



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale in
Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea

La fiscalità degli Enti del Terzo Settore

Relatore

Ch. Prof. Maurizio Interdonato

Correlatore

Ch. Prof. Ernesto Marco Bagarotto

Laureando

Alberto Padalino

858691

Anno Accademico

2019 / 2020

*“Non è tanto chi sei,
quanto quello che fai, che ti qualifica.”*

Bruce Wayne

SOMMARIO

INTRODUZIONE	4
CAPITOLO 1	7
“IL TERZO SETTORE E LE ORGANIZZAZIONI NON PROFIT IN ITALIA”	7
§ 1.1 TASSONOMIA DEL NON PROFIT	7
§ 1.2 TRA STATO E MERCATO	11
§ 1.3 LA DIMENSIONE ECONOMICO SOCIALE DEL NON PROFIT	15
§ 1.4 EVOLUZIONE STORICA DEL TERZO SETTORE	19
1.4.1 <i>Le origini del fenomeno</i>	19
1.4.2 <i>L'unità d'Italia</i>	21
1.4.3 <i>Inizi del 900 e periodo fascista</i>	24
1.4.4 <i>Secondo dopoguerra</i>	25
1.4.5 <i>Gli anni '70</i>	26
1.4.6 <i>Dagli anni '80 ad oggi</i>	28
§ 1.5 QUADRO ATTUALE DELLA LEGISLAZIONE ITALIANA	29
1.5.1 <i>Il trattamento fiscale differenziato degli enti non profit: origini e presupposti</i>	29
1.5.2 <i>Riferimenti costituzionali</i>	31
1.5.3 <i>Disciplina civilistica</i>	32
1.5.4 <i>Disciplina tributaria</i>	34
CAPITOLO 2	39
“ANATOMIA DELLA RIFORMA”	39
§ 2.1 IL PERCORSO VERSO LA RIFORMA	39
2.1.1 <i>Le origini della riforma</i>	39
2.1.2 <i>Le linee guida</i>	42
2.1.3 <i>La legge delega</i>	44
§ 2.2 IL CODICE DEL TERZO SETTORE	47
§ 2.3 GLI ENTI DEL TERZO SETTORE	53
2.3.1 <i>Assenza di scopo di lucro</i>	56

2.3.2 <i>Attività di interesse generale</i>	57
2.3.3 <i>Attività diverse</i>	61
2.3.4 <i>Attività di raccolta fondi</i>	63
§ 2.4 IL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE	66
2.4.1 <i>Gli adeguamenti statutari</i>	69
CAPITOLO 3	73
“LA FISCALITA’ DEL TERZO SETTORE”	73
INTRODUZIONE	73
§ 3.1 IL NUOVO QUADRO NORMATIVO	76
3.1.1 <i>Attività decommercializzate</i>	78
3.1.2 <i>Enti del Terzo Settore non commerciali</i>	83
3.1.3 <i>Regime forfettario</i>	86
3.1.4 <i>Esame degli aspetti di fiscalità per le ONLUS</i>	88
§ 3.2 REGIMI FISCALI PER ODV E APS	92
3.2.1 <i>Regime fiscale per le organizzazioni di volontariato</i>	93
3.2.2 <i>Regime fiscale per le associazioni di promozione sociale</i>	95
3.2.3 <i>Regime forfettario</i>	97
§ 3.3 AGEVOLAZIONI AL TERZO SETTORE	100
3.3.1 <i>Imposte indirette e tributi locali</i>	101
3.3.2 <i>Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali</i>	103
3.3.3 <i>Social Bonus</i>	106
§ 3.4 SCRITTURE OBBLIGATORIE E BILANCI	107
3.4.1 <i>Obblighi contabili ai fini fiscali</i>	110
3.4.2 <i>Bilancio sociale</i>	111
§ 3.5 DISPOSIZIONI FINALI	114
3.5.1 <i>Coordinamento normativo e norme abrogate</i>	114
3.5.2 <i>norme transitorie</i>	117
STATO DELL’ARTE	119
CONCLUSIONI	123
BIBLIOGRAFIA	127

INTRODUZIONE

Con il termine Terzo Settore si intende quel complesso di enti privati che si pone all'interno del sistema socioeconomico con un orientamento alla produzione di beni e servizi di utilità sociale¹.

Questa espressione, usata originariamente nella metà degli anni Settanta in contesto europeo, definisce il settore in oggetto “per negazione”, andando a qualificarlo come “terzo” rispetto ai due poli tradizionali, quali Stato e Mercato.

Gli enti appartenenti a tale realtà comprendono un gran numero di soggetti che svolgono, con differente forma giuridica, attività socialmente rilevanti in differenti ambiti, senza finalità prioritarie di lucro. Invero, il soddisfacimento dei bisogni sociali rappresenta la finalità prevalente dell'ente, rispetto a cui la massimizzazione dei ricavi e degli utili dovrebbe costituire solamente una finalità secondaria, strumentale al raggiungimento della prima.

La storia di questo *tertium genus* ha radici molto antiche, e il suo sviluppo è stato ampiamente analizzato e approfondito da numerosi autori e studiosi di ogni epoca e luogo diversi. Nonostante ciò, di Terzo Settore si parla sempre più spesso, e gli enti *non profit* saranno destinati ad avere nell'immediato futuro un ruolo sempre più rilevante all'interno dell'economia italiana. Infatti, tale settore rappresenta una realtà la cui rilevanza economica è in costante crescita tanto in termini assoluti², quanto in rapporto al settore privato e a quello pubblico. Anche in Italia, negli ultimi decenni si sta assistendo ad un significativo ampliamento dell'ambito di attività delle organizzazioni *non profit*, a seguito della crisi del tradizionale modello di *welfare*, basato sulla gestione diretta da parte delle amministrazioni pubbliche di numerosi servizi ritenuti socialmente rilevanti. Le relative motivazioni di ciò vanno ricercate anzitutto nella profonda crisi della finanza pubblica, nel coinvolgimento a tempo pieno delle donne nel mondo del lavoro, e nell'invecchiamento della popolazione. Tale processo ha altresì avviato un profondo mutamento delle caratteristiche peculiari del settore, che da realtà legata prevalentemente all'ambito del volontariato, si sta velocemente trasformando in un *asset* fondamentale per l'economia nazionale, così come avvenuto già in altri stati. Per far fronte ad un cambiamento di tale portata, nonché alle crescenti esigenze ed aspettative che sono emerse negli anni, anche il legislatore tributario si è visto costretto ad adeguarsi a questa evoluzione, introducendo discipline specifiche volte a costituire regimi speciali di tassazione, già di base concessi agli enti non commerciali. A causa di ciò, rappresentare il Terzo Settore non risulta un compito agevole, nella misura in cui la relativa disciplina fiscale è stata da sempre caratterizzata da

¹ BRUNI L. e ZAMAGNI S., Dizionario di Economia Civile, Roma, 2009.

² Nel 2017, le istituzioni *non profit* attive in Italia sono 350.492 – il 2,1% in più rispetto al 2016 – e impiegano 844.775 dipendenti (+3,9%). Fonte ISTAT

una legislazione disorganica e frammentaria, incapace di delineare in modo coerente i confini presenti tra ciascuna delle singole ipotesi di organizzazioni *non profit*, con la contestuale impossibilità di individuare una *ratio legis* comune.

Al fine di porre rimedio a tale situazione, in attuazione della Legge delega 6 giugno 2016, n.106, sono stati emanati tre decreti legislativi di enorme importanza:

- decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 111, Disciplina del 5x1000, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 166 del 18 luglio 2017 ed entrato in vigore il 19 luglio 2017;
- decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, Disciplina dell'impresa sociale, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 167 del 19 luglio 2017 ed entrato in vigore il 20 luglio 2017;
- decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, Codice del Terzo settore, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 179 del 2 agosto 2017 ed entrato in vigore il 3 agosto 2017.

Considerando il ruolo e la consistenza numerica che gli enti coinvolti rivestono nella nostra economia, dei citati provvedimenti normativi il più incisivo e rilevante è sicuramente il c.d. Codice del Terzo Settore. Quest'ultimo corpus unitario presenta una struttura giuridica composita, contenendo al suo interno disposizioni di diritto civile, amministrativo e tributario, con l'obiettivo di assicurare coerenza giuridica, logica e sistematica a tutti i soggetti operanti nell'ambito del *non profit*. Si tratta, evidentemente, di un intervento normativo di ampia portata, destinato a incidere in maniera profonda sul variegato mondo del Terzo Settore, la cui necessità era da tempo sollecitata da gran parte della dottrina e da parte degli stessi operatori del settore.

Il legislatore delegante, al fine di poter introdurre un regime fiscale di vantaggio che potesse tenere conto delle finalità dell'ente (civiche, solidaristiche e di utilità sociale) e dei suoi membri (non lucrative), aveva sottolineato fin da subito l'esigenza di una revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali, non più centrata sull'attività svolta (e sulle modalità di svolgimento), bensì connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente. Sembrava necessario, in altri termini, derogare alla classificazione su cui si fonda il sistema ordinario di tassazione del reddito degli enti collettivi previsto nel TUIR³, che dà rilievo esclusivo alla natura dell'attività esercitata in via principale dall'ente stesso, e che, in ragione di essa, distingue tra enti commerciali e non commerciali ai soli fini delle regole di misurazione della base imponibile.

A riguardo, è opportuno sottolineare come la fiscalità di vantaggio riconosciuta da tale disciplina è imperniata quasi totalmente intorno alla rilevanza della non lucratività oggettiva, piuttosto che intorno a quella soggettiva. Pertanto, uno dei punti più importanti della riforma va ricercato nell'ambizioso obiettivo di valorizzazione la funzione imprenditoriale del Terzo Settore, definendo un contestuale passaggio da una concezione *no profit* ad una *non profit*.

³ Titolo II, art. 73.

Scopo del mio elaborato è, dunque, quello di analizzare, prendendo in considerazione l'ultimo dei decreti legislativi citati, il nuovo regime fiscale introdotto per gli enti del Terzo Settore, cercando di far emergere le eventuali inefficienze e criticità della nuova disciplina. Inoltre, di primaria importanza risulta fornire un quadro esaustivo, dettagliato e il più aggiornato possibile rispetto alle numerose novità legislative introdotte successivamente al fine di integrare e modificare la materia.

A riguardo, appare d'uopo sottolineare come la riforma, ad oggi, risulti lungi dall'essere ultimata. Invero, sebbene sia entrata ufficialmente in vigore il 3 agosto 2017, non tutte le disposizioni ivi contenute sono direttamente applicabili, in quanto alcune di esse necessitano dell'adozione di ulteriori atti di origine diversa (decreti ministeriali, leggi regionali, autorizzazione dell'Unione Europea, circolari interpretative dell'Agenzia delle entrate, ecc.) la cui emanazione sarebbe dovuta avvenire con tempistiche ragionevolmente differenti da quelle attuali. Nello specifico, gran parte delle disposizioni fiscali contenute nel Titolo X si potranno applicare dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea, e comunque non prima di quello successivo alla piena operatività del Registro unico. Ne consegue che, anche a causa della pandemia che ha colpito il Paese, bisognerà attendere ancora del tempo per avere un quadro normativo definito, nonostante sia già adesso possibile cogliere la struttura e la *ratio legis* della riforma in atto.

CAPITOLO 1

“IL TERZO SETTORE E LE ORGANIZZAZIONI NON PROFIT IN ITALIA”

§1.1 TASSONOMIA DEL NON PROFIT

La ricerca di un'appropriata e universale definizione per “*quell'universo di organizzazioni, attori e iniziative che erogano e producono servizi di pubblica utilità senza scopo di lucro*”⁴ ha occupato moltissimi studiosi ed esperti che di rado hanno saputo concordare sulle diverse soluzioni trovate⁵. Secondo alcuni di loro, il terzo settore è, per sua natura, inadatto a essere definito in modo univoco⁶, per ragioni sia sostanziali che terminologiche. La prima conseguenza di questo si evince dalle numerose denominazioni che in letteratura indicano esattamente lo stesso fenomeno sociale, tra i quali sicuramente spiccano “terzo settore”⁷, “terzo sistema”, “terza dimensione” e “settore *non profit*”, definizione ritenuta più appropriata secondo Barbetta-Maggio⁸. Quest'ultima, di origine anglosassone⁹, sintetizza una realtà decisamente diversificata, eterogenea e multiforme, che comprende al suo interno una quantità enorme di enti senza finalità di lucro, che si occupano di attività socialmente rilevanti nei campi più disparati, come ad esempio l'assistenza, la ricerca, la sanità e la cultura. L'espressione “terza dimensione” viene invece maggiormente utilizzata in ambienti sociologici di derivazione cattolica, rimandando ad un'identificazione sistemica di un'area di valori e pratiche tra loro interconnesse¹⁰.

Il Terzo Settore, come viene definito nell'ordinamento giuridico italiano¹¹, è un sistema articolato che include “*il complesso degli enti privati costituiti con finalità civiche e solidaristiche che, senza scopo di lucro, promuovono e realizzano attività d'interesse generale, anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con le finalità stabilite nei rispettivi statuti o atti costitutivi*”.

⁴ BORZAGA C. - I. FAZZI, *Azione volontaria e processi di trasformazione del settore non-profit*, Milano, Franco Angeli, 2000, p. 25.

⁵ COLOZZI I., BASSI A., *Una solidarietà efficiente*, Roma, La Nuova Italia Scientifica, 1995, pp. 119

⁶ OSBORNE S. P., *The Third Sector in Europe: Prospects and Challenges*, London, 2008.

⁷ Il termine deriva dal Rapporto Delors “Un progetto per l'Europa” redatto nel 1978 in sede Comunitaria

⁸ BARBETTA G., MAGGIO F., *Non profit*, Bologna, 2008, p.6

⁹ Il termine deriva infatti da “non profit distribution constraint”.

¹⁰ CARRERA D., MESSINA A., *Economia e gestione delle aziende non profit*, Roma, 2008

¹¹ Art. 1, legge 6 giugno 2016, n. 106 e inoltre cfr. c.d. Riforma del Terzo Settore, D.lgs. 111/2017 e D.lgs. 112/2017.

Strettamente connesso a questo mondo è il fenomeno del volontariato, di cui fanno parte tutti quei soggetti che con modalità diverse, attraverso il lavoro o la contribuzione, concorrono alla realizzazione dei fini istituzionali propri degli enti non profit. Parlare di enti non è, tuttavia, del tutto corretto¹². Con tale termine, infatti, si evidenzia il profilo giuridico del fenomeno, senza tenere in considerazione il fatto che non sempre i soggetti in questione si qualificano giuridicamente come tali¹³. Più appropriato risulta essere invece il termine “organizzazione”, che va ad enfatizzare l’unione di uomini e mezzi che sicuramente caratterizza queste peculiari attività. In questa categoria rientrano, senza la pretesa di fornire un quadro esaustivo, una grande varietà di soggetti che vanno dalle associazioni alle fondazioni, alle società cooperative nel loro universo multiforme, incluse le cooperative sociali, agli enti ecclesiastici dei culti riconosciuti dall’ordinamento nazionale, ed ancora alle organizzazioni di volontariato, agli enti di promozione sociale, alle imprese sociali, ecc.¹⁴

Passando al versante economico, oltre alla definizione di “economia sociale”, sembra opportuno menzionare le espressioni “economia associativa¹⁵” ed “economia solidale”, che evidenziano maggiormente una connotazione di tipo etico-valoriale.

Infine, si potrebbero aggiungere numerose altre variabili di carattere storico o geografico. Ad esempio, nel Regno Unito si usa spesso il termine *voluntary* o *charitable sector*, mentre in Francia è molto utilizzata la parola *économie sociale*.

Alla luce di quanto esposto, è chiaro che cercare di delineare il Terzo settore in maniera univoca non sia quindi un compito facile. Dentro questo territorio, infatti, si cela una realtà multiforme, differenziata per storia, dimensioni, modalità operative, composta da organizzazioni che “*presentano caratteri di notevole eterogeneità dal punto di vista della solidità organizzativa e finanziaria, dell’area di intervento e del rapporto con la pubblica amministrazione*”¹⁶.

Ognuno di questi termini appena menzionati ne mette in risalto un diverso aspetto, rimarcandone una specifica peculiarità e sottolineando una tendenza che varia a seconda della differente ottica con la quale si affronta la questione: etico-valoriale o religiosa, sociologica, economica, tributaria, civilistica e a volte politica in senso stretto.

A questo punto, dopo aver passato in rassegna le diverse terminologie e i relativi significati, sembra coerente andare ad individuare i caratteri comuni dei soggetti che costituiscono il settore, nonostante le diverse dimensioni e le diverse attività che questi svolgono. Infatti, è importante rilevare che una delle cause di disorganicità e criticità della materia in esame attiene proprio alla mancanza di una

¹² PROPERSI A., ROSSI G., *Gli enti non profit*, Milano, 2005.

¹³ Basti pensare alle numerose associazioni e fondazioni non riconosciute senza personalità giuridica.

¹⁴ L’elenco completo dei soggetti che appartengono alla categoria degli “Enti del Terzo Settore” è oggi contenuto nell’art. 4, comma 1, del D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117,

¹⁵ Definizione coniata dallo studioso italiano Franco Archibugi

¹⁶ RANCI C., *Oltre il welfare state: terzo settore, nuove solidarietà e trasformazioni del welfare*, Bologna, 1999, p. 177

definizione condivisa di “*organizzazione di Terzo settore*”, che consenta di ricondurre *ad unicum* il *genus*.

Rispetto alle caratteristiche proprie di questo settore, la dottrina concorda su tre elementi distintivi¹⁷:

- lo svolgimento di attività socialmente utili e di interesse generale;
- la natura privata dei soggetti;
- l’assenza di scopo di lucro.

Un quarto elemento viene poi suggerito dal *System of National Accounts*¹⁸, e riguarda la volontarietà dell’organizzazione, nel senso che l’adesione non deve essere obbligatoria, e deve essere in grado di attrarre una certa quantità di lavoro gratuito. Altre caratteristiche di natura pratica si identificano nella costituzione formale e nel rapporto di natura fiduciaria con la collettività di riferimento, per quanto riguarda i servizi prestati e i fondi ricevuti¹⁹.

Per quanto attiene invece all’assenza di scopo di lucro è importante ricordare che, riportando le parole di un grande esperto come Burton A. Weisbrod, “*Contrariamente al loro nome, le organizzazioni non profit possono essere, e spesso lo sono, altamente profittevoli. Tali organizzazioni sono vincolate non in base a quanto utile generano, bensì alla sua distribuzione*”²⁰. Bisogna infatti distinguere il lucro oggettivo, inteso come profitto a prescindere dalla sua destinazione, dal lucro soggettivo, che fa invece riferimento alla distribuzione dell’utile generato dall’organizzazione. In questo caso è del tutto evidente che, per quanto concerne l’assenza di scopo di lucro, si faccia riferimento al lucro soggettivo, in quanto è vietata la distribuzione diretta o indiretta degli utili. Inoltre, la non distribuzione rappresenta il criterio rilevante per la delimitazione del settore da un punto di vista economico, e costituisce anche un parametro classificatorio utilizzato nell’ambito delle indagini settoriali a livello internazionale²¹. Ciò ci permette di chiarire anche un altro aspetto che per molto tempo è rimasto problematico: l’assenza di finalità lucrativa non implica la preclusione a svolgere attività di impresa. Infatti, la distinzione tra il concetto di impresa e quello di finalità lucrativa è stata definitivamente sancita con l’istituzione dell’impresa sociale²², finalizzata alla produzione di beni c.d. “sociali”, ponendo fine a quello che solo fino a pochi anni prima era considerato un ossimoro. In altri termini, si può anche dire che “*l’impresa sociale ha scisso il concetto di impresa commerciale,*

¹⁷LA PORTA S., *L’organizzazione delle libertà sociali*, Milano, 2004, p. 4 ss. che definisce questi elementi come quelli indispensabili, a fronte di ulteriori requisiti definiti di volta in volta per i vari enti dalla relativa legislazione speciale.

Altri autori che erano arrivati alle stesse conclusioni: BASSANINI F., RANCI P., *Non per profitto*, in Quaderni della Fondazione Olivetti, n. 23, 1990; PASQUINELLI S., *Stato sociale e “terzo settore” in Italia*, in Stato e mercato, 1993, p.281.

¹⁸ Si tratta di una fonte internazionale di regolamentazione statistica che ha lo scopo di fornire un sistema integrato e completo di dati che permetta confronti internazionali riguardanti l’attività economica significativa.

¹⁹ BERETTA S., *Manuale operativo delle associazioni*, Rimini, 2016

²⁰ WEISBROD B.A., *The Non-profit Economy*, USA, Harvard College, 1988.

²¹ Come chiaramente indicato nel report del 2003 dell’organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico

²² Ad opera della legge delega n. 118 del 2005 e del successivo decreto legislativo n. 155 del 2006

per cui l'impresa non è più soltanto commerciale ma può essere anche sociale nel senso che può avere le finalità prima indicate²³”.

Una volta delineate le caratteristiche tipiche degli enti non profit, se si volesse classificare genericamente il settore, si potrebbe prendere come riferimento la suddivisione di stampo statunitense, coerentemente con la più ampia e storica diffusione di questo fenomeno, che distingue gli enti non profit tra:

- *member service*; e
- *public service*.

I primi perseguono uno scopo non lucrativo a vantaggio dei propri soci o membri, mentre i secondi perseguono il medesimo scopo, ma con attività di carattere sociale a vantaggio di terzi. Dei *member service*, a parte qualche eccezione²⁴, fanno parte gli enti di tipo associativo nell'ambito sportivo, culturale, musicale, ricreativo ecc. I *public service* sono, invece, generalmente enti patrimonializzati caratterizzati da un patrimonio di scopo, non asservito a scopi lucrativi, ma rivolto a soddisfare i bisogni della collettività, in settori quali, quello della ricerca, degli studi, dell'assistenza e della sanità. Tra questi si possono citare le associazioni che utilizzano, in tutto o in parte, le quote raccolte dagli associati per scopi puramente benefici, le associazioni di volontariato, le cooperative sociali ecc. Tuttavia, mentre negli Stati Uniti il non profit rappresenta una distinta e specifica famiglia giuridica, come quella delle *tax exempt organization*, “*in Italia indica solo concettualmente l'insieme di enti che non operano secondo una logica di profitto²⁵*”. Invero, è stato sempre ampiamente discusso se, per qualificare un ente come non profit, fosse necessaria e sufficiente l'assenza di un lucro soggettivo, oppure occorresse l'ulteriore elemento del perseguimento di fini solidaristici. Coerentemente con quanto detto in precedenza, si è arrivati a concordare che l'elemento ontologico caratterizzante tali enti risieda certamente nel divieto di distribuire l'utile eventualmente realizzato dagli stessi e, in particolare, nel fatto che detto profitto debba essere necessariamente reimpiegato per il perseguimento delle finalità istituzionali dell'organizzazione. Con ciò intendendosi tanto l'attività rivolta a favore di soggetti esterni all'ente, quanto quella che abbia come destinatari gli associati o gli aderenti al soggetto stesso. La stessa legislazione conferma la non sovrapponibilità delle nozioni di “non lucratività” e di “finalità istituzionali” laddove richiede, al fine di qualificare l'attività di volontario, lo svolgimento di azioni “*senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà²⁶*”

²³ VISCONTI G., *Riforma del Terzo Settore: lo stato dell'arte*, in *Cooperative e Enti non profit*, n.11/12 2018, p.24

²⁴ Si pensi alle fondazioni degli ordini professionali con scopi di previdenza a favore degli iscritti

²⁵ SCIUMÈ P. e ZAZZERON D., *Guida alle Onlus: enti non commerciali e organizzazioni non lucrative di utilità sociale, regime fiscale, contabilità e bilancio*, Milano, 2011, p. 4;

²⁶ Così l'art. 2 della legge n. 266 del 1991, Legge quadro sul volontariato.

