



Consiglio Nazionale del Notariato
Ufficio Studi

Protocollo n.0008218/2023 del 20/11/2023

Quesito n. 32-2023/CTS

Rich.: Notaio Gennaro Fiordiliso

20 novembre 2023

Trasformazione di associazione riconosciuta Onlus in cooperativa ETS

Un'associazione riconosciuta Onlus, che ha ricevuto contributi pubblici, intende trasformarsi in cooperativa Ente del Terzo settore.

Si chiede se, stante il disposto dell'art. 223-*octies*, comma 2, disp. att. c.c., l'operazione sia ammissibile e, in caso di risposta affermativa, se sia obbligatoria la devoluzione del patrimonio.

In via preliminare deve precisarsi che possono essere ETS, ai sensi dell'art. 4, comma 1, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (CTS), «le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le 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 mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale».

Le società sono, quindi, di per sé escluse dal novero degli ETS, a meno che non possiedano la qualifica di impresa sociale di cui al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112, il quale prevede, all'art. 1, comma 1, che «Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile, che, in conformità alle disposizioni del presente decreto, esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività» e, al comma 5, che «Alle imprese sociali si applicano, in quanto compatibili con le disposizioni del presente decreto, le norme del codice del Terzo settore di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, e, in mancanza e per gli aspetti non disciplinati, le norme del codice civile e le relative disposizioni di attuazione concernenti la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita».

Fatta tale precisazione, come evidenziato in due precedenti studi del Consiglio Nazionale del Notariato (BOGGIALI, *Casi e questioni in tema di trasformazione di società cooperative*, cit., 783 ss.; RUOTOLO, *La trasformazione degli enti no profit*, Studio n. 32-2010/I, in *CNN Notizie* del 26 maggio 2010, e in *Studi e materiali*, 2010, 825 ss., che tratta anche del tema della trasformazione delle associazioni non riconosciute) ed in alcune risposte a quesito (RUOTOLO, *Trasformazione di associazione non riconosciuta in cooperativa*, quesito n. 111-2007/I, cit.), la duplice previsione dei limiti oggettivi alla trasformazione:

- art. 2500-octies c.c.: «la trasformazione di associazioni in società di capitali ... non è comunque ammessa per le associazioni che abbiano ricevuto *contributi pubblici* oppure liberalità e oblazioni del pubblico»;

- art. 223 octies, disp. att. c.c.: «La trasformazione prevista dall'articolo 2500-octies del codice civile è consentita alle associazioni e fondazioni costituite prima del 1° gennaio 2004 soltanto quando non comporta distrazione, dalle originarie finalità, di fondi o valori creati con contributi di terzi o in virtù di particolari regimi fiscali di agevolazione. Nell'ipotesi di fondi creati in virtù di particolari regimi fiscali di agevolazione, la trasformazione è consentita nel caso in cui siano previamente versate le relative imposte»;

è diretta ad introdurre una sorta di salvaguardia rispetto ad un'utilizzazione strumentale di organismi che possono aver fruito di un trattamento sotto molti aspetti "di favore" (si pensi alle ONLUS) e a tutelare la pubblica fede (SARALE, *sub art. 2500-octies*, in Cottino-Bonfante-Cagnasso-Montalenti, *Il nuovo diritto societario. Commentario*, ***, Bologna, 2004, 2295; TRADII, *Trasformazione eterogenea in cui intervengono enti non profit: trasformazione da associazione in società di capitali e viceversa*, in Zoppini – Maltoni, *La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni*, Padova, 2007, 60; CESARONI, *sub art. 2500 octies*, in *Il nuovo diritto delle società*, a cura di Maffei Alberti, Padova, IV, 2005, 2505).

Tali norme rispondono alla *ratio* di tutela dell'affidamento dei terzi, enti pubblici o soggetti privati, circa la destinazione delle risorse offerte ai fini ideali per le quali sono state richieste o comunque prestate.

