

# IL GIORNALE DEL REVISORE

Rivista di attualità, cultura e informazione  
professionale del Revisore Legale

## IL GIORNALE DEL REVISORE

Rivista di attualità, cultura e informazione  
professionale del Revisore Legale



TUTTE LE RISORSE PREVISTE DAL PNRR  
ASSEMBLEA GENERALE INRL: RELAZIONE DEL PRESIDENTE  
IL TESTO DEL NUOVO STATUTO DELL'ISTITUTO  
CINQUE COMMISSIONI INTERNE PER LO SVILUPPO

nuova serie, anno 2 numero 3 - maggio/giugno 2021

## GLI ENTI NO PROFIT OSSERVATI SOTTO IL PROFILO ECONOMICO



di Attilio Zifaro, *Giudice tributario*

e di Luisa Zifaro, *Avvocato del foro di Pisa*



Supplemento al n. 3 - anno 2 del  
**GIORNALE DEL REVISORE** maggio giugno 2021



## SOMMARIO

---

<b>1 GLI ENTI NO PROFIT OSSERVATI SOTTO IL PROFILO ECONOMICO-AZIENDALE, CONSONANTE CON LA RECENTE RIFORMA DEL TERZO SETTORE E CONTEMPERATO DALL'IMPERIO DELLA LEGISLAZIONE DELL'UNIONE EUROPEA .....</b>	<b>pag. 00</b>
<b>1.1 PREMESSA .....</b>	<b>pag. 00</b>
<b>1.2 DATI SALIENTI DELLA RECENTE RIFORMA NORMATIVA NAZIONALE DEL TERZO SETTORE .....</b>	<b>pag. 00</b>
<b>1.3 LINEAMENTI GENERALI DI GESTIONE E FISCALITÀ .....</b>	<b>pag. 00</b>
<b>1.4 CONTEMPERAMENTO DELLA RIFORMA NAZIONALE COL DETTATO NORMATIVO DELL'UNIONE EUROPEA .....</b>	<b>pag. 00</b>
<b>1.5 CONCLUSIONE .....</b>	<b>pag. 00</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>pag. 00</b>

## 1.1 PREMESSA

La storia sin dagli albori della vita umana ha confermato inequivocabilmente la capacità dell'uomo di cooperare, la sua attitudine ad interagire; oggi, in presenza di una ormai radicata crisi del welfare-state e del rapporto tra mercato e solidarietà, sta attecchendo un nodo nuovo di fare impresa, quello di legare la crescita economica alla ricerca dell'equità sociale e della sostenibilità ambientale, quello di salvaguardia del territorio e di tutela delle persone emarginate, talché l'uomo con la sua ineluttabile abilità di collaborazione acclara la sua efficace idoneità a rinnovare l'economia e la politica.

Le organizzazioni di volontariato sono una parte preponderante del tessuto etico-sociale del nostro Paese. Esse rappresentano un fenomeno estremamente straordinario per il loro adamantino contributo culturale e sociale e costituiscono, perciò, puntello della nostra realtà economica. In particolare, a partire dagli anni settanta si è assistito ad un progressivo sviluppo del settore del volontariato e, successivamente, è stato definito il termine "non profit", soprattutto in Italia, per denotare quel tipo di organizzazione caratterizzato da finalità prevalentemente solidaristiche e che non prevede la distribuzione degli utili tra i soci, il cui prodotto o bene o servizio è destinato esclusivamente a terzi.

Col tempo, dunque, è stato sancito l'esaurimento del modo centralista di amministrare lo stato sociale, avvalorando le istanze dei cittadini ad intervenire nel processo decisionale con apporto di contributi mirati nelle strategie operative onde scongiurare il pernicioso pericolo incombente della cosiddetta crescita senza occupazione e conseguente costante inadeguatezza istituzionale.

Perciò dette istituzioni devono essere attrezzate di capa-

cià produttiva, di beni e servizi, in modo autonomo, aiutandoli a divenire imprenditori, ossia soggetti economici in grado di gestire, creare e rischiare con l'obiettivo di natura collettiva.

La rilevanza del fenomeno associativo ha raggiunto proporzioni tali da incentivare gli ordinamenti giuridici a regolamentare e disciplinare le attività di questo tipo di organizzazioni, soprattutto in ambito di agevolazioni fiscali. Da ultimo, la recente riforma normativa del Terzo settore, si propone, mediante la legge delega n. 106/2016, di recepire a pieno il *modus operandi* delle istanze sociali, assumendo a potere normativo come vero e proprio sistema.

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, infatti, è entrato in vigore il 3 agosto 2017 il Codice del Terzo settore, che provvede alla revisione organica della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti relative agli enti del Terzo settore, compresa la disciplina tributaria applicabile a tali enti. Si tratta del decreto legislativo più corposo (104 articoli) tra i cinque emanati dopo la legge delega per la riforma del Terzo settore (106/2016), che avrà bisogno, a sua volta, di ben 20 decreti ministeriali perché funzioni, nella pratica, tutto quanto previsto<sup>1</sup>.

Il Codice del Terzo Settore ha, così, provveduto al riordino della normativa vigente in materia, sia civilistica che fiscale, definendo, per la prima volta, il perimetro del cd. Terzo Settore e, in maniera omogenea e organica, gli enti che ne fanno parte<sup>2</sup>.

