

**Alle associazioni di promozione sociale iscritte  
nel registro nazionale**

**Forum Nazionale del Terzo Settore**

forum@forumterzosettore.it

[direttore@forumterzosettore.it](mailto:direttore@forumterzosettore.it)

**CSV Net**

segreteria@csvnet.it

[presidente@csvnet.it](mailto:presidente@csvnet.it)

[direttore@csvnet.it](mailto:direttore@csvnet.it)

e, p.c.:

**Ufficio Legislativo**

ufficiolegis@lavoro.gov.it

**Responsabile della prevenzione della corruzione e della  
trasparenza**

responsabileprevenzionecorruzione@lavoro.gov.it

**Ministero dello sviluppo economico**

**Direzione generale per il mercato, la concorrenza, il  
consumatore, la vigilanza e la normativa tecnica**

dgmccvnt.segreteria@mise.gov.it

**Direzione generale per la vigilanza sugli enti, il sistema  
cooperativo e le gestioni commissariali**

dgvescgc.segreteria@mise.gov.it

**Agenzia delle Entrate**

**Direzione centrale coordinamento normativo**

dc.coordinamentonormativo@agenziaentrate.it

**Commissione politiche sociali della Conferenza delle Regioni  
e Province Autonome**

commissionepolitesociali@regione.molise.it

michele.colavita@regione.molise.it

**Oggetto: Legge 4 agosto 2017, n.124 - articolo 1, commi 125-129. Adempimento degli obblighi di trasparenza e di pubblicità.**

La disposizione in oggetto indicata ha introdotto una serie di obblighi di pubblicità e trasparenza a carico di una pluralità di soggetti che intrattengono rapporti economici con le PP.AA. o con altri soggetti pubblici o con i soggetti di cui all'art.2-bis del d.lgs n.33/2013.

Più specificamente, i destinatari dell'obbligo possono essere raggruppati in due categorie: alla prima appartengono 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; le associazioni dei consumatori e degli utenti rappresentative a livello nazionale; le associazioni e le fondazioni, nonché tutti i soggetti che hanno assunto la qualifica di ONLUS. Nella seconda categoria rientrano le imprese.

Tale classificazione rileva ai fini del diverso atteggiarsi degli obblighi di pubblicità previsti dalla normativa in esame. Difatti, per i soggetti rientranti nella prima categoria, l'articolo 1, comma 125 prevede la pubblicazione, nei propri siti o portali digitali, delle informazioni relative a sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere ricevuti nel periodo considerato superiori ad € 10.000,00. Per le imprese, l'adempimento di tale obbligo avviene attraverso la pubblicazione di tali informazioni nella nota integrativa del bilancio di esercizio e nella nota integrativa del bilancio consolidato, ove esistente.

Le misure di trasparenza nel sistema delle erogazioni pubbliche introdotte dalle disposizioni citate in oggetto hanno posto una serie di questioni interpretative, riguardanti in particolare l'individuazione dei soggetti competenti all'attuazione della norma e ai correlati controlli; la decorrenza dei nuovi obblighi informativi; l'ambito di applicazione della sanzione in caso di mancata pubblicazione. Tali aspetti sono stati affrontati nel parere n.1449/2018 reso dal Consiglio di Stato (disponibile al seguente link:<https://www.giustizia-amministrativa.it/cdsintra/cdsintra/AmministrazionePortale/DocumentViewer/index.html?ddocname=7M5JIYSZ4IPQFLJSTALQEV45Q&q=>

Poiché le norme sopra citate involgono anche la platea degli enti del Terzo settore, nell'attuale fase transitoria di vigenza della disciplina contenuta nel d.lgs. n.117/2017 (Codice del Terzo settore), come rinvenibile all'articolo 101, commi 2 e 3, questo Ministero, muovendo dalle conclusioni contenute nel richiamato parere, ha sviluppato un percorso condiviso con le Amministrazioni regionali, attualmente competenti nella gestione dei registri delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale (ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 6 della legge n.266/1991 e dell'articolo 7 della legge n.383/2000), finalizzato a fornire le necessarie esplicitazioni relativamente al contenuto degli obblighi di cui alla legge citata ed alle relative modalità di adempimento, in modo da porre i soggetti obbligati, facenti parte del Terzo settore, in condizione di poter adempiere con esattezza e puntualità alle prescrizioni normative.

