terzo settore, adottate con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali n. 72/2021, dedicano una intera parte (par. 6) al tema della trasparenza.

Vi è poi da considerare come, nel decreto legislativo n. 33/2013, siano previsti specifici obblighi che si applicano alle associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato, "anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a 500.000 euro, che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici" (art. 2-bis, c. 3). Ciò significa che una porzione rilevante di Ets sono destinatari anche di tali misure di trasparenza, per la cui trattazione più approfondita si veda il capitolo "5. Gli obblighi di trasparenza per gli enti non profit".



3.6 TRASPARENZA E LIBERALITÀ

Un aspetto rilevante che il legislatore della riforma del Terzo settore ha preso in considerazione è la tutela dell'affidamento di soggetti privati verso gli Ets nei cui confronti siano esercitate forme di liberalità.

È previsto che qualora gli Ets realizzino “**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”, ciò debba avvenire “nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico” (art. 7, c. 2 del Cts), in conformità a linee guida adottate con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, sentiti la Cabina di regia e il Consiglio nazionale del Terzo settore (tali linee guida, ad oggi, non sono ancora state adottate).

Agli Ets non commerciali si applica come detto l'obbligo di predisporre un rendiconto delle raccolte pubbliche occasionali di fondi svolte nell'esercizio precedente, il quale dovrà essere **depositato presso il Runts entro il 30 giugno di ogni anno.**

Una tutela rafforzata è prevista nell'ambito del cosiddetto **social bonus** (art. 81 del Cts), che dispone la possibilità di fruire di un credito di imposta per le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore di Ets da parte di persone fisiche (che hanno diritto ad un credito pari al 65% dell'erogazione effettuata), e da enti o società (le quali hanno diritto ad un credito pari al 50% dell'erogazione effettuata). La condizione è che gli Ets a cui l'erogazione è rivolta abbiano presentato al Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata, che tali beni siano stati assegnati agli enti del Terzo settore e da questi utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attività di interesse generale con modalità non commerciali.

Si prescrive una **forma di trasparenza particolarmente intensa** che impone agli Ets beneficiari di erogazioni per la realizzazione di interventi di manutenzione, protezione e restauro dei beni menzionati di **comunicare trimestralmente al Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute** nel trimestre di riferimento ma, soprattutto, di provvedere a **dare “pubblica comunicazione di tale ammontare, nonché della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni stesse, tramite il proprio sito web istituzionale, nell'ambito di una pagina dedicata e facilmente individuabile, e in un apposito portale, gestito dal medesimo Ministero, in cui ai soggetti destinatari delle erogazioni liberali sono associate tutte le informazioni relative allo stato di conservazione del bene, gli interventi di ristrutturazione o**

riqualificazione eventualmente in atto, i fondi pubblici assegnati per l'anno in corso, l'ente responsabile del bene, nonché le informazioni relative alla fruizione per l'esercizio delle attività di interesse generale" (art. 81, c. 5 del Cts).

Per quanto riguarda le **erogazioni liberali in denaro o in natura**, il codice del Terzo settore istituisce una **detrazione** dall'imposta lorda sul reddito delle **persone fisiche** pari al 30% degli oneri sostenuti dal contribuente per le liberalità effettuate a favore degli Ets non commerciali, e pari al 35% per quelle a favore delle Odv, entro il limite massimo in ciascun periodo d'imposta di 30.000 euro (art. 83, c. 1).

Le liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli Ets non commerciali da **persone fisiche, enti e società** sono invece **deducibili** dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato. Eventuali eccedenze rispetto al reddito possono essere dedotte dai periodi di imposta successivi, entro il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare (art. 83, c. 2 del Cts). **Il legislatore ha subordinato la possibilità di fruire di tali detrazioni e deduzioni alla natura di Ets non commerciale del destinatario.** A tale scopo, è previsto che **ogni ente del Terzo settore debba dichiarare la propria natura non commerciale al momento dell'iscrizione nel Runts.**

In tal modo, il donatore è messo in condizione (o dovrebbe esserlo) di conoscere la reale natura fiscale dell'ente nel periodo di imposta nel quale effettua la liberalità. **La perdita della natura non commerciale deve essere comunicata dal rappresentante legale dell'Ets al Runts entro 30 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta** (un termine assai breve, rispetto alla consueta dinamica della contabilità e della formazione del bilancio di un Ets) **nel quale si sono verificati i presupposti per la perdita della qualifica**, a pena di una sanzione amministrativa da 500 euro a 5.000 euro.

In realtà, **la possibilità di applicare le detrazioni e le deduzioni appena menzionate si estende anche agli Ets commerciali e alle imprese sociali (incluse le cooperative sociali), con l'esclusione di quelle costituite in forma societaria**, a condizione che utilizzino le liberalità "per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale" (art. 83, c. 6 del Cts). Quest'ultima previsione apre alcuni scenari problematici. Da un lato, infatti, il legislatore, seppur non espressamente, pare gravare il donatore di un onere di verifica rispetto alla natura fiscale dell'ente (Ets commerciale o non commerciale) e, nel caso in cui ne risulti la commercialità, alla destinazione della liberalità alle finalità istituzionali proprie dello stesso. Omettendo l'adempimento di tale onere, il contribuente potrebbe perdere la possibilità di fruire dei vantaggi fiscali previsti dall'ordinamento. Dall'altro, l'Ets ha l'obbligo di verificare tempestivamente il possibile passaggio dallo status di non commercialità a quello di commercialità (e viceversa), comunicandolo al Runts, a beneficio (anche) dei donatori.

Oltre alle sanzioni amministrative per omessa comunicazione al registro unico, **vi è da interrogarsi sulle conseguenze che un tale passaggio può avere dal lato dell'Ets e da quello del donatore.** L'Ets potrebbe vedersi considerare le liberalità ricevute (sul presupposto della non commercialità) come sopravvenienze attive, con conseguente attrazione nell'orbita del reddito di impresa. Il donatore, invece, sul presupposto di aver adempiuto all'onere di verifica delle informazioni contenute nel Runtis, non pare poter essere destinatario di conseguenze pregiudizievoli, avendo confidato legittimamente nella sussistenza dei requisiti previsti dall'art. 83 del Cts, attraverso la misura di trasparenza prevista (seppur con le problematiche evidenziate).

Nella Tabella sottostante (**Tabella 1**) sono elencate le misure di trasparenza strettamente legate all'iscrizione dell'ente nel registro unico nazionale del Terzo settore, e che comportano quindi l'obbligo per gli Ets di depositare atti o documenti, oppure comunicare o aggiornare informazioni, direttamente presso il Runts.