Al divieto potrebbe quindi assegnarsi lo scopo indiretto di evitare raggiri, che da un lato possono creare un clima di sfiducia verso gli enti *non profit*, eliminando un'importante fonte economica per tutti coloro che operano onestamente per il conseguimento di finalità di pubblica utilità; dall'altro sono idonei a determinare, tramite il "cavallo di troia" dell'ente benefico, alterazioni significative del regime di concorrenza fra imprese (così, MALTONI, *La trasformazione delle associazioni e delle fondazioni*, in MALTONI – TASSINARI, *La trasformazione delle società*, Milano, 2011, 400; ID., *La trasformazione eterogenea di fondazioni in società di capitali*, in Zoppini – Maltoni, *La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni*, Padova, 2007, 40; ID., *sub art. 2500-octies*, in *Le società per azioni* di retto da Abbadessa – Portale, Milano, 2016, 3264; nello stesso senso, SANTOSUOSSO, *sub art. 2500-octies*, in Niccolini-Stagno d'Alcontres, *Società di capitali. Commentario*, III, Napoli, 2004, 1928).

In particolare, per ciò che concerne i contributi pubblici, si ritiene che il divieto di trasformazione sia evidentemente sancito a tutela dell'interesse generale a che tali contributi, destinati a scopi altruistici, non siano invece destinati a scopi egoistici o contribuiscano alla formazione di valori successivamente distratti dagli originari scopi dell'ente (FRANCH, *sub art. 2500-octies*, in Marchetti-Bianchi-Ghezzi-Notari, *Commentario alla riforma delle società. Trasformazione – fusione – scissione*, Milano, 2006, 342).

Nonostante vi sia una differenza nella formulazione fra la norma codicistica ("contributi pubblici oppure liberalità e oblazioni del pubblico") e la disposizione di attuazione ("fondi o valori creati con contributi di terzi"), le due fattispecie almeno parzialmente coincidono per la inesistenza di una nozione di contributo privato da contrapporre a quello pubblico che implica l'accoglimento della accezione ordinaria di "quanto da ciascuno dato per un fine comune" (MALTONI, *La trasformazione delle associazioni e delle fondazioni*, cit., 400).

L'atecnica espressione di "fondi o valori creati con contributi di terzi" può peraltro essere ricompresa in quella di "liberalità e oblazioni del pubblico" (TRADII, *Trasformazione eterogenea in cui intervengono enti non profit: trasformazione da associazione in società di capitali e viceversa*, cit., 55 ss.).

La diversità, se si vuole, fra le due disposizioni è data piuttosto dal fatto che,

- mentre per la norma transitoria, che ha riferimento alle associazioni (e fondazioni) già esistenti alla data di entrata in vigore della riforma (1° gennaio 2004), è necessario che i fondi o valori creati con contributi di terzi o in virtù di particolari regimi fiscali di agevolazione sussistano tuttora (se non sussistono più non vi può esser distrazione);

- per le associazioni costituite dopo il 1° gennaio 2004 la trasformazione è preclusa per il solo fatto di aver ricevuto contributi pubblici oppure liberalità e oblazioni del pubblico (ancorché, poi, questi non sussistano più).

Diversità che si spiega con la volontà di non penalizzare quegli enti che, operando già prima della riforma, non possono soffrire limiti prima non esistenti e dovuti ad atteggiamenti assunti nell'inconsapevolezza delle regole (ancora MALTONI, *La trasformazione delle associazioni e delle fondazioni*, cit., 403; nello stesso senso FRANCH, *sub art. 2500-octies*, cit., 343 s.).

Si sottolinea come tale lettura consenta alle associazioni costituite prima della riforma del diritto societario di limitarsi a verificare, al fine di appurare la loro trasformabilità, la genesi dei fondi e dei valori presenti nel proprio patrimonio (FRANCH, *sub art. 2500-octies*, cit., 344) e la loro sussistenza.

La difficoltà di ricostruire la provenienza e il titolo delle attribuzioni patrimoniali nei confronti dell'associazione può quindi esser materialmente d'ostacolo alla trasformabilità: tuttavia, il compito di svolgere tali accertamenti non può certamente spettare al notaio poiché saranno gli amministratori a dover rendere una dichiarazione con cui si attesti l'inesistenza di risorse "eterodestinate" nel patrimonio associativo.