§1.2 TRA STATO E MERCATO

Ciò che invece da tempo non lascia spazio a dubbi e interpretazioni di sorta, è la presenza nell'economia di due settori ben distinti, quali il mercato e lo stato, a cui il terzo settore si aggiunge come *tertium genus*, in posizione intermedia rispetto alla rigida contrapposizione pubblico-privato²⁷. Questa concezione risulta in contrasto con il tradizionale *welfare state*, dove viene privilegiato un modello di azione dualistico in cui, da un lato, la ricchezza viene prodotta dal Mercato e, dall'altro, la si ridistribuisce secondo criteri di equità attraverso l'azione dello Stato.

Proprio in quest'ottica risultano particolarmente convincenti le tesi che sostengono come l'affermarsi del Terzo Settore si sia snodato lungo un percorso le cui fasi sono rigidamente connesse all'evoluzione della forma dello Stato stesso²⁸. Il riconoscimento di questo *tertium genus* ha infatti mutato in profondità il modo di concepire lo stato sociale, sfruttando la crisi del *welfare state* per arrivare alla definizione di *welfare mix*, in cui l'ente pubblico mantiene la titolarità dei servizi, avvalendosi però della collaborazione di altri soggetti, in particolare di quelli del Terzo Settore.

Vale la pena menzionare anche il concetto di *welfare community*, in cui si esplica il principio di sussidiarietà orizzontale²⁹, contenuto peraltro anche nel dettato costituzionale. In questo modello viene concessa agli enti del Terzo Settore la possibilità di pianificare gli interventi e le opzioni strategiche finalizzati al perseguimento dell'interesse generale, di concerto con la pubblica amministrazione, titolare di una funzione di garanzia.³⁰

Da non sottovalutare il fatto che una risposta a questi cambiamenti è stata avvantaggiata dalle diverse caratteristiche che differenziano il Terzo settore dalle restanti due parti. Infatti, i soggetti della Pubblica Amministrazione, sebbene perseguano la stessa finalità di interesse generale, lo fanno tramite attività regolate dalla legge e normalmente finanziate dal gettito fiscale. Il mercato, invece, opera con finalità lucrative soggettive e ricorre generalmente a finanziamenti tramite capitale di rischio.

Per avere un quadro ancora più completo, i rapporti intercorrenti tra queste diverse entità si configurarono in tre modalità differenti, e possono essere:

- *supplementari*, quando le organizzazioni non profit forniscono servizi che sono un ampliamento di quelli statali, andando ad operare quindi nei medesimi ambiti e fornendo servizi analoghi rispetto a quelli pubblici;

²⁷ DONATI P, COLOZZI I., Il privato sociale che emerge. Realtà e dilemmi, Bologna, Il Mulino, 2004, p. 25

²⁸ VIOLINI L., *Il terzo settore tra cittadinanza dell'impresa e contesto costituzionale sussidiario*, in Non Profit, 2003, p.291

²⁹ La sussidiarietà orizzontale si basa sul presupposto secondo cui alla cura dei bisogni collettivi e alle attività di interesse generale provvedono direttamente i privati cittadini e i pubblici poteri intervengono in funzione 'sussidiaria', di programmazione, di coordinamento ed eventualmente di gestione.

³⁰ *Ricerca sul valore economico del Terzo settore in Italia, cit., p. 20-23.*

- *complementari*, quando forniscono servizi che uniti a quelli statali consentano una soddisfazione maggiore dei bisogni collettivi;
- *esclusivi*, quando esse erogano servizi in via principale, soprattutto rivolti al soddisfacimento di bisogni emergenti o a classi di utenti troppo minoritarie per far sì che lo stato vi investa delle risorse.

Gli esempi a conferma di questo assunto sono molteplici. Si pensi ad esempio agli enti privati accreditati a lavorare nel settore della sanità attraverso ospedali, cliniche e case di cura gestiti in regime di convenzione con il S.S.N, che forniscono prestazioni del tutto simili a quelle rese da corrispondenti strutture pubbliche, contribuendo, insieme ad esse, a garantire in concreto il diritto alla salute tutelato dalla Costituzione. In secondo luogo, in ambito sportivo l'iniziativa degli enti privati senza scopo di lucro ha quasi interamente sostituito lo Stato nella veicolazione sul territorio dell'educazione fisica e della formazione agonistico-sportiva. Infine, anche nel settore scolastico e universitario l'intervento di enti privati, laici o religiosi che siano, è ormai pienamente diffuso, dando attuazione al diritto, anch'esso di fonte costituzionale, di istituire propri istituti scolastici *“senza oneri per lo Stato”*³¹.

Chiarito questo punto, sembra opportuno analizzare brevemente come le teorie economiche abbiano provato a rispondere alla domanda *“perché esistono le organizzazioni non profit?”*.

Infatti, gli economisti hanno da sempre cercato di trovare una giustificazione plausibile alla presenza di questa realtà in relazione al ruolo degli operatori pubblici e privati.

I più importanti filoni di ricerca individuano nel fallimento dei due principali attori, Stato e Mercato, la giustificazione del fenomeno non-profit, accettato pertanto in via residuale. Le teorie economiche di seguito riportate analizzano il lato della domanda, andando quindi a studiare la condotta dei consumatori al fine di ricercare le motivazioni che portano questi ultimi a preferire i prodotti ed i servizi offerti dal terzo settore, rispetto a quelli degli enti privati o pubblici.

Questa impostazione sembra coerente con l'affermazione di Donati³², secondo cui *“l'esistenza e l'esigenza del terzo settore emerge là dove stato e mercato siano già relativamente sviluppati e differenziati”*.

Prendendo in considerazione il *“government failure”*, il contributo di maggior importanza è stato sicuramente quello di Burton Weisbrod³³, con la sua teoria dell'elettore mediano. L'autore afferma che l'elettorato si divida in cittadini più che soddisfatti e poco soddisfatti, e che le preferenze

³¹ Art. 33, comma 3, Cost

³² DONATI P., *Lo sviluppo delle organizzazioni di terzo settore nel processo di modernizzazione e oltre*, in Studi di Sociologia, Fasc.2, 1996, p.116

³³ *“The Voluntary Nonprofit Sector: An Economic Analysis”*, Great Source Education Group, 1978

dell'elettore mediano determinino il livello dei beni pubblici erogati, lasciando insoddisfatti i cittadini lontani dalla media. Immaginando l'incapacità del mercato di far fronte a questo malcontento per via degli elevati costi di fruizione, Weisbrod individua nel Terzo settore l'unico agente economico idoneo a soddisfare i bisogni disattesi. La dimensione del mondo non profit sarà quindi direttamente proporzionale al numero di minoranze presenti all'interno del paese.

In questo contesto, il fallimento del settore pubblico, oltre alla nascita di tali organizzazioni, giustifica anche la scelta dei governi di elargire sussidi pubblici a questi enti, che ne integrano le funzioni.

Tuttavia, trattasi di una teoria che riesce a spiegare solo marginalmente la nascita di tale fenomeno. In particolare, è possibile menzionarne due limiti: non viene chiarito, *in primis*, perché le organizzazioni senza scopo di lucro producano anche beni non pubblici e, *in secundis*, perché da questa evoluzione si creino organizzazioni non profit piuttosto che a scopo di lucro.

Una parziale replica a queste critiche proviene dalla teoria del fallimento del contratto di Henry Hansmann, un importante contributo in cui l'autore cerca di spiegare perché in determinate condizioni e per certi ambiti di attività, le organizzazioni non profit siano preferibili alle imprese capitalistiche³⁴. La sua tesi parte dal presupposto che le contrattazioni possano avvenire in situazioni di asimmetria informativa³⁵, in cui il compratore non è capace di valutare correttamente il valore del prodotto oggetto di compravendita. In un contesto del genere, il venditore potrebbe tranquillamente sfruttare l'ignoranza del consumatore per abbassare la qualità, alzando contestualmente il prezzo e quindi il suo profitto finale. Hansmann riconosce nel Terzo Settore la soluzione al problema, poiché in virtù del vincolo di non distribuzione degli utili queste organizzazioni non avrebbero alcun vantaggio ad approfittare del diverso grado di informazione per arricchirsi. Secondo queste due teorie, dunque, il fenomeno sociale del non profit rimane inseparabilmente ancorato al binomio Stato-mercato³⁶. Come si è potuto appurare, infatti, secondo quanto da esse postulato, se non si concretizzassero i fallimenti dell'azione statale o delle leggi di mercato verrebbero a mancare le giustificazioni dell'esistenza delle organizzazioni non profit.

Le parole di Violini e Zucchella sintetizzano perfettamente questo pensiero: *“Quando la fiducia nei poteri taumaturgici dello Stato-mercato è compromessa perché non più in grado di rispondere alle aspettative richieste, ecco che un soggetto “terzo” emerge per dare una risposta a quei bisogni sociali creati dalla sovrapposizione dei fallimenti dello Stato e del mercato”*³⁷.

³⁴ “The anatomy of corporate law: a comparative and functional approach, OUP Oxford, 2004

³⁵ Di asimmetria informativa ne parla anche BARAGGIA, *I vincoli normativi sul settore non profit*, in Riv. Trim. dir. Pubbl., 2010, 742-743

³⁶BOCCACCIN L., *Il terzo settore in Italia: le indicazioni emergenti della riflessione sociologica*, in Non Profit, Rimini, 2003, p. 311

³⁷ VIOLINI L., ZUCHELLA A., *Il terzo settore tra cittadinanza dell'impresa e contesto costituzionale sussidiario*, in Non profit, Rimini, 2003, pp. 265 ss.

Cambiando completamente prospettiva e passando al lato dell'offerta, è altrettanto interessante andare ad indagare le ragioni per cui un soggetto scelga di costituire un ente non profit, nonostante il disincentivo dato dall'assenza dello scopo di lucro. Non ci si domanda più, quindi, perché il consumatore scelga tali organizzazioni rispetto a quelle pubbliche o private, bensì si ricerca la motivazione principale che porta alla loro costituzione.

Seguendo questo approccio, “*la scelta di istituire un'organizzazione non profit dipende strettamente dai costi derivanti dalla sua formazione e gestione.*”³⁸. Inoltre, volendo brevemente riassumere le diverse posizioni in merito a questa teoria, le strutture del terzo settore possono nascere, oltre per motivazioni religiose, ideologiche o altruistiche, in quanto rappresentano: un modo per occultare profitti e pagare meno tasse, una via per acquisire prestigio sociale e potere politico, uno dei modi in cui perpetuare l'influenza di una famiglia o di un'impresa sulla comunità.

Tuttavia, la teoria economica risulta solo in parte idonea ad interpretare il fenomeno delle organizzazioni non profit. A parere di chi scrive, è necessario integrare queste due teorie abbandonando l'approccio meramente economico, cercando di percorrere altre strade meno razionali. In questo senso vengono in aiuto alcuni contributi interessanti, che affermano che l'esistenza stessa del settore non profit risiede nella sua capacità di creare capitale sociale e beni relazionali, nonché nel suo essere portatore di coesione sociale³⁹. Secondo questa visione il terzo settore, attraverso le sue relazioni con una grande quantità di *stakeholders*, e grazie alle sue attività istituzionali di carattere sociale, farebbe parte dell'infrastruttura stessa della società civile a prescindere dagli eventuali fallimenti dello stato e del mercato. In tal senso sembra opportuno menzionare le c.d. *esternalità sociali*, intese come “*reti di relazioni interpersonali, norme sociali e fiduciarie che permettono alle persone di agire collettivamente per perseguire in modo più efficace degli obiettivi comuni*”⁴⁰.

Il settore del non profit esprime ormai, dunque, una vera e propria proposta positiva e alternativa di azione, volontariamente innescata dalla società civile per dare seguito a logiche del tutto differenti rispetto alla classica impostazione *for profit* del mercato e rispetto alla collettività cui si rivolge la Pubblica amministrazione. Non più una semplice riserva, bensì “*una nuova area, sociale e giuridica, in cui la società civile emerge come soggetto collettivo*”⁴¹.

Alla luce di tutte queste considerazioni, è evidente quanto la scelta di provare a soddisfare tutti quei bisogni sociali che né lo Stato né il mercato riuscivano più a colmare ha consentito al Terzo settore di ottenere un costante incremento qualitativo e quantitativo tale da assumere un ruolo economico e sociale di primario rilievo.

³⁸ MELLANO M *Le imprese del terzo tipo: economia e etica delle organizzazioni non profit*, Torino, 2004, p.71

³⁹ SACCO P. L., ZARRI L., *Perché esiste il settore non profit*. in *Filosofia e Questioni Pubbliche*, Vol. 1, 2006

⁴⁰ PUTNAM R.D., (1995), *Bowling Alone: America's Declining Social Capital*, in *Journal of Democracy*, vol.6, 1995.

⁴¹ VITTADINI G. *Liberi di scegliere. Dal welfare State alla welfare society*, Milano, 2002, p.132

Cercando di completare ulteriormente il quadro d'insieme, le cause che hanno portato a questa diffusione sono molteplici e possono essere suddivise in economico-sociali, macroeconomiche e normative. Per quanto concerne il primo punto, è di primaria importanza sottolineare come lo sviluppo economico abbia portato con sé un notevole aumento della cultura e del tempo libero, spingendo la collettività a partecipare ad attività di carattere sportivo, ricreativo, culturale e religioso in forma associata.

Sempre sullo stesso piano, lo sviluppo ha anche causato l'affermarsi di nuove situazioni di disagio e povertà, andando a sollecitare la nascita di organizzazioni e favorendo la conseguente diffusione del fenomeno del volontariato sociale⁴². Quest'ultimo risulta presente in moltissimi campi d'azione, tra cui è possibile sicuramente menzionare l'assistenza ai disabili, ai drogati, agli anziani, ai poveri e agli extra-comunitari.

Si è assistito quindi negli anni ad un costante incremento del costo delle politiche sociali, che insieme ai cambiamenti demografici e tecnologici hanno inficiato la sostenibilità politica e finanziaria del Welfare State, e ad un contestuale arretramento dello stato in molte attività.

Passando alle motivazioni di carattere macroeconomiche, la crisi della finanza pubblica e dello stato sociale ha portato come prima conseguenza la diminuzione dell'intervento pubblico nello svolgimento dei servizi sociali, lasciando sempre più spazio ed iniziativa ai privati.

Infine, la normativa stessa, come vedremo *infra*⁴³, ha consentito lo sviluppo del *fenomeno non-profit*. Infatti, nonostante in alcuni casi l'intervento legislativo sia stato ritardato rispetto alle esigenze sociali o abbia favorito la complessità del sistema normativo, questo ha certamente accelerato la crescita del settore.

§ 1.3 LA DIMENSIONE ECONOMICO SOCIALE DEL NON PROFIT

A questo punto, dopo aver passato rassegna gli aspetti caratteristici degli enti non profit, sembra coerente andare ad analizzare la situazione attuale nel nostro Paese, al fine di dare compimento al quadro introduttivo che si desidera delineare in questa prima parte.

A tal proposito, i dati quantitativi sono certamente in grado di fornire una fotografia della dimensione del settore nel suo complesso. La prima rilevazione ISTAT sul Terzo Settore risale al 1999, ed è stata pubblicata nel 2001⁴⁴. All'epoca, le istituzioni non profit presenti in Italia erano 235.000, di cui il 66,4% rappresentato dalla forma istituzionale delle *associazioni non riconosciute*, il 26,5% da

⁴² Fenomeno che ha portato alla legge 11 agosto 1991, n.266

⁴³ Par. 1.4

⁴⁴ Istat, "VIII Censimento Generale dell'Industria e dei Servizi", 2001.

associazioni riconosciute, mentre un 2,4% dalla forma istituzionale della *cooperativa sociale* e solo un 1,3% da quella della *fondazione*. La quasi totalità erano di piccole dimensioni: le grandi istituzioni del non profit⁴⁵ non superavano infatti le 300 unità.

Negli ultimi anni si è assistito ad un incremento delle rilevazioni statistiche aventi ad oggetto il Terzo Settore di carattere pubblico: la seconda rivelazione ISTAT è stata fatta nel 2012, riferita all'anno 2011, mentre una terza è stata pubblicata nel 2015. Tuttavia, nell'anno successivo è stato introdotto il *Censimento permanente delle istituzioni non profit*, con l'obiettivo primario di accrescere il patrimonio informativo disponibile sul settore tramite l'analisi di tematiche specifiche e la valorizzazione degli archivi amministrativi, verificando e completando le informazioni presenti nel registro statistico delle istituzioni non profit. Tale sistema di rilevazione, a cadenza triennale, fornisce un quadro informativo statistico sulla struttura del settore in Italia, ne definisce la consistenza, l'organizzazione, le dimensioni economiche e sociali. I principali risultati sono stati resi pubblici nel dicembre 2017. In quell'anno, l'ultimo di cui abbiamo informazioni in merito, le istituzioni non profit attive in Italia ammontavano a 343.432 unità, e impiegando complessivamente 812.706 dipendenti. Rispetto al 1999, le prime crescono del 46,14%, mentre i secondi addirittura del 66,36%.

Alla luce di questi dati emerge con forte chiarezza come il settore continui ad espandersi nel tempo con tassi di crescita medio annui molto alti. Inoltre, è da rilevare l'aumento dell'incidenza delle istituzioni non profit rispetto al complesso delle imprese dell'industria e dei servizi: dal 5,8% del 2001 al 7,8% del 2016 per le istituzioni e dal 4,8% del 2001 al 6,9% del 2016 per gli addetti.

	2001	2011	2015	2016
Istituzioni non profit	235.232	301.191	336.275	343.432
Dipendenti delle istituzioni non profit	488.523	680.811	788.126	812.706
Istituzioni non profit in percentuale sulle imprese	5,8	6,8	7,7	7,8
Dipendenti delle istituzioni non profit in percentuale sui dipendenti delle imprese	4,8	6,0	6,9	6,9

Figura 1. Istituzioni non profit e dipendenti. Anni 2001, 2011, 2015 e 2016. Fonte: ISTAT

Una precisazione appare necessaria per quanto attiene il numero dei dipendenti all'interno delle istituzioni non profit. Infatti, la vera ricchezza di questo settore risiede nella forza lavoro volontaria, vero motore di crescita e sviluppo delle attività. Non stupisce dunque come la quasi totalità delle istituzioni (92,9%) dichiarino di avvalersi di personale non retribuito nelle sue varie forme, a fronte di un 37,3% che impiega lavoratori retribuiti.

Relativamente alla distribuzione territoriale, oltre il 50% delle istituzioni sono attive nelle regioni del Nord contro il 26,7% dell'Italia meridionale e insulare. A tal proposito, il numero di istituzioni non profit ogni 10mila abitanti risulta essere un indicatore che rileva con maggior chiarezza la presenza

⁴⁵ Quali fondazioni bancarie, enti ospedalieri, università e istituzioni scolastiche private ecc.

territoriale: se nelle regioni del Centro-Nord tale rapporto assume valori prossimi se non superiori a 60, nelle Isole e nelle regioni del Sud è pari rispettivamente a 48,1 e 42,2. Infine, i dipendenti sono ancora più concentrati rispetto alle stesse istituzioni, sempre dal punto di vista territoriale, con oltre il 57% impiegato al Nord.

Regioni/Province autonome e Ripartizioni	Istituzioni			Dipendenti		
	v.a.	Per 10 mila abitanti	Var. % 2016-2015	v.a.	Per 10 mila abitanti	Var. % 2016-2015
Piemonte	29.017	66,1	1,7	70.297	160,0	2,6
Valle d'Aosta / Vallée D'Aoste	1.370	108,0	2,3	1.865	147,0	-4,0
Lombardia	54.984	54,9	4,4	181.143	180,8	0,7
Liguria	10.668	68,2	2,0	22.035	140,8	2,5
Nord-Ovest	96.039	59,6	3,3	275.340	171,0	1,3
Bolzano / Bozen	5.365	102,3	0,5	8.401	160,2	4,2
Trento	6.155	114,3	2,5	12.838	238,4	3,7
Trentino-Alto Adige / Südtirol	11.520	108,4	1,6	21.239	199,8	3,9
Veneto	30.235	61,6	1,2	75.068	153,0	4,3
Friuli Venezia Giulia	10.495	86,2	2,5	18.268	150,0	3,0
Emilia-Romagna	27.162	61,1	0,7	75.260	169,2	5,0
Nord-Est	79.412	68,2	1,3	189.835	163,1	4,4
Toscana	26.869	71,8	1,1	47.606	127,2	3,4
Umbria	6.745	75,9	-0,5	11.632	130,9	2,7
Marche	11.443	74,4	-0,4	17.919	116,5	0,5
Lazio	31.274	53,0	1,2	105.798	179,4	3,6
Centro	76.331	63,3	0,8	182.955	151,6	3,2
Abruzzo	7.853	59,4	0,2	10.958	82,9	4,8
Molise	1.933	62,3	8,7	3.064	98,7	2,8
Campania	19.562	33,5	1,6	32.389	55,5	7,9
Puglia	17.355	42,7	3,2	35.551	87,5	4,4
Basilicata	3.627	63,6	8,8	7.000	122,7	9,5
Calabria	9.070	46,2	5,6	11.054	56,3	3,9
Sud	59.400	42,2	3,1	100.016	71,1	5,8
Sicilia	21.291	42,1	2,9	42.579	84,2	3,4
Sardegna	10.959	66,3	1,6	21.981	133,0	2,9
Isole	32.250	48,1	2,4	64.560	96,2	3,2
ITALIA	343.432	56,7	2,1	812.706	134,1	3,1

Figura 2: Istituzioni non profit e dipendenti per regione e ripartizione geografica. Anno 2016. Fonte: ISTAT

Interessante risulta essere anche il dato relativo all'anno di costituzione: un'organizzazione su due è infatti nata dopo il 2005. Nel dettaglio, il 7,3% delle istituzioni non profit è stata costituita nel biennio 2015-2016, una su quattro fra il 2010 e il 2014 e oltre il 30% fra il 2000 e il 2009, mentre il 6,9% risale a prima degli anni Ottanta.