Tabella 1 Obblighi di trasparenza derivanti dall'iscrizione al Runts		
Oggetto	Enti obbligati	Modalità ed eventuale termine
Bilancio di esercizio	Ets che esercitano l'attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa	Deposito al registro imprese entro il 30 giugno di ogni anno
	Altri Ets	Deposito al Runts entro il 30 giugno di ogni anno
Bilancio sociale	Ets con entrate annuali superiori ad 1 milione di Euro	Pubblicazione sul proprio sito internet e deposito presso il Runts entro il 30 giugno di ogni anno
	Enti gestori dei Csv	
Raccolte pubbliche occasionali di fondi	Ets non commerciali	Deposito dei relativi rendiconti presso il Runts entro il 30 giugno di ogni anno
Informazioni di cui all'art. 8, c. 6, lettere da b) a n) del Dm Runts	Tutti gli Ets	Aggiornamento delle informazioni o deposito degli atti presso il Runts entro 30 giorni dalla modifica o dalla delibera intervenuta
Modifiche statutarie		
Delibere di trasformazione, fusione, scissione, liquidazione, scioglimento		
Provvedimenti del giudice che ordinano lo scioglimento, la cancellazione, l'estinzione		
Dichiarazione di accreditamento per il 5x1000 (se successiva all'iscrizione al Runts)		
Perdita della natura non commerciale dell'ente	Tutti gli Ets	Comunicazione al Runts entro 30 giorni dalla chiusura del periodo di imposta in cui si è verificata
Informazioni di cui all'art. 8, c. 6, lett. r) del Dm Runts	Odv e Aps	Aggiornamento al Runts entro il 30 giugno di ogni anno con riferimento al 31 dicembre precedente
Riduzione del numero di associati al di sotto dei limiti previsti per legge		Aggiornamento al Runts entro 30 giorni dal verificarsi della riduzione

Nella successiva **Tabella 2** sono invece riepilogati gli altri obblighi in materia di trasparenza per gli enti del Terzo settore delineati nel corso del presente capitolo.

Tabella 2 Altri obblighi di trasparenza per gli Ets		
Oggetto	Enti obbligati	Modalità ed eventuale termine
Denominazione	Tutti gli Ets	Obbligo di utilizzare l'indicazione di "ente del Terzo settore" o l'acronimo "Ets" (o le indicazioni e gli acronimi tipici per Odv, Aps ed ente filantropico), facendone uso negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico
Emolumenti, compensi, corrispettivi ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti e agli associati	Ets con entrate annuali superiori a 100.000 Euro	Pubblicazione sul proprio sito internet (o in quello della rete associativa cui l'ente aderisce) ed aggiornamento annuale degli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi
Social bonus	Ets che abbiano presentato al Ministero del Lavoro un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata (i quali devono essere utilizzati esclusivamente per svolgere attività di interesse generale con modalità non commerciali)	Comunicazione trimestrale al Ministero del Lavoro circa l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute nel trimestre e comunicazione sul sito internet dell'ente (oltre che in un apposito portale ministeriale) dell'ammontare, della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni stesse
Libri sociali	Tutti gli Ets	Diritto per gli associati di esaminare i libri sociali secondo le modalità previste dallo statuto

4. GLI OBBLIGHI DI TRASPARENZA PER GLI ETS QUALIFICATI COME IMPRESE SOCIALI



4.1. GLI OBBLIGHI DERIVANTI DALL'ISCRIZIONE AL REGISTRO IMPRESE (E QUINDI AL RUNTS)

Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, inclusi le società di cui al libro V del codice civile.

L'impresa sociale è un ente del Terzo settore e, ai sensi dell'art. 11, c. 3 del [decreto legislativo n. 117/2017](#) (codice del Terzo settore o Cts), **il requisito dell'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) è soddisfatto attraverso l'iscrizione nell'apposita sezione "imprese sociali" del registro imprese.**

L'iscrizione nel registro imprese ha effetti costitutivi in relazione all'acquisizione della qualifica di "impresa sociale" e dei benefici ad essa connessi.

Anche per l'impresa sociale sono previsti obblighi stringenti in relazione alla **denominazione** dell'ente, la quale deve appunto contenere l'indicazione di "impresa sociale" (con l'unica eccezione per gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che la possono omettere). Di tale indicazione deve farsi uso negli atti e nella corrispondenza (art. 6, c. 1 del [decreto legislativo n. 112/2017](#)).

L'indicazione di "impresa sociale", o di altre parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, non può essere usata da soggetti diversi dalle imprese sociali.

Il [decreto interministeriale 16 marzo 2018](#) ha stabilito che le imprese sociali, per iscriversi nell'apposita sezione, **devono depositare presso l'ufficio del registro imprese** nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale **i seguenti atti e documenti:**

- l'atto costitutivo, lo statuto e ogni successiva modificazione;
- il bilancio di esercizio e il bilancio sociale;
- per i gruppi di imprese sociali, la società o ente che si occupa della direzione e coordinamento del gruppo, l'accordo di partecipazione e ogni sua modifica, il bilancio di esercizio e il bilancio sociale in forma consolidata;
- ogni altro atto o documento previsto dalla legge.

Per quanto riguarda l'**aggiornamento dei dati relativi alle imprese sociali**, esso avviene mediante la presentazione di apposita istanza al registro imprese; sarà poi

quest'ultimo ad aggiornare tempestivamente, entro 5 giorni dall'avvenuta variazione, i dati dell'ente anche nel Runt.

Le informazioni da comunicare sono elencate nell'[allegato tecnico A](#) del decreto ministeriale n. 106/2020, e di fatto corrispondono a quelle previste per la generalità degli Ets dallo stesso decreto (art. 8).

Per un riepilogo delle informazioni e dei documenti da comunicare, e delle relative tempistiche, si veda la **Tabella 3** alla fine del presente capitolo.



4.2. I BILANCI

Le imprese sociali devono redigere il **bilancio di esercizio**, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile, in quanto compatibili (art. 9, c. 1 del decreto legislativo n. 112/2017). **Il bilancio deve essere depositato presso il registro imprese.**

Le imprese sociali, essendo tenute al deposito del bilancio di esercizio presso il registro imprese entro 30 giorni dalla data del verbale di approvazione (art. 2435 del codice civile), possono effettuare il deposito anche successivamente al 30 giugno.

La graduazione per dimensione prevista per gli Ets ai fini della redazione del **bilancio sociale** è, invece, assente nel caso delle imprese sociali e delle cooperative sociali (imprese sociali di diritto), per le quali il bilancio sociale **è previsto, in ogni caso, come obbligatorio** a prescindere dalla dimensione (anche in forma consolidata, per i gruppi di imprese sociali, ex art. 4, c. 2 del decreto legislativo n. 112/2017).