La dottrina più recente sottolinea come tale dichiarazione non possa tuttavia diventare il "grimaldello" con cui forzare il limite legale: da un lato, infatti, sarà cura degli amministratori mantenere una contabilità chiara, veritiera e corretta in modo da non esporsi personalmente alle responsabilità che deriverebbero dall'esecuzione della trasformazione in violazione delle citate norme; dall'altro lato, si ritiene che dovranno essere costoro, in caso di contestazione, a fornire la prova che sui beni presenti nel patrimonio dell'associazione trasformata non incombesse alcun vincolo di destinazione e che tutti i tributi fossero stati pagati (LAUDONIO, *La trasformazione delle associazioni*, Padova, 2013, 190 e ss., spec. 213).

Va peraltro segnalato come, a fronte della *ratio* del divieto, si sia affermato che il limite non sia destinato ad operare qualora la trasformazione coinvolga enti destinatari dei medesimi

contributi pubblici, poiché in tali casi essi sono attribuiti «indipendentemente dalla forma giuridica adottata e dalla causa, ma in ragione della specifica attività svolta che si intende, in quanto tale, incentivare» (ZOPPINI - TASSINARI, *Sulla trasformazione eterogenea delle associazioni sportive*, in *Contratto e impresa*, 2006, 914, ripresi anche da MALTONI, *La trasformazione delle associazioni e delle fondazioni*, cit., 400; RUOTOLO, *La trasformazione degli enti no profit*, cit., 825 ss.).

Considerazioni, queste, che sono state formulate con riferimento alla disciplina delle associazioni e delle società sportive, sia professionistiche che dilettantistiche (rispetto alle quali si trattava di verificare la sopravvivenza della legislazione speciale alla riforma del diritto societario ed ai limiti da essa imposti), ma che paiono replicabili anche rispetto al caso della trasformazione di associazioni Onlus, Odv e Aps in impresa sociale.

Vero è che, nella prospettiva dei divieti previsti dalle citate norme codicistiche e di attuazione, un ruolo lo svolge anche il mutamento dello scopo, con la conseguenza che si è ritenuto che la trasformazione di un'associazione ordinaria in cooperativa non potrebbe aver luogo, in ragione della – sia pur ridotta – lucratività della cooperativa, ancorché in possesso della qualifica di impresa sociale (v. Quesito n. 228-2012/I, *Trasformazione di associazione non riconosciuta in cooperativa sociale*, estt. RUOTOLO – BOGGIALI, in *CNN Notizie* del 9 luglio 2013).

E, tuttavia, in caso di associazione Onlus, Odv e Aps tanto l'ente di partenza, quanto l'ente di arrivo (impresa sociale), risulterebbero assoggettati alla disciplina degli enti del Terzo settore.

Come in precedenza rilevato, le imprese sociali, comprese le cooperative sociali, sono soggette al Codice del Terzo settore (artt. 4, comma 1, CTS e 1, comma 5, d.lgs. 112/2017) ed entrambe le tipologie di enti risultano caratterizzate dall'assenza dello scopo di lucro, dal perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, nonché dallo svolgimento di attività di interesse generale.

In particolare, quanto all'assenza dello scopo di lucro, tanto l'art. 8 CTS, quanto l'art. 3 d.lgs. 112/2017 vietano la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati.

Tuttavia, qualche dubbio in merito ad una possibile applicabilità al caso di specie del divieto di trasformazione di cui all'art. 2500-*octies*, comma 2, c.c. potrebbe sorgere in considerazione del fatto che per le imprese sociali sono previste alcune eccezioni al divieto di distribuzione di utili, che rappresentano, peraltro, delle novità rispetto al d.lgs. 24 marzo 2005, n. 155 (disciplina *previgente* dell'impresa sociale).

Innanzitutto, è ammissibile, nelle imprese sociali costituite in forma di società, il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato secondo gli indici ISTAT.

Altra novità, rispetto al d.lgs. 155/2006, è costituita dalla possibilità, prevista dal comma 3 dell'art. 3 del d.lgs. 112/2017, di destinare una parte degli utili, comunque inferiore al 50%, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti:

a) ad aumento gratuito del capitale, purché quello esistente sia stato sottoscritto e versato (in tale senso sembrerebbe doversi leggere il riferimento al "capitale sociale sottoscritto e versato dai soci"), oppure alla distribuzione - anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o emissione di strumenti finanziari - di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al