Per quanto attiene invece alla forma giuridica, si registra una netta crescita delle fondazioni, con una contestuale flessione del numero delle cooperative sociali. Come si evince dalla tabella numero 3, l'associazione continua ad essere la forma giuridica che raccoglie al suo interno la quota maggiore di istituzioni.

Forme giuridiche	Istituzioni			Dipendenti		
	v.a.	%	Var. % 2016-2015	v.a.	%	Var. % 2016-2015
Associazione riconosciuta e non riconosciuta	292.174	85,1	1,8	154.908	19,1	0,3
Cooperativa sociale	15.600	4,5	-3,3	428.713	52,7	3,0
Fondazione	7.509	2,2	16,4	98.164	12,1	10,3
Altra forma giuridica	28.149	8,2	5,2	130.921	16,1	1,9
TOTALE	343.432	100,0	2,1	812.706	100,0	3,1

Figura 3. Istituzioni non profit e dipendenti per forma giuridica. Anno 2016. Fonte: ISTAT

In aggiunta, la distribuzione per attività economica vede il settore della cultura, dello sport e della ricreazione al primo posto, raccogliendo quasi due terzi delle unità (64,4%), seguito da quelli dell'assistenza sociale e della protezione civile (9,3%), delle relazioni sindacali (6,4%), della religione (4,8%), dell'istruzione e ricerca (3,9%) e della sanità (3,5%).

Passando al profilo sociodemografico, l'occupazione dipendente nel settore non profit presenta alcune interessanti peculiarità rispetto a quanto si osserva nelle imprese dell'industria e dei servizi. Infatti, come si può notare nell'ultima tabella, la quota femminile tra i dipendenti delle istituzioni non profit è molto superiore a quella di maschi (71,9% contro 28,1%) mentre nelle imprese prevale la componente maschile (59,4%).

	Istituzioni non profit	Imprese dell'industria e dei servizi
SESSO		
Maschi	28,1	59,4
Femmine	71,9	40,4
Non indicato	0,0	0,2
TOTALE	100,0	100,0
CLASSI DI ETA'		
15-29 anni	11,1	15,6
30-49 anni	57,3	56,9
50 anni e più	31,6	27,3
Non indicato	0,0	0,2
TOTALE	100,0	100,0

Figura 4. Principali caratteristiche dei dipendenti delle istituzioni non profit e delle imprese dell'industria e dei servizi.

Fonte: ISTAT

Infine, prendendo in considerazione la parte finanziaria, le istituzioni non profit nel 2001 avevano registrato entrate per 73.000 miliardi (di vecchie lire) ed uscite per 69.000 miliardi. La struttura delle entrate risultava essere piuttosto articolata. Quelle di natura pubblica ammontavano al 36% del totale, ed erano sostanzialmente ricavi per prestazioni rese in base a contratti o convenzioni con le amministrazioni pubbliche. La fonte privata risultava essere pari al 26,4%, costituita da ricavi per vendite di beni e servizi, mentre le quote associative rappresentavano solamente il 16,7% del totale delle entrate. Molto più contenute erano invece le quote delle donazioni e dei redditi patrimoniali.

I dati del 2011, di cui non si hanno particolari specifiche, registrano entrate di bilancio pari a 64 miliardi di euro, e contestuali uscite per 57 miliardi.

Tuttavia, non si deve trascurare il fatto che le dimensioni economiche del settore non sono integralmente rappresentate dai flussi di risorse iscritte nei bilanci, poiché le istituzioni non profit operano utilizzando un ingente numero di volontari, il cui apporto lavorativo ai processi di produzione di beni e servizi non è remunerato, e non è di facile stima.

§ 1.4 EVOLUZIONE STORICA DEL TERZO SETTORE

1.4.1 Le origini del fenomeno

Alla luce di quanto esposto finora, risulta particolarmente interessante andare a individuare i passaggi storici che hanno caratterizzato l'evoluzione del Terzo settore nel nostro paese. Infatti, il fenomeno non profit in Italia non è certamente una novità, e si può affermare che la sua storia sia secolare.

Iniziando dalle origini, nel Medioevo il sostegno a coloro che vivevano in stato di povertà era stato rimesso quasi interamente alle Congregazioni Religiose e alle istituzioni monacali.

Occorre invero ricordare che l'abitudine a prestare interventi assistenziali si diffuse con il Cristianesimo, tramite la sua concezione di carità⁴⁶.

Nei secoli successivi nacquero numerose compagnie di beneficenza, con finalità di culto e formative, caritative, ospedaliere, di assistenza generica e di perfezionamento individuale.

Una prima apertura a forme pubbliche di sostegno sociale si ebbe solamente agli inizi del '600 quando entrò in vigore, nel Regno Unito, la *Poor Law*. Questa legge fissava alcuni punti cardine sugli interventi assistenziali, ed era basata su un sistema di tasse settimanali obbligatorie imposte in ogni parrocchia, imponendo a quest'ultime di tenersi ciascuna i propri poveri, a cui era vietato cambiare domicilio. Negli stessi anni furono inoltre creati numerosi laboratori per i disoccupati e fu costituito un fondo per gli invalidi.

Nonostante questa norma sia stata considerata come apripista per una serie di interventi legislativi successivi⁴⁷, un'aspra critica venne formulata da K. Polanyi⁴⁸, il quale fece notare che la fascia povera della popolazione era forzata a lavorare a prescindere dal salario che potevano ottenere e che solamente coloro che erano impossibilitati a dedicarsi ad un mestiere avevano diritto ad avere qualcosa. Inoltre, un sussidio a parziale integrazione del salario non fu mai nemmeno pensato.

Le dottrine illuministiche del Settecento e gli ideali della Rivoluzione francese diedero risposte diverse a queste problematiche, con il contestuale passaggio dalla carità religiosa alla solidarietà laica, basata sull'uguaglianza e sul diritto al sostegno.

In questo periodo storico si moltiplicarono le attività filantropiche e prese sempre più corpo l'ideologia secondo la quale l'assistenza fosse un onere a carico dello stato⁴⁹, come già aveva teorizzato Montesquieu in quegli anni.

⁴⁶ BURACCHIO D., TIBERIO A., *Società e servizio sociale*, Milano, 2001

⁴⁷ Tra tutti si ricorda la *Act of Settlement and Removal* del 1662, la quale limitava la mobilità della popolazione al fine di proteggere le parrocchie "virtuose" dall'afflusso indiscriminato di indigenti.

⁴⁸ POLANYI K., *La grande trasformazione. Le origini economiche e politiche della nostra epoca*, Londra, 2010

⁴⁹ MONTESQUIEU, *Considerazioni sulle cause della grandezza dei Romani e della loro decadenza*, a cura di Monda D., Milano, 2007.

Nacque così un principio innovativo: quello della prevenzione della povertà. Proprio lo stesso autore asseriva che “*un uomo non è povero perché non possiede niente, ma è povero perché non lavora*”⁵⁰.

Tale influenza colpì l'intera società italiana, all'epoca formata da una folta gamma di istituzioni religiose che costituivano l'unica tipologia di risposta ai bisogni emergenti, “*in una prima replica di Terzo Settore auto organizzato, sostenuto grazie alla generosità dei lasciti e delle donazioni*”⁵¹.

Le prime conseguenze si videro negli Stati Sardi grazie all'emanazione dei regi editti del 1716 e del 1717 ad opera di Vittorio Amedeo II, il quale, teorizzando soluzioni di controllo della povertà e dell'emarginazione urbana, fondò le primissime *congregazioni di carità*. Si assistette quindi per la prima volta ad una vera e propria istituzionalizzazione della carità sotto il controllo statale e ad una ripartizione delle competenze tra stato e chiesa.

È importante sottolineare che già all'epoca alcune importanti figure erano fortemente contrarie a questa soluzione, ritenendo che aiutare i più deboli fosse controproducente. L'economista inglese Thomas Malthus si fece capostipite di tale corrente di pensiero, teorizzando che ogni forma di tutela pubblica dovesse essere abolita, a partire dalla celebre *Poor law*. Alla base del suo ragionamento c'era l'idea che la causa principale della miseria stesse nel fatto che la popolazione tendesse ad aumentare più rapidamente rispetto ai mezzi di sussistenza, e che la carità fosse quindi un incentivo all'incremento della popolazione⁵².

Tale impostazione venne accolta anche da molti economisti italiani, tra cui vale la pena ricordare Melchiorre Gioia, il quale criticava fortemente qualsiasi aiuto di tipo assistenziale, sia pubblico che privato, in quanto creatore secondo lui di un circolo vizioso che finiva per peggiorare la situazione⁵³. Lo stesso autore propose come rimedio al problema della povertà la creazione di posti di lavoro da parte delle autorità pubbliche, lasciandoli però in gestione ai privati⁵⁴.

L'influenza di queste correnti divenne talmente forte che si instaurò nella società la c.d. dottrina del *self help*, in cui lo stato avrebbe dovuto sostanzialmente mettere le varie classi sociali nella condizione di aiutarsi da sole. Grazie ad una forte campagna mediatica si diffuse largamente il valore della laboriosità, del risparmio e della previdenza. In questo senso la causa della miseria sarebbe dovuta essere quindi attribuita all'operaio imprevidente, liberando l'apparato statale dalla successiva responsabilità solidale verso chi si ritrovava in situazioni di difficoltà.

A partire dalla seconda metà del diciannovesimo secolo la situazione mutò, con il contestuale sviluppo in tutti gli stati della Penisola di un sistema di *Opere Pie*, un'istituzione di carattere religioso

⁵⁰ MONTESQUIEU, *Lo spirito delle leggi*, a cura di Coatta S., Milano, 2005

⁵¹ ZARDIN D. *Corpi fraternità e mestieri nella storia della società europea*, Roma, 1998, p.61

⁵² MALTHUS T.R., *An Essay on the Principle of Population*, Londra, 1978

⁵³ BARUCCI P., *Il pensiero economico di Melchiorre Gioia*, Milano, 1965

⁵⁴ CHERUBINI A. “*Storia della previdenza sociale in Italia*”, Roma, 1977

che si incaricava di aiutare i più poveri, tanto in stato di sanità quanto di malattia, di procurarne l'educazione, l'istruzione, l'avviamento a qualche professione, arte o mestiere, od in qualsiasi altro modo il miglioramento morale ed economico⁵⁵. Tale sistema era composto da ospedali, ricoveri, ospizi, monti di pietà, orfanotrofi e dormitori, quasi interamente di derivazione cattolica.

Anche grazie a questi cambiamenti, tornò molto attuale l'interesse per la solidarietà sociale, e si diede inizio ad una serie di importanti opere caritatevoli di grande portata, veicolate da celebri personaggi come Giuseppe Cottolengo e don Giovanni Bosco.

Tuttavia, l'obiettivo di tali attività non era solo circoscritto all'aiuto dei più bisognosi, ma anche all'edificazione morale di chi le svolgeva, poiché all'epoca era forte la credenza secondo cui il sostegno agli indigenti non fosse un diritto di questi ultimi bensì un imperativo morale di chi prestava loro soccorso.

Nel frattempo, i vari stati non si impegnavano più in prima persona, ma si limitavano a salvaguardare il corretto funzionamento e a sorvegliare la consistenza patrimoniale delle Opere Pie, che in poco tempo diventò sempre maggiore. Proprio per fermare l'accumulo di beni e ricchezze da parte della Chiesa, iniziò una lunga stagione di "laicizzazione" delle istituzioni benefiche, con la promulgazione di numerose leggi atte a contrastare associazioni e corporazioni di origine prevalentemente religiosa.

1.4.2. L'unità d'Italia

Questa nuova fase iniziò con un importante e arduo tentativo di disciplinare in modo univoco le organizzazioni di beneficenza, fino ad allora prive di un modello gestionale chiaro e unitario. Fu infatti emanata nell'Italia unita la c.d. *Legge Rattazzi*⁵⁶, promulgata da Vittorio Emanuele II e ripartita in sette titoli, per complessivi 38 articoli. Con l'introduzione di questa norma l'assistenza venne affidata, sotto il controllo del Ministero degli Interni, alla rete degli enti privati e volontaristici esistenti: un universo eterogeneo di istituzioni di beneficenza, Opere Pie, ricoveri ed orfanotrofi⁵⁷.

La *ratio* era quella di varare un sistema basato sul disimpegno parziale della finanza pubblica, con una contestuale indipendenza di tali istituti grazie ad una debole ingerenza governativa. Tale provvedimento era volto anche alla creazione in ogni comune del Regno di una nuova *Congregazione di carità*, un'istituzione pubblica di assistenza e beneficenza che aveva l'obiettivo di gestire e amministrare i beni destinati ai poveri e alle opere pie.

⁵⁵ Art.1, Legge 3 agosto 1862, n. 753

⁵⁶ Legge 3 agosto 1862, n.753, ed ultimata con il successivo regolamento attuativo contenuto nel Regio Decreto 27 novembre 1862 n. 1007

⁵⁷ Non ci fu quindi una riorganizzazione del densamente popolato panorama di strutture assistenziali, che continuarono quindi a convivere l'una accanto all'altra, spesso sovrapponendosi

La disciplina analizzata è universalmente considerata come un primo esperimento di istituzionalizzazione del Terzo settore su tutto il territorio nazionale⁵⁸.

Nonostante ciò, questa si rivelò presto un grande fallimento a causa dei mancati controlli e della negligenza dei soggetti che avrebbero dovuto garantire e tutelare la fascia più povera. Nello stesso periodo, inoltre, si era creata anche una forte divergenza geografica, in cui il sud e le isole non riuscivano a far fronte ai propri impegni data la scarsa consistenza patrimoniale di cui erano dotate e la drammatica carenza di risorse a cui erano sottoposte.

Inoltre, la normativa non intervenne in materia di classificazione giuridica, con la conseguenza che tali organismi continuarono ad operare in regimi misti di diritto pubblico e privato, con rendite sia di carattere fondiario che di carattere pubblico.

Alla luce di queste problematiche, nel 1890 fu emanata la legge n. 6972/1890, nota come *Legge Crispi*, che si proponeva di provvedere al riordino dell'intero complesso delle Opere Pie, inaugurando il cammino verso un nuovo sistema di welfare pubblico⁵⁹. Questa norma ordinava a tutti gli enti di assistenza sociale di assumere la veste giuridica di “*Istituzioni pubbliche di beneficenza*”, dei veri e propri enti pubblici con specifiche normative a loro dedicate. L'art.1 non prevedeva più per le Opere Pie la facoltà di mantenere una natura privata o ecclesiastica, da allora consentita solamente ai Comitati di Soccorso e alle fondazioni private.

In conseguenza di ciò, oltre la metà delle opere pie fu soppressa e il loro patrimonio devoluto ad altre iniziative di beneficenza e assistenza, provocando accese reazioni da parte del mondo cattolico.

Così facendo, l'intero mondo del Terzo Settore fu relegato ad una sola figura giuridica sottoposta al controllo e alla disciplina dello Stato, mentre il ridimensionamento dell'influenza della Chiesa fu drastico e immediato. Il carattere pubblico venne ribadito fortemente anche nell'articolo 78: “*Le istituzioni esercitano la beneficenza verso coloro che vi hanno titolo, senza distinzione di culto religioso o di opinione pubblica*”.

Anche le novità dal punto di vista fiscale furono numerose. Anzitutto, fu reso obbligatorio l'ottenimento della personalità giuridica e dello status di ente morale per poter ricevere sussidi dal governo. In secondo luogo, la legge tentò di omologare i bilanci secondo criteri uguali, introducendo contestualmente controlli statali dei bilanci preventivi e consuntivi al fine di combattere i numerosi brogli degli anni precedenti.

Come si vedrà nei prossimi paragrafi, la Legge Crispi rimase in vigore per oltre un secolo, per poi essere formalmente abrogata dalla legge n. 328/2000, ovvero “*Legge Quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali*”⁶⁰.

⁵⁸VILLARI P. *La riforma della beneficenza* in Scritti sulla questione sociale in Italia, Firenze, 1902

⁵⁹DAL PASSO F., *Storia dell'assistenza: nascita, evoluzione e futuro del Welfare State*, Roma, 2015

⁶⁰PASTORI G. *Il sistema integrato dei servizi sociali. Commento alla legge n. 328 del 2000*, Milano, 2000

Successivamente, a cavallo tra il diciannovesimo e il ventesimo secolo, le opere sociali continuarono il loro sviluppo in maniera capillare, andando a rivolgersi a nuove situazioni di disagio provocate dalla modernizzazione economica e dall'industrializzazione del Paese.

In questo panorama associativo assunsero grande rilievo le *Società di Mutuo Soccorso*, nate al fine di rispondere al crescente bisogno di forme di tutela del mondo del lavoro⁶¹. Il principio alla base della loro istituzione era da ricercare nella condivisione del rischio lavorativo, andando a distinguersi rispetto alle altre realtà assistenziali per il carattere associativo tra individui che appartenevano al medesimo ceto sociale. L'obiettivo era quello di migliorare le condizioni di vita dei lavoratori, e di garantire loro l'incolumità contro determinanti rischi derivanti dall'attività lavorativa⁶². Sebbene queste fossero state ufficialmente regolamentate con una legge risalente al 1886, la prima società generale di mutuo soccorso italiana si ha nel 1848, in Piemonte. Da quell'anno la crescita di queste società fu esponenziale, malgrado un rilevante squilibrio a discapito del Sud Italia: dislocate soprattutto in Lombardia, Piemonte e Liguria, dopo l'Unificazione si arrivò a contarne circa 6.587⁶³. Negli stessi anni, in concomitanza con la diffusione di queste associazioni e al fine di preservare e gestire il risparmio dei lavoratori, nacquero le *Casse di Risparmio*. Nell'ambito delle iniziative di credito nacque anche, per mano di Luigi Luzzatti⁶⁴, la prima *Banca Popolare di Milano*, finalizzata a concedere credito alle classi intermedie rimaste ai margini dello sviluppo economico.

Alla luce di queste considerazioni si comprende come questa rapida diffusione avesse bisogno di una regolamentazione da parte dello Stato, che come accennato precedentemente arrivò solamente nel 1886⁶⁵ con l'approvazione della c.d. *Legge Berti*. Le finalità tipiche di queste associazioni erano contenute all'interno del primo articolo, ed erano quelle di “assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia” e quello di “venire in aiuto alle famiglie dei soci defunti”. Diverso invece era il tema del secondo articolo, che sanciva “il divieto di distribuire denaro presente nelle casse mutue per fini diversi”.

In concomitanza con lo sviluppo delle società di mutuo soccorso, nacque nella Penisola il fenomeno della cooperazione, che darà origine, anni dopo, a quella che tuttora può essere considerata una delle famiglie più importanti all'interno del Terzo Settore, ovvero quella delle “cooperative sociali”.

⁶¹ MERLI S., *Proletariato di fabbrica e capitalismo industriale. Il caso italiano 1880-1900.*, Firenze, 1972

⁶² MUSSO S., *Tra fabbrica e società. Mondi operai nell'Italia del Novecento*, Milano, 1999, p. 9

⁶³ CHERUBINI A., *Beneficienza e solidarietà. Assistenza pubblica e mutualismo operaio 1860-1900*, Milano, 1991

⁶⁴ Luzzatti L. (1841-1927) è stato un giurista ed economista, nonché presidente del Consiglio dei ministri nel biennio 1910-1911. Inoltre, si ricorda volentieri che ha partecipato alla fondazione dell'Università Ca' Foscari di Venezia nel 1868, primissimo ateneo in Italia per l'insegnamento della materia economica.

⁶⁵ Legge 3818/1886

1.4.3 Inizi del 900 e periodo fascista

All'inizio del ventesimo secolo, il quadro della beneficenza poteva essere rappresentato schematicamente in questo modo:

1. le istituzioni di beneficenza provvedevano ai ricoveri in base alle loro risorse finanziarie;
2. in caso di difficoltà economica l'intervento era demandato alle Congregazioni di carità, istituite in ogni Comune;
3. se queste non fossero riuscite ad intervenire, sarebbe subentrato il Comune competente per domicilio di soccorso;
4. qualora anche il Comune competente fosse stato impossibilitato a far fronte alle necessità dei propri cittadini, sarebbe intervenuto direttamente lo Stato⁶⁶.

Nel 1904, in risposta alla diffusione del mutuo soccorso, e a completamento della legge Crispi, fu promulgata la c.d. *Legge Giolitti*⁶⁷, che vide la creazione delle Commissioni provinciali di assistenza e beneficenza e di un Consiglio superiore per le azioni a livello nazionale, istituito presso il ministero dell'Interno. L'obiettivo della norma era quello di affrontare i rapidi mutamenti sociali derivanti dal peso crescente della classe operaia, portatori di numerose tensioni e di innovative forme di assistenza, come il salario sociale per i disoccupati e l'assicurazione lavorativa obbligatoria⁶⁸. La legge ebbe come prima conseguenza l'aumento della conflittualità tra Stato e Chiesa, andando a provocare la reazione delle Opere Pie, che giudicarono la norma come un ulteriore rafforzamento del ruolo statale. Tuttavia, con l'avvento del fascismo negli anni 20' iniziò un ampio programma riformatore, teso essenzialmente a rafforzare il ruolo di controllo e di indirizzo dello Stato italiano in tutti gli ambiti sociali. La beneficenza non fu esclusa da questo raggio d'azione: il Regio decreto numero 2841 del 1923 annullò la *legge Giolitti* a causa del suo contrasto con l'accentramento amministrativo voluto dal regime, e sostituì gran parte degli articoli della *legge Crispi*, in risposta ad una logica di Stato sociale.

Tra le altre cose, le Istituzioni pubbliche di beneficenza cambiarono nome in *Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza*, la cui nomina dei vertici fu affidata in gran parte alle associazioni produttive. La legge numero 847 del giugno 1937 istituì gli Enti comunali di assistenza, ponendo fine alle ormai centenarie Congregazioni di carità. A questi enti fu demandata la semplice assistenza generica: soccorrere i poveri, gli orfani, i minori abbandonati, i ciechi e i sordomuti.

Queste nuove realtà dislocate su ogni territorio permisero un decentramento delle Ipaab, portando con sé un'innovazione storica: venne infatti prevista un'addizionale da applicare sulla maggior parte dei tributi statali, provinciali e comunali, per finanziare la spesa pubblica destinata a combattere la

⁶⁶ MASINI R., SANICOLA L., *Avviamento al servizio sociale*, Roma, 1988

⁶⁷ 18 luglio 1904

⁶⁸ T.U. numero 51 del 31 gennaio 1904.

povertà⁶⁹. Si assistette quindi alle prime rudimentali forme di *fiscalizzazione degli oneri sociali*, in base al quale ogni cittadino doveva contribuire in misura dei propri averi al soccorso dei poveri⁷⁰.