Il bilancio sociale deve essere **pubblicato sul sito internet** dell'organizzazione e **depositato presso il registro imprese**: le [linee guida in tema di bilancio sociale \(decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali 4 luglio 2019\)](#) dispongono che, anche in assenza di una specifica previsione in merito, il termine per il deposito sia quello del **30 giugno**, lo stesso previsto per la generalità degli Ets. La [nota del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali n. 8452 del 24 giugno 2021](#) ha precisato come imprese sociali costituite in forma di società che depositano, in forza della normativa civilistica loro propria, il bilancio di esercizio in un termine successivo al 30 giugno, possono depositare anche il bilancio sociale entro la medesima scadenza. Il decreto legislativo 112/2017 prevede alcuni **contenuti obbligatori del bilancio sociale** delle imprese sociali, fra cui il rispetto del parametro retributivo fra i lavoratori dipendenti (art. 13, c. 1), l'esito del monitoraggio dell'organo di controllo (art. 10, c. 3), la specificazione delle forme e delle modalità di coinvolgimento di utenti, lavoratori ed altri soggetti interessati all'attività dell'impresa sociale (art. 11, c. 3).

L'obbligo per gli Ets con ricavi annuali superiori a 100.000 euro di pubblicare ed aggiornare annualmente sul sito internet dell'ente (o su quello della rete associativa cui

lo stesso aderisce) gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati, si applica anche alle imprese sociali in forza del richiamo generale per cui ad esse le norme del Cts si applicano in quanto compatibili (art. 1, c. 5 del decreto legislativo n. 112/2017).



4.3. IL COINVOLGIMENTO DI LAVORATORI, UTENTI E ALTRI “STAKEHOLDER” NELL’IMPRESA SOCIALE

La definizione normativa prevede, quale elemento essenziale, che un’impresa sociale adotti “modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività” (art. 1, c. 1 del decreto legislativo n. 112/2017). A tale scopo, declina specifiche modalità di organizzazione e funzionamento della governance.

Si stabilisce che “nei regolamenti aziendali o negli statuti delle imprese sociali devono essere previste adeguate forme di coinvolgimento dei lavoratori e degli utenti e di altri soggetti direttamente interessati alle loro attività” (art. 11, c. 1 del decreto legislativo n. 112/2017). Il “coinvolgimento” consiste in un “meccanismo di consultazione o di partecipazione mediante il quale lavoratori, utenti e altri soggetti direttamente interessati alle attività siano posti in grado di esercitare un’influenza sulle decisioni dell’impresa sociale, con particolare riferimento alle questioni che incidano direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni o dei servizi” (art. 11, c. 2).

Tale disciplina non si applica agli enti religiosi civilmente riconosciuti oltre che, inspiegabilmente, alle imprese sociali costituite nella forma di società cooperativa a mutualità prevalente.

Le modalità di coinvolgimento devono essere individuate dall’impresa sociale, nei propri statuti e regolamenti, tenendo conto, tra gli altri elementi, dei contratti collettivi di cui all’art. 51 del decreto legislativo n. 81/2015, della natura dell’attività esercitata, delle categorie di soggetti da coinvolgere e delle dimensioni dell’impresa sociale, in conformità alle linee guida adottate con [decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali 7 settembre 2021](#).

Si prevede infine l’obbligo che nel bilancio sociale venga fatta espressa menzione di tali forme e modalità di coinvolgimento.

È evidente che un siffatto quadro normativo costituisce un **diritto ad essere informati in capo ai soggetti cui la legge riconosce il diritto ad adeguate forme di coinvolgimento**. Si configura, quindi, un **obbligo di trasparenza implicito ed atipico**,

dai contorni assai ampi che riguarda, quantomeno, tutte le questioni sulle quali si deve realizzare una influenza: in assenza di informazione, tale influenza non si può realizzare.

La disposizione persegue un obiettivo centrale nell'assetto dell'impresa sociale, poiché **concorre a dare corpo alla cosiddetta "multistakeholder governance"**. Attraverso queste misure di trasparenza **si intende proteggere il legame di "fiducia" che lega, nello svolgimento dell'attività imprenditoriale di interesse generale, il lavoratore, l'utente, l'amministratore, il terzo portatore di interesse**, assicurando loro non solo che la finalità è non lucrativa, ma pure l'esclusione di qualsiasi comportamento opportunistico. Forme di maggiore coinvolgimento nella governance, di trasparenza ed accesso alle informazioni da parte dei terzi (inclusi i creditori) e meccanismi di consultazione evitano che, dietro il paravento del rispetto formale dell'assenza dello scopo di lucro, si possano "camuffare" imprese for profit.

Nella Tabella sottostante (**Tabella 3**) sono elencate le principali misure di trasparenza relative alle imprese sociali ed evidenziate nel presente capitolo.

Tabella 3 Obblighi di trasparenza per le imprese sociali		
Oggetto	Enti obbligati	Modalità ed eventuale termine
Bilancio di esercizio	Tutte le imprese sociali	Deposito al registro imprese entro 30 giorni dalla data del verbale di approvazione
Bilancio sociale	Imprese sociali in forma non societaria	Deposito al registro imprese entro il 30 giugno di ogni anno
	Imprese sociali in forma societaria	Deposito al registro imprese entro 30 giorni dalla data del verbale di approvazione
Informazioni di cui al paragrafo 7.1 dell'Allegato A al Dm Runts	Tutte le imprese sociali	Aggiornamento delle informazioni o deposito degli atti presso il registro imprese entro 30 giorni dalla modifica o dalla delibera intervenuta
Modifiche statutarie		
Delibere di trasformazione, fusione, scissione e cessione di azienda		
Informazioni di cui al paragrafo 7.2 dell'Allegato A al Dm Runts (fra cui la dichiarazione di accreditamento al 5x1000)	Tutte le imprese sociali	Aggiornamento delle informazioni o deposito degli atti presso il Runts entro 30 giorni dalla modifica intervenuta
Denominazione	Tutte le imprese sociali	Obbligo di utilizzare l'indicazione di "impresa sociale", facendone uso negli atti e nella corrispondenza
Emolumenti, compensi, corrispettivi ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti e agli associati	Imprese sociali con entrate annuali superiori a 100.000 Euro	Pubblicazione sul proprio sito internet (o in quello della rete associativa cui l'ente aderisce) ed aggiornamento annuale degli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi
Coinvolgimento di lavoratori, utenti e di altri soggetti interessati	Tutte le imprese sociali	Previsione di adeguate forme di coinvolgimento all'interno degli statuti o regolamenti dell'impresa sociale



4.4. LA PROBLEMATICA DI ALCUNI OBBLIGHI DI TRASPARENZA PER LE COOPERATIVE SOCIALI

L'art. 12-ter del decreto legge n. 113/2018 ha previsto la pubblicazione trimestrale, nei siti internet o portali digitali delle sole **cooperative sociali che svolgono attività a favore degli stranieri**, dell'elenco dei soggetti a cui sono versate somme per lo svolgimento di servizi finalizzati ad attività di integrazione, assistenza e protezione sociale.

La disposizione fa sorgere non poche domande.