Vengono raggruppati in un solo testo tutte le tipologie di quelli che da ora in poi si dovranno chiamare Enti del Terzo settore (Ets), che sono sette: organizzazioni di volontariato, che dovranno aggiungere Odv alla loro denominazione (artt. 32 e ss.); associazioni di promozione sociale (Aps), artt. 35 e ss.; imprese sociali (incluse le

<sup>1</sup> Precisamente, la normativa di riferimento comprende: il Dlgs. 3 luglio 2017, 111 (Disciplina del 5 per mille, pubblicato in gazzetta ufficiale il 18 luglio 2017); il Dlgs. 3 luglio 2017, n. 112 (Disciplina dell'impresa sociale, in gazzetta ufficiale il 19 luglio 2017); il Dlgs. 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del terzo settore, in gazzetta ufficiale del 2 agosto 2017); successivamente sono stati emanati due decreti correttivi dei precedenti, ossia il Dlgs. 20 luglio 2018, n. 95, relativo alla revisione dell'impresa sociale; il Dlgs. 3 agosto 2018, n. 105, per il codice del Terzo Settore; il Decreto 4 luglio 2019 del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali pubblicato in GU 186 del 9 agosto 2019 contenente le Linee guida per il bilancio sociale; il Decreto Ministeriale del 23 luglio 2019 che disciplina le Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli Enti del Terzo Settore; il Decreto Ministeriale del 5 marzo 2020 sulla Adozione della modulistica di bilancio degli Enti del Terzo Settore; il Decreto Ministeriale n. 106 del 15 settembre 2020 in ordine alle Procedure di iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, modalità di deposito degli atti, regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro; il Decreto Ministeriale n. 72 del 31 marzo 2021 circa la Adozione delle Linee guida sul rapporto tra pubbliche amministrazioni ed Enti del Terzo Settore negli articoli 55-57 del decreto legislativo n. 117 del 2017.

<sup>2</sup> Vengono, dunque, abrogate diverse normative, tra cui due leggi storiche come quella sul volontariato (266/91) e quella sulle associazioni di promozione sociale (383/2000), oltre che buona parte della "legge sulle Onlus" (460/97).

Tra le novità introdotte dalla riforma ricordiamo il Consiglio Nazionale del Terzo Settore (CNST), artt. 58 e ss.; l'Organismo Nazionale di Controllo (ONC), artt. 64 e ss.; la previsione, una volta reso operativo il RUNTS, di un procedimento semplificato per il riconoscimento della personalità giuridica degli ETS in deroga al d.p.r. 361/2000 (art. 22); la revisione, il riordino e un impiego maggiormente sinergico delle risorse finanziarie previste dalla precedente normativa in favore di alcune tipologie di enti e di quelle dei nuovi strumenti finanziari istituiti dal Codice; la revisione della normativa fiscale applicabile a ciascuna tipologia di ente (alcune norme per entrare in vigore necessitano dell'autorizzazione dell'Unione Europea).

attuali cooperative sociali), per le quali si rimanda a un decreto legislativo a parte (art. 40); enti filantropici (artt. 37 e ss.); reti associative (artt. 41 e ss.); società di mutuo soccorso (SOMS), artt. 42 e ss.; altri enti (associazioni riconosciute e non, fondazioni, enti di carattere privato senza scopo di lucro diversi dalle società).

Fino all'operatività del Registro Unico Nazionale, continuano ad applicarsi le norme precedenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei registri ONLUS, ODV, APS e IMPRESE SOCIALI.

Molte novità diventeranno operative solo dopo la formazione concreta del RUNTS, mentre altre sono entrate in vigore a partire dal 1° gennaio 2018, così le disposizioni contenute negli articoli riepilogati nell'articolo 104, comma 1 del D. Lgs. 117/2017 si applicano a partire dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2017; le disposizioni fiscali contenute nel titolo X del codice si applicheranno dopo l'avvenuta ricezione dell'autorizzazione da parte della Commissione europea; le altre disposizioni trovano applicazione solo successivamente all'operatività del Registro Unico Nazionale, che sta lentamente prendendo forma.

Gli Ets, con l'iscrizione al registro, saranno tenuti al ri-

spetto di vari obblighi riguardanti la democrazia interna, la trasparenza nei bilanci, i rapporti di lavoro e i relativi stipendi, l'assicurazione dei volontari, la destinazione degli eventuali utili, ma potranno accedere anche a una serie di esenzioni e vantaggi economici previsti dalla riforma.

È necessario, di conseguenza, aver adeguato gli statuti con le modalità dell'assemblea ordinaria, dopo aver aggiornato il rispettivo contenuto alla Riforma del Terzo settore entro il 31 maggio<sup>3</sup>.

Sull'argomento la circolare del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali n. 20 del 27 dicembre 2018 ha dato indicazioni ed informazioni che chiariscono le modalità ed i contenuti per le modifiche statutarie (articolo 101 comma 2), predisponendo uno schema di riepilogo che illustra gli adeguamenti "inderogabili", "derogabili" e "facoltativi". Infatti, si distingue tra norme inderogabili (modifiche adottate con modalità e maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria), norme derogabili solo per espressa previsione statutaria (modifiche adottate con modalità e maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria) e norme che riconoscono allo statuto l'autonomia di regolare la materia in modo diverso dalla previsione di legge<sup>4</sup>. E' previsto di dover eliminare e

<sup>3</sup> Era stato previsto quale termine per detto adempimento il 31 marzo scorso (stabilito in sede di conversione del d.l. 125 del 7/10/2020, che prevedeva la proroga dello stato di emergenza dal 15 ottobre al 31 gennaio 2021, confermato con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della Legge n. 159 del 27/11/2020), slittato al 31 maggio 2021, grazie al Decreto Sostegni, entro il quale gli enti del terzo settore hanno potuto modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria al fine di adeguarli alle nuove disposizioni introdotte dal codice del terzo settore di cui al decreto legislativo n. 117 del 2017.

Siamo, quindi, di fronte ad un ulteriore rinvio del termine per l'adeguamento degli statuti sociali degli Enti del Terzo settore, originariamente fissato per il 3 febbraio 2019; in seguito il D. Lgs. 105/2018 (c.d. Decreto correttivo del Codice) era stato spostato al 3 agosto 2019; poi rinviato al 30 giugno 2020 dall'art. 43, comma 4-bis, del Decreto Crescita (decreto legge 34/2019); successivamente, l'art. 35 del decreto legge 18/2020 (c.d. Cura Italia), a seguito delle misure di contenimento in vigore nel periodo emergenziale COVID-19, lo aveva rinviato al 31 ottobre 2020; in sede di conversione del d.l. 125 del 7/10/2020, che aveva previsto la proroga dello stato di emergenza dal 15 ottobre al 31 gennaio 2021, era stato definito un ulteriore slittamento del termine per l'adeguamento degli statuti al 31 marzo 2021.