capitale effettivamente versato; nonché

b) a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale. In particolare, come si legge nella Relazione illustrativa, «quest'ultima previsione serve a rafforzare le connessioni tra le varie tipologie organizzative (o "famiglie") del Terzo settore, rendendo l'impresa sociale un possibile strumento finanziario di crescita e di sviluppo a supporto di enti del Terzo settore a carattere non imprenditoriale» (sul punto si rinvia a RUOTOLO – BOGGIALI, *La nuova disciplina dell'impresa sociale*, Studio d'Impresa n. 91-2018/I, in *CNN Notizie* del 27 agosto 2018 e a RUOTOLO – BOLOGNESI, *La nuova disciplina dell'impresa sociale*, Segnalazione novità, in *CNN Notizie* del 24 luglio 2017).

Ora, la previsione di cui alla lett. a) del comma 3 dell'art. 3 (che, come detto, rappresenta una novità rispetto alla disciplina del d.lgs. 155/2006), che consente la destinazione di una parte degli utili, inferiore al 50% alla *distribuzione di dividendi ai soci*, evoca lo stesso limite previsto dall'art. 2514 c.c. per le cooperative a mutualità prevalente e per le cooperative sociali, rispetto alle quali si può discorrere di *lucratività ridotta o limitata*, ma pur sempre di *lucratività*.

Ciononostante, la circostanza che tanto l'ente di partenza quanto l'ente di arrivo risultino assoggettati alla disciplina degli enti del terzo settore sembrerebbe indurre a escludere che tale limitata *lucratività* delle imprese sociali possa rilevare ai fini dell'applicazione del divieto contenuto nel comma 3 dell'art. 2500-octies c.c.

Se, infatti, scopo del divieto di trasformazione delle associazioni che abbiano ricevuto contributi pubblici è quello di «evitare che contributi devoluti all'ente per fini altruistici siano distorti e indirizzati al perseguimento di finalità egoistiche per finanziare un'attività d'impresa, sia violando la buona fede degli oblatori sia generando una distorsione sul piano della concorrenza» (SARALE, *sub art. 2500-octies*, cit., 2295; MALTONI, *sub art. 2500-octies*, cit., 3264), detta esigenza non pare ravvisabile in caso di trasformazione di associazione in possesso dei requisiti di ente del terzo settore in società in possesso dei requisiti di impresa sociale.

Ciò in quanto, ancorché le imprese sociali siano oggi caratterizzate da una *lucratività* seppur ridotta, gli scopi da esse perseguiti permangono nell'ambito delle finalità del Terzo settore, con la conseguenza che l'operazione in discorso non sembra realizzare una distrazione dei contributi pubblici eventualmente percepiti dall'associazione dalle finalità cui essi erano destinati.

Anche rispetto alle imprese sociali esiste, infatti, una disciplina che, sebbene parzialmente diversa da quella degli enti del Terzo settore, risulta comunque volta a garantire la conservazione dell'assenza di scopo di lucro e dei vincoli di destinazione del patrimonio, prevedendo forme di controllo e obblighi di devoluzione in caso di operazioni che potrebbero implicare la distrazione di elementi patrimoniali dal perseguimento delle finalità di utilità sociale.

Nonostante, quindi, non vi sia una completa identità tra la disciplina degli enti del terzo settore e quella delle imprese sociali, il fatto che le imprese sociali rientrino comunque nella categoria degli enti del terzo settore, con i quali condividono le finalità da essi perseguite, sembrerebbe poter escludere che in caso di trasformazione di associazione Onlus, Odv o Aps in impresa sociale possa operare il divieto contenuto nell'art. 2500-octies, comma 3, c.c. (in tal senso anche MAGLIULO, Studio d'Impresa n. 128-2020/I. *Trasformazione fusione e scissione degli enti esercenti imprese sociali*, in *CNN Notizie* del 27 ottobre 2020, spec. nota 9).

In merito al secondo quesito, l'art. 9 CTS prevede che «In caso di estinzione o scioglimento, il patrimonio residuo è devoluto, previo parere positivo dell'Ufficio di cui all'articolo 45, comma 1, e salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad altri enti del Terzo settore secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale. Il parere è reso entro trenta giorni dalla data di ricezione della richiesta che l'ente interessato è tenuto a inoltrare al predetto Ufficio con raccomandata a/r o secondo le disposizioni previste dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, decorsi i quali il parere si intende reso positivamente. Gli atti di devoluzione del patrimonio residuo compiuti in assenza o in difformità dal parere sono nulli».