In via preliminare, il Consiglio di Stato ha evidenziato che "spetta in prima battuta alle singole Amministrazioni provvedere all'attuazione e al controllo delle erogazioni e delle attività indicate dalle norme in esame". Tale enunciazione porta pertanto ad individuare le amministrazioni competenti a verificare l'avvenuto adempimento degli obblighi di pubblicità da parte degli enti nelle singole P.A. eroganti, in linea peraltro con il principio positivizzato nell'articolo 93, comma 4, del Codice del Terzo settore, secondo il quale le amministrazioni

pubbliche che erogano risorse finanziarie o concedono l'utilizzo di beni immobili o strumentali di qualunque genere agli enti del Terzo settore per lo svolgimento delle attività statutarie di interesse generale, dispongono i controlli amministrativi e contabili necessari a verificare il corretto impiego da parte dei beneficiari delle risorse pubbliche ai medesimi attribuite. Sulla base di tale impostazione, si deve ritenere che gli adempimenti degli obblighi di pubblicità e di trasparenza afferiscono al corretto impiego delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali, attribuite agli enti del Terzo settore, in quanto il concetto di impiego ricomprende al suo interno non soltanto l'utilizzo che delle risorse assegnate viene fatto, ma anche l'osservanza degli adempimenti connessi a tale utilizzo, tra i quali rientrano senz'altro quelli di *accountability*.

La seconda questione sulla quale si è pronunciato il **Consiglio di Stato** attiene alla decorrenza dei nuovi obblighi informativi: sotto tale profilo, l'organo consultivo, sposando la prospettazione già fornita da questa Amministrazione con la nota n. 2540 del 23.2.2018, **ha ritenuto che la nuova disciplina sia applicabile solo a partire dal 2019**, relativamente ai vantaggi economici ricevuti a partire dal 1° gennaio 2018, in coerenza con il **principio generale di irretroattività della legge** sancito nell'articolo 11 delle "Disposizioni sulla legge in generale".

Infine, l'ultimo profilo analizzato dal Consiglio di Stato concerne l'ambito di applicazione della sanzione, consistente nell'obbligo di restituzione ai soggetti eroganti delle somme ricevute, in caso di inadempimento degli obblighi di pubblicità e di trasparenza. Al riguardo il Consiglio di Stato ha condiviso la prospettazione esposta nella richiesta di parere da parte del Ministero dello sviluppo economico, chiarendo che, secondo l'interpretazione letterale e sistemica del terzo periodo del comma 125, **la sanzione restitutoria è applicabile esclusivamente alle imprese**. L'assenza, negli altri soggetti interessati dalla disposizione, del fine di lucro giustifica il trattamento differenziato tra le due categorie di soggetti destinatari degli obblighi informativi.

Alla luce di quanto sopra, si forniscono di seguito alcune indicazioni operative finalizzate a consentire il puntuale adempimento della misura normativa in argomento.