Pertanto, le Organizzazioni di volontariato, le Associazioni di Promozione sociale e le Onlus iscritte nei rispettivi registri avevano tempo fino al 31 maggio 2021 per modificare il loro statuto e aggiornarlo alla Riforma del Terzo settore.

Le altre associazioni non in possesso di una delle tre qualifiche menzionate e, quindi, non iscritte nei relativi registri non hanno alcun termine per adeguare lo statuto alla Riforma.

Le imprese sociali hanno potuto modificare il proprio statuto entro lo stesso termine del 31 maggio 2021 con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria.

<sup>4</sup> Ad esempio, in tema di adeguamenti ex artt. 21-31 del Codice, si citano in riferimento alle norme inderogabili:

a. Finalità: precisare in modo espresso le finalità solidaristiche e di utilità sociale e l'assoluta mancanza di scopo lucrativo;

b. Attività: indicare l'attività di interesse generale che l'ente intende svolgere (ex art. 5 ed eventualmente le "attività diverse" ex art. 6);

c. Patrimonio: precisare che sarà utilizzato per l'esercizio delle attività previste, specificando il divieto assoluto di distribuzione anche indiretta di utili, avanzi di gestione, fondi, riserve a fondatori, associati, lavoratori, amministratori, collaboratori ed altri componenti degli organi sociali ed indicando la devoluzione del patrimonio;

d. Denominazione sociale: inserire la dicitura "ente del terzo settore" o l'acronimo ETS;

e. Ammissioni nuovi associati: indicare i requisiti coerenti con le finalità perseguite;

f. Scritture contabili e bilancio: prevedere nello statuto tra le competenze degli organi sociali quelle della predisposizione ed approvazione del bilancio ed ulteriori adempimenti relativi al bilancio di esercizio ed il bilancio sociale (nel caso in cui vada redatto);

g. Libri sociali: indicare le modalità di esame;

h. Assemblea: specificare le competenze ed i quorum assembleari;

i. Organo di amministrazione ex art. 26: prevedere la relativa disciplina e la regola sulla composizione, per cui la maggioranza degli amministratori deve essere formata da associati oppure indicata dagli enti associati; se si tratta di un organo collegiale devono essere dettate le regole del suo funzionamento (quorum costitutivi e deliberativi, modalità di convocazione delle sedute);

j. Organo di controllo e revisione legale dei conti: indicare la disciplina, qualora ne ricorrano i presupposti ex artt. 30 e 31 CTS.

rimuovere obbligatoriamente dagli statuti quelle clausole che sono espressamente in violazione delle norme indelegabili<sup>5</sup>.

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, con nota n. 10980/2020, ha precisato che le associazioni riconosciute e le fondazioni dovranno modificare i propri statuti mediante atto pubblico ed in presenza del notaio, mentre le associazioni non riconosciute (e altri enti privati non dotati della personalità giuridica di diritto privato) potranno modificare lo statuto in assemblea ordinaria o straordinaria e con o senza forma solenne, essendo sufficiente anche un verbale di assemblea, privo della forma solenne, registrato all'Agenzia delle entrate.

## 1.2 DATI SALIENTI DELLA RECENTE RIFORMA NORMATIVA NAZIONALE DEL TERZO SETTORE

La riforma, come premesso, prevede una completa analisi del nuovo assetto del comparto non profit, quale strumento unitario con cui viene assicurata, sotto il profilo sia civilistico che tributario, coerenza giuridica e sistematica ai vari soggetti dell'ambito non profit.

Ciò implica il sostegno all'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, in attuazione degli articoli 2, 3, secondo comma, 4, 9, 18 e 118, comma 4, della Costituzione.

Con l'adozione del Codice si è dato l'incipit ad una nuova era del Terzo settore, con uno strumento capace di attribuire coerenza sistematica e certezza operativa, superando quell'approccio occasionale che aveva caratterizzato tale disciplina per decenni.

Innanzitutto, si individua la definizione di terzo settore, la quale può essere rintracciata nella legge delega 106/2016 (articolo 1, comma 1): "Per Terzo settore si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale

mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi"<sup>6</sup>.

L'art. 4 della legge delega 106/2016 detta i principi e i criteri direttivi, individuando, ad esempio, le attività di interesse generale, definendo forme e modalità di organizzazione, amministrazione e controllo degli enti ispirate ai principi di democrazia, eguaglianza, pari opportunità, partecipazione degli associati e dei lavoratori nonché ai principi di efficacia, efficienza, trasparenza, correttezza ed economicità della gestione degli enti e disciplinando una serie di divieti ed obblighi, tra i quali il divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e del patrimonio dell'ente e gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi.

L'art. 9, c.1, della legge delega 106/2016 enuncia i canoni sulle misure fiscali e di sostegno economico, al fine di porre tra i vari obiettivi, ad esempio, la completa razionalizzazione dei regimi fiscali e contabili semplificati, la revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente e introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, del divieto di ripartizione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e dell'impatto sociale delle attività svolte dall'ente, revisione di misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale.

Conseguentemente, il Decreto Legislativo 117/2017 ha disciplinato in maniera dettagliata il mondo del terzo settore, delineando un nuovo scenario organizzativo, gestionale, normativo e fiscale che farà da cornice agli enti del terzo settore dopo l'entrata in vigore completa della riforma.

Analizzando brevemente la revisione normativa, ci proponiamo un veloce *excursus* delle disposizioni e strumenti, di nostro interesse, disciplinati dal Codice.

Gli articoli dal 45 al 54 istituiscono, presso il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, il Registro Unico Nazionale

<sup>5</sup> Ad esempio in ordine ai limiti di diritto di voto per gli associati; ai limiti alla competenza per l'assemblea ex art 25; alla previsione di competenza esterna per la nomina dei consiglieri, ad esclusione dell'art. 26 c. 5.