Oltre che in caso di scioglimento, l'obbligo di devoluzione scatta anche quando l'ente viene cancellato dal RUNTS per mancanza dei requisiti; in tale evenienza, l'art. 50, comma 2 CTS stabilisce, però, che la devoluzione opera «limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel Registro unico nazionale» (IANNACCONE, *Il patrimonio degli ETS, in Terzo settore, non profit e cooperative* n. 3/2020 osserva che «Coerentemente con la volontà di mantenere i "profitti" ricavati dall'esercizio di un'attività fiscalmente agevolata all'interno degli Enti del Terzo settore ed in analogia a quanto stabilito per le ONLUS, l'art 50 del DLgs. 117/2017 prevede l'obbligo di devolvere il patrimonio, secondo le modalità di cui all'art. 9, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato durante la permanenza di iscrizione al RUNTS, per tutti quegli enti che, essendo stati cancellati da questo registro per mancanza dei requisiti, intendano comunque continuare a operare come enti non profit disciplinati dalle norme del Codice civile»).

L'art. 25, comma 1, d.m. 15 settembre 2020, conferma, infatti, che «fermo restando quanto previsto in caso di estinzione o scioglimento, ai sensi dell'art. 9 del Codice, qualora l'ente intenda, dopo la cancellazione dal RUNTS, continuare ad operare, è tenuto a devolvere preventivamente il patrimonio ai sensi dell'art. 50, comma 2, del Codice, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui è stato iscritto al RUNTS».

La disciplina della cancellazione dal RUNTS, con prosecuzione dell'attività dell'ente senza il possesso della qualifica di ETS, pare suscettibile di trovare applicazione anche in altre ipotesi diverse da quelle contemplate nella norma: tali possono essere, ad esempio, le operazioni straordinarie per effetto delle quali l'ente prosegua sotto altra forma organizzativa e contestualmente perda la qualifica di ETS. Si pensi all'ipotesi di trasformazione in società lucrativa non impresa sociale, oppure di fusione o scissione in cui l'ente risultante dall'operazione straordinaria sia privo della qualifica di ETS (MAGLIULO, *Fusione e scissione di associazioni riconosciute e fondazioni*, Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 77-2020/I).

Diverso è a dirsi, invece, per la trasformazione tra Enti del Terzo Settore, che non implica né estinzione dell'ente, né cancellazione dal RUNTS, con conseguente assenza di un obbligo di devoluzione.

Nel caso di specie, l'ente risultante dalla trasformazione è un'impresa sociale, per la quale l'iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore (così l'art. 11, comma 3, CTS).

La medesima conclusione vale laddove, come nel caso di specie, l'ente che si trasforma sia una Onlus, la cui disciplina impone l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a

fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3, comma 190, l. 23 dicembre 1996, n. 662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge (art. 10, comma 1, lett. f), d.lgs. 4 dicembre 1997).

Senonché, la cancellazione dal registro Onlus effettuata contestualmente all'iscrizione al RUNTS non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente, ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dall'art. 10, comma 1, lett. f), d. lgs. 460/97 e non implica, quindi, l'obbligo di devolvere il proprio patrimonio (così RIVETTI, *Devoluzione in vista per le ONLUS senza passaggio al RUNTS*, in *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 11 febbraio 2022; FATARELLA, *Iscrizione nel Runts e obbligo di devoluzione del patrimonio*, in *Terzo settore, non profit e cooperative*, 2/2022, 86. Sulla disciplina transitoria delle Onlus, sulle relative opzioni ad esse riservate e sull'assenza di obbligo di devoluzione in caso di iscrizione al RUNTS si rinvia a BOGGIALI – ABBATE – IANACCONE – MAGLIULO – MALTONI – RICCARDELLI, *L'avvio del RUNTS. Indicazioni operative*, in CNN notizie del 9 marzo 2022; IANACCONE, *Gli adeguamenti delle Onlus*, in ABBATE – BOGGIALI – IANACCONE – RICCARDELLI, *Gli adeguamenti statutari e il diritto transitorio del terzo Settore*, Milano, 2021, 79).

F.to Daniela Boggiali