In primo luogo, **la limitazione dell'obbligo alle sole cooperative sociali operanti in un determinato settore non appare legato ad alcun presupposto che possa giustificare un trattamento differenziato rispetto a tutti gli altri enti del Terzo settore** quanto agli obblighi di trasparenza e pubblicità. Le cooperative sociali, peraltro, assicurano, in forza del trattamento di "favore" che ricevono all'interno dell'ordinamento ai sensi del decreto legislativo n. 112/2017, livelli di trasparenza analoghi a quelli previsti per tutte le altre imprese sociali (ad esempio, in tema di bilancio e scritture contabili, bilancio sociale, ecc.), comunque superiori a quelli di tutti gli altri soggetti imprenditoriali non del Terzo settore.

In seconda istanza, l'oggetto dell'obbligo di trasparenza mediante la pubblicità è "l'elenco dei soggetti a cui sono versate somme per lo svolgimento di servizi finalizzati ad attività di integrazione, assistenza e protezione sociale". **L'espressione utilizzata finisce per ricomprendere qualsiasi tipo di somma**, sia corrisposta nell'ambito di un rapporto commerciale, sia quale contributo eventualmente attribuito al di fuori dell'ambito di un rapporto a prestazioni corrispettive sia, infine, i rimborsi spese eventualmente corrisposti ai "soci volontari" per le spese effettivamente sostenute e documentate.

All'interno del medesimo decreto, in sede di conversione, è stata aggiunta una ulteriore previsione di pubblicità (all'art 2-quater) che prevede che il soggetto gestore dei centri di prima accoglienza per stranieri (articoli 9 e 11 del decreto legislativo n.142/2015), dei centri di prima assistenza per stranieri (previsti dal decreto-legge n. 451/1995), dei punti di crisi e dei centri di permanenza per i rimpatri (articoli 10-ter e 14 del decreto legislativo n. 286/1998), debba pubblicare, con cadenza semestrale, nel proprio sito internet o portale digitale, la rendicontazione delle spese di gestione, effettuata sulla base delle disposizioni vigenti in materia, successivamente alle verifiche operate dalla prefettura ai fini della liquidazione. Gli stessi dati sono resi disponibili nel sito internet delle prefetture territorialmente competenti attraverso un link di collegamento al sito internet o al portale digitale del soggetto gestore.

Nel complesso, **la previsione di una misura di trasparenza limitata solo ad un determinato soggetto (cooperative sociali) e solo ad un ambito delimitato di attività (migrazioni), fa sorgere il fondato sospetto che essa sia preordinata più a disincentivare lo svolgimento di determinate attività a favore degli stranieri nella forma giuridica della cooperativa sociale, che non ad assicurare livelli adeguati di trasparenza a carico di specifici soggetti giuridici o a monitorare l'efficacia e l'efficienza dei servizi offerti** generalmente all'interno di un rapporto con la pubblica amministrazione.

Essa rivela, quindi, una possibile patologia della disciplina della trasparenza, da monitorare con attenzione: si potrebbe definire una **trasparenza disincentivante**.

5. GLI OBBLIGHI DI TRASPARENZA PER GLI ENTI NON PROFIT

Dopo aver delineato il regime della trasparenza per gli enti del Terzo settore e per le imprese sociali, analizziamo ora alcuni obblighi che si applicano in generale agli enti non profit o a quelli in possesso di determinate caratteristiche.



5.1 OBBLIGHI DI TRASPARENZA CONNESSI ALLA PERCEZIONE DI RISORSE PUBBLICHE

In forma non coordinata né con il decreto legislativo n. 117/2017 (codice del Terzo settore o Cts) né con la disciplina della trasparenza, la legge annuale per il mercato e la concorrenza (legge n. 124/2017), più volte rivisitata, ha previsto ulteriori obblighi di pubblicità a carico di soggetti che intrattengono rapporti economici con le pubbliche amministrazioni o altri soggetti pubblici (art. 1, commi da 125 a 129 della predetta legge).

Si stabilisce che entro il 30 giugno di ogni anno, alcuni soggetti specificamente individuati sono tenuti a rendicontare i rapporti finanziari avuti con la pubblica amministrazione nell'esercizio finanziario precedente.

Tali soggetti sono:

- le associazioni di protezione ambientale a carattere nazionale e quelle presenti in almeno cinque Regioni, individuate con decreto del Ministro dell'Ambiente e della Tutela del territorio e del mare (oggi Ministero della Transizione ecologica);
- le associazioni dei consumatori e degli utenti rappresentative a livello nazionale;
- **le associazioni e le fondazioni** (indipendentemente dall'iscrizione ad uno dei registri di settore attualmente istituiti);
- **le Onlus**;
- le cooperative sociali che svolgono attività a favore degli stranieri di cui al decreto legislativo n. 286/1998;
- tutti i soggetti che svolgono attività di impresa.

Fra le "pubbliche amministrazioni" eroganti sono invece ricomprese:

- quelle di cui all'art. 1, c. 2 del decreto legislativo n. 165/2001;

- quelle di cui all'art. 2-bis del decreto legislativo n. 33/2013, fra cui rientrano anche le società in controllo pubblico, così come le associazioni, le fondazioni ed in generale gli enti privati con bilancio superiore a 500.000 euro di entrate annuali, la cui attività sia stata finanziata in modo maggioritario per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio da pubbliche amministrazioni e in cui la totalità dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia designata da pubbliche amministrazioni.

Associazioni, fondazioni ed Onlus sono tenuti a pubblicare nei propri siti internet o analoghi portali digitali, **entro il 30 giugno di ogni anno**, "le informazioni relative a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria", agli stessi effettivamente erogati nell'esercizio finanziario precedente dalle pubbliche amministrazioni.

Con la circolare n. 6 del 25 giugno 2021 il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha chiarito come **per "carattere generale" si debbano intendere i vantaggi ricevuti dal beneficiario sulla base di un regime generale**, in virtù del quale il contributo viene erogato a tutti i soggetti che soddisfano determinate condizioni. **Oltre alle somme del 5 per mille** (che la citata circolare ha espressamente escluso dall'obbligo), **non sono soggette a rendicontazione tutte le somme corrisposte nell'ambito di contratti a prestazioni corrispettive** (ad esempio, acquisto di beni o servizi, incarichi professionali, risarcimento danni, ecc). Sembrano inoltre essere esclusi anche i vantaggi attribuiti da parte della pubblica amministrazione sulla base di provvedimenti aventi carattere generale e riguardanti una platea indifferenziata di soggetti (ad esempio, i contributi ai sensi dell'art. 72 del Cts, bandi regionali, ecc.).

Vi rientrano invece i trasferimenti di denaro o di beni a specifici enti fra quelli sopra individuati, a titolo particolare, quale contributo per lo svolgimento delle attività sociali. Il "vantaggio" può quindi avere ad oggetto non soltanto risorse finanziarie ma anche risorse strumentali (ad esempio, il comodato di un bene mobile o immobile): in questo caso, per la quantificazione del vantaggio economico assegnato, si dovrà fare riferimento al valore dichiarato dalla pubblica amministrazione che ha attribuito il bene in questione.