In via preliminare, la formulazione della disposizione rende necessaria una prima puntualizzazione relativa alla collocazione delle cooperative sociali, che da un lato, sotto il profilo della qualifica fiscale, sono ONLUS di diritto ai sensi dell'articolo 10, comma 6 del d.lgs n.460/1997; mentre, sotto il profilo civilistico, sono società (come tali tenute, ai sensi dell'art. 2200 cc., come tutte le cooperative, ad iscriversi al registro delle imprese) che, per effetto del dettato dell'articolo 1, comma 4 del d.lgs. n.112/2017, assumono di diritto anche la qualifica di impresa sociale. Orbene, **la prevalenza del profilo sostanziale legato alla configurazione civilistica della cooperativa sociale porta a ritenere applicabile a quest'ultima la disciplina prevista per le imprese: le cooperative sociali, pertanto, saranno tenute ad adempiere agli obblighi previsti dalla normativa in esame in sede di nota integrativa del bilancio di esercizio e di nota integrativa del bilancio consolidato, ove esistente, con conseguente sottoposizione, in caso di inadempimento, alla sanzione restitutoria** contemplata nel terzo periodo del comma 125 prima illustrato. In tale quadro, carattere aggiuntivo ha l'ulteriore, specifico obbligo di trasparenza introdotto per le cooperative sociali dall'articolo 12-ter del D.L. n.113/2018, convertito dalla legge n. 132/2018, da adempiersi secondo le modalità ivi indicate.

Ciò premesso, giova esaminare gli aspetti riguardanti l'oggetto degli obblighi informativi, l'arco temporale di riferimento ed i criteri di contabilizzazione, ricordando che la norma in esame fa riferimento alle informazioni

relative a sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere ricevuti nell'anno precedente dalle pubbliche amministrazioni e dai soggetti equiparati.

Sotto il primo profilo, la declaratoria contenuta nella disposizione testé richiamata presenta una portata notevolmente ampia: da un lato, infatti, essa evoca la formulazione dell'articolo 12 della legge 7 agosto 1990, n.241, in tema di provvedimenti attributivi di vantaggi economici, sicché si deve ritenere che costituiscono oggetto di pubblicazione i contributi, le sovvenzioni, i sostegni a vario titolo ricevuti dalle P.A. e dagli enti assimilati, che non traggono titolo da rapporti economici a carattere sinallagmatico. Dall'altro, tuttavia, il richiamo espresso alla nozione di incarichi retribuiti (*rectius remunerati*) fa ritenere applicabile la norma in esame anche ai casi nei quali le somme erogate dalla P.A. abbiano la natura di un corrispettivo, cioè di una controprestazione che costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto (come avviene nei rapporti contrattuali), in quanto traenti titolo da un rapporto giuridico caratterizzato, sotto il profilo causale, dall'esistenza di uno scambio. L'attribuzione del vantaggio da parte della P.A. può avere ad oggetto non soltanto risorse finanziarie, ma anche risorse strumentali (come nel caso di un rapporto di comodato di un bene mobile o immobile): ai fini della prescritta indicazione della quantificazione del vantaggio economico assegnato, si dovrà fare riferimento al valore dichiarato dalla pubblica amministrazione che ha attribuito il bene in questione.

Per quanto attiene all'arco temporale di riferimento ed ai criteri di contabilizzazione da seguire, l'impiego da parte del legislatore del concetto di vantaggio economico ricevuto dalle pubbliche amministrazioni comporta la necessità consequenziale di utilizzare il criterio contabile di cassa, sicché andranno pubblicate le somme effettivamente introitate nell'anno solare precedente, dal 1° gennaio al 31 dicembre, indipendentemente dall'anno di competenza cui le medesime somme si riferiscono.

Un'altra questione attiene al limite di valore previsto dal comma 127, il quale esclude gli obblighi di pubblicazione qualora l'importo delle sovvenzioni, dei contributi, degli incarichi retribuiti e comunque dei vantaggi economici ricevuti dal soggetto beneficiario sia inferiore, nel periodo considerato, al valore di € 10.000,00, al fine di evitare l'accumulo di informazioni non rilevanti. Orbene, il tenore letterale della disposizione induce a ritenere che detto limite vada inteso in senso cumulativo, si riferisca cioè al totale dei vantaggi pubblici ricevuti e non alla singola erogazione. Conseguenzialmente, l'obbligo di informazione scatta allorché il totale dei vantaggi economici (nel senso sopra chiarito) ricevuti sia pari o superiore ad € 10.000,00, con la conseguenza che andranno pubblicati gli elementi informativi relativi a tutte le voci che, nel periodo di riferimento, hanno concorso al raggiungimento o al superamento di tale limite, quantunque il valore della singola erogazione sia inferiore ad € 10.000,00.