Ma soprattutto si adottò un *modus operandi* che oggi chiameremmo *spoils system*: ci fu infatti l'integrale sostituzione dei vecchi amministratori delle Opere Pie, per lo più cattolici e socialisti, con nuovi soggetti di chiara fede fascista.

Questo fenomeno di *fascistizzazione* dell'assistenza fu ultimato con l'obbligo di adozione degli statuti, assenti in molte di queste istituzioni poiché di origini centenarie, consentendo di manipolare agevolmente le nomine degli amministratori.

Inoltre, il fascismo mise a dura prova anche la cooperazione democratica di origine socialista, cattolica e repubblicana, presa di mira dall'azione squadrista dell'epoca. L'*Ente Nazionale Fascista della Cooperazione* arrivò ad inglobare a sé fino a 12.000 cooperative, incluse le relative consistenze patrimoniali, potendo contare quindi su più di 3.000.000 di soci.

Durante questo ventennio le attività di carattere previdenziale e assistenziale furono prese in carico dall'apparato statale, con il conseguente ridimensionamento del mutualismo associativo, sostituito quasi integralmente dall'*Istituto Nazionale Fascista di Previdenza Sociale*⁷¹.

Nel 1926 l'emanazione di una legge speciale pose ufficialmente fine alla realtà delle Società di Mutuo Soccorso. Inoltre, qualsiasi attività associativa fu inserita all'interno dell'*Opera Nazionale Dopolavoro*, di cui faceva parte anche la "celebre" *Opera nazionale Balilla*.

1.4.4 Secondo dopoguerra

Le scelte dell'Assemblea costituente, chiamata negli anni 1946-47 ad elaborare il testo della nuova Costituzione italiana, si fondarono sulla volontà di chiudere e superare l'esperienza dello Stato Fascista. Tra i principi ispiratori ci fu sicuramente quello del *pluralismo sociale*, che rappresentò, così come affermato da uno dei suoi padri fondatori Giorgio La Pira, "la pietra angolare" della nuova Carta. Con la sua entrata in vigore nel 1948 si riaffermò il principio di assistenza come diritto sociale universale, quindi riconosciuto a tutti.

Numerosi articoli della Costituzione sono stati dedicati a rimuovere eventuali ostacoli al principio di uguaglianza⁷², mentre l'articolo 53 attiene direttamente al reperimento delle risorse finanziarie necessarie a dare attuazione allo Stato sociale. Inoltre, si affermò la completa autonomia delle "formazioni sociali", riconoscendo loro il compito sussidiario nella tutela di alcuni diritti

⁶⁹ BURACCHIO T., 2001, op. cit., p.148

⁷⁰ CONTI L., *L'assistenza e la previdenza sociale*, Milano, 1958.

⁷¹ Questo istituto (poi INPS) fu creato nel 1935, preceduto dall'Istituto Nazionale Fascista Assicurazione Infortuni (poi INAIL) del 1933, e dall'Opera Nazionale Maternità e Infanzia del 1925.

⁷² Si vedano gli art. 4, 24, 30, 31, 32, 34, 35, 36, 37, e 38.

fondamentali, come l'assistenza sociale contenuta nell'art. 38 della Costituzione⁷³. Questo fu possibile grazie ad un atteggiamento di grande rispetto dell'autonomia privata da parte dei Padri costituenti, tanto che all'epoca questi si preoccuparono che un intervento legislativo potesse limitarne la stessa autonomia. In particolare, l'art. 19 della Costituzione riconosceva il principio della libertà di associazione, indissolubilmente legato all'art.4⁷⁴ della stessa Carta costituzionale.

Tuttavia, alcuni vincoli costituzionali rimasero inespresi per lungo tempo, a causa di motivazioni di carattere economico e organizzativo. Ad esempio, nonostante il diritto riconosciuto all'assistenza sociale per gli inabili al lavoro, solamente nel 2000 il Parlamento ha dato attuazione a questo principio⁷⁵.

L'Italia del secondo dopoguerra non aveva un sistema organico di assistenza sociale, bensì era caratterizzata da oltre 40 mila tra strutture private, pubbliche e volontarie. Le leggi in materia di assistenza erano contenute nel vecchio *Testo Unico di Pubblica Sicurezza* risalente al 1931, di matrice fascista. Di conseguenza, almeno fino agli anni '60, il sistema previdenziale rimase la struttura portante dell'intero assetto organizzativo della protezione sociale, mentre l'aiuto di carattere pubblico alla povertà mantenne un carattere di residualità⁷⁶. In questo contesto, lo Stato italiano era ampiamente al di sotto degli standard minimi imposti da un adeguato sistema di welfare, e si avvaleva dei servizi e delle istituzioni solidali già esistenti, cercando di integrare le carenze tramite sovvenzioni in denaro, con la conseguenza che le uniche prestazioni assistenziali erogate erano quelle degli istituti, degli ospizi, dei manicomi, delle case di rieducazione e degli ospedali. Un ruolo non marginale ebbero in quel momento storico i partiti politici e i sindacati, che favorirono, con la loro influenza e capacità organizzativa, la creazione di numerose associazioni impegnate nella tutela dei più svariati interessi collettivi.

1.4.5 Gli anni '70

Negli gli anni '70, a seguito della crisi della spesa pubblica e del graduale affievolirsi dell'egemonia⁷⁷ della Chiesa e dei partiti politici, prese forma un processo di:

1. riassegnazione delle competenze assistenziali nell'ambito degli enti territoriali;
2. eliminazione di molti enti sorti durante il periodo fascista;

⁷³ "I lavoratori hanno diritto che siano preveduti ed assicurati mezzi adeguati alle loro esigenze di vita in caso di infortunio, malattia, invalidità e vecchiaia, disoccupazione involontaria. Gli inabili ed i minorati hanno diritto all'educazione e all'avviamento professionale."

⁷⁴ "Ogni cittadino ha il dovere di svolgere, secondo le proprie possibilità e la propria scelta, un'attività o una funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società"

⁷⁵ Tramite la Legge 328/2000, "Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali"

⁷⁶ COLOZZI I., *L'evoluzione del sistema italiano di welfare state. Problemi e alternative*, a cura di Rossi G. e Donati P.P., Milano 1982.

⁷⁷ RANCI, *op.cit.*

3. decentramento politico e amministrativo con contestuale trasferimento di funzioni dallo Stato alle Regioni⁷⁸.

Proprio l'istituzione delle Regioni a statuto ordinario⁷⁹ diede avvio ad un progressivo e profondo rinnovamento istituzionale e organizzativo, con una serie di significative riforme nel campo sanitario ed in misura minore in quello assistenziale.

Una prima svolta avvenne nel 1977 con l'emanazione del D.P.R. 616, il quale, oltre a ridefinire il concetto di beneficenza pubblica comprendendovi *“tutte le attività che attengono, nel quadro della sicurezza sociale, alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti o a pagamento, o di prestazioni economiche, sia in denaro che in natura, a favore dei singoli, o di gruppi, qualunque sia il titolo in base al quale sono individuati i destinatari, anche quando si tratti di forme di assistenza a categorie determinate”*, all'articolo 25 stabilì l'esclusiva competenza comunale in ordine all'organizzazione ed all'erogazione dei servizi di assistenza e beneficenza.

Gli Enti Comunali di Assistenza vennero aboliti, mentre le attribuzioni di gran parte delle IPAB vennero trasferite alle regioni, avendo come prima conseguenza la soppressione di alcune di esse. Inoltre, le associazioni nazionali di categoria vennero convertite in enti morali aventi personalità giuridica di diritto privato, perdendo parte dei finanziamenti pubblici di cui beneficiavano.

Tuttavia, un grosso impedimento all'affidamento del sistema di servizi ai vari comuni fu sicuramente dato dall'elevato numero di quelli di piccole dimensioni, con la conseguente necessità di realizzare aggregazioni di dimensione adeguata a livello territoriale.

In tema di riforme, la seconda svolta avvenne invece in materia sanitaria: la Legge 833 del 1978 estese a tutti i cittadini l'accesso alle prestazioni erogate dal Servizio Sanitario Nazionale, rendendolo gratuito⁸⁰ e introducendo la diffusione territoriale dei servizi tramite le Unità Sanitarie, di competenza dei vari comuni. Contestualmente, si iniziarono a diffondere in tutta la Penisola numerose nuove organizzazioni sociali, svincolate dal carattere religioso, assistendo quindi *“ad una progressiva articolazione interna del settore, che indebolisce sempre di più l'egemonia storica esercitata dalla Chiesa”*⁸¹.

Nel 1978 si formalizzò la costituzione del Movimento del Volontariato Italiano, e nei due anni successivi nacquero oltre 10 mila organizzazioni di volontariato, di base legate al territorio.

Parallelamente, anche la cooperazione sociale iniziò a svilupparsi, con la creazione di centinaia di cooperative sociali, occupate in larga parte nel coinvolgere soggetti considerati “svantaggiati”.

⁷⁸ SICONOLFI P., *L'assistenza tra Stato e Regioni*, Rimini 1989, p.29

⁷⁹ legge numero 281 del 5 maggio 1970

⁸⁰ Finanziato attraverso il prelievo fiscale con il Fondo Sanitario Nazionale, successivamente verranno introdotti i ticket

⁸¹ RANCI, op.cit., p.163

1.4.6 Dagli anni '80 ad oggi

Gli anni '80 possono essere considerati gli anni del Terzo settore, definizione che si diffonde prepotentemente nel vocabolario dei legislatori, dei politici e dei giornalisti. Il volontariato e la cooperazione sociale entrano ufficialmente in questo *tertium genus*, insieme ad altri soggetti della galassia non profit come fondazioni, associazioni e comitati⁸².

Tali nuove organizzazioni, nate in concomitanza con la crisi del *welfare state*⁸³, ed agevolate da una legislazione sempre più favorevole alla privatizzazione degli enti operanti nei settori dell'assistenza e della previdenza sociale, cominciarono ad assumere nuovi ruoli in rapporto allo Stato ed iniziarono “*quel lungo processo di formalizzazione della struttura organizzativa che solo più tardi, negli anni Novanta, terminerà*”⁸⁴.

Proprio negli anni 90' la Pubblica Amministrazione arrivò ad affidare a queste organizzazioni alcuni servizi di carattere sociale e sanitario e ad allargare sempre di più le attività di competenza di tali enti, determinando il passaggio storico dal *welfare State* al *welfare society*, un modello caratterizzato dall'interazione tra Stato, mercato e Terzo settore.

Vi è in questi anni una importante produzione legislativa che ancora oggi costituisce parte integrante dell'assetto normativo in materia di enti non profit. Tra i tanti⁸⁵, si possono certamente annoverare:

- la legge quadro n.266/1991, che dopo un prolungato dibattito istituzionale e politico è intervenuta a disciplinare le *organizzazioni di volontariato* intese come espressione dei principi di partecipazione, solidarietà e pluralismo;
- la legge n.381/1991, che ha istituito le *cooperative sociali*, aprendo la via all'incontro tra impresa e finalità sociali;
- il D.Lgs. 460/1997, sulle *Organizzazioni non lucrative di utilità sociale*, enti di carattere privato che, in base allo statuto o all'atto costitutivo, svolgono la loro attività per finalità esclusive di solidarietà sociale e senza fini di lucro in un settore ritenuto di interesse sociale dall'ordinamento giuridico;
- la legge 383/2000, che istituisce le *associazioni di promozione sociale*, dando finalmente un'identità a tutti quei gruppi e movimenti che svolgono attività di utilità sociale a favore di terzi;
- la legge quadro 328/2000, dedicata alla *realizzazione di un sistema integrato di interventi e servizi sociali*, ridisegnando il mondo del non profit con l'obiettivo di promuovere la partecipazione attiva dei cittadini per la costruzione di tale sistema;

⁸² CARRERA D., MESSINA A., *op.cit.*

⁸³ Per le cause che hanno portato a questa crisi vedasi pag.

⁸⁴ BOVA A. e ROSATI D., *Il terzo settore e l'impresa sociale. Sostegni e sfide per il Welfare State?*, Op. Cit. pp. 20-22

⁸⁵ Per un quadro completo si rimanda al Par. 1.4.

- il d.lgs. n.155/2006, che declina l'*impresa sociale*, dando vita ad un'evoluzione del concetto di cooperazione in quanto viene finalmente introdotta l'imprenditorialità con fine sociale.

Inoltre, vale la pena ricordare la creazione nel 1994 di un Forum permanente del Terzo Settore con la successiva formalizzazione in una struttura giuridicamente costituita nel 1997.

Tuttavia, come si è potuto appurare dall'analisi storica appena effettuata, lo sviluppo di questo settore non è stato affrontato dal legislatore tramite un *corpus* unitario, mancando quindi di chiarezza normativa.

Coerentemente con quanto esposto finora, parte della dottrina sostiene che le diverse forme organizzative create negli anni “*non sono normate in modo unitario ma vanno rintracciate entro una moltitudine di leggi speciali stratificatesi nel corso degli anni*”⁸⁶.

Dunque, l'evoluzione storica del Terzo settore non sembra ultimata, rendendo necessaria una revisione profonda dell'apparato legislativo esistente al fine di adattare l'operato delle organizzazioni non profit, alle aspettative e alle funzioni attribuite loro⁸⁷.

§ 1.5 QUADRO ATTUALE DELLA LEGISLAZIONE ITALIANA

1.5.1 Il trattamento fiscale differenziato degli enti non profit: origini e presupposti

Nell'affrontare quest'ultima parte, risulta preliminarmente necessario chiedersi se la capacità economica imputabile alle organizzazioni *non profit* costituisca una manifestazione di idoneità a contribuire alle spese pubbliche.

Invero, si è lungamente discusso se tali enti siano o meno forniti di un'autonoma capacità di contribuire a dette spese, e se l'introduzione di un'imposta sui redditi sia o meno compatibile con il disposto costituzionale dell'art.53, secondo il quale “*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”.

Come è stato delineato nei paragrafi precedenti, le particolarità di questi enti risiedono nell'assenza di uno scopo di lucro soggettivo e nel perseguimento di una finalità sociale o di carattere generale. Dal punto di vista fiscale, queste caratteristiche sembrerebbero non incidere sulla imponibilità dei redditi, giacché il nostro sistema prevede come presupposto di imposta il conseguimento di un reddito, a prescindere delle qualità del soggetto che lo consegue ed al di là dell'uso che di esso se ne faccia. Inoltre, sembra ragionevole ritenere che, “*nella misura in cui l'ordinamento riconosce loro l'idoneità ad essere titolari di rapporti giuridici patrimoniali, le formazioni sociali siano in*

⁸⁶ BARBETTA G.P. e MAFFIO F., *Non Profit*, Bologna, 2008

⁸⁷ *Ibidem*

*condizione di esprimere una propria autonoma forza economica, e quindi una propria autonoma capacità contributiva”.*⁸⁸

In linea di principio, quindi, le organizzazioni non profit sono soggetti passivi tributari e quanto da loro viene conseguito ha rilevanza fiscale. A sostegno di questa tesi, le parole di Moschetti sembrano particolarmente interessanti: *“se l’articolo 53 si riferisce ad ogni soggetto che manifesti un’autonoma disponibilità di potere economico, l’obbligo di concorrere alle pubbliche spese non può non valere per le persone giuridiche e in genere per tutte le organizzazioni aventi una propria autonomia economica”*⁸⁹. Tuttavia, in relazione alle particolarità del *non profit*, questa conclusione merita un approfondimento. Se è pacifico affermare che la funzione sociale degli enti del terzo settore si rinvenga in aree nelle quali opera il settore pubblico, o comunque meritevoli del suo intervento, è altrettanto opportuno riconoscere che la capacità economica di tali soggetti sia già assorbita dal concorso alle spese pubbliche. Si può asserire, infatti, che il concorso a tali spese si individui proprio nella produzione di beni e servizi che altrimenti richiederebbe l’intervento dello stato. In altre parole, se dal lato soggettivo è presente una capacità economica idonea al concorso alle spese pubbliche, dal lato funzionale questa capacità è asservita, a monte, alla copertura di spese che altrimenti sarebbero a carico dello stato. Coerentemente con quanto detto, parte della dottrina sostiene che *“la capacità contributiva, pur presupponendo come requisito necessario la capacità economica, non si identifica con essa.”*⁹⁰ Seguendo questo ragionamento, e capovolgendo la logica, si potrebbe addirittura sostenere che non sia tanto il Terzo Settore a necessitare di agevolazioni dallo Stato, quanto piuttosto quest’ultimo ad esser agevolato dal primo. A tal proposito, Mazzullo introduce la definizione di fiscalità compensativa, ovvero un sistema che riconosce a queste entità non un’agevolazione, bensì la giusta compensazione tra quanto dovuto a titolo d’imposta e quanto risparmiato grazie al loro impatto sociale⁹¹.

In virtù di queste diverse considerazioni, negli ultimi decenni la disciplina tributaria degli enti *non profit* ha oscillato tra due orientamenti divergenti: il primo, di gran lunga prevalente, orientato a dare priorità all’elemento oggettivo dell’attività svolta, il secondo teso a premiare i fini istituzionali delle organizzazioni considerate. In merito al primo punto di vista, esso è sempre stato mirato a ricercare all’interno del complesso delle attività svolte concretamente da tali enti i profili di fiscale rilevanza, andando ad escludere dall’imposizione gli aspetti inerenti alla cosiddetta sfera “istituzionale”.

⁸⁸ ZIZZO G., *La fiscalità del terzo settore*, Milano, 2011, p.3

⁸⁹ MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in Enciclopedia giuridica Treccani, vol. VI, Roma, 1988, p.7.

⁹⁰ *Ibidem*, p.5

⁹¹ MAZZULLO A., *Impresa sociale 3.0.*, in *Cooperative e enti no profit*, n.10/2013

A tal fine, come si analizzerà meglio *infra*⁹², è stata introdotta la disciplina degli enti non commerciali, in cui è prevista l'esclusione dal reddito d'impresa eventualmente prodotto dei proventi delle attività cosiddette "istituzionali". Da questo punto di vista, le misure agevolative adottate per gli enti non profit, quali de-commercializzazioni, forfetizzazioni ed esclusioni, non sembrerebbero in contrasto con l'art. 53 della Costituzione, che non impedisce valutazioni diversificate della capacità contributiva in dipendenza di esigenze sociali meritevoli di tutela.

È condiviso, del resto, che in ciascun settore dell'ordinamento (non soltanto in quello tributario) "*il legislatore, pur avvalendosi della sua discrezionalità, sia tenuto comunque a trovare un punto di equilibrio tra i diversi valori costituzionalmente garantiti nel rispetto di criteri improntati alla razionalità ed alla coerenza complessiva del sistema*"⁹³.

1.5.2 Riferimenti costituzionali

Chiarito questo punto, come ampiamente dimostrato, negli ultimi anni le organizzazioni non profit sono state oggetto di profonde mutazioni "*volte a reperire soluzioni tecnico-legali in grado di conferire a quest'ultime una veste giuridica che fosse adatta alle sempre nuove esigenze della società civile moderna*"⁹⁴.

Sebbene non sia molto esteso, l'attuale quadro della normativa italiana sulle organizzazioni non profit non è semplice da ricostruire, soprattutto per quanto riguarda i rapporti tra la normativa fiscale e quella civilistica.

I fondamenti costituzionali della legislazione in materia di Terzo settore sono da ricercare, principalmente, nelle seguenti norme: il primo comma dell'art.18 della Costituzione tutela la libertà di associazione dei cittadini; il quinto comma dell'articolo 38 garantisce la libertà dell'attività di assistenza privata alle persone che versano in condizioni di svantaggio, al fine di dare attuazione al secondo comma dell'art. 3, ovvero il pieno sviluppo della persona umana; il quarto comma dello stesso articolo 38 prevede che le attività di assistenza sociale, educazione, ecc. rivolte ai cittadini inabili al lavoro, minorati o disoccupati possano essere esercitate anche da enti privati "*integrati dallo Stato*"; infine, il primo comma dell'art. 45 riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità. A questi si è aggiunto, con la riforma del Titolo V della Costituzione⁹⁵, il c.d. principio di sussidiarietà, contenuto nel comma 4 dell'art. 118 Cost. per cui lo Stato, le Regioni e gli Enti locali "*favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli o associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale*".

⁹² Par. 1.5.4

⁹³ SELICATO P., *La soggettività tributaria degli enti non profit (dalle ONLUS agli ETS)*, in *Federalismi.it*, n. 22/2018, p.16

⁹⁴ SANTUARI A., *Le organizzazioni non profit*, Padova, 2012, p.2.

⁹⁵ Contenuta nella Legge Costituzionale n. 3 del 2001

1.5.3 Disciplina civilistica

Passando alla disciplina del Codice civile, le norme fondamentali sono contenute all'interno degli articoli che vanno dal 14 al 42⁹⁶. Nello specifico, gli articoli dal 14 al 35 disciplinano le persone giuridiche private, quali le associazioni riconosciute e le fondazioni, ovvero enti con personalità giuridica a seguito del riconoscimento⁹⁷ da parte dello Stato. I restanti 7 articoli disciplinano, invece, le associazioni non riconosciute e i comitati⁹⁸.

Tali norme risalgono al periodo fascista del lontano 1942, un'epoca in cui era preminente la volontà del legislatore di limitare l'autonomia di tali enti, coerentemente con l'obiettivo più ampio di restringere le libertà civili e politiche dei cittadini e degli individui. Inoltre, queste disposizioni "*erano anche espressione del connubio tra l'ideologia corporativa e la tradizione liberale*"⁹⁹.

Questa laconica disciplina, definita da Pietro Rescigno come "*le poche e scarse norme del Codice civile*", già da tempo ha evidenziato la netta contraddizione tra la scarsa importanza attribuita a tali enti dal legislatore del '42, e la crescente complessità degli stessi all'interno della società italiana.

Invero, l'impostazione del Codice civile risulta quanto mai inadeguata a ricomprendere l'originalità delle varie entità che animano il Terzo Settore, nate nella società civile e il cui connotato fondamentale risulta essere l'attuazione del principio di solidarietà.

A tal proposito, alcune modifiche significative sono state apportate negli anni al fine di rimuovere determinate pesanti norme per le organizzazioni collettive: l'art. 13, l. 15.5.1997, n. 127, ha abrogato l'art. 17 cod. civ. relativo all'autorizzazione per l'acquisto dei beni immobili da parte delle persone giuridiche; la l. 22.6.2000, n. 192 ha poi soppresso gli artt. 600 e 786 cod. civ. che prevedevano la necessità del riconoscimento per accettare donazioni e disposizioni testamentarie.