<sup>6</sup> Come anticipato in premessa, possono essere considerati enti del terzo settore, secondo quanto stabilito dall'articolo 4 del Decreto legislativo n. 117/2017, le seguenti realtà no profit: organizzazioni di volontariato; associazioni di promozione sociale; enti filantropici; imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Il testo della riforma del terzo settore indica anche quali soggetti sono esclusi dalla definizione. In particolare, viene fatta menzione dei seguenti casi di esclusione: le amministrazioni pubbliche ex art. 1, c. 2, D. Lgs. 165/2001; le formazioni e le associazioni politiche; i sindacati; le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche; le associazioni di datori di lavoro. Gli enti religiosi civilmente riconosciuti sono ammessi unicamente se perseguono gli interessi generali, previa adozione di un regolamento coerente con la legislazione in tema di terzo settore.

del Terzo settore, suddiviso in specifiche sezioni, ognuna delle quali è dedicata ad una delle tipologie di enti, sopra menzionate, previste dal Codice.

Gli artt. 13, 14, 15 e 17 individuano i libri sociali obbligatori. In particolare, l'art. 14 codifica l'implementazione del Bilancio sociale da parte di enti con ricavi superiori a 1 milione di euro da depositare presso il Registro Unico Nazionale del Terzo settore.

Gli artt. 55, 56 e 57 attengono alla disciplina dei rapporti degli enti del Terzo settore con gli enti pubblici; infatti i soggetti non profit possono essere coinvolti dalla pubblica amministrazione nella progettazione di iniziative di carattere sociale rientranti in uno degli ambiti delle attività di interesse generale che i primi svolgono istituzionalmente.

Il D.Lgs. 117/2017 esplicita i criteri e i parametri per i quali, ai fini delle disposizioni tributarie, le attività svolte dagli enti si qualificano come commerciali e non commerciali. Gli articoli dal 79 all'89 disciplinano il regime tributario, con l'obiettivo di razionalizzare, semplificare e armonizzare un quadro normativo organico. Gli enti che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili previste dall'art. 2214 c.c. e devono redigere e depositare presso il Registro delle imprese il Bilancio d'esercizio redatto ai sensi degli artt. 2423 e ss., 2435bis o 2435ter del c.c.; infine gli enti del Terzo settore non iscritti nel Registro delle Imprese devono depositare il Bilancio presso il Registro Unico Nazionale.

Nel dettaglio, l'art. 79 al primo comma precisa che la nuova disciplina tributaria si applica agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, alle quali è specificamente dedicato il D.Lgs. 112/2017; agli stessi, inoltre, si applicano le norme del TUIR in materia di IRES, relative sia agli enti commerciali che non, ancorché compatibili. Ai commi successivi si enucleano i parametri caratterizzanti la natura commerciale o non degli enti del Terzo settore. Viene evidenziato che le attività di interesse generale, ex art. 5, si considerano di natura non commerciale se espletate a titolo gratuito; sono anche considerate non commerciali le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale. Sono percepiti enti commerciali se assumono proventi derivanti dall'esercizio di attività istituzionali, svolte in forma di imprese, nonché quelli derivanti dall'esercizio delle attività diverse, ex art.6. Non concorrono alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore non commerciali: i fondi derivanti da raccolte pubbliche e i contributi e gli apporti erogati da amministrazioni pubbliche. L'ultimo comma dell'art. 79 è dedicato agli enti aventi natura as-

sociativa che prevede l'attività svolta a favore dei propri associati come attività non commerciale, precisando che non concorrono alla formazione del reddito le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. Diversamente, si considerano attività di natura commerciale le cessioni di beni e servizi effettuate nei confronti degli associati verso il pagamento di corrispettivi e concorrono alla formazione del reddito complessivo d'impresa.

Gli enti individuati come non commerciali, che comunque espletano attività commerciali, non prevalenti ex art. 79, c. 5 del Codice, possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi d'esercizio, un coefficiente di redditività nella entità indicata dall'art. 80; i ricavi dovranno essere integrati delle plusvalenze patrimoniali, delle sopravvenienze attive, dei dividendi e degli interessi.

La riforma del Terzo settore chiama in causa gli Enti locali là dove enuncia la possibilità di poter disciplinare, con proprio regolamento, alcuni istituti innovativi di cui si appalesano tracce anche al di fuori del Codice; infatti l'art. 90 dello stesso ha disciplinato il così detto "baratto amministrativo" in cui è contemplato che "gli enti territoriali possono definire con apposita delibera i criteri e le condizioni per la realizzazione di contratti di partenariato sociale, sulla base di progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione ad un preciso ambito territoriale. I contratti possono riguardare la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze o strade, ovvero la loro valorizzazione mediante iniziative culturali di vario genere, interventi di decoro urbano, di recupero e riuso con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati. In relazione alla tipologia degli interventi, gli enti territoriali individuano riduzioni o esenzioni di tributi corrispondenti al tipo di attività svolta dal privato o dall'associazione ovvero comunque utili alla comunità di riferimento in un'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa".

L'art. 30, del Codice, D. Lgs. 117/2017, codifica l'Organo di Controllo, di cui parleremo anche in seguito. Ai componenti di detto organo si applica l'art. 2399 del c.c.. I componenti devono essere scelti tra le categorie annoverate nell'art. 2397, c. 2 del c.c.. Esso vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione. Può esercitare, inoltre, al superamento dei limiti di cui all'art. 31, c. 1, la revisione legale dei conti; in tale situazione l'organo di controllo è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

### 1.3 LINEAMENTI GENERALI DI GESTIONE E FISCALITA'

Il moderno associazionismo non lucrativo convive con l'imprenditoria tradizionale, per essere fermento della nuova società, là dove al soggetto economico si riconosce la componente personale che trascende la mera centralità della logica del profitto a tutto vantaggio dello sviluppo del sociale.