L'obbligo di pubblicazione scatta solo se la somma dei singoli vantaggi economici effettivamente ricevuti sia pari o superiore a 10.000 euro. Quindi, anche se il valore della singola erogazione risulti inferiore a 10.000 euro, ma il complesso delle erogazioni supera tale limite, debbono comunque essere pubblicati tutti i vantaggi che hanno concorso al raggiungimento o al superamento del limite.

Deve essere applicato un criterio contabile di cassa: **sono oggetto di pubblicazione le somme effettivamente incassate nell'esercizio finanziario precedente**, indipendentemente dall'anno di competenza cui le medesime somme si riferiscono.

Devono essere indicate le seguenti **informazioni minime** con riferimento al singolo contributo, sovvenzione, sostegno, ecc.:

- a) denominazione e codice fiscale del soggetto che ha ricevuto il vantaggio;
- b) denominazione del soggetto che lo ha erogato;
- c) somma incassata (per ogni singolo rapporto giuridico sottostante);
- d) data di incasso;
- e) causale.

I soggetti obbligati devono come detto pubblicare i dati sui propri siti internet o su analoghi portali digitali.

Con la [circolare n. 2 dell'11 gennaio 2019](#) il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha chiarito come, **in mancanza del sito internet**, è possibile adempiere agli obblighi di pubblicità e di trasparenza anche attraverso la pubblicazione dei dati in questione sulla **pagina facebook** dell'ente. Nel caso in cui l'organizzazione non disponga di alcun portale digitale, la pubblicazione potrà avvenire anche sul **sito internet della rete associativa alla quale l'ente aderisce**.

A partire dal 1° gennaio 2020, **l'inosservanza dell'obbligo** di pubblicazione **comporta una sanzione pari all'1% degli importi ricevuti con un importo minimo di 2.000 euro**, nonché la sanzione accessoria dell'adempimento agli obblighi di pubblicazione.

Decorsi 90 giorni dalla contestazione senza che il trasgressore abbia ottemperato agli obblighi di pubblicazione e al pagamento della sanzione amministrativa pecuniaria, si applica la sanzione della **restituzione integrale del beneficio ai soggetti eroganti**.

In considerazione della crisi pandemica, il [decreto legge n. 52/2021](#) ha di fatto previsto che per tutto il 2021 non possano essere comminate sanzioni per la mancata pubblicazione, le quali torneranno ad applicarsi dal 1° gennaio 2022.

I soggetti che esercitano attività di impresa (incluse le cooperative sociali e le imprese sociali costituite in forma societaria) sono tenuti a pubblicare nella nota integrativa del bilancio di esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato gli importi e le informazioni relativi a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, agli stessi effettivamente erogati dalle pubbliche amministrazioni. **Il termine è quello ordinario previsto per l'approvazione del bilancio.**

I soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata, e quelli comunque non tenuti alla redazione della nota integrativa, assolvono all'obbligo mediante pubblicazione delle medesime informazioni e importi entro il 30 giugno di ogni anno, sui propri siti internet, secondo modalità liberamente accessibili al pubblico o, in mancanza di questi ultimi, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza.

Le informazioni minime da pubblicare e le sanzioni previste sono analoghe a quelle previste per associazioni, fondazioni ed Onlus.



5.2 OBBLIGHI DI TRASPARENZA CONNESSI ALL’AFFIDAMENTO DI SERVIZI PUBBLICI

Oltre agli enti pubblici, anche alcuni **enti non profit che esercitano attività di pubblico interesse** sono chiamati a pubblicare sul proprio sito alcuni dati in materia di prevenzione della corruzione e di trasparenza.

Tali enti, individuati dall’art. 2-bis, c. 3 del decreto legislativo n. 33/2013 sono **associazioni, fondazioni ed altri enti privati, anche privi di personalità giuridica**, in possesso di due condizioni (entrambe necessarie):

- a) **un bilancio superiore a 500.000 euro**, requisito che si considera soddisfatto qualora uno dei due valori tra il totale dell’attivo dello stato patrimoniale e il totale del valore della produzione si rivelino superiori a detto importo;
- b) **lo svolgimento di attività di pubblico interesse**, ossia:
 - l’esercizio di funzioni amministrative (ad esempio, il rilascio di autorizzazioni o concessioni);
 - la produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche, strumentali al perseguimento delle finalità istituzionali di queste ultime;
 - l’erogazione di servizi pubblici, sulla base di un affidamento diretto o previa gara concorrenziale.

Le **linee guida** per l’attuazione di tale normativa, adottate dall’Autorità nazionale anticorruzione (**Anac**) con le delibere n. 294 del 13 aprile 2021 e n. 1134 dell’8 novembre 2017, unitamente al decreto legislativo n. 150 del 2009 e al decreto legislativo n. 33/2013, costituiscono i riferimenti normativi al fine di determinare il contenuto dell’obbligo per gli enti citati, stabilendo che essi debbano **pubblicare sul proprio sito web, per l’annualità 2021, entro il 30 giugno alcuni dati fondamentali aggiornati al 31 maggio**.

Per le associazioni, fondazioni e per gli altri enti di diritto privato in possesso dei requisiti menzionati in precedenza, i **dati oggetto di pubblicazione** sono:

- i **bilanci**;
- i **servizi erogati** (in particolare, devono essere caricate le carte dei servizi o documenti assimilabili contenenti gli standard di qualità dei servizi erogati);
- i **bandi di gara e contratti** (soltanto nel caso in cui l’ente abbia la qualifica di stazione appaltante);
- l’**accesso civico**.

Negli enti non profit menzionati l'attestazione della pubblicazione di tali dati deve essere effettuata dall'**organo che esercita funzioni analoghe a quelle svolte dall'organismo indipendente di valutazione (Oiv)** nelle pubbliche amministrazioni: nel concreto potrà essere l'**organo di controllo** negli enti del Terzo settore o comunque un organo che esercita le funzioni del collegio sindacale negli altri enti non profit diversi dagli Ets; in mancanza di questi organi, tale compito sarà svolto dal **rappresentante legale**.

In caso di mancanza di un proprio sito web l'attestazione è pubblicata nella sezione "Amministrazione trasparente" dell'amministrazione per cui le associazioni, le fondazioni e gli altri enti di diritto privato svolgono funzioni amministrative, erogano servizi pubblici e svolgono attività di produzione di beni e servizi.

È prevista l'effettuazione di verifiche da parte dell'Anac, d'ufficio o su segnalazione, sui siti web istituzionali di un campione di soggetti tenuti all'applicazione delle disposizioni previste dal decreto legislativo n. 33/2013, esaminandone i contenuti e confrontandoli con i dati effettivamente pubblicati dagli stessi soggetti e con le indicazioni nel tempo fornite con propri atti e delibere. All'attività di vigilanza potrà seguire un controllo documentale da parte della Guardia di finanza.