Tuttavia, molte rimangono ancora le perplessità in merito alle disposizioni civilistiche. Nello specifico, tre sono le motivazioni principali dell'insoddisfazione verso tale disciplina. Anzitutto, l'introduzione della Costituzione e dei suoi precetti¹⁰⁰ ha certamente messo in crisi il Libro Primo del Codice civile. Secondariamente, alcuni principi costituzionalmente tutelati venivano di fatto disattesi da severi ed eccessivi controlli previsti dalle norme dello stesso Codice civile. In ultima analisi, le norme civilistiche di cui sopra dovrebbero disciplinare oggi un fenomeno totalmente differente

⁹⁶ A cui si è aggiunto l'articolo 42-bis, relativo alle operazioni straordinarie

⁹⁷ Il procedimento amministrativo per il riconoscimento della personalità giuridica è disciplinato dal D.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361

⁹⁸ Organizzazioni di cittadini che perseguono uno scopo comune di natura altruistico in un tempo limitato

⁹⁹ AMATO A., *Un contributo interdisciplinare sulla problematica degli enti non profit*, in *Economia e diritto del terziario*, 2009, p. 360;

¹⁰⁰ Solo per citarne alcuni: art. 2, 18, 38, 118.

rispetto a quello esistente nel 1942: “*le nuove frontiere del mondo non profit si discostano infatti di gran lunga dai vecchi confini*”¹⁰¹.

In realtà, “*una ragione del sostanziale successo della disciplina del titolo II, e della tiepida volontà di cambiarla, vanno rinvenute proprio nella sua povertà ed elasticità*”¹⁰².

Nonostante ciò, al fine di integrare la disciplina civilistica si è resa necessaria tutta una serie di interventi legislativi speciali che hanno in parte contribuito a incrementare la complessità del sistema. Si può quindi affermare che le carenze del Codice civile non hanno inibito l’affermazione e la crescita di nuove soggettività di diritto speciale, precorritrici degli attuali Enti del Terzo Settore.

Tralasciando le modifiche¹⁰³ apportate dalla Riforma del Terzo Settore, oggetto di specifica analisi nei capitoli successivi, a livello giuridico rientrano nel concetto di enti *non profit* i seguenti soggetti:

- associazioni riconosciute (art. 14 e segg. c.c.);
- fondazioni riconosciute (art. 14 e segg. c.c.);
- associazioni e fondazioni non riconosciute (art.36 e segg. c.c.);
- comitati (art.39 e segg. c.c.);
- fondazioni e associazioni bancarie (D.Lgs. 20.11.90, n.356, e L. 23.12.98, n.461; D.Lgs. 17.05.1999, n.153);
- organizzazioni di volontariato (L. 11.08.1991, n.381);
- cooperative sociali (L. 8.11.1991, n.381);
- associazioni sportive dilettantistiche (L. 16.12.1991, n.398);
- organizzazioni non governative (art. 28, L. 26.02.1987, n.49);
- enti di promozione sociale (art.3, co. 6, L. 25.08.1991, n.287)
- enti lirici (D.Lgs. 29.06.1996, n.367);
- centri di formazione professionale (L. 21.12.1978, n.845);
- istituti di patronato (L. 30.03.2001, n.152);
- associazioni di promozione sociale (L. 7.12.2000, n.383);
- imprese sociali (D.Lgs. 24.03.2006, n. 155, e decreti ministeriali del 24 gennaio 2008);
- enti ecclesiastici cattolici (L. 20.05.1985, n.222)
- enti religiosi di altre confessioni (v. intese e accordi tra lo Stato italiano e le diverse confessioni religiose).

¹⁰¹ PONZANELLI G., *Quali regole giuridiche per il terzo settore?* In Rivista di diritto civile, 1996, Vol. II, p. 313.

¹⁰² DE GIORGI M.V., *Integrare, ma dove? Enti senza fissa dimora*, in La nuova giurisprudenza civile commentata, p.1070

¹⁰³ Ad esempio, quelle relative alle associazioni di promozione sociale e alle organizzazioni di volontariato, che continueranno ad esistere solo nell’ambito della nuova disciplina

Da notare come, in molti casi, “*la legislazione speciale abbia addirittura prescisso dalla forma giuridica, consentendo il superamento degli angusti e incerti schemi del libro I del Codice civile*¹⁰⁴”.

1.5.4 Disciplina tributaria

Anche il legislatore fiscale si è visto costretto ad adeguarsi a questa evoluzione, introducendo discipline specifiche volte a costituire regimi speciali di tassazione, già di base concessi agli enti non commerciali di cui agli articoli dal 143 al 150¹⁰⁵ del D.P.R. n.917/1986.

A livello tributario la normativa stabilisce la seguente classificazione¹⁰⁶:

- enti non commerciali (Testo unico delle imposte dirette);
- organizzazioni non lucrative di utilità sociale (L. 4.12.1997, n.460);
- associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro, pro loco (L. 16.12.1991, n.398; art.25 L. 13.05.1999, n.133; art.37 Collegato fiscale alla legge finanziaria del 2000; art.90 legge finanziaria per il 2003; varie circolari Ministero delle finanze).

Relativamente al fondamentale concetto di ente commerciale o non commerciale, si fa riferimento alla definizione dettata dall’art.73, Tuir, lettere b) e c), opportunamente riportata in seguito:

“1. Sono soggetti all’imposta sul reddito delle società: [...]

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali;

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale...”.

Da tale definizione si comprende come nessun rilievo assuma, ai fini della qualificazione dell’ente non commerciale, la natura del soggetto, l’assenza dello scopo di lucro e la rilevanza sociale delle finalità perseguite. Invero, la distinzione viene compiuta seguendo un criterio sostanziale, cioè il tipo di attività principale svolta, richiedendo l’analisi delle caratteristiche dei singoli soggetti, caso per caso, al fine di inserirli nell’una o nell’altra tipologia. Tale criterio è risultato dunque il più idoneo, secondo il legislatore, per differenziare il regime di rilevazione e misurazione del reddito, prevedendo due meccanismi impositivi divergenti.¹⁰⁷

Qualora l’ente non profit svolga in via principale o esclusiva un’attività di tipo commerciale, il suo trattamento non potrà che essere quello previsto per le società di capitali e per i soggetti ad essi assimilati. In caso contrario, il trattamento risulterà essere quello previsto per gli enti non

¹⁰⁴ RAGGHIANI S., COLOMBO G., *Enti non commerciali e onlus*, Milano, 2000, p.51

¹⁰⁵ Come si vedrà nel secondo capitolo, con l’entrata in vigore del D.Lgs. n.117/2017 l’articolo 150 verrà meno per gli enti non commerciali

¹⁰⁶ BERETTA S., *op.cit.*, p.56

¹⁰⁷ CASTALDI L., *Onlus: detenzione di partecipazioni societarie ed esercizio di attività commerciale*, in *Enti non profit*, 2005, p. 300.

commerciali. Nello specifico, secondo l'art. 75 del Tuir, alla prima categoria di enti si applica la disciplina degli artt. 81 e seguenti, mentre alla seconda si applica quella degli artt. 143 e seguenti.

In realtà, pur rilevando che entrambe le qualificazioni siano teoricamente possibili, per le organizzazioni non profit la disciplina di maggiore interesse è quella che riguarda gli enti non commerciali. Ciò perché, in virtù delle peculiarità del settore non profit, questi enti si qualificano quasi esclusivamente come non commerciali.

In questo quadro, risulta decisamente importante definire i criteri in base ai quali individuare l'oggetto principale dell'attività di tali enti. Prima della riforma del 1998¹⁰⁸, l'art.87, comma 4, Tuir, disponeva che *“l'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata.”*

Tuttavia, poiché secondo la dottrina maggioritaria dell'epoca *“la prevalenza del criterio formale avrebbe condotto a conseguenze abnormi e avrebbe facilitato gli abusi in quanto sarebbe stato sufficiente dichiararsi ente non commerciale per godere del trattamento e dei benefici riservati a questi ultimi”*¹⁰⁹, quel comma fu sostituito. Ad oggi, l'oggetto principale o esclusivo va individuato nell'attività effettivamente svolta dall'ente, essenziale ai fini della realizzazione degli scopi per i quali è stato costituito.¹¹⁰ A tal proposito, l'identificazione degli scopi dell'ente si pone come antecedente essenziale all'accertamento dell'oggetto principale. Va da sé che rientrano nella definizione di enti non commerciali anche gli enti che svolgono un'attività commerciale purché in via secondaria.

Riguardo ciò, due precisazioni si rendono opportune. Anzitutto, considerando che si tratta di enti non commerciali, le cui attività istituzionali risultano non produttive di reddito¹¹¹, la normativa a loro dedicata non potrà che essere rivolta alle sole attività secondarie svolte dall'ente. Queste, a differenza dell'attività primaria, non si manifestano indispensabili alla realizzazione degli interessi dell'ente. Ciò non implica però che esse siano superflue o inutili, ma semplicemente che non rispondano alla ragione di esistere dell'ente. Secondariamente, gli articoli che disciplinano in modo differente tali attività secondarie sono relativi alle sole attività commerciali e alla loro idoneità ad essere considerate produttive di redditi. Tali norme sono state predisposte con diverse finalità e con diversi meccanismi, a seconda che vadano ad incidere proprio sulla fonte del reddito, si parla allora di de-commercializzazione, oppure sugli effetti, prevedendo esclusioni dalla base imponibile e regimi di forfetizzazione. In merito alla de-commercializzazione, essa risulta essere una tecnica piuttosto

¹⁰⁸ “Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale” è stato pubblicato nel supplemento ordinario n.1/L alla Gazzetta Ufficiale n.1 del 2 gennaio 1998.

¹⁰⁹ INTERDONATO M., *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente e finalità antielusive*, in Riv. dir. trib., fasc.3, 1998

¹¹⁰ Per tutte, Cass. 4.10.1991, n.10409

¹¹¹ Attività commerciale intesa come fonte di reddito

atipica. La distinzione chiave, rispetto alla classica esclusione dalla base imponibile, è quella di ripercuotersi non tanto sull'effetto dell'attività, non includendola nell'imponibile, bensì sull'attività stessa, e quindi sulla fonte del reddito, privandola della caratteristica della commercialità. In questo modo viene a mancare la sua stessa capacità di essere fonte di reddito. Un discorso diverso deve essere invece fatto in merito all'esclusione, che non disconosce la natura commerciale della fonte di reddito, ma semplicemente ne ritiene irrilevante l'effetto impositivo.

Le ragioni a supporto dell'adozione di queste due agevolazioni sono fundamentalmente uguali: facilitare le organizzazioni non profit a procurarsi le risorse finanziarie di cui necessitano per soddisfare le attività per le quali sono nati.

Da ciò si evince quanto sia importante individuare le attività secondarie dell'ente, a causa del differente trattamento fiscale di cui sono destinatarie.

Una volta chiariti questi aspetti, volendo delineare solamente le caratteristiche principali della disciplina degli enti non commerciali, sembra coerente partire con l'art.143 del Tuir. Quest'ultimo attiene alla composizione del reddito complessivo, formato dalla sommatoria dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e dei redditi diversi ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte o ad imposta sostitutiva. Tale sistema poggia sul modello atomistico previsto per l'Irpef, dal quale sono esclusi i redditi di lavoro autonomo e di lavoro dipendente. Inoltre, per i medesimi soggetti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., ovvero le attività minori rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente, senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di detta imputazione. Vi sono poi tutta una serie di disposizioni riguardanti specifiche esclusioni e deduzioni dalla base imponibile, detrazioni dall'imposta, regimi forfettari e obblighi contabili, dettate dall'intento di ridurre gli oneri fiscali gravanti sugli enti non profit come soggetti passivi d'imposta.

A tal proposito è importante ricordare che gli enti non commerciali di tipo associativo sono soggetti ad uno speciale regime tributario di favore relativamente alle attività rese all'interno della sfera associativa, in presenza di condizioni espressamente indicate dall'art.148 del Tuir.

Si può quindi pacificamente affermare che le associazioni di cui sopra costituiscono una specie del più ampio genere degli enti non commerciali.

Per quanto attiene invece alle *organizzazioni non lucrative di utilità sociale*, sembra opportuno specificare che esse non sono una differente tipologia giuridica di organizzazione non profit, bensì una categoria del diritto tributario di cui fanno parte tutte le associazioni, i comitati, le fondazioni, le

cooperative sociali, che perseguono esclusivamente finalità di solidarietà sociale e che rispondono a tutta una serie di altre caratteristiche, riportate nello statuto¹¹².

Anche in tale disciplina si rinviene una norma di de-commercializzazione, ma il caso è differente. Per le Onlus, il primo comma dell'art. 150 stabilisce che non rappresentano attività commerciali le attività istituzionali svolte nel conseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale. Si tratta quindi di una de-commercializzazione che ricade strettamente sull'attività principale, senza riguardare le attività secondarie. In questo caso, infatti, il legislatore tributario agisce direttamente sull'attività principale poiché soddisfa un fine di utilità sociale particolarmente meritevole di protezione.

Dal momento in cui l'art. 150 decommercializza l'attività principale, le Onlus si qualificano come specie del genere più ampio degli enti non commerciali. Tuttavia, come la decommercializzazione di un'attività secondaria presuppone la sua commercialità, anche l'attività principale segue lo stesso ragionamento. Questo dimostra che anche se un ente è classificato come *non profit*, non gli è impedito la conduzione in forma commerciale neppure della sua attività istituzionale. In tal senso, *“la collocazione della disciplina fiscale delle Onlus nel Capo dedicato agli enti non commerciali si potrebbe rivelare errata in quanto le Onlus potrebbero non essere necessariamente una specie del genere degli enti non commerciali”¹¹³*. Ecco allora che *“la normativa Onlus si spiega nella misura in cui la si interpreta come disposizione volta ad agevolare gli enti non profit commerciali”¹¹⁴*.

Infine, a conclusione del quadro normativo che si è voluto definire, menzione particolare va fatta per le associazioni sportive dilettantistiche, organizzazioni di persone tra loro legate per lo svolgimento dell'attività sportiva, dotate o meno di personalità giuridica, senza scopo di lucro e affiliate a federazioni sportive nazionali e ad enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti dal legislatore. La disciplina loro dedicata si fonda, oltre che sull'art. 148 del Tuir, anche sulla l. 398/1991, trovando specificazioni in successive leggi, in particolare l'art. 90 della l. 289/2002 e l'art. 25 della l. 133/1999. La *ratio* corrisponde alla volontà di semplificare gli adempimenti contabili formali e sostanziali nella determinazione del reddito, in virtù della loro finalità diretta al soddisfacimento dei bisogni socialmente rilevanti, in questo caso di natura sportiva, rispetto a cui lo scopo di lucro costituisce solamente una finalità secondaria, strumentale al raggiungimento della prima.

Sempre nella stessa ottica, la disciplina della l. 398/1991 è stata estesa anche ad altri soggetti, pur se talvolta con alcuni limiti, quali le associazioni senza scopo di lucro e le pro-loco¹¹⁵.

¹¹² VISCONTI G., *Il quadro attuale della legislazione italiana sulle organizzazioni non profit*, in *Enti non profit*, n.12, 2008

¹¹³ FICARI V., *Brevi riflessioni su regime fiscale delle onlus e riforma delle imposte sui redditi*, in *Riv.dir.trib.* n.6, 2003

¹¹⁴ COLOMBO G.M., RAGGHIANI S., *op.cit.*, p.106.

¹¹⁵ art. 9-bis del D.L. 417/1991

Orbene, conoscere i riferimenti legislativi e i particolari regimi fiscali concessi a tutte queste organizzazioni assume particolarmente rilievo in funzione dell'entrata in vigore del D.Lgs. n.117/2017.

Infatti, come vedremo *infra*¹¹⁶, la nuova normativa non sostituisce quella precedente, ma vi si affianca determinando un regime speciale per i soggetti che scelgono, autonomamente, di parteciparvi attraverso l'iscrizione al registro unico del terzo settore, lasciando quasi completamente inalterata la disciplina per quei soggetti che non intendano o che per espressa previsione legislativa non possano entrare in tale settore.

¹¹⁶ Par. 2.2

CAPITOLO 2

“ANATOMIA DELLA RIFORMA”

§ 2.1 IL PERCORSO VERSO LA RIFORMA

2.1.1 Le origini della riforma

Il Terzo Settore rappresenta un fenomeno la cui rilevanza economica è in costante crescita, sia in termini assoluti, sia in rapporto al settore privato e a quello pubblico. Seppur sommariamente, è opportuno riprendere alcuni fili della storia che possono aiutare a comprendere le ragioni dell'attuale Riforma. Come ampiamente visto nel capitolo precedente, negli ultimi decenni si è assistito ad un considerevole allargamento dell'area di attività delle organizzazioni *non profit*, in conseguenza della crisi del tradizionale modello di *welfare* fondato sulla gestione diretta da parte delle amministrazioni pubbliche di svariati servizi ritenuti di interesse pubblico. Questo processo ha garantito una notevole spinta allo sviluppo del mondo *non profit* che, da realtà connessa prevalentemente alla sfera del volontariato, si è trasformato in un settore strategico per l'economia nazionale, così come già avvenuto in altri Stati.

Nel suddetto contesto, sono diventati sempre più rilevanti gli interessi economici nei confronti di tali organizzazioni da parte di donatori, finanziatori a vario titolo, clienti, dipendenti, Amministrazione Finanziaria e altre tipologie di *stakeholders*.

Tuttavia, la percezione della complessità del Terzo Settore è stata per lungo tempo inadeguata. Le organizzazioni appartenenti al *non profit*, sebbene se non più destinatarie di preconcetti di natura ideologica, sono state spesso concepite come fornitori di servizi “a basso costo” nel campo del *welfare*, o addirittura come potenziali evasori fiscali. Altresì, rispetto ad un fenomeno così rilevante, sia in termini di proporzioni quanto in termini economici, si è rilevata una notevole inadeguatezza da parte del legislatore a comprendere e rappresentare questa realtà, con la contestuale mancanza di un *corpus* unitario. Infatti, la disciplina civilistica, come si è avuto modo di vedere¹¹⁷, risultava “*datata, frammentaria e comunque non più in grado di cogliere e regolare la complessità del fenomeno*”¹¹⁸. Risulta chiaro, dunque, che mancasse una precisa visione strategica e un conseguente e coerente assetto di rapporti istituzionali con la pubblica amministrazione, il mercato, e anche tra gli stessi differenti membri del mondo delle organizzazioni *non profit*. Come gran parte della dottrina ammette:

¹¹⁷ Par.1.5.3

¹¹⁸ DE GIORGI M.V, *op.cit.* p.1071

“l’esigenza di una riforma organica era quindi fuori discussione e già da tempo sollecitata da parte di tutti gli operatori del Terzo Settore stesso¹¹⁹”.

Invero, i precedenti numerosi tentativi di riforma del libro I del Codice civile avevano ottenuto un effetto solo parzialmente positivo. A tal proposito, sembra opportuno menzionare la commissione Rescigno del 1998, la commissione Vietti del 2005 e la commissione Pinza del 2006, i cui lavori si sono materializzati nella mera proposizione di disegni di legge di iniziativa parlamentare¹²⁰ e governativa¹²¹, senza mai essere recepiti da norme vigenti.

Tra questi, il principale tentativo è stato realizzato dalla c.d. Commissione Rescigno¹²², la quale aveva identificato come priorità la riforma degli enti collettivi del libro primo e, in particolare, aveva raccomandato il cambiamento delle modalità di attribuzione della personalità giuridica, l’abrogazione dell’art. 17 del Codice civile e l’attribuzione delle funzioni di controllo agli organi giurisdizionali invece che dall’autorità amministrativa. Solamente con la pubblicazione del D.P.R. n. 361/2000 si giunse ad un primo risultato, privando la competenza sui procedimenti in materia di persone giuridiche alle prefetture ed attribuendola ai ministeri.

Successivamente, nel 2008 è stata presentata una proposta di legge su iniziativa dell’onorevole Vietti¹²³, la quale prevedeva una riforma delle regole previste per associazioni e fondazioni allo scopo di semplificare, riconoscere, e regolare lo svolgimento di attività imprenditoriale da parte degli enti del Libro I. Sebbene fosse previsto un ampio rinnovamento legislativo, *“questa riforma avrebbe mantenuto un’impostazione nel complesso tradizionale, limitandosi a recepire consolidati risultati dottrinali e giurisprudenziali, per esempio in merito al non distribution constraint¹²⁴”.*

Nonostante l’insuccesso, a riprova dell’esigenza di un intervento legislativo che portasse uniformità e coerenza alla materia, l’ex Ministro del Welfare Sacconi sostenne fosse necessario *“aprire una stagione costituente per il Terzo settore, dedicata a produrre soluzioni legislative idonee a promuoverne le straordinarie potenzialità”¹²⁵.*

Orbene, più in linea con l’impostazione dell’attuale riforma appaiono le iniziative parlamentari presentate nel 2010¹²⁶ e nel 2013 dall’on. Bobba, con cui è condiviso l’obiettivo di *“riconoscere il*

¹¹⁹ BOZZI L., *Terzo settore: osservazioni a “prima lettura” su una riforma culturale prima che giuridica*, in *Contratto e impresa*, 4/2017, p.1

¹²⁰ D.d.l. Vietti, C. 1090 della XVI Legislatura (2008) e D.d.l. Bobba, C. 3683 della XVI Legislatura (2010).

¹²¹ D.d.l. approvato dal Consiglio dei Ministri, su iniziativa del Ministro Alfano, il 31 marzo 2011

¹²² Dal 28 aprile 1993 al 10 maggio 1994

¹²³ Camera dei Deputati n. 1090, *Delega al Governo per la riforma della disciplina delle persone giuridiche e delle associazioni non riconosciute*, di cui al titolo II del libro primo del Codice civile, proposta di legge presentata il 20 maggio 2008 ad iniziativa dell’on. Vietti.

¹²⁴ BOZZI L., *op.cit.* p.3

¹²⁵ SACCONI M. *Il Libro Bianco*, 2009, p.164, scaricabile dai siti www.lavoro.gov.it e www.ministerosalute.it.

¹²⁶ Camera dei Deputati n. 3683, *Delega al Governo per la riforma della disciplina del codice civile in materia di associazioni, di fondazioni e di altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro, nonché istituzione dell’Agenzia per il Terzo Settore*, proposta di legge presentata il 30 luglio 2010 a iniziativa dell’on. Bobba e altri.

*valore delle formazioni sociali liberamente costituite quali strumenti di promozione della partecipazione dei cittadini alla vita politica, economica e sociale del Paese, ma anche di far vivere nel corpo sociale i principi di solidarietà e sussidiarietà*¹²⁷”. Eppure, in tali proposte non era ancora emerso in maniera evidente il rinnovato modo di guardare al Terzo Settore, di cui si accoglie il ruolo essenziale nell’attuazione dei principi di solidarietà e sussidiarietà espressi dalla Costituzione.