Le Associazioni no profit costituiscono, quindi, delle organizzazioni giuridicamente riconosciute col fine di produrre beni e servizi socialmente utili, ma scevre da intenzionalità lucrose.

Affinché un ente possa ammantarsi della locuzione di ETS, deve espletare la sua attività in almeno uno dei settori individuati dall'art. 5, c. 1 del Codice Terzo Settore.

Le attività esercitate dall'associazione devono, infatti, essere pensate al fine di portare un beneficio ai soci e alla comunità, nel caso specifico delle nuove configurazioni degli ETS si tratta di attività legate alla forma associativa scelta, APS, ODV o altro.

Lo scopo perseguito dagli enti no profit è, quindi, definibile ideale, in quanto è statuito al fine di raggiungere obiettivi che esulano dal mero profitto ma che si configurano, invece, nel termine di pubblica utilità. Ogni Ente del Terzo Settore rappresenta la supremazia del lavoro associato che brandisce i suoi strumenti con mano portentosa, mente alacre e cuor lieto a testimonianza del superamento dell'angusta cerchia di tentativi occasionali di singoli, ormai relegati alla storia delle prime forme di cooperativismo. Anche se tali Enti sussumono una marcata vocazione solidaristica, la loro gestione non può prescindere dall'applicazione dei sani principi economico-aziendali, che sottendono il perseguimento di obiettivi di efficienza ed efficacia per la concretizzazione delle condizioni di sopravvivenza e di sviluppo aziendale a valere nel tempo.

Perciò la gestione è il complesso delle operazioni che i soggetti aziendali espletano, con la struttura a loro disposizione, al fine di produrre beni e servizi tipici dell'impresa medesima.

Le fasi essenziali della loro gestione attengono al finanziamento, all'impiego delle risorse, alla trasformazione delle stesse e alla collocazione dei prodotti e servizi.

La prima, la gestione finanziaria, afferisce l'acquisizione delle risorse che risultano a titolo gratuito, oppure a titolo oneroso con l'obbligo di restituzione.

La seconda e terza si compenetrano nell'obiettivo della realizzazione del servizio. Riferiamo a tal uopo alcuni noti indici che illustrano il perseguimento delle finalità istituzio-

nali in modo ottimale:

$$Ec = Cc/Us$$

in cui

Ec = Efficienza complessiva;

Cc = Costi complessivi;

Us = Unità di servizio effettuate.

$$EI = NI/Us$$

in cui

EI = Efficienza lavoro;

NI = Numero lavoratori;

Us = Unità di servizio effettuate.

$$Ed = Cme/Cmp$$

in cui

Ed = Efficienza domiciliare;

Cme = costo medio effettivo;

Cmp = Costo medio preventivato.

La quarta fase coinvolge il marketing, ossia il complesso di operazioni volte all'individuazione delle istanze della domanda e alla divulgazione delle notizie afferenti la presenza del servizio sul mercato, con particolare attenzione al "fund raising".

L'attivazione di una proficua Contabilità nel CTS rappresenta un fattore essenziale per una gestione oculata. La contabilità delle operazioni aziendali comprese nell'esercizio costituisce la cosiddetta contabilità generale, mentre quella riferita a singole operazioni, con l'evidenziazione dei particolari, si denomina contabilità elementare, regolata dall'art. 13 del CTS che dispone l'obbligatorietà di redazione del bilancio di esercizio per tutti gli Enti del Terzo Settore. Il bilancio è dato: "dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie". Si può usufruire di uno schema sintetico di bilancio, costituito dal "rendiconto finanziario per cassa", da parte degli enti di piccole dimensioni, ossia per chi ha proventi inferiori a E. 220.000,00.

Il risultato della gestione appare in un documento finale alla conclusione dell'esercizio amministrativo, consonante col decreto del 5 marzo 2020 intitolato "Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore", contenente gli schemi di rendicontazione finanziaria degli Enti no profit, che lo definiscono il documento contabile che consente di quantificare periodicamente la composizione

del Capitale e il risultato di gestione e dal quale si evincono le informazioni sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'ente. Il bilancio nella sua composizione può essere redatto con qualsivoglia metodo e schema, ancorché conformi a corretti principi e tecniche contabili. In buona sostanza nella redazione del bilancio occorre osservare i seguenti postulati:

- il dettato normativo;
- i principi contabili elaborati dalla Commissione Nazionale mista Dottori Commercialisti e Ragionieri;
- i principi contabili dello IASC.

Proponiamo un possibile schema riassuntivo di bilancio:

## STATO PATRIMONIALE

### ATTIVITA'

A) QUOTE ASSOCIATIVE O APPORTI ANCORA DOVUTI

B) IMMOBILIZZAZIONI

- IMMATERIALI
- MATERIALI
- IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

C) ATTIVO CIRCOLANTE

- RIMANENZE
- CREDITI
- ATTIVITA' FINANZIARIE
- DISPONIBILITA' LIQUIDE

D) RATEI E RISCONTI

### PASSIVITA'

A) PATRIMONIO NETTO

- FONDO DI DOTAZIONE
- PATRIMONIO VINCOLATO
- AVANZO (DISAVANZO) DI GESTIONE

B) FONDI PER RISCHI E ONERI

C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO

D) DEBITI

E) RATEI E RISCONTI

## SCHEMA DI RENDICONTO GESTIONALE

Si contraddistingue per lo schema a sezioni contrapposte con l'evidenza di risultati sezionali intermedi.

I ricavi comprendono:

- proventi da transazioni con gli associati;
- ricavi dagli associati per attività mutuali;
- ricavi correlati a rapporti con i terzi;
- proventi del 5 per mille;

- contributi da soggetti privati e da soggetti pubblici;
- ricavi per prestazioni e cessioni a terzi;
- proventi da contratti con enti pubblici;
- altri ricavi e proventi ricollegabili all'attività principale;
- rimanenze finali.