In questo caso, il valore che il legislatore ha inteso tutelare è l'ampliamento della trasparenza a favore dei cittadini, mediante la pubblicazione sul sito internet dell'ente di una serie corposa di informazioni. A tal fine, è prevista l'imposizione di obblighi specifici di trasparenza per una serie di soggetti privati. Il punto debole è che **tali obblighi**, per quanto ridotti rispetto a quelli a carico delle pubbliche amministrazioni, **non sono formulati ad hoc per tali enti, in relazione cioè alla loro natura totalmente privata**, bensì sono una estensione di obblighi previsti per la pubblica amministrazione.

Ciò pone, all'evidenza, il **problema della compatibilità dell'obbligo previsto per un soggetto pubblico con l'organizzazione ed il funzionamento propri di un soggetto privato**. Quest'ultimo potrebbe benissimo svolgere anche attività diverse da quelle di "pubblico interesse", con il risultato che i menzionati obblighi di trasparenza potrebbero ricadere anche su tali "altre" attività, incidendo su valori altrettanto rilevanti come la riservatezza di alcuni dati personali o il principio concorrenziale.

È evidente, quindi, che l'interprete è qui chiamato ad un delicato compito di valutazione di compatibilità, cui ha assolto (almeno in parte) l'Anac, tramite le proprie linee guida.



5.3 OBBLIGHI DI TRASPARENZA CONNESSI AL 5 PER MILLE

La normativa sul 5 per mille è contenuta nel decreto legislativo n. 111/2017 e nel Dpcm del 23 luglio 2020.

I soggetti destinatari della stessa sono, per quanto qui di interesse, gli **enti del Terzo settore** (Ets), gli **enti della ricerca scientifica e sanitaria**, e le **associazioni sportive dilettantistiche** (Asd).

La destinazione della quota di 5 per mille agli enti del Terzo settore si avrà solo a partire dall'annualità 2022, essendo il registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) operativo dal 23 novembre 2021. Fino a quel momento, al posto degli Ets, la quota del contributo continua ad essere destinata al sostegno degli **"enti del volontariato"**, categoria che comprende:

- le organizzazioni di volontariato (Odv), iscritte nei registri regionali e provinciali;
- le associazioni di promozione sociale (Aps), iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali;
- le associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno (Onlus parziali ai sensi dell'art. 10, c. 9 del decreto legislativo n. 460/1997);
- le Onlus, iscritte all'Anagrafe unica delle Onlus;
- le organizzazioni non governative (Ong) già riconosciute idonee ai sensi della legge n. 49/1987 alla data del 29 agosto 2014 ed iscritte all'Anagrafe unica delle Onlus su istanza delle stesse;
- le associazioni riconosciute e le fondazioni che operano nei settori di attività delle Onlus (elencati nel decreto legislativo n. 460 del 1997, all'art. 10, c. 1, lettera a);
- le cooperative sociali e i consorzi di cooperative sociali, di cui alla legge 381 del 1991;
- gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi e intese (Onlus parziali ai sensi dell'art. 10, c. 9 del decreto legislativo n. 460/1997).

Per quanto riguarda gli obblighi di trasparenza, ogni soggetto percettore del 5 per mille deve **redigere**, entro un anno dalla ricezione delle somme, **un apposito rendiconto accompagnato da una relazione illustrativa**, dal quale risulti, in modo chiaro, trasparente e dettagliato, la destinazione e l'impiego delle somme percepite. **Gli enti che hanno ricevuto una somma pari o superiore a 20.000 euro devono trasmettere i rendiconti e le relative relazioni all'amministrazione competente all'erogazione delle somme, entro 30 giorni dalla data ultima prevista per la**

compilazione del rendiconto. Tali enti sono anche i soli che hanno l'**obbligo**, entro 30 giorni dalla scadenza del termine per l'invio del rendiconto, **di pubblicare sul proprio sito web gli importi percepiti e il rendiconto con la relazione illustrativa**, dandone comunicazione all'amministrazione erogatrice entro i successivi 7 giorni (ciò è stato chiarito con il Decreto direttoriale n. 488 del 22 settembre 2021, il quale ha disposto le nuove linee guida e modulistica per la rendicontazione del 5 per mille destinato agli enti del Terzo settore).

Nel caso di violazione dell'obbligo di pubblicazione sul proprio sito degli importi percepiti, l'amministrazione erogatrice diffida il beneficiario ad effettuare la citata pubblicazione assegnando un termine di trenta giorni, e in caso di inerzia provvede all'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria pari al 25% del contributo erogato.

In caso invece di omessa compilazione del rendiconto e della relazione illustrativa, così come in caso di omesso invio degli stessi (per gli enti che ne sono obbligati), l'amministrazione competente procede al recupero delle somme erogate.

Per un approfondimento sulle regole di iscrizione e rendicontazione del 5 per mille si rinvia al Vademecum sul tema.



5.4 OBBLIGHI DI TRASPARENZA CONNESSI ALLE EROGAZIONI LIBERALI

In tema di erogazioni liberali, il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 3 febbraio 2021 ha disposto per determinate tipologie di enti non profit l'**obbligo di invio all'Agenzia delle entrate della comunicazione delle erogazioni liberali ricevute** sia da persone fisiche che da persone giuridiche.

Gli enti obbligati a tale adempimento sono:

- le **Onlus** (comprese le Onlus "di diritto", quindi le Odv, le Ong e le cooperative sociali);
- le **associazioni di promozione sociale**;
- le **fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico** di cui al decreto legislativo n. 42/2004;
- le **fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica**, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri.

L'obbligo di invio per gli enti appena menzionati si applica:

- **a partire dal 2022** (con riferimento ai dati delle erogazioni effettuate nel 2021), ma **solamente per gli enti che abbiano fatto registrare nell'ultimo bilancio entrate superiori ad 1 milione di euro;**
- **a partire dal 2023** (con riferimento ai dati delle erogazioni effettuate nel 2022), ma **solamente per gli enti che abbiano fatto registrare nell'ultimo bilancio entrate superiori a 220.000 euro.**

Per gli enti che non rientrano nei casi menzionati in precedenza, l'invio rimane facoltativo.

Per gli enti obbligati, la comunicazione andrà trasmessa in via telematica entro il 28 febbraio (data entro la quale devono essere comunicate all'Anagrafe tributaria le informazioni necessarie a predisporre il Modello 730 precompilato), **e avrà ad oggetto esclusivamente i dati relativi alle erogazioni liberali effettuate tramite strumenti di pagamento tracciabili** (ad esempio tramite banca o ufficio postale) sia da persone fisiche che da enti. I dati che devono essere inviati sono quelli relativi ai donatori continuativi che hanno fornito i loro dati anagrafici, e quelli di altri donatori purché dal pagamento risulti il codice fiscale del soggetto erogante.

In caso di omessa, tardiva o errata comunicazione dei dati si applica la sanzione di 100 euro per ogni comunicazione, con un massimo di euro 50.000 (art. 3, c. 5-bis del decreto legislativo 175/2014).