L’ambizione della recente riforma non era, infatti, solamente quella di “*rivedere il sistema delle persone giuridiche e delle associazioni non riconosciute disciplinate nel libro primo del codice civile*”, come si evince nella Relazione alla proposta presentata dall’on. Vietti, bensì quella di prevedere “*la costruzione di un rinnovato sistema che favorisca la partecipazione attiva e responsabile delle persone, singolarmente o in forma associata, per valorizzare il potenziale di crescita e occupazione insito nell’economia sociale e nelle attività svolte dal cosiddetto terzo settore, anche attraverso il riordino e l’armonizzazione di incentivi e strumenti di sostegno*”¹²⁸. Di conseguenza, non era prevista solamente una riorganizzazione del sistema, ma una vera e propria ridefinizione di linee strategiche e di sviluppo. Un percorso ambizioso, “*una riforma culturale prima ancora che giuridica*”¹²⁹.

In aggiunta, un’ampia divergenza tra le varie proposte era costituita dalla modalità in cui raggiungere gli obiettivi: i progetti di riforma, mai concretizzati, miravano alla sostanziale modifica delle disposizioni contenute all’interno del Codice civile. Viceversa, nella riforma oggetto dell’elaborato, la scelta legislativa non è stata quella del riassorbimento all’interno del Codice civile, bensì nell’introduzione di un nuovo Codice di settore, espressione del ritrovato pluralismo dell’ordinamento. Sembra quindi coerente affermare che tale Codice rappresenti l’approdo finale di un lungo processo di riforma, più volte avviato, e sempre naufragato in un nulla di fatto.

A questo punto, per comprendere a pieno le ragioni, non soltanto politiche, che han portato ad una svolta decisiva del legislatore, non si può prescindere dal menzionare l’importanza avuta dalla pubblicazione dei dati Istat nel 2011, di cui parte sono stati analizzati nel capitolo precedente¹³⁰.

L’Italia delineata da quel rapporto appare un paese in radicale mutamento, con l’affiorare in modo sempre più palese del ruolo dell’economia sociale. Il Terzo Settore risulta essere, infatti, il solo a poter rivendicare ovunque segnali positivi, “*sostenuti da una leadership crescente in asset produttivi fondamentali come la cultura, l’arte, l’intrattenimento, l’ambiente, il turismo, l’housing sociale, la*

¹²⁷ Relazione alla proposta n. 3683, *cit.*

¹²⁸ Relazione al disegno di legge presentato il 22 agosto 2014, Camera dei Deputati n. 2617, recante Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale, presentato dal Presidente del Consiglio dei Ministri, Renzi, dal Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, Poletti, di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze, Padoan.

¹²⁹ BOZZI L., *op.cit.*, p.1256

¹³⁰ Par. 1.3

sanità, l'assistenza sociale, e lo sport"¹³¹. Ma soprattutto, a colpire gli organismi istituzionali è stata la propensione allo svolgimento di attività commerciali, dalle quali derivavano ben il 47,3% delle entrate totali, utilizzate per finanziare le proprie finalità principali di carattere sociale e solidale.

Inoltre, il settore *non profit* rappresentava all'epoca tra il 4,2%¹³² e il 10% del Pil, a seconda che si considerino, o meno, anche gli effetti intersettoriali.¹³³ Alla luce di questi dati, è emerso ancora più chiaramente quanto la funzione imprenditoriale del Terzo Settore fosse una caratteristica non più trascurabile, e come la disciplina previgente fosse così poco incline a dare risalto a questo aspetto. Difatti, la fiscalità di vantaggio ad essi riconosciuta era focalizzata quasi interamente intorno all'importanza della loro non lucratività oggettiva, piuttosto che intorno a quella soggettiva. La concezione improduttiva del Terzo Settore, alla base della legislazione sia civilistica che fiscale, poggia le sue radici in una prospettiva storica ed ideologica ben precisa, che oggi non collima né con la realtà del settore, né con il suo ruolo all'interno del sistema produttivo del Paese, né, infine, con le sue esigenze di crescita e di sviluppo.

In virtù delle considerazioni finora svolte, una delle ragioni principali che hanno portato alla Riforma risiede proprio nella valorizzazione della funzione imprenditoriale svolta da tali enti, attraverso il "*passaggio da una concezione no profit ad una non profit del Terzo Settore*"¹³⁴.

Infra, si rimarcherà proprio la rilevanza di tale aspetto all'interno della nuova disciplina, anche perché destinato ad incidere su quella linea, sempre più sottile, ma strategica, che divide Stato, Mercato e Terzo Settore. Un passaggio, come si vedrà, lasciato parzialmente irrisolto anche dall'attuale Riforma che, se da un lato ammette l'esistenza e l'esigenza di detta funzione, dall'altro ne subordina l'esercizio a limitazioni, civilistiche e fiscali, in grado di inibirne o contenerne l'iniziativa.

2.1.2 Le linee guida

La necessità di un riordino e di una ridefinizione della normativa, sebbene avvertita da tempo, si concretizza il 13 maggio 2014, con l'annuncio da parte del Consiglio dei ministri dell'avvio del progetto di riforma del Terzo Settore. Al fine di predisporre un testo che fosse il più possibile condiviso, la scelta iniziale è stata quella di aprire una consultazione *online* della durata di un mese, nel tentativo di coinvolgere tutti gli *stakeholders* in merito ad eventuali proposte e suggerimenti. Decisione quantomeno opportuna, considerato l'altissimo numero di interventi pervenuti alla consultazione¹³⁵.

¹³¹ MAZZULLO A., Il nuovo codice del Terzo Settore, Torino, 2017 p.8

¹³² Istat 2014

¹³³ Dati del Rapporto Euricse 2014, dal titolo *Dimensione ed evoluzione dell'economia cooperativa italiana nel 2014*

¹³⁴ MAZZULLO A., *Verso una funzione "imprenditoriale" del Terzo Settore*, in *Cooperative e enti non profit*, n.7/2014 p.22

¹³⁵ *Report sulla consultazione indetta dal Governo sulle Linee guida per una Riforma del Terzo Settore*, pubblicato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. Complessivamente hanno risposto alla consultazione 1016 soggetti

Le Linee guida dettate dal Governo Renzi includono preziosi elementi che possono aiutare ad interpretare e comprendere la successiva attuazione normativa. Si potrebbe pacificamente affermare che esse costituiscono, in un certo senso, l'approdo conclusivo del percorso evolutivo che si è cercato di delineare nel precedente paragrafo, e del dibattito pubblico che lo ha affiancato. A tal proposito, esse intervengono sostanzialmente su due fronti: verso l'interno, facendo ordine tra i vari soggetti del Terzo Settore e rintracciando affinità comuni; e verso l'esterno, separando "il grano dal loglio", senza sacrificare la flessibilità dei confini, laddove ciò risulti funzionale ad un rapporto di complementarità tra stato, mercato e Terzo Settore. Come si analizzerà in seguito, l'ambito di maggior contatto tra questi soggetti risulta essere quello che include le attività economiche di interesse generale e quelle strumentali al finanziamento dell'ente. È esattamente al suo interno che saranno identificati gli aspetti di maggiore innovatività e criticità della disciplina. A riprova di ciò, si avrà modo di vedere come la normativa fiscale del Codice si sia focalizzata proprio sulla natura commerciale, non commerciale o de-commercializzata di queste attività.

Orbene, tra gli obiettivi prioritari indicati nella Linee guida vi è sicuramente quello di costruire "un nuovo Welfare partecipativo, fondato su una governance sociale allargata alla partecipazione dei singoli, dei corpi intermedi e del terzo settore al processo decisionale e attuativo delle politiche sociali, al fine di ammodernare le modalità di organizzazione ed erogazione dei servizi del welfare, rimuovere le sperequazioni e ricomporre il rapporto tra Stato e cittadini, tra pubblico e privato, secondo principi di equità, efficienza e solidarietà sociale"¹³⁶". Altrettanto importante, coerentemente con le considerazioni di cui sopra, risulta essere la finalità di "valorizzare lo straordinario potenziale di crescita e occupazione insito nell'economia sociale e nelle attività svolte dal terzo settore, che, a ben vedere, è l'unico comparto che negli anni della crisi ha continuato a crescere".¹³⁷ A riguardo, la valorizzazione della funzione imprenditoriale degli enti del Terzo Settore costituisce un elemento di forte innovazione normativa, in quanto mette in dubbio il presupposto che l'attività commerciale svolta dagli enti *non profit* sia marginale o comunque non prevalente. Tuttavia, su questo aspetto le Linee guida non contengono un indirizzo preciso. Invero, la sezione in cui si menziona il riordino e l'armonizzazione delle differenti forme di fiscalità di vantaggio esprime solamente la necessità di precisare la controversa definizione di "modalità non commerciale", senza fornire indicazioni e criteri direttivi in merito a tale scopo. Infine, il terzo obiettivo della riforma risulta essere quello di voler corrispondere adeguati incentivi e strumenti di sostegno alle donazioni e alle liberalità da parte dei cittadini e delle imprese, finalizzate a generare coesione e responsabilità sociale. Obiettivi, questi, da realizzare tramite il conferimento di apposite deleghe al Governo.

¹³⁶ Linee guida per la riforma, p.2. Per una loro consultazione, si rinvia al seguente link: http://www.governo.it/GovernoInforma/documenti/LINEE-GUIDA-RIFORMA-TERZO-SETTORE_20140513.pdf.

¹³⁷ *Ibidem*, p.3

2.1.3 La legge delega

Finalmente, in seguito ad un lungo *iter* legislativo durato 2 anni¹³⁸, si giunge alla promulgazione della legge 6 giugno 2016, n. 106, recante “*Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*”. La *ratio* è quella di tratteggiare i principi cui il Governo nei successivi dodici mesi si dovrà attenere nel redigere i decreti legislativi. L’art. 1, comma 2, stabilisce che, attraverso la delega ed i relativi decreti, si agisca in relazione a quattro tematiche fondamentali:

- revisione della disciplina del Titolo II del Libro I del Codice civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro;
- riordino e revisione organica della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti relative agli enti del Terzo settore, compresa la disciplina tributaria applicabile a tali enti, mediante la redazione di un apposito Codice;
- revisione della disciplina in materia di Impresa Sociale;
- revisione della disciplina in materia di Servizio Civile nazionale

Prendendo in considerazione la parte di natura tributaria, il riordino della disciplina e delle varie forme di fiscalità di vantaggio seguono dei principi e dei criteri esplicitamente previsti dalla Legge delega, tra i quali:

- revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali, anche relativamente alle finalità di interesse generale perseguite dall’ente;
- razionalizzazione delle agevolazioni fiscali;
- riforma dell’istituto del cinque per mille, con l’obiettivo di rendere pubblico l’utilizzo delle somme devolute con tale strumento;
- razionalizzazione dei regimi fiscali di favore concessi al mondo del *non profit*;
- introduzione di misure per la raccolta di capitale di rischio e, più genericamente, per il finanziamento dell’intero Settore;
- assegnazione di immobili pubblici inutilizzati.

Prima di entrare nello specifico, ciò che si nota maggiormente dalla semplice lettura della delega è l’ampiezza e la pluralità dei contenuti, “*che sembrano intervenire simultaneamente sull’intero universo degli enti del Terzo settore, e forse andare anche oltre, affrontando contestualmente una miriade di problematiche e questioni*”¹³⁹.

¹³⁸ Il 10 luglio 2014 il Consiglio dei Ministri ha varato il disegno di legge delega per la riforma del Terzo settore, presentato alla Camera il 22 agosto e approvato il 9 aprile 2015. Passato al Senato il 13 aprile, dopo una pausa durata quasi un anno l’approvazione in seconda lettura è avvenuta il 30 marzo 2016. Successivamente, in data 25 maggio 2016, la Camera ha approvato il testo definitivo, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 18 giugno 2016, n.141

¹³⁹ PESTICCIO P., *La Riforma del Terzo settore approda al Senato*, in *Cooperative e enti non profit*, n.6/2015, p.22

Effettivamente, l'analisi della legge n. 106/2016 fornisce innegabili elementi di complessità. Nello specifico, vi è una complessità oggettiva connessa agli obiettivi normativi, di cui si può sicuramente menzionare l'ampia varietà e la simultanea incidenza sui profili civilistici, amministrativi e fiscali.

Vi è, poi, una complessità implicita inerente all'oggetto della Riforma. Invero, prima dell'introduzione della Legge delega spicca la mancanza di una definizione stessa di Terzo Settore e del relativo perimetro soggettivo e oggettivo di quanti ne fanno parte¹⁴⁰. Tuttavia, come si è avuto modo di vedere nel capitolo precedente, a tali carenze non è corrisposta una contestuale carenza di disciplina. Viceversa, affianco alle esigue disposizioni civilistiche si è stratificata nel corso degli anni una normativa di carattere speciale, disorganica ed essenzialmente di natura fiscale. Questo ha reso impervio trovare caratteristiche comuni, attraverso le quali fondare l'identità di ciò che non apparteneva né al mercato, né alla sfera pubblica.

A riguardo, uno degli aspetti più innovativi ed interessanti del testo della delega è, senz'altro, l'intento di adottare una definizione di Terzo Settore univoca. La legge in analisi non si limita, infatti, a replicare il tipico richiamo, "in senso negativo", agli enti che agiscono senza finalità lucrative, bensì adotta come criterio principale quello del lucro soggettivo, andando a qualificare gli enti del Terzo Settore (in seguito anche ETS) come *"il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche 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"*. Tuttavia, la definizione risulta essere fortemente estesa, con caratteri più descrittivi che definitivi, e per tale ragione *"poco fruibile per individuare esattamente gli enti del terzo settore"*¹⁴¹.

Tornando alle criticità della delega, appare utile evidenziare quelle attinenti al tema centrale dell'attività economica svolta dagli ETS. In relazione al nuovo approccio normativo, particolarmente interessante si rivela essere l'art. 2 lett. b), che segnala tra i principi generali cui dovranno trarre ispirazione i decreti legislativi quelli di *"riconoscere e favorire l'iniziativa economica privata il cui svolgimento, secondo le finalità e nei limiti di cui alla presente legge, può concorrere ad elevare i livelli di tutela dei diritti civili e sociali"*. L'art. 4, comma 1, lett. f), afferma invece la necessità di *"individuare criteri che consentano di distinguere, nella tenuta della contabilità e dei rendiconti, la diversa natura delle poste contabili in relazione al perseguimento dell'oggetto sociale e definire*

¹⁴⁰ Tale denominazione si rinviene nell'art. 5 della legge n. 328/2000: *"...al fine di favorire l'attuazione del principio di sussidiarietà gli enti locali, le regioni e lo Stato, nell'ambito delle risorse disponibili, promuovono azioni per il sostegno e la qualificazione dei soggetti operanti nel terzo settore anche attraverso politiche formative ed interventi per l'accesso agevolato al credito ed ai fondi dell'Unione europea"*.

¹⁴¹ BOZZI L., op. cit. p.1260

criteri e vincoli in base ai quali l'attività d'impresa svolta dall'ente in forma non prevalente e non stabile risulta finalizzata alla realizzazione degli scopi istituzionali”.

Ecco allora che, se da un lato la delega sembra consentire e incentivare l'iniziativa economica privata, prevedendo il caso di associazioni e fondazioni che svolgano stabilmente e prevalentemente attività d'impresa¹⁴², dall'altro lato designa il Governo a stabilire opportuni vincoli in base ai quali l'attività d'impresa deve esser svolta in forma non prevalente e non stabile. Inoltre, come fa notare Mazzullo¹⁴³, l'art.9, comma 1, lett. m), ribadisce il vincolo di non prevalenza delle attività connesse per le Onlus, *“nonostante quest'ultima abbia avuto origine proprio a seguito dell'esigenza di privare una parte sostanziale delle attività economiche dal vincolo di non prevalenza che caratterizza gli enti non commerciali”* di cui all'art. 73, comma 1, lett. c) del Tuir.

Un altro aspetto particolarmente problematico attiene invece alla revisione del Libro I del Codice civile. A tal proposito, emblematico risulta l'art.3, il quale esprime la necessità di una *“revisione e integrazione della disciplina in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro, riconosciute come persone giuridiche o non riconosciute”* e ancora il *“riordino e necessario coordinamento delle altre disposizioni vigenti, compresa la disciplina tributaria applicabile a tali enti, anche mediante la redazione di un apposito testo unico recante la disciplina degli enti e delle attività del Terzo settore»*, compresa la *“revisione della disciplina in materia di impresa sociale”*, quest'ultima non oggetto del presente elaborato.

Dalla lettura di questa norma sembrava manifestarsi l'intenzione del legislatore di intervenire direttamente sul Codice civile e sulla legislazione speciale, al fine di predisporre un Testo Unico che riuscisse a contemplare al suo interno tutta la disciplina. Tuttavia, già nel testo della legge non risultava completamente chiaro il rapporto tra le varie normative previgenti. In particolare, non appariva comprensibile se al Codice civile sarebbe stata assegnata la disciplina generale delle organizzazioni e delle attività, riconsegnandoli un ruolo centrale, e alla legislazione speciale quella relativa alle caratteristiche specifiche dei singoli sistemi.

Sempre lo stesso articolo prevedeva la semplificazione e la revisione del procedimento per il riconoscimento della personalità giuridica, al fine di ovviare alle problematiche che affliggono il sistema vigente, individuate da Pesticcio in *“tempistiche lunghe, difformità nell'applicazione della normativa, discrezionalità eccessiva, carenza dei controlli, assenza di trasparenza e di pubblicità finalizzata a tutelare e garantire soprattutto i terzi che erogano risorse agli enti”*¹⁴⁴. La delega, in tal senso, sembra indirizzata alla realizzazione di un sistema più trasparente che contempli, almeno per enti di una certa consistenza patrimoniale, anche un obbligo di deposito dei bilanci.

¹⁴² Vedi art. 3, comma 1, lett. d), l. n. 106 del 2016

¹⁴³ MAZZULLO A., *op.cit.* p.14

¹⁴⁴ PESTICCIO P., *op.cit.*, p.24

Ben più critico appare invece il tema relativo alla predisposizione di un Registro unico del Terzo settore, per come la delega è stata scritta. Invero, se nella mera teoria la proposta appaia certamente interessante, nella pratica un'applicazione superficiale di tale principio potrebbe avere effetti pregiudizievoli, anche alla luce delle miriadi di registri tutt'oggi ancora attivi.

In tal senso, la maggior criticità, come ha fatto notare Maria Vita De Giorgi, attiene alle funzioni del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali. Infatti, ad esso spetta la vigilanza, il monitoraggio e il controllo sugli ETS, comprese le imprese sociali, e sulle loro attività, al fine di garantire l'uniforme e corretta osservanza della disciplina legislativa, statutaria e regolamentare, ad essi applicabile. Allo stesso Ministero competerebbe, inoltre, la promozione dell'adozione di adeguate ed efficaci forme di autocontrollo degli ETS. Ciò che lascia perplessi è, nello specifico, che *“tale ampia attività dovrebbe essere svolta a costo zero per le amministrazioni competenti, le quali dovranno provvedervi nell'ambito delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica¹⁴⁵”*.

§ 2.2 IL CODICE DEL TERZO SETTORE

In diretta attuazione della legge 6 giugno 2016, n.106, è stato emanato il D.Lgs. 117/2017 (in seguito anche “Codice” o “CTS”), il quale provvede al riordino e alla revisione organica dell'intera disciplina relativa agli enti *non profit*, garantendo coerenza giuridica, logica e sistematica, a tutte le componenti di questo settore, al fine di *“di sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona, a valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, in attuazione degli articoli 2, 3, 4, 9, 18 e 118, quarto comma, della Costituzione”*.

Sebbene non direttamente oggetto di trattazione, prima di addentrarsi nell'analisi della nuova disciplina, sembra opportuno ricordare che il progetto di riforma del Terzo Settore ha portato all'emanazione di altri tre decreti legislativi. In ordine cronologico, il D.Lgs. n.40/2017 ha istituito il servizio civile universale, finalizzato alla *“alla difesa non armata e nonviolenta della Patria, all'educazione, alla pace tra i popoli, nonché alla promozione dei valori fondativi della Repubblica¹⁴⁶”*. Il D.Lgs. n.111/2017 ha disciplinato, invece, l'istituto del cinque per mille, mediante la razionalizzazione dei criteri di accreditamento dei beneficiari, la semplificazione delle procedure per l'erogazione dei contributi spettanti, l'introduzione di obblighi di pubblicità e la revisione della

¹⁴⁵ DE GIORGI M.V., op.cit., p.1448

¹⁴⁶ Art. 2 D.Lgs. n.40/2017

materia relativa alle sanzioni. Infine, l'impresa sociale¹⁴⁷ è specificatamente regolata dal D.Lgs. n.112/2017, mediante il quale è stata effettuata un'ampia revisione della disciplina civilistica e fiscale, al fine di incentivarne la diffusione. Possono acquisire la qualifica di impresa sociale *“tutti gli enti privati che 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”*¹⁴⁸. La necessità di una riforma era sentita da tempo, a causa dello “scarso” successo di questo tipo di impresa, derivante dal fatto che *“diventare un'impresa sociale da un lato comportava importanti vincoli sulla distribuzione degli utili, dall'altro non riconosceva uno specifico regime fiscale”*¹⁴⁹.

Tornando al Codice del Terzo Settore, contenente la disciplina fiscale specificamente oggetto di analisi del presente elaborato, è anzitutto necessario andare a delinearne l'architettura. Esso si compone, infatti, di dodici titoli, per un totale di 104 articoli, ed è stato integrato e modificato dal D.Lgs. 3 agosto 2018, n.105:

- il titolo I indica le finalità, i principi e le norme applicabili;
- il titolo II definisce gli ETS, le attività di interesse generale, l'assenza di scopo di lucro, la devoluzione del patrimonio, l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore (di seguito anche “RUNTS” o “Registro”, le scritture contabili e associative, unitamente al bilancio);
- il titolo III è inerente al volontariato, e si predispose a sostituire la legge quadro sul volontariato¹⁵⁰, che viene quindi abrogata dal decreto in analisi;
- il titolo IV stabilisce l'ordinamento delle associazioni e delle fondazioni facenti parte del Terzo Settore;
- il titolo V si occupa di particolari tipologie di enti, quali le Organizzazioni di volontariato (in seguito anche “Odv”), Associazioni di promozione sociale (in seguito anche “Aps”), enti filantropici, società di mutuo soccorso e reti associative;
- il titolo VI è destinato all'ordinamento e agli obblighi di pubblicità presso il RUNTS;
- il titolo VII si concentra sulla disciplina relativa ai rapporti con la pubblica amministrazione;
- il titolo VIII si occupa di promozione e sostegno degli ETS;
- il titolo IX è integralmente dedicato ai titoli di solidarietà e agli incentivi per il *social lending*;

¹⁴⁷ Introdotta nel nostro ordinamento dal D.Lgs. 155/2006

¹⁴⁸ Art.1 D.Lgs. 112/2017

¹⁴⁹ CAPOZZI V., *Il regime fiscale della nuova impresa sociale*, in Documento di ricerca della Fondazione Nazionale di Ricerca dei commercialisti, 2018, p.2

¹⁵⁰ L. 11 agosto 1991, n. 266

- il titolo X delinea la disciplina fiscale¹⁵¹;
- il titolo XI affronta il tema dei controlli e del coordinamento;
- il titolo XII, a chiusura, reca numerose norme transitorie e ne stabilisce l'entrata in vigore.