Sono richieste indicazioni sulla modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

I costi si compendiano:

- costi per acquisti di beni;
- costi per acquisto di servizi;
- costi per godimento di beni di terzi;
- costi relativi al personale;
- ammortamenti;
- accantonamenti per rischi ed oneri;
- oneri diversi di gestione;
- rimanenze.

Si precisa l'art. 4 comma 1 lett. g) della legge delega 106/2016 distingue ETS di non minori dimensioni ("non piccoli") ed ETS di minori dimensioni ("piccoli"), prevedendo formati di schemi di bilancio differenti.

Grazie al D. Lgs. n. 105/2018 stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione costituiscono il bilancio. Mentre stato patrimoniale e rendiconto gestionale rappresentano prospetti quantitativi di sintesi, la Relazione di missione rappresenta un prospetto di informativa qualitativa e di dettaglio. Così, la Relazione di missione configura il completamento dell'informativa di bilancio degli ETS.

Come precisato dall'art. 13 comma 1 del Codice, la Relazione illustra le poste di bilancio e l'andamento economico e finanziario dell'ente, indicando i criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio, le eventuali rettifiche di valore determinate nella conversione dei valori non espressi ab ovo in moneta avente corso legale nello Stato. La Relazione deve esplicitare il numero dei dipendenti, nonché dei volontari. Inoltre è obbligatorio indicare i compensi relativi all'organo esecutivo, all'organo di controllo e al revisore legale. Infine è necessario fornire delucidazioni sulle operazioni realizzate con parti correlate. La Relazione, infine, deve indicare le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Dalla Relazione deve emergere l'andamento complessivo della gestione, evidenziandone le peculiarità, sottolineando le incertezze e rischi, corroborate da un'analisi futuribile per il mantenimento degli equilibri economici e finanziari. Merita soffermarsi sul cd Bilancio sociale, che è previsto dall'art. 14 del Codice del Terzo Settore, mentre il Decreto del Ministero del lavoro del 4.7.2019 contempla le linee

guida per la sua redazione. Detto Decreto lo definisce: “Uno strumento di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte da un’organizzazione. Ciò al fine di offrire un’informativa strutturata e puntuale a tutti i soggetti interessati non ottenibile a mezzo della sola informazione economica contenuta nel bilancio di esercizio”.

I principi di redazione attengono a:

- Rilevanza, esplicitati i dati significativi;
- Completezza, le informazioni correttamente riportate ed illustrate;
- Trasparenza, espresse in modo chiaro;
- Neutralità, essere obiettiva;
- Competenza, con l’attribuzione dei fatti ed eventi all’esercizio cui la rendicontazione pertiene;
- Comparabilità, garantire un confronto nel tempo e in modo trasversale con le altre organizzazioni;
- Chiarezza, presentati in modo comprensibile;
- Veridicità e Verificabilità, le fonti devono essere identificabili;
- Attendibilità, individuando l’iter seguito nella formulazione;
- Autonomia delle terze parti, è richiesto per intervento di terze parti, l’attestazione della qualità del processo di redazione.

La struttura ed il contenuto si compendia di:

- Metodologia adottata per la redazione del bilancio sociale, esplicita gli standards utilizzati nella rendicontazione;
- Informazioni generali sull’ente, esplicitare il suo modus operandi;
- Struttura, governo e amministrazione, illustra la struttura e la sua governance;
- Persone che operano nell’ente, chiarisce il costruito del personale dipende e quello di volontariato;
- Obiettivi ed attività, esplicitate le informazioni sulla tipologia di attività;
- Situazione economico-finanziaria, sottolineare alcune peculiarità caratterizzante la gestione;
- Altre informazioni, delineare l’impatto ambientale che l’attività produce;
- Monitoraggio svolto dall’organo di controllo, mediante una relazione.

Si ricordano, inoltre, gli artt. 30 e 31 del Codice del Terzo Settore confermano l’obbligo di nomina dell’“Organo di controllo” e del “revisore legale dei conti”, individuando le differenze peculiari.

L’Organo di controllo nelle associazioni è obbligatorio al superamento per due esercizi consecutivi di due dei seguenti parametri:

- totale dell’attivo dello Stato patrimoniale: E. 110.000,00;
  - ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: E. 220.000,00;
  - dipendenti occupati in media durante l’esercizio: 5 unità.
- L’art. 31, precisa che enti di più grandi dimensioni hanno l’obbligo di nomina di un revisore legale dei conti o di una società di revisione al superamento per due esercizi consecutivi di due dei seguenti parametri:

- totale dell’attivo dello Stato patrimoniale: E. 1.100.000,00;
- ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: E. 2.200.000,00;
- dipendenti occupati in media durante l’esercizio: 12 unità.

Il decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali del 5.3.2020 chiarisce che “Il soggetto incaricato in conformità all’art. 31 del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni, della revisione legale dei conti esprime con apposita relazione, ai sensi dell’art. 14 del decreto legislativo n. 39/2010, un giudizio sul bilancio composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e parte della relazione di missione che illustra le poste di bilancio. La relazione del revisore legale ex art. 14 del decreto legislativo n. 39/2010 comprende anche il giudizio di coerenza con il bilancio, ai sensi della lettera e) , comma 2, della parte della relazione di missione che illustra l’andamento economico e finanziario dell’ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, nonché il giudizio di conformità della medesima parte della relazione di missione con le norme di legge e la dichiarazione sugli errori significativi anch’essa prevista dalla lettera e), comma 2, art. 14 del decreto legislativo n. 39/2010”.

Nel caso in cui l’organo di controllo sia incaricato solo della funzione di vigilanza, le attività sul bilancio afferiscono a ciò che rientra nei generali compiti di verifica sull’osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta gestione, perciò il compito primario consiste nel monitorare l’intero processo rispetto al perimetro delle pertinenti procedure e formalità richieste.

Infine, il Codice contiene la disciplina fiscale.