Pare opportuno precisare che le disposizioni in commento pongono a carico dei soggetti percettori un obbligo di informazione, che va distinto dagli obblighi di rendicontazione del vantaggio ricevuto, ai quali gli stessi sono tenuti nei confronti della P.A. che ha attribuito l'ausilio finanziario o strumentale, in forza del titolo legittimante l'attribuzione medesima. Tali obblighi esulano dall'applicazione delle disposizioni in oggetto indicate. In tale prospettiva rientrano nel predetto obbligo di informazione anche le somme percepite a titolo di cinque per mille, in quanto l'obbligo in parola è diverso, per contenuti e modalità, rispetto ai vigenti obblighi di rendicontazione previsti dall'articolo 11 -bis del D.P.C.M. 23 aprile 2010, come modificato ed integrato dal D.P.C.M. 7 luglio 2016. Pertanto, ai fini che rilevano in questa sede, le informazioni da pubblicare, preferibilmente in forma schematica e di immediata comprensibilità per il pubblico, dovranno avere ad oggetto i seguenti elementi:

- a) denominazione e codice fiscale del soggetto ricevente;
- b) denominazione del soggetto erogante;
- c) somma incassata (per ogni singolo rapporto giuridico sottostante);
- d) data di incasso;
- e) causale.

Tali elementi informativi, per i soggetti obbligati, diversi dalle imprese, devono essere pubblicati sui siti internet o sui portali digitali degli enti percipienti l'ausilio pubblico: in mancanza del sito internet, il riferimento ai portali digitali rende possibile l'adempimento degli obblighi di pubblicità e di trasparenza anche attraverso la pubblicazione dei dati in questione sulla pagina Facebook dell'ente medesimo. Ove l'ente non disponga di alcun portale digitale, la pubblicazione in parola potrà avvenire anche sul sito internet della rete associativa alla quale l'ente del Terzo settore aderisce, che fa sì che il vincolo associativo in tal modo costituitosi all'interno della rete consenta di ritenere proprio del singolo ente aderente, sia pure in via mediata, il sito internet o il portale digitale della rete medesima, applicandosi pertanto, alla fattispecie trattata in questa sede, le modalità di adempimento dell'obbligo di pubblicazione dei compensi corrisposti dagli enti del Terzo settore ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti ed agli associati, previsto dall'articolo 14, comma 2 del Codice del Terzo settore. Tale soluzione permette in tal modo di soddisfare l'esigenza di trasparenza sottesa alla norma in oggetto attraverso un equilibrato contemperamento con l'ulteriore esigenza di evitare un aggravio di oneri amministrativi ed economici sproporzionati rispetto alle ridotte dimensioni (organizzative e finanziarie) di molteplici enti del Terzo settore, in coerenza con il criterio della differenziazione, in ragione delle dimensioni economiche dell'ente, degli obblighi di trasparenza gravanti sugli enti medesimi, esplicitato nell'articolo 4, comma 1, lettera g) della legge 6.6.2016, n.106 e diffusamente applicato in diverse disposizioni del Codice.

Considerata la rilevanza delle disposizioni in esame, tese a conseguire in favore dei cittadini la massima trasparenza e informazione circa la destinazione di risorse pubbliche, si confida nella collaborazione delle Amministrazioni che gestiscono i registri di cui all'articolo 101 comma 2 del Codice del terzo settore, ai fini della migliore diffusione della presente presso gli enti del Terzo settore ivi iscritti.

IL DIRETTORE GENERALE  
Alessandro Lombardi

*Documento firmato digitalmente secondo le indicazioni sulla dematerializzazione ai sensi  
e per gli effetti degli articoli 20 e 21 del D.Lgs. 7 marzo 2005 n. 82 "Codice dell'Amministrazione Digitale"*