Il decreto ministeriale del 3 febbraio 2021 prevede infine che a partire dal momento in cui il Runts sarà operativo (cioè il 23 novembre 2021) e sarà entrata in vigore la nuova parte fiscale (Titolo X) del Codice del Terzo settore, gli obblighi di comunicazione delle erogazioni liberali nelle modalità qui delineate si applicheranno agli enti del Terzo settore con entrate superiori a 220.000 euro.



5.5 OBBLIGHI DI TRASPARENZA CONNESSI AL CONTRASTO ALLA CORRUZIONE

La [legge n. 3/2019](#) (cosiddetta "Spazzacorrotti") ha equiparato ai partiti politici una variegata serie di soggetti giuridici costituiti nella forma giuridica di fondazione, associazione e comitato (non le società commerciali), in base ad alcuni indici presuntivi.

Sono equiparate ai partiti politici le fondazioni, le associazioni e i comitati (art. 5, c. 4 del [decreto legge n. 149/2013](#)):

- a) i cui organi direttivi o di gestione sono determinati, nella loro composizione, in tutto o in parte da deliberazioni di partiti o movimenti politici, o l'attività dei quali si coordina con questi ultimi anche in conformità a previsioni contenute nei rispettivi statuti o atti costitutivi;
- b) i cui organi direttivi o di gestione sono composti per almeno un terzo da membri di organi di partiti o movimenti politici ovvero persone che sono o sono state, nei

- sei anni precedenti, membri del Parlamento nazionale o europeo o di assemblee elettive regionali o locali di comuni con più di 15.000 abitanti, ovvero che ricoprono o hanno ricoperto, nei sei anni precedenti, incarichi di governo al livello nazionale, regionale o locale, in comuni con più di 15.000 abitanti;
- c) che erogano somme a titolo di liberalità o contribuiscono in misura pari o superiore a 5.000 euro l'anno al finanziamento di iniziative o servizi a titolo gratuito in favore di partiti, movimenti politici o loro articolazioni, di membri di organi o articolazioni comunque denominate di partiti o movimenti politici ovvero di persone titolari di cariche istituzionali nell'ambito di organi elettivi o di governo.

È sufficiente che solamente una delle condizioni appena menzionate si verifichi per far scattare l'equiparazione, la quale **non si applica invece agli enti del Terzo settore**, così come alle fondazioni, associazioni e comitati appartenenti alle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

L'effetto che si determina in forza dell'equiparazione è l'estensione a questi soggetti giuridici "a politicità presunta" **del regime previsto dal decreto legge n. 149/2013 per i partiti politici**, fra i quali, in particolare, una serie di divieti concernenti contributi ed altre forme di sostegno, nonché un'ampia serie di obblighi di trasparenza e di sanzioni.

Sul versante della trasparenza, che qui interessa, scattano diverse prescrizioni, tra cui:

- a) la redazione annuale e la trasmissione del rendiconto e dei relativi allegati, corredati della certificazione e del giudizio della società di revisione, alla Commissione per la trasparenza e il controllo dei rendiconti dei partiti e dei movimenti politici;
- a) la pubblicazione, entro il 15 luglio di ciascun anno, dello statuto e del rendiconto sul sito internet istituzionale, dopo il controllo della Commissione per la trasparenza e il controllo dei rendiconti dei partiti e dei movimenti politici;
- b) la trasmissione alla Presidenza della Camera dei deputati, entro il mese solare successivo a quello di percezione, dell'elenco dei soggetti che hanno erogato finanziamenti o contributi di importo superiore, nell'anno, a 500 euro, attestando l'identità dell'erogante, l'entità del contributo o valore della prestazione, oltre che la data dell'erogazione;
- c) la pubblicazione sul sito internet istituzionale, come allegati al rendiconto di esercizio, dei dati relativi ai contributi e finanziamenti di cui alla lettera precedente;
- d) l'obbligo di dotarsi di un sito internet accessibile e di assicurare libero accesso alle informazioni relative ad assetto statutario, agli organi associativi, al funzionamento interno e ai bilanci.

L'automatismo legislativo "estensivo" risulta, di per sé, a forte sospetto di costituzionalità.

In questo caso, il primo dato che emerge come costituzionalmente rilevante è la presenza di "un numero non trascurabile di casi" capaci di contraddire la regola legislativa (Corte costituzionale, [sentenza n. 213/2013](#)), poiché "è agevole formulare ipotesi di accadimenti reali contrari alla generalizzazione posta a base della presunzione stessa" (Corte costituzionale, [sentenza n. 291 del 2010](#)).

La convinzione dalla quale il legislatore ha preso le mosse, infatti, è rappresentata dalla circostanza che un soggetto che abbia svolto o svolga incarichi politici, qualora assuma un incarico di amministratore in una qualsiasi associazione, fondazione o comitato, persegua in realtà un fine analogo a quello del partito nel quale milita, distorcendo con la sua sola presenza fini ed attività dell'ente (senza domandarsi alcunché a proposito del ruolo effettivamente svolto o dei poteri di fatto esercitati). **Al fine di evitare tale distorsione, si prevede un corposo gruppo di misure di trasparenza le quali, però, finiscono per rendere più difficoltoso l'esercizio della libertà di associazione.**

Se per i partiti politici le misure di trasparenza disposte sono giustificate dalle funzioni costituzionali loro assegnate e svolte, ciò non vale per tutti gli altri enti che non perseguono il fine specifico di "concorrere con metodo democratico alla determinazione della politica nazionale" (art. 49 della Costituzione).

Nella successiva **Tabella 4** si riepilogano gli obblighi in materia di trasparenza per gli enti non profit delineati nel presente capitolo.