E’, infatti, previsto il riordino della disciplina tributaria e delle varie forme di fiscalità di vantaggio a favore degli enti del Terzo settore, da attuare in base ai principi e criteri di revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali, anche connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall’ente; di razionalizzazione delle agevolazioni fiscali connesse all’erogazione di risorse al terzo settore; di riforma dell’istituto del cinque per mille, anche con lo scopo di rendere noto l’utilizzo delle somme devolute con tale strumento normativo;

di razionalizzazione dei regimi fiscali di favore relativi al terzo settore; di introduzione di misure per la raccolta di capitali di rischio e, più in generale, per il finanziamento del Terzo settore; di assegnazione di immobili pubblici inutilizzati.

Sotto il profilo dell'imposizione diretta, agli enti del Terzo Settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano, ai sensi del c. 1, dell'art. 79 del D.Lgs. 117/17:

- le disposizioni specifiche previste dal Codice del Terzo Settore, al Titolo X, artt. dal 79 all'89 del d.lgs. 117/2017;
- le norme del Titolo II del TUIR in materia di IRES, artt. da 72 a 161 del dpr 917/1986, tra cui quelle relative agli enti non commerciali, in quanto compatibili con le prime.

I regimi e le agevolazioni per il Terzo Settore in sintesi trovano applicazione in ordine:

- Regimi forfettari, è possibile utilizzare due sistemi forfettari alternativi, di cui uno destinato alla generalità degli enti e uno destinato specificatamente alle OdV e alle APS;
- IRAP, Regioni e province autonome di Trento e Bolzano possono disporre esenzioni e/o riduzioni del tributo;
- Successioni e Donazioni, non assoggettamento all'imposta;
- Imposte Indirette, su fusione, scissione e trasformazione e trasferimento a titolo oneroso della proprietà o dei diritti di godimento sui beni immobili con registro, ipotecaria e catastale in misura fissa di E. 200,00;
- Tributi Locali, esenzione IMU e TASI per gli immobili utilizzati esclusivamente per le attività istituzionali;
- Bollo e CC.GG., esenzione su atti e documenti posti in essere o richiesti dall'ente;
- Imposta sugli intrattenimenti, posta la necessaria comunicazione preventiva alla SIAE, esenzione per le attività ricreative svolte in occasione di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

#### **1.4 CONTEMPERAMENTO DELLA RIFORMA NAZIONALE COL DETTATO NORMATIVO DELL'UNIONE EUROPEA**

La normativa di favore concordata agli enti del Terzo settore ha da sempre dovuto misurarsi col diritto dell'Unione europea, soprattutto per quanto concerne la tutela della concorrenza e il divieto di aiuti di Stato, che stride con il disposto dell'art. 108, par. 3 del TFUE. Perciò la necessità di ottenere una verifica della compatibilità della normativa del Terzo settore con il diritto dell'Unione europea, *rectius* in ordine all'assetto fiscale preordinato dal legislatore. Ciò ha indotto il legislatore delegato ad assumere una solu-

zione di sospensione dell'efficacia delle norme fiscali di favore, ex art. 101, c. 10 del Codice e 18, c. 9, D. Lgs 112/2017, in attesa dell'autorizzazione della Commissione europea, richiesta dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, concernente la loro compatibilità col citato art. 108. Ci troviamo in un regime transitorio di lunga durata che prefigura un sistema a doppia velocità indice di notevoli disegni in attesa di un allineamento al diritto UE.

Osserviamo i due articoli del Codice di nuova fattura attinenti alla compatibilità sopra vista.

Gli articoli 88 e 89 del Codice si occupano, appunto della compatibilità di talune agevolazioni fiscali, riconosciute agli enti del Terzo settore dalla innovativa norma, decreto legislativo 117/2017, con la normativa europea in ambito di aiuti di Stato e dell'indispensabile coordinamento tra nuova e anteriore disciplina.

L'art. 88 precisa che le agevolazioni fiscali introdotte dal Codice sono concesse in ossequio alla disciplina europea in materia di aiuti di Stato, ponendo una particolare attenzione alle disposizioni afferenti gli aiuti "de minimis", cioè a quegli aiuti di Stato che non superano un'entità prestabilita a vantaggio di un'impresa unica in un determinato lasso di tempo stabilito. Lo stesso articolo enuclea dette agevolazioni fiscali:

- la riduzione o l'esenzione che gli Enti locali possono deliberare nei confronti degli enti del Terzo settore;
- la riduzione o l'esenzione dall'IRAP che le Regioni possono disporre nei confronti degli enti del Terzo settore;
- la individuazione di operazioni non commerciali, per le imposte sui redditi, delle cessioni operate dalle associazioni di promozione sociale, di proprie pubblicazioni cedute verso il pagamento di corrispettivo in attuazione di scopi istituzionali;
- la qualificazione di operazioni non commerciali, ancorché con pagamento di corrispettivo, della somministrazione di alimenti presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, da parte di associazioni di promozione sociale, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno.

L'art. 89 sussume l'indispensabile coordinamento delle norme del Codice con quelle pregresse. Il comma 1 introduce una clausola di non applicazione nei confronti degli enti del Terzo settore, non imprese sociali, dei seguenti articoli del TUIR:

- l'art. 143, c. 3, secondo il quale non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali i fondi per raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, an-

- che mediante offerte di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione e i contributi provenienti da Amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività con finalità sociali;
- l'art. 148, in materia di enti non commerciali di tipo associativo;
  - l'art. 149, in tema di perdita della qualifica di ente non commerciale.

Agli enti del Terzo settore, non imprese sociali, non si applicano, inoltre:

- l'art. 3 cc. 1 e 2, D.LGS. 346/1990;
- la legge 398/1991, che regola il regime fiscale cosiddetto regime semplificato per le associazioni sportive dilettantistiche.

Con la previsione della clausola di non applicazione viene affermata l'effettività del costrutto di cui agli artt. 79, 80, 81 e 86 del Codice.