L'entrata in vigore di tali disposizioni è in parte subordinata all'adozione di tutta una serie di decreti attuativi, di cui ne sono stati emanati solamente dieci su trentuno, e in parte all'ottenimento dell'autorizzazione della Commissione europea, relativamente ad alcune disposizioni di natura fiscale. A decorrere dal periodo d'imposta successivo a tale autorizzazione, e comunque non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del RUNTS, vi potrà essere la piena operatività delle norme contenute nel Decreto. Da ciò si capisce chiaramente come la riforma sia ben lontana dall'essere dichiarata conclusa: pur essendo entrata in vigore il 3 agosto 2017, la maggior parte dei decreti attuativi non ha ancora visto la luce.

Chiarito questo punto, è rilevante notare come le norme contenute nel presente decreto non siano imposte alla pluralità degli enti *non profit*, bensì rappresentano un'opportunità che il legislatore mette loro a disposizione. Invero, sebbene la legge delega andasse nella direzione di predisporre un quadro unitario per tutti gli ETS, il risultato alla luce del decreto assomiglia più ad un "sistema duale", sia in relazione agli aspetti civilistici, quanto a quelli tributari. Si è infatti creato un sistema complesso e di prevedibile non semplice governabilità, contraddistinto dalla sopravvivenza, accanto ai nuovi ETS, di soggetti destinati ad essere governati dall'originaria disciplina del Codice civile.

Come si vedrà meglio nel prossimo paragrafo, esistono soggetti impossibilitati *ex lege* ad acquisire la qualifica di ETS, ed altri che potrebbero optare per continuare ad applicare il regime fiscale anteriore alla riforma, sostanzialmente per tre ragioni:

- per determinate scelte strategiche;
- per ovviare alle imposizioni di *governance* e agli oneri amministrativi dettate dalla nuova normativa;
- per non rinunciare agli specifici vantaggi fiscali che caratterizzano talune categorie¹⁵².

Viceversa, per coloro che decidono di assoggettarsi alla nuova disciplina, mediante l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo Settore, il Codice offre all'interprete i principi base di coordinamento rispetto alla normativa preesistente, stabilendo che "*le disposizioni si applicano, ove non derogate ed in quanto compatibili, anche alle categorie di ETS che hanno una disciplina specifica*¹⁵³". È il classico caso delle cooperative sociali, che conservano una disciplina esterna al perimetro del Codice, mentre per le Odv e le Aps è stata fatta una scelta diversa, essendo state

¹⁵¹ Le disposizioni di cui al titolo X saranno oggetto del terzo capitolo.

¹⁵² Il classico caso è quello delle associazioni sportive dilettantistiche.

¹⁵³ Art.3 comma 1

interamente riformulate all'interno del Codice. In aggiunta, agli ETS *“si applicano, in quanto compatibili, le norme del Codice civile e le relative disposizioni di attuazione¹⁵⁴”*. Tale normativa, come sembra confermare anche la Relazione illustrativa del Governo, *“evoca un duplice rapporto di specialità che contraddistingue le norme sia codicistiche che extra-codicistiche relative alle categorie particolari di ETS¹⁵⁵”*. In altre parole, in caso di contrasto tra le disposizioni generali del CTS, valevoli per tutti gli ETS, e quelle dedicate alle categorie particolari, si applicherebbero le seconde. Il Codice civile, invece, si applicherebbe solamente in maniera residuale, nel solo caso in cui eventuali lacune non siano superabili in considerazione dei principi desumibili dal CTS e nei limiti della compatibilità. In sintesi, è pacifico sostenere che il CTS abbia il ruolo di fonte primaria, mentre il Codice civile e le norme di attuazione siano confinate ad una funzione suppletiva e integrativa rispetto alla disciplina contenuta nel Codice del Terzo Settore, eccetto il caso delle cooperative sociali. A tal proposito, estremamente rilevante risulta essere la scelta del legislatore delegato di intervenire quasi unicamente attraverso lo strumento del codice settoriale, già menzionato dall'art. 4 della legge delega. La prima conseguenza, come sottolineato dal Consiglio di Stato, è quella di apportare un ennesimo svuotamento normativo del contenuto del libro I del Codice civile¹⁵⁶.

Occorre ricordare, infatti, che non è stata esercitata la delega relativa alla *“revisione della disciplina del Titolo II del Codice civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni a carattere privato senza scopo di lucro, riconosciute come persone giuridiche o non giuridiche¹⁵⁷”*. Come ampiamente evidenziato nel corso della trattazione, l'evoluzione legislativa avvenuta nel corso degli anni ha progressivamente istituito figure associative di diritto speciale, rendendo inadeguato e obsoleto il Codice del 1942. L'introduzione del decreto legislativo n. 117/2017 ha ulteriormente accentuato questa inadeguatezza, lasciando il Titolo II del Libro primo del Codice civile a disciplinare ormai fenomeni marginali, mentre il suo ruolo dovrebbe essere *“quello di fornire una disciplina generale, neutra e adattabile ad ogni organizzazione purché non profit, destinata anche agli enti regolati dalle leggi speciali per tutto quanto da esse non previsto¹⁵⁸”*. A riprova di questa tesi, l'unica modifica apportata dalla riforma è relativa all'introduzione dell'art. 42-bis¹⁵⁹, che detta per la prima volta una disciplina organica della fusione e della scissione fra enti *non profit*. Tuttavia, come parte della dottrina fa notare, tra le varie criticità *“il legislatore omette di chiarire le modalità di pubblicazione degli atti del procedimento relativi ad associazioni non riconosciute non iscritte in*

¹⁵⁴ Art.3 comma 2

¹⁵⁵ MAZZULLO A., *op.cit.*, p.17

¹⁵⁶ Consiglio di Stato, comm. spec., 14 giugno 2017, n. 1405, p. 8.

¹⁵⁷ Art. 1, comma 2, lettera a) della legge delega n. 106/2016

¹⁵⁸ CALDIROLA D., *“Stato, mercato e Terzo settore nel decreto legislativo n. 117/2017: per una nuova governance della solidarietà”*, in *Federalismi.it*, n. 3/2018, p.9

¹⁵⁹ *“Se non è espressamente escluso dall'atto costitutivo o dallo statuto, le associazioni riconosciute e non riconosciute e le fondazioni di cui al presente titolo possono operare reciproche trasformazioni, fusioni o scissioni.”*

*pubblici registri, rimettendo agli interpreti l'arduo compito di ricostruire i principi che regolano tale materia*¹⁶⁰". A parere di chi scrive, al fine di fare chiarezza relativamente alle soluzioni interpretative di cui sopra, si sarebbe ritenuta auspicabile ed opportuna la revisione del Primo libro del Codice civile, facilitando l'entrata in vigore della disciplina in analisi.

Una volta chiariti questi aspetti preliminari, risulta inevitabile, data l'ampia articolazione della riforma, rinunciare a priori ad un esame dettagliato ed esaustivo dei singoli profili e limitarsi a qualche rapida osservazione di particolare interesse. Coerentemente con quanto premesso, di notevole importanza risulta essere il titolo IV del Codice, dedicato alle associazioni e alle fondazioni del Terzo Settore, in virtù degli intrecci che realizza con le previsioni del Codice civile. Di diretta evidenza è l'unitarietà di disciplina che viene fornita a tali organizzazioni. Le relative disposizioni, infatti, sono applicabili "*a tutti gli enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, o di fondazione*¹⁶¹", a conferma della tendenziale equivalenza tra enti riconosciuti e non riconosciuti. Con questa scelta il legislatore dimostra sempre più chiaramente la propensione¹⁶² "*alla valorizzazione dell'aspetto sostanziale e funzionale dell'attività concretamente svolta, rispetto ai profili formali e strutturali delle organizzazioni attraverso cui l'attività medesima viene svolta*¹⁶³". L'art. 21 detta poi il contenuto minimo dell'atto costitutivo e dello statuto, confermando quanto già indicato dal più generale art. 4, ovvero l'assenza di scopo di lucro, l'indicazione delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite, nonché l'attività di interesse generale che costituisce l'oggetto sociale. Dalla disposizione citata si rivela immediatamente chiaro come la presenza o l'acquisto della personalità giuridica sia circostanza del tutto eventuale, e solo in funzione della quale vada indicato il patrimonio iniziale dell'ente. Invero, lo stesso legislatore delegato ha avvertito l'esigenza di specificare come l'unico privilegio legato al conseguimento della personalità giuridica fosse quello dell'autonomia patrimoniale perfetta¹⁶⁴. A tal proposito, proprio l'art. 22 propone alcune delle novità di maggior rilievo sul piano civilistico, che vanno ad incidere sul Codice civile e su parte della legislazione di settore. Il CTS ha introdotto, infatti, una nuova modalità per l'acquisizione della personalità giuridica, che va ad affiancarsi a quella di cui al D.P.R. n.361/2000, stabilendo che in deroga alla procedura di cui al citato decreto la personalità giuridica possa essere acquisita anche con l'iscrizione al RUNTS. Sembra opportuno far notare che, nell'ambito degli enti *non profit*, l'autonomia patrimoniale derivante dall'acquisizione della personalità giuridica sia un elemento

¹⁶⁰ MAGLIULO F., *La fusione e la scissione fra associazioni non riconosciute non iscritte in pubblici registri*, in *Notariato*, 1/2020, p.11

¹⁶¹ Art.20

¹⁶² Già manifestata a partire dalla L. 11.8.1991, n. 266

¹⁶³ QUADRI E., *Il terzo settore tra diritto speciale e diritto generale*, in *La nuova giurisprudenza civile commentata*, n.5/2018, p.709

¹⁶⁴ Art.22, comma 7

decisamente importante. L'art.38 del Codice civile, a proposito di questo tema, dispone che *“per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione”*. In merito a ciò, il Decreto correttivo¹⁶⁵ ha previsto, attraverso l'inserimento del comma 1-bis nell'art. 22, che le associazioni e le fondazioni già in possesso della personalità giuridica prima dell'operatività del RUNTS possano sospendere l'efficacia dell'iscrizione nei registri delle persone giuridiche fintanto che persista l'iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore. Ne deriva che, al momento dell'eventuale cancellazione dal RUNTS, torni a valere la pregressa iscrizione al Registro delle persone giuridiche. In altre parole, i soggetti precedentemente riconosciuti possono attraverso l'iscrizione al RUNTS:

- optare per conservare il preesistente riconoscimento ex D.P.R. n. 361/2000, con la conseguenza di essere assoggettato ai controlli anche da parte dell'autorità che aveva rilasciato il riconoscimento (prefettura o Regione);
- domandare il riconoscimento ex art. 22 del CTS; con la sospensione del precedente riconoscimento e sottoponendosi ai controlli previsti dal Codice e non a quelli della Pubblica Amministrazione competente.

I soggetti non riconosciuti possono, mediante iscrizione al RUNTS:

- non richiedere il riconoscimento;
- richiedere il riconoscimento ex art. 22 del CTS;
- richiedere il riconoscimento ex D.P.R. n. 361/2000.

In virtù delle considerazioni fatte, sembra necessario ricordare che fino all'entrata in vigore del RUNTS, la procedura per l'ottenimento della personalità giuridica passi unicamente attraverso l'iscrizione nei registri prefettizi delle persone giuridiche. A tal proposito, la circolare del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali¹⁶⁶ appare particolarmente chiara, precisando che *“non essendo operativo il registro unico nazionale, non potrà trovare ancora applicazione la procedura semplificata di acquisizione della personalità giuridica di cui all'art. 22”*. Sempre con riguardo alle associazioni e alle fondazioni di cui al titolo IV, coerentemente con l'analisi generale degli aspetti più rilevanti, il legislatore ha provveduto a dettare numerose disposizioni in relazione non solo al contenuto minimo dell'atto costitutivo, ma anche al funzionamento, agli organi e al controllo, andando così ad integrare le scarse indicazioni fornite dal Codice civile. In alcuni casi, tali novità comportano un netto appesantimento rispetto agli adempimenti precedenti, soprattutto in funzione di

¹⁶⁵ Il D.Lgs. n.105/2018 ha istituito una procedura di raccordo relativamente a quelle associazioni o fondazioni che alla data di iscrizione al RUNTS siano già in possesso della personalità giuridica.

¹⁶⁶ Lettera direttoriale "Codice del Terzo settore. Questioni di diritto transitorio. Prime indicazioni", del 29 dicembre 2017.

realtà spesso di piccole dimensioni. In sostanza, a fronte di una maggior trasparenza dei bilanci, della doppia vigilanza da parte del RUNTS e del Consiglio nazionale del terzo settore¹⁶⁷, della previsione di libri sociali obbligatori e della pubblicazione dei compensi percepiti dagli associati incaricati di funzioni, viene garantito l'accesso ad una serie di importanti agevolazioni fiscali in materia di imposte dirette e indirette, come si avrà modo di approfondire nel prossimo capitolo. Inoltre, è da sottolineare nuovamente come la definizione delle norme per l'ammissione dei soci, delle competenze dell'assemblea e degli altri organi previsti, ha l'intento di fornire un quadro normativo dettagliato ed aggiornato, soprattutto in funzione delle associazioni non riconosciute, figura da sempre residuale nell'ottica del legislatore del 1942.

§ 2.3 GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Come si è avuto modo di vedere finora, la volontà del legislatore delegato è stata quella di delineare una veste il più organica possibile al *non profit*, in modo da garantire concretamente il precetto costituzionale di libertà di associazione dei cittadini. Uno degli scopi principali del D.Lgs. n.117/2017 è stato proprio quello di definire in modo univoco gli ETS, andando a fornire alcune norme atte ad attribuire la corretta qualifica a tali enti e a tracciare i confini in relazione alle attività esercitabili dagli stessi. Come vedremo *infra*, è stata apportata una grande apertura riguardo al passato in merito non tanto alla nozione di attività istituzionale, bensì all'esercizio di attività commerciali, subordinato e destinato al tempo stesso alla realizzazione dell'utilità sociale, che rimane la discriminante per eccellenza per la definizione dell'ente e per il contestuale godimento delle agevolazioni fiscali.

La platea di enti che costituisce tale settore risulta fin da subito molto ampia e variegata, comprendendo tanto i soggetti del Libro I del Codice civile, quanto realtà soggettive sostanzialmente ad essi riconducibili, tipizzate in disposizioni speciali extra-codicistiche o nello stesso Codice. Oltre alle figure tipiche quali Odv e Aps, sono incluse anche tutte le più generiche associazioni e fondazioni¹⁶⁸, le mutue, gli enti filantropici, ed altre figure non espressamente previste, quali, ad esempio, i comitati¹⁶⁹, gli enti civilmente riconosciuti e le associazioni sportive dilettantistiche. In relazione al dubbio se una società possa assumere o meno la qualifica di ETS, è da ricordare che al

¹⁶⁷ Del Consiglio nazionale del terzo settore e degli altri organismi di promozione e sostegno tratta il titolo VIII. Il Consiglio nazionale del terzo settore è un organo centrale istituito presso il Ministero del lavoro, le cui funzioni sono in maniera prevalente di tipo consultivo e di indirizzo.

¹⁶⁸ Purché aventi le caratteristiche idonee

¹⁶⁹ In merito alla possibilità che i comitati potessero assumere la veste di ETS erano sorti numerosi dubbi al momento dell'emanazione del decreto. Ad oggi, questa possibilità è da intendersi risolta positivamente poiché la normativa non nega esplicitamente l'iscrizione al RUNTS di tali enti, e poiché la loro durata limitata non confligge con alcuna norma specifica.

suo interno sono comprese le imprese sociali, enti che perseguono con modalità prevalentemente imprenditoriali le finalità tipiche del *non profit*. Ne consegue quindi che, salvo esclusioni specifiche¹⁷⁰, le società possano assumere, rispettando determinati requisiti, la veste di impresa sociale, e conseguentemente la veste di ente del Terzo Settore.

Dando seguito a questa breve panoramica introduttiva, centrale nella architettura della Riforma risulta essere la relazione tra attività economica, *rectius* imprenditoriale, ed enti del Terzo Settore. All'interno di quest'ultima categoria si possono trovare, infatti, enti che perseguono le classiche finalità con attività prevalentemente non commerciali¹⁷¹, è il caso degli ETS non commerciali (in seguito anche ETSNC), ma anche soggetti diversi. A tal proposito, è opportuno già da ora menzionare il fatto che gli ETS ben possano essere enti commerciali, a differenza di quanto avviene nella tradizionale disciplina del *non profit*, contenuta all'interno del Tuir. Infatti, come si avrà ampiamente modo di analizzare, l'elemento che caratterizza gli ETS non è la forma di esercizio dell'attività, che può perfettamente corrispondere a quella di un'impresa commerciale, bensì le modalità di svolgimento, ovvero l'assenza dello scopo di lucro. Se si volesse utilizzare la nozione fiscale di ente non commerciale, risulterebbe subito evidente come la stessa si manifesterebbe inadatta a classificare gli appartenenti al mondo del Terzo Settore, poiché esistono ETS che perseguono attività di interesse generale¹⁷² prevalentemente con attività imprenditoriali, ed ETS che perseguono le stesse finalità con modalità non commerciali. Conseguentemente, *“la qualificazione ai fini fiscali di ente commerciale/ente non commerciale e la convenzionale agevolazione nelle imposte sui redditi a favore solo del secondo, si rivela storicamente superata e destinata, addirittura, a recedere”¹⁷³*.

Una volta delineato questo quadro iniziale, sembra coerente andare a trattare in modo specifico gli elementi che caratterizzano tali enti. A tal fine, la definizione di ETS, di cui all'art.4 del Codice, individua già chiaramente gli aspetti ritenuti essenziali per la qualifica stessa, quali un requisito soggettivo, uno scopo, un oggetto, l'assenza della finalità di lucro, e l'aspetto formale dell'iscrizione. Infatti, il Codice identifica testualmente come ETS, *“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 in forma di azione volontaria o*

¹⁷⁰ Ad esempio, società unipersonali e società *benefit*.

¹⁷¹ Probabilmente tale qualifica andrà a sostituire l'attributo di ONLUS, disciplina destinata all'abrogazione.

¹⁷² Di cui all'art.5 del Codice, come si esporrà nelle pagine seguenti.

¹⁷³ FICARI V., *Prime osservazioni sulla “fiscalità” degli enti del terzo settore e delle imprese sociali*, in Rivista trimestrale di diritto tributario, n. 1/2018, p.63

di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore". Inoltre, chiarisce come alla stessa categoria non possano appartenere le amministrazioni pubbliche, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, nonché le associazioni di datori di lavoro. Riprendendo l'articolo citato, è evidente come l'aspetto formale e costitutivo del requisito di ETS risulti essere l'iscrizione in una delle sette sezioni previste dal RUNTS.

Ciò detto, una menzione particolare va sicuramente fatta a riguardo degli enti religiosi, per i quali la qualifica di ETS è limitata solamente alla parte di attività che possa ritenersi di interesse generale. Questa previsione non sembra arrecare particolari problematiche, anche in funzione del fatto che *"occorre preliminarmente osservare come il fine di religione e di culto sia essenziale, così come la soggezione alle norme dell'ordinamento canonico sia strutturalmente irrinunciabile"*¹⁷⁴. Per dare attuazione al sistema, sono stati elaborati meccanismi atti a separare l'attività e il patrimonio destinato proprio a tale scopo, incluse le relative scritture contabili. Ne consegue, quindi, che gli enti religiosi non possano ottenere la qualifica di ETS, mentre possono sicuramente svolgere alcune delle proprie attività come "ramo" appartenente al Terzo Settore, istituendo un regolamento specifico per regolare quest'ultime, da depositare presso il RUNTS.

In relazione allo scopo generico che accomuna tutti gli ETS, è interessante sottolineare come il Codice non individui esplicitamente quali siano le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale menzionate nello stesso articolo di cui sopra. A parere di chi scrive, il legislatore delegato ha probabilmente confidato nel fatto che il significato fosse sufficientemente chiaro e non necessitasse quindi di ulteriore definizione specifica. Tuttavia, quello delle finalità è un elemento fondamentale per l'intero mondo del Terzo Settore. A riprova di ciò, prendendo in considerazione la definizione che l'art.73 del Tuir attribuisce agli enti non commerciali, risulta evidente come l'attenzione non sia tanto alle finalità, bensì alle modalità di svolgimento dell'attività. In base a tale articolo, infatti, un ente che persegue finalità di utilità sociale con modalità commerciali, acquista la qualifica di ente commerciale. Diversamente, tale impostazione viene superata dal Codice, in quanto *"quello che rileva, oltre agli altri requisiti, sono le finalità degli ETS, indipendentemente dalle modalità di svolgimento delle attività tipiche, purché sia rispettata l'assenza dello scopo di lucro soggettivo"*¹⁷⁵. È pacificamente condiviso, infatti, che gli enti del Terzo Settore possano svolgere un'attività commerciale, anche come oggetto principale od esclusivo, seppur in concomitanza del necessario elemento soggettivamente non lucrativo.

¹⁷⁴ COLOMBO G.M., *Il "ramo" ETS degli enti religiosi: aspetti contabili e fiscali*, in *Cooperative e enti non profit*, n.8-9/2019, p.11

¹⁷⁵ COLOMBO G.M. *Enti non commerciali o enti non profit?*, in *Cooperative e enti non profit*, n.7/2016, p.17

2.3.1 Assenza di scopo di lucro

Proprio quest'ultimo aspetto viene definito in maniera puntuale agli articoli 8 e 9 del Codice, stabilendo che il patrimonio degli ETS debba essere destinato integralmente al perseguimento delle loro finalità, con un conseguente divieto di distribuzione di utili, avanzi, fondi e riserve a qualsiasi soggetto all'interno del perimetro dell'ente, con la devoluzione dell'eventuale patrimonio residuo ad altri enti o alla Fondazione Italia Sociale¹⁷⁶. La *ratio* della norma consiste nella volontà di preservare e conservare il patrimonio sempre all'interno del mondo del Terzo Settore, in virtù delle incentivazioni loro dedicate. Corollario di tale obiettivo è l'art.50, comma 2, del Codice, il quale dispone che l'ente cancellato dal Registro, che intenda continuare ad operare ai sensi del Codice civile, è tenuto a devolvere il patrimonio limitatamente all'incremento realizzato negli esercizi in cui è stato iscritto nel RUNTS. Naturalmente, ciò non comporta che il patrimonio residuo sia distribuito tra i fondatori e gli associati, poiché l'ente dovrà comunque rispettare la disciplina in merito allo statuto e alle altre norme speciali che regola gli enti non commerciali. A tal proposito, parte della dottrina sottolinea come vi sia la problematica relativa alla valutazione del patrimonio al momento dell'iscrizione al RUNTS, al fine di determinare correttamente l'eventuale incremento realizzatosi.