Tabella 4
Obblighi di trasparenza per gli enti non profit

Oggetto	Enti obbligati	Modalità ed eventuale termine
Contributi effettivamente erogati da parte delle pubbliche amministrazioni nel corso dell'esercizio finanziario, qualora questi siano pari o superiori a 10.000 euro	Associazioni, fondazioni, Onlus e cooperative sociali che svolgono attività a favore degli stranieri	Pubblicazione dei contributi sul proprio sito internet (o pagina Facebook o sito della rete associativa cui l'ente aderisce) entro il 30 giugno
	Cooperative sociali e imprese sociali costituite in forma societaria	Pubblicazione dei contributi nella nota integrativa al bilancio di esercizio
Svolgimento di attività di pubblico interesse (esercizio di funzioni amministrative, produzione di beni e servizi a favore delle pubbliche amministrazioni, erogazione di servizi pubblici)	Associazioni, fondazioni ed altri enti privati con un bilancio superiore a 500.000 euro di entrate annuali	Pubblicazione sul proprio sito internet, per l'annualità 2021, entro il 30 giugno dei bilanci, dei servizi erogati, degli eventuali bandi di gara e contratti, dell'accesso civico, aggiornati al 31 maggio
Contributi erogati a titolo di 5 per mille	Gli Ets (fino all'annualità 2022 gli "enti del volontariato"), le associazioni sportive dilettantistiche, gli enti della ricerca scientifica e sanitaria accreditati	Per tutti gli enti, redazione di rendiconto e relazione illustrativa entro un anno dalla ricezione delle somme Per gli enti che hanno ricevuto una somma pari o superiore a 20.000 euro: - invio del rendiconto all'amministrazione competente, entro 30 giorni dalla data ultima prevista per la redazione del rendiconto; - pubblicazione sul proprio sito internet degli importi percepiti e del rendiconto con la relazione illustrativa, entro 30 giorni dalla scadenza del termine per l'invio del rendiconto, dandone comunicazione all'amministrazione entro i successivi 7 giorni
Comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati delle erogazioni liberali ricevute da persone fisiche e giuridiche	Onlus, Aps, fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo la tutela dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico o attività di ricerca scientifica	Invio telematico dal 2022 per gli enti con entrate superiori ad 1 milione di euro, e dal 2023 per gli enti con entrate superiori a 220.000 euro
Rapporti con partiti e movimenti politici	Associazioni, fondazioni e comitati in cui ricorrono le condizioni di cui all' art. 5, c. 4 del DI 149/2013 , con esclusione degli Ets	Gli stessi obblighi previsti per i partiti politici ed elencati all' art. 5, commi da 1 a 3 del DI 149/2013

6. SPUNTI PER UNO “STATUTO COSTITUZIONALE” DELLA TRASPARENZA NEGLI ENTI NON PROFIT

L’attuale assetto della disciplina della trasparenza per gli enti del Terzo settore (Ets) e più in generale per gli enti senza fine di lucro è, per molti aspetti, frutto di una stratificazione nel tempo di diversi interventi normativi fra loro non coordinati. Non manca una componente di casualità. Essi rispondono a diverse finalità, si riferiscono a diverse attività, presuppongono diverse modalità di realizzazione, predispongono diversi controllori.

In generale, più di recente, ha avuto la meglio una **generica diffidenza e volontà di accentuare le forme di controllo** alla quale, pur in diversa misura, alcuna forza politica può dirsi realmente estranea. Come uscire da questa situazione?

In primo luogo, **occorre tenere ben presenti quei requisiti essenziali, di tenore costituzionale, che le norme sulla trasparenza debbono osservare: strumentalità, proporzionalità, finalità sussidiaria.**

I soggetti che entrano in relazione debbono vedere soddisfatti i loro interessi: i **portatori di interesse privati**, che attraverso una adeguata selezione delle informazioni da rendere trasparenti possono avere una conoscenza effettiva degli elementi rilevanti e formarsi un giudizio consapevole e fondato; la **pubblica amministrazione**, che attraverso l’adempimento degli obblighi normativi di trasparenza, può assicurare la piena legittimità dell’attività degli enti privati, nel rispetto dei canoni di cui all’art. 97, c. 2 della Costituzione (imparzialità, buon andamento); **l’ente privato stesso**, il quale ha interesse ad offrire una adeguata e motivata rappresentazione della propria attività, senza semplificazioni, nonché ad attivare strumenti di efficace monitoraggio interno.

Ciò dovrebbe evitare il rischio di una “bulimia di trasparenza”.

In secondo luogo, appare importante, limitandosi ai soli enti senza fine di lucro, una **riorganizzazione complessiva della materia della trasparenza**. Considerando la straordinaria rilevanza che quest’ultimo tema ha assunto nel dibattito pubblico e partendo dall’assetto di fondo della legge delega n. 106/2016, **si può ipotizzare una vera e propria struttura di un “transparency act”, immaginata a cerchi concentrici. Il cerchio più ampio dovrebbe essere dedicato alle misure di trasparenza minime assicurate da tutti gli enti privati senza fine di lucro**, indipendentemente dal possesso della personalità giuridica o meno, ad integrazione di quanto previsto dal

codice civile. Si tratterebbe di riprendere quanto previsto dall'art. 3 della legge delega n. 106/2016, la quale prescriveva una serie di misure di trasparenza, a tutela degli associati e dei terzi, di alcuni atti fondamentali della vita dell'ente.

Appare, infatti, difficile giustificare oggi la totale assenza di informazioni accessibili su associazioni e fondazioni che, al di fuori del Terzo settore, esercitano attività di centrale importanza (anche imprenditoriali), spesso in rapporto con la pubblica amministrazione.

Si tratta, però, di ipotizzare delle forme di trasparenza adeguate alla natura dell'ente, graduate sulla base dei volumi di attività e dell'esistenza (o meno) di rapporti con l'ente pubblico.

All'interno di questo cerchio più ampio, ve n'è uno più ristretto, costituito dagli enti del Terzo settore. Per questo sottoinsieme, occorre prevedere forme di trasparenza più intense e fra loro coordinate, che non siano ripetitive di quelle sopra esposte, bensì essenziali a connotare il profilo proprio degli Ets. Il codice del Terzo settore contiene un primo intervento di razionalizzazione, molto apprezzabile, ma esso ha bisogno di meglio coordinarsi con le misure di trasparenza al di fuori del codice stesso, e può essere ulteriormente "perfezionato" e semplificato per gli enti che si trovano dentro il perimetro del Terzo settore.

Infine, ed è il terzo pilastro della riflessione, **accanto agli obblighi di trasparenza imposti giuridicamente, la disciplina normativa dovrebbe assicurare un quadro efficace di incentivi finalizzati "all'incremento della trasparenza e della rendicontazione al pubblico delle attività svolte"** (che è quanto prevede l'art. 75 del codice del Terzo settore limitatamente alle associazioni di promozione sociale).

In tal modo, uscendo dalla dimensione dell'obbligo giuridico, **si rinvierebbe all'autonomia ed alla responsabilità di ciascun Ets la scelta dei dati e delle informazioni da mettere a disposizione** dei terzi portatori di interesse e delle proprie articolazioni interne, aggiungendo volontariamente gradi di trasparenza ulteriori rispetto al livello essenziale stabilito normativamente. **Ciò darebbe una rappresentazione immediata del grado di apertura alla trasparenza dell'ente, che ciascun portatore di interesse** (soggetti pubblici, terzi, volontari, lavoratori, ecc.) **potrebbe valutare.** Valutazione che, al contrario, è difficile formulare in caso di vincolo esterno, legislativamente imposto.

All'interno di queste coordinate, **la trasparenza si può tradurre, effettivamente, in uno strumento della sussidiarietà orizzontale** ai sensi dell'art. 118, c. 4 della Costituzione, e non in uno strumento per svilire l'apporto degli enti del Terzo settore, attraendoli pericolosamente all'interno di una forma di controllo pubblico o costantemente esposto alla pubblica opinione.



Per ulteriori dettagli
www.cantiereterzosettore.it

UN PROGETTO DI