## **1.5 CONCLUSIONE**

L'analisi degli Enti del Terzo Settore, attraverso il connubio dell'approccio economico-aziendale al processo gestorio e l'interpretazione della innovativa normativa ad essa risa-

lente, ci ha consentito una visione più completa dell'istituto, anzi più organica e contestualizzata nel dettato normativo dell'UE.

I parametri assunti nell'amministrazione illustrano il modello di rappresentazione della vita aziendale che si fonda sull'osservazione dei rapporti valoriali che ne determinano la consistenza economica, sull'anamnesi dei fattori produttivi impiegati e delle relazioni che tra di loro intercorrono.

La legge delega, protesa alla scelta di innovare e riordinare la disciplina del Terzo settore all'interno di un Codice, rappresenta la novità assoluta nel proposito di definire, promuovere e governare lo sviluppo dell'associazionismo. Sulla cogente problematica della compatibilità della normativa fiscale accordata agli enti del Terzo settore e il divieto degli aiuti di Stato, in assenza di pronunciamento della Commissione europea sulla richiesta del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, si applica l'art. 107, paragrafo 1 del Trattato, per cui sia la Commissione che le autorità nazionali, devono attenersi agli obblighi di notifica e sospensione di cui all'art. 108, paragrafo 3 del Trattato.

La coerenza economica e giuridica nell'amministrazione del Terzo settore ha permesso la delibazione del contenuto essenziale di gestione di tali Enti No Profit proiettata nel futuro.

## BIBLIOGRAFIA

---

ANGELONI F. – LIBERTA' E SOLIDARIETA'. CONTRIBUTO ALLO STUDIO DEL VOLONTARIATO – CEDAM – PADOVA, 1994.

AA.VV. – GLI ENTI "NON PROFIT". NUOVE PROBLEMATICHE. GIUFFRE' – MILANO, 1993.

CALGANO F. – LE ASSOCIAZIONI. LE FONDAZIONI. I COMITATI, IN I GRANDI ORIENTAMENTI DELLA GIURISPRUDENZA CIVILE E COMMERCIALE – CEDAM – PADOVA, 1996.

CARAMIELLO C. – IL RENDICONTO FINANZIARIO. ANALISI DEI FLUSSI DI CAPITALE CIRCOLANTE E DI CASSA. – IPSOA – MILANO, 1988.

COLOMBO F. SCIUME' P. – ONLUS – GIUFFRE' – MILANO, 1999.

GALLO D. – L'EFFICACIA DIRETTA DEL DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA NEGLI ORDINAMENTI NAZIONALI. EVOLUZIONE DI UNA DOTTRINA ANCORA CONTROVERSA – GIUFFRE' – MILANO, 2018.

GORI L. – IL SISTEMA DELLE FONTI NEL DIRITTO DEL TERZO SETTORE, IN OSSERVATORIO SULLE FONTI, N. 1/2018.

MARTINICO G. – L'INTEGRAZIONE SILENTE. LA FUNZIONE INTERPRETATIVA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA E IL DIRITTO COSTITUZIONALE EUROPEO – JOVINE EDITORE – NAPOLI, 2008.

PONZANELLI G. – GLI ENTI COLLETTIVI SENZA SCOPO DI LUCRO – GIAPPICHELLI – TORINO, 1996.

PROPERSI A. – GLI ENTI NON PROFIT: ASSOCIAZIONI, FONDAZIONI, COMITATI, ONLUS, IPAB, ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO, COOPERATIVE SOCIALI, ORGANIZZAZIONI NON GOVERNATIVE, CIRCOLI AZIENDALI, ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE, ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE, TRUST, SCRITTURE CONTABILI E BILANCI, RACCOLTA FONDI, ASPETTI TRIBUTARI – IL SOLE 24 ORE – MILANO, 2008.

ROSSI E. – PARTITI POLITICI E DEMOCRAZIA: RIFLESSIONI DI GIOVANI STUDIOSI SUL DIRITTO DEI E NEI PARTITI – EDIZIONI PLUS – PISA, 2011.

ROSSI E. – GORI L. – RIDEFINIRE IL VOLONTARIATO – UNIVERSITY PRESS – PISA, 2021.

ZANGRANDI A. – AZIENDE NON PROFIT: LE CONDIZIONI DI SVILUPPO. – EGEA – MILANO, 2000.

ZIFARO A. - ELEMENTI DI STATISTICA – ETS – PISA, 1977.

ZIFARO A. – MATERIALE PER LA GESTIONE DELLE AZIENDE TURISTICHE – CESCOT – PISA, 1995.

ZIFARO A. – UN PORTOLANO BASILARE NEL PROCESSO TRIBUTARIO – FELICI EDITORE – PISA, 2011.

ZIFARO A. – I NUMERI DELLE ONLUS: DALL'ARITMETICA ALLE PROSPETTIVE – FELICI EDITORE – PISA, 2013.  
ZIFARO A. – ZIFARO L. – GLI AIUTI DI STATO TRA COMPETENZE EUROPEE E RUOLO DELLE GIURISDIZIONI NAZIONALI, IN “ IL GIORNALE DEI REVISORE”, SUPPLEMENTO AL N. 1, ANNO 2, GENNAIO – FEBBRAIO 2021. Milano.

ITALIA OGGI – LA RIFORMA DEL NO PROFIT. IL TERZO SETTORE DOPO IL RUNTS, 2020.

SITOGRAFIA:

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali:

<https://www.lavoro.gov.it/temi-e-priorita/Terzo-settore-e-responsabilita-sociale-impresefocus-on/Riforma-terzo-settore/Pagine/Codice-del-Terzo-Settore.aspx>;

Circolari e gli Orientamenti Ministeriali sul Codice e sugli Enti del Terzo Settore:

<https://www.lavoro.gov.it/temi-e-priorita/Terzo-settore-e-responsabilita-sociale-impresefocus-on/Riforma-terzo-settore/Pagine/Circolari-orientamenti-ministeriali-Codice-Enti-Terzo-settore.aspx>;

Riforma del Terzo settore:

<https://www.camera.it/temiap/documentazione/temi/pdf/1105128.pdf>;