Nello specifico, *“non è manifesto se sia necessaria o opportuna la redazione di un'apposita perizia per stimare il valore iniziale da confrontare con quello al momento dell'uscita”*¹⁷⁷. Inoltre, non si rinvengono all'interno del Codice normative atte ad evitare che il patrimonio possa essere distratto dalla propria destinazione attraverso operazioni straordinarie, a maggior ragione ora che tali operazioni sono esplicitamente previste dall'art.42 bis, come si è avuto modo di vedere nel paragrafo precedente.

Sempre con riguardo agli aspetti di cui sopra, il concetto di distribuzione indiretta merita un approfondimento. Infatti, l'apprensione da parte del legislatore di evitare tendenze elusive per le somme destinate al mondo degli enti *non profit* ha radici profonde, ed è stata esplicitamente introdotta con l'intervento legislativo del 1997. Il Codice, mutuando proprio la normativa che regolava le ONLUS¹⁷⁸, dispone che si debba considerare distribuzione indiretta di utili: *“la corresponsione a chiunque riveste cariche sociali di compensi individuali non proporzionati al proprio contributo nell'attività dell'ente e comunque superiore a quanto mediamente previsto da enti che operano a parità di condizioni nel medesimo settore, i compensi corrisposti a dipendenti e collaboratori di importo superiore del 40% rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi per le qualifiche ricoperte,*

¹⁷⁶ La Fondazione Italia Sociale è stata istituita dall'art. 10 della Legge 6 giugno 2016, n. 106, al fine di sostenere, attraverso l'apporto di risorse finanziarie e competenze gestionali, la realizzazione e lo sviluppo di interventi innovativi da parte degli ETS.

¹⁷⁷ PAGAMICI B., Gli effetti della cancellazione dal RUNTS, in *Cooperative e enti non profit*, n.3/2018, p.11

¹⁷⁸ Art. 10, D.Lgs. n.460/1997

*l'acquisto di beni e servizi a prezzi superiori al loro valore normale, nonché la cessione di beni e servizi a condizioni più favorevoli di quelle di mercato a determinati soggetti*¹⁷⁹”.

Sebbene l'intento del legislatore sia sicuramente apprezzabile, diversi fattori presentano importanti criticità applicative. Ad esempio, la proporzionalità tra compensi individuali e attività svolta sottende un'ampia discrezionalità non solo per gli stessi operatori, ma anche per gli organismi chiamati a vigilare sul loro operato. Ancora più critico risulta essere il confronto dei compensi con quelli previsti *“in enti che operano a parità di condizioni nel medesimo settore”*, in virtù del fatto che la loro pubblicazione nel RUNTS sia obbligatoria solamente per gli enti con entrate annue superiori a 100.000 €, con la conseguente mancanza di comparazione per gli enti più piccoli, che rappresentano un importante bacino in termini numerici. Inoltre, come si è avuto modo di vedere, la norma vieta anche *“la corresponsione a lavoratori e collaboratori di compensi superiori al quaranta per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi”*, che tuttavia non esistono nel mondo del lavoro autonomo. Infine, un ultimo aspetto, *“criticabile ed ingiustificato, è la previsione che la disapplicazione del citato limite possa avvenire in soli tre specifici settori di attività tra quelli contemplati nel Codice*¹⁸⁰”, mentre nella previgente disciplina delle Onlus poteva essere disapplicato in ogni settore di attività.

Tutte queste considerazioni potrebbero sembrare marginali e di poca importanza, ma se messe in relazione con le conseguenze dovute alla loro violazione, ecco che la prospettiva cambia radicalmente. Gli ETS si espongono, infatti, non solo alle sanzioni in capo agli amministratori¹⁸¹, ma anche alla ben più grave cancellazione dal RUNTS, con il susseguente obbligo di devoluzione del patrimonio incrementale creatosi nel tempo.

2.3.2 Attività di interesse generale

Una volta stabilito in cosa consiste l'assenza di scopo di lucro e quale sia la destinazione finale del patrimonio, occorre determinare quali siano le attività *tipizzate*, ovvero le attività tipiche per il perseguimento dello scopo. In merito a ciò, l'art. 5 del Codice identifica le *“attività di interesse generale”* che un ente deve *ex lege* svolgere per essere annoverato tra gli ETS e, così, accedere alla specifica fiscalità che qui interessa. Il medesimo articolo, *“con una tecnica legislativa non elegante, ribadisce che lo scopo degli ETS sia quello del perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale*¹⁸²”. Tuttavia, la formulazione di cui sopra presenta una

¹⁷⁹ Art.8 del Codice

¹⁸⁰ PESTICCIO A., *Gli Enti di Terzo Settore e la distribuzione indiretta di utili*, in *Cooperative e enti non profit*, n.10/2017, p.25

¹⁸¹ Di cui all'art.91

¹⁸² TONINA A., *Manuale del Terzo Settore*, Trento, 2019, p.37

notevole complessità a causa della contestuale sovrapposizione di elementi soggettivi, quali le finalità, e oggettivi, ovvero le attività di interesse generale. Il rapporto tra questi diversi elementi può essere visto in termini di coincidenza, oppure in termini di autonomia e complementarità. Secondo la prima visione, per poter far parte del Terzo Settore sarebbe sufficiente perseguire determinate finalità, ossia svolgere le proprie attività in ambiti che rientrano in quelli di interesse generale, fermo restando la mancanza di scopo di lucro. In tal caso, le finalità sarebbero pertanto desumibili in via presuntiva dallo svolgimento di una determinata tipologia di attività. La sovrapposizione che il Codice fornisce, tanto in sede di qualificazione degli ETS quanto in sede di individuazione delle attività generali, sembrerebbe propendere per questa versione. Viceversa, nella seconda ipotesi si potrebbe affermare la necessità di verificare la sussistenza di entrambi i profili, e in questo caso non sarebbe quindi sufficiente svolgere senza scopo di lucro un'attività di interesse generale sconnessa al perseguimento di una finalità civica, solidaristica o di utilità sociale. In altre parole, in assenza di uno dei due requisiti, verrebbe meno la qualifica stessa di ETS. Alla luce di quanto detto prima, in merito al fatto che il legislatore non abbia ritenuto necessario definire le finalità citate, si ritiene propendere per la prima versione.

Una volta chiarito questo dubbio interpretativo, il Codice individua, all'art.5, le seguenti attività di interesse generale:

“a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;

b) interventi e prestazioni sanitarie;

c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;

d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;

e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, nonché alla tutela degli animali e prevenzione del randagismo, ai sensi della legge 14 agosto 1991, n.128;

f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;

g) formazione universitaria e post-universitaria;

h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;

- i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;*
- j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;*
- k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;*
- l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;*
- m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;*
- n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;*
- o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;*
- p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;*
- q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;*
- r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;*
- s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;*
- t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;*
- u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;*

- v) *promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;*
- w) *promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;*
- x) *cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;*
- y) *protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;*
- z) *riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.”*

Anzitutto, è importante notare come le attività elencate, a differenza di quanto previsto dall' abrogato art.10, comma 2, del D.Lgs 460/97, non devono essere obbligatoriamente svolte a favore di specifici beneficiari, ovvero di soggetti svantaggiati. Inoltre, almeno nella maggioranza dei casi, le suddette attività hanno *ex ante* natura commerciale a vocazione (anche) sociale: tale commercialità pare soddisfare i requisiti sia civilistici (artt. 2082 e 2195 c.c.) che fiscali (artt. 55, TUIR n. 917/1986 e 4, D.P.R. n. 633/1972). La natura oggettivamente commerciale¹⁸³ delle attività di cui all'art.5 del Codice, è *“indubbiamente presente almeno al momento della loro astratta programmazione e della concreta richiesta di iscrizione al RUNTS da parte dell'ente che le intenda esercitare”*¹⁸⁴.

Nella relazione ministeriale è poi specificato che tali attività debbano costituire l'oggetto sociale esclusivo o principale di un ETS, e che debbano essere svolte nel rispetto dell'eventuale normativa che ne disciplina l'esercizio. Nelle intenzioni del legislatore vi era la volontà di definire in maniera esaustiva l'insieme di attività che tassativamente devono essere considerate di interesse generale ai fini della qualifica dell'ente, sulla falsa riga dello schema di cui al soppresso art.10 del D.Lgs. 460/1997 relativo alle ONLUS. Tuttavia, al fine di evitare eventuali dubbi applicativi, la stessa relazione illustrativa ammette la necessità di intervento successivo, laddove precisa che *“molte attività non nominate non devono ritenersi, solo per questo, escluse, perché potrebbero rientrare in una o più attività individuate nell'elenco. Ad esempio, l'attività di "promozione sociale" potrebbe collocarsi, tra le altre, nelle lettere a), e), f), i) dell'articolo 5, comma 1, a seconda di quale sia il suo oggetto specifico”*¹⁸⁵.

¹⁸³ Ciò è evidente, ad esempio, per gli *interventi e prestazioni sanitarie*, per *l'educazione, istruzione e formazione professionale, universitaria e post-universitaria*, o per *l'organizzazione e la gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale e religioso*.

¹⁸⁴ FICARI V., *op.cit.*, p.64

¹⁸⁵ Relazione illustrativa, Schema di decreto legislativo recante *"Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106"*, p.3

Sebbene non oggetto del presente elaborato, è opportuno considerare che le attività di cui sopra non si applicano alle imprese sociali, alle quali il legislatore ha voluto dedicare un elenco altrettanto dettagliato. In proposito si rileva che, nonostante le molte similitudini, i concetti di attività di interesse sociale per gli ETS e per le imprese sociali non potranno mai essere sovrapposti.

Chiarito questo concetto, il Codice menziona altre due modalità di finanziamento alle quali gli ETS possono fare ricorso: “le attività diverse” e la raccolta fondi.

2.3.3 Attività diverse

L’art.6 del Codice permette ai soggetti iscritti al RUNTS di svolgere attività diverse rispetto a quelle menzionate in precedenza, a condizione che l’atto costitutivo e lo statuto lo consentano, e che queste siano secondarie e accessorie rispetto all’attività di interesse generale. Da ciò deriva un duplice livello di attività:

- quelle di interesse generale, obbligatoriamente principali o esclusive, di natura alternativamente commerciale o non commerciale *ex art.55 TUIR* e, quindi, idonee a qualificare l’ente come commerciale o non commerciale *ex art. 73 TUIR*;
- quelle secondarie e strumentali rispetto alle attività indicate nell’art.5, la cui natura potrebbe essere alternativamente commerciale o non commerciale *ex art. 55 TUIR* a patto, però, che resti immutata l’eventuale natura fiscalmente non commerciale dell’ente in conseguenza della non principalità/non esclusività dell’impresa commerciale esercitata.

In merito, la circolare n.20/2018 chiarisce che *“qualora l’ETS intenda esercitare attività diverse, lo statuto dovrà prevedere tale possibilità, senza tuttavia che sia necessario già in sede statutaria inserire un puntuale elenco delle attività diverse esperibili: la loro individuazione potrà infatti essere successivamente operata da parte degli organi dell’ente, cui lo statuto dovrà, in tale ipotesi, attribuire la relativa competenza”*. Viene riproposta, quindi, la tradizionale prospettiva dell’attività istituzionale dell’ente, da cui deriva l’applicazione dei vantaggi fiscali¹⁸⁶. Vista la fondamentale importanza dell’argomento, appare quantomeno utile, se non necessario, rievocare proprio la disciplina degli enti non commerciali, dove il discrimine è dato dallo svolgimento o meno di attività commerciale. Come si è avuto modo di vedere nel primo capitolo, l’inquadramento di tale attività è contenuto all’interno degli articoli 55 e 143 del Tuir. Il primo definisce redditi d’impresa quelli che derivano dall’esercizio di imprese commerciali, intese come esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell’art. 2195 del Codice civile. Il richiamo a tale norma implica l’applicazione dell’abitudine di cui sopra anche alle attività industriali dirette alla produzioni

¹⁸⁶ La nota del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 3734/2019 chiarisce che l’attività di culto non possa assumere la qualifica di attività diverse per mancanza del requisito della strumentalità

di beni e servizi, alle attività di intermediazione nella circolazione dei beni, alle attività di trasporto, a quelle bancarie o assicurative, nonché alle attività diverse, ausiliarie delle precedenti. L'art.143 stabilisce invece che *“per gli enti non commerciali non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del Codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione”*, limitando di fatto la portata dell'art.55 menzionato in precedenza. Come corollario, l'art.149 prevede che *“indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta”*.

Dunque, per quanto attiene agli enti non commerciali, la discriminante è pacificamente riconducibile alla distinzione tra attività istituzionale e attività commerciale, quest'ultima svolta in via accessoria e strumentale al conseguimento dell'oggetto sociale. Tuttavia, per il Terzo Settore questa relazione non sembrerebbe applicabile, poiché la differenziazione è data dalla prevalenza delle attività di interesse generale rispetto a quelle diverse, e non dal peso delle attività commerciali svolte dall'ente. Invero, è dato per assodato che gli ETS possano svolgere le attività di interesse generale con modalità commerciali, e che la distinzione tra attività commerciale e non commerciale abbia rilevanza solo al fine di stabilire la caratterizzazione fiscale dell'ente, che rimane comunque all'interno del settore.

La più grande novità della riforma va ricercata proprio nel cambiamento di questa prospettiva, con l'individuazione di criteri e limiti diversi, necessari per la definizione delle attività accessorie. A tal fine, l'art.6 del Codice prevede che queste attività secondarie siano definite successivamente in via qualitativa e quantitativa *“tramite decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, una volta sentito il parere della cabina di regia di cui all'art.97 del Codice”*.

Se non sussistono incertezze riguardo al carattere accessorio di tali attività, è altrettanto vero che la definizione degli aspetti maggiormente significativi apporti un grado di complessità non indifferente, anche in relazione alle conseguenze che ne potrebbero derivare: il mancato rispetto della prevalenza per due esercizi consecutivi determina infatti la cancellazione d'ufficio dal Registro, la perdita della qualifica, e la conseguente devoluzione del patrimonio.

Proprio per tale motivo, il legislatore delegato dovrà tenere in stretta considerazione non solo i ricavi che derivano dall'attività accessoria, ma anche il valore normale delle prestazioni rese a titolo gratuito o ad un corrispettivo inferiore a quello normale, in funzione del fatto che spesso le attività di interesse generale siano svolte proprio seguendo questa modalità.

Considerato il lento cammino della riforma, un passo in avanti è stato sicuramente l'insediamento della cabina di regia¹⁸⁷ il 7 marzo 2019, che dopo aver esaminato la bozza di decreto ministeriale ha giudicato soddisfacenti i criteri in esso contenuti. Nello specifico, l'ente potrà scegliere alternativamente che le entrate corrispettive derivanti da attività secondarie non eccedano il 30% di quelle complessive, oppure che i ricavi totali non oltrepassino il 66% dei costi in capo all'ente. In virtù della particolarità del *non profit*, alcune precisazioni si rendono quantomeno necessarie. Infatti, in questo caso i ricavi comprendono, oltre alla vendita di beni o servizi, anche le entrate derivanti da quote associative, erogazioni liberali, testamenti, contributi pubblici, attività di raccolta fondi e cinque per mille. I costi, invece, devono includere tassativamente anche il lavoro reso dai volontari¹⁸⁸, sulla base del calcolo delle ore di attività prestate e della retribuzione oraria lorda prevista dalla corrispondente qualifica dei contratti collettivi¹⁸⁹, le erogazioni gratuite di denaro o di beni e servizi, nonché la differenza tra il valore normale dei beni acquistati e il loro costo effettivo. In relazione al primo punto, sembra opportuno far notare come *“non esista alcuna giurisprudenza recente in merito alla definizione e alla determinazione quantitativa di “costi figurativi”, e nemmeno alcun riscontro di natura fiscale¹⁹⁰”*. Inoltre, il decreto non chiarisce come si debbano valutare le prestazioni volontarie nel caso in cui non esista un contratto collettivo di riferimento.

Al netto di queste problematiche, nel caso di superamento del limite scelto dal singolo ente, sono previsti trenta giorni di tempo, successivi all'approvazione del bilancio, per inviare una segnalazione agli uffici competenti del RUNTS, con la possibilità di recuperare il corretto rapporto nell'esercizio successivo. In caso di ulteriore sfioramento dei limiti, come si è avuto modo di vedere, si procederà alla cancellazione dell'ente.

Da tale conseguenza si evince chiaramente come il tema della prevalenza dell'attività di interesse generale sia quantomeno vitale per la sussistenza di tutti coloro che appartengono al mondo del Terzo Settore.

2.3.4 Attività di raccolta fondi

In relazione alle attività caratteristiche del settore *non profit*, di assoluta rilevanza assume il ruolo della raccolta fondi, storicamente de-commercializzata, a certe condizioni, dalla disciplina del Tuir, e definita in maniera specifica dall'art.7 del decreto in analisi. Andando a riprendere proprio l'art.143

¹⁸⁷ La Cabina di regia è presieduta dal Presidente del Consiglio dei ministri, ed è composta dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali, dal Ministro dell'economia e delle finanze, dal Presidente della Conferenza delle Regioni, dal Presidente dell'Unione Province Italiane (UPI), dal Presidente dell'Associazione Nazionale comuni Italiani (ANCI), dal Presidente della Fondazione Italia Sociale. A tali componenti non è riconosciuto alcun compenso.

¹⁸⁸ Di cui all'art.17 del Codice

¹⁸⁹ Art. 15 del D.Lgs. n.81/2015

¹⁹⁰ LONGONI M., La riforma del Terzo Settore, Milano, 2017, p.14

del Tuir, che si ricorda essere valido solamente per gli enti non commerciali, si nota subito come la norma imponga l'occasionalità di tali attività, al fine di stabilirne la non commercialità. Nel dettaglio, non concorrono alla formazione del reddito “*i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione*”. Soffermandoci brevemente su questa disposizione, a parere di chi scrive non si comprende la motivazione per la quale tale attività debba essere ritenuta de-commercializzata solamente nel caso sussista il requisito della occasionalità. Infatti, considerando che le raccolte fondi costituiscono a tutti gli effetti erogazioni liberali, come tali non dovrebbero assumere rilevanza fiscale negli enti non commerciali, anche se prive del requisito della concomitanza. Sicuramente diverso sarebbe l'approccio “*nel caso in cui i fondi e le offerte pervenute a seguito di scambio od offerta di beni di modico valore dovessero prendere la veste di rapporto sinallagmatico, assumendo valore sia ai fini reddituali che ai fini IVA¹⁹¹*”. A riprova della fondatezza di tale perplessità, nella nuova disciplina il legislatore delegato ha escluso l'attributo dell'occasionalità in materia di raccolta fondi, con la conseguenza che per gli ETS questa attività possa essere svolta in maniera organizzata e continuativa, o comunque abituale.

A questo punto, si rende necessario precisare che, con la definizione “raccolta fondi”, sono comprese sia le storiche iniziative di *fundraising*, quali lasciti testamentari, donazioni e contributi di natura non corrispettiva, sia attività che potrebbero presentare caratteristiche teoricamente commerciali, quali lo scambio o l'offerta di beni di modico valore nei confronti di chi effettua donazioni. Inoltre, si possono citare anche nuovi canali di finanziamento¹⁹², sviluppatasi grazie alle recenti innovazioni tecnologiche, come gli *sms charity*¹⁹³, o il sempre più usato *birthday fundraising*.

In relazione alla formulazione adottata all'interno del Codice, è sicuramente utile circoscrivere i tratti distintivi di tale attività, per differenziarla dalla classica attività di interesse generale e da quelle secondarie. In proposito, l'art.7 stabilisce che la raccolta fondi sia “*il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ETS al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva*”. Da tale definizione si evince come questa tipologia di attività non debba sottostare ai limiti qualitativi e quantitativi di secondarietà e strumentalità, ma solamente al vincolo di destinazione, essendo destinata a finanziare in via esclusiva le attività di interesse generale. In merito, l'Agenzia delle

¹⁹¹ TONINA A., *op cit.*, p.47

¹⁹² Sul tema, SEPIO G., PETTINACCI J., *La raccolta fondi nel Terzo Settore: profili civilistici, fiscali e operativi*, in *Il Fisco*, n.17/2019

¹⁹³ D.M. 5 febbraio 2019

Entrate¹⁹⁴ ha già avuto modo di precisare come siano fondamentali il controllo e la sorveglianza delle modalità di svolgimento della raccolta, al fine di assicurare la reale destinazione dei fondi al perseguimento degli scopi delle realtà *non profit*.

La portata innovativa dell'art.7 è indubbiamente rilevante, poiché, come si è avuto modo di vedere, tende a superare la concezione della raccolta fondi come residuale, consentendo agli ETS di svolgere tali attività in maniera continuativa. Tuttavia, se l'articolo citato rende possibile questa innovativa previsione, la sua esecuzione viene di fatto subordinata al rispetto di specifiche linee guida contenute in un futuro decreto attuativo del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore, oltre ovviamente alla già citata "cabina di regia".

Alcune contraddizioni sono però già da ora evidenti, poiché, passando dal lato civilistico a quello tributario, la prospettiva cambia radicalmente: l'art. 79, quarto comma, nel definire gli elementi delle attività non commerciali ai fini fiscali, copia letteralmente la definizione contenuta nel Tuir, andando quindi a reintrodurre il concetto di occasionalità. Dato il tenore della norma, sembra legittimo domandarsi in quali limiti le attività di raccolta fondi abbiano rilevanza fiscale. Posto che non vi siano particolari problematiche per le attività svolte rispettando i requisiti richiesti dall'art.143 del Tuir¹⁹⁵, laddove la raccolta sia effettuata in maniera diversa, si rende necessario operare delle distinzioni a seconda delle modalità con cui viene esercitata. A tal proposito, particolarmente chiara appare la tesi di Gabriele Sepio, il quale individua la discriminante nella differenza tra raccolte private, e raccolte almeno potenzialmente aventi carattere commerciale¹⁹⁶. Le prime, in assenza di corrispettività, non configurerebbero in alcun modo attività d'impresa e non avrebbero quindi rilevanza fiscale, né ai fini delle imposte dirette, né ai fini IVA. Le seconde, nelle quali rientrano sicuramente le raccolte fondi con scambio di beni di modico valore¹⁹⁷, potrebbero assumere valore ai fini tributari a seconda che prevalga il carattere corrispettivo, piuttosto che quello liberale, dell'iniziativa adottata. Ecco allora che il legislatore potrebbe adottare un approccio di tipo sistematico, andando ad escludere ai fini fiscali questo tipo di entrate e facendo prevalere la finalità solidaristica della causa rispetto al valore del bene in sé. Oppure potrebbe agire al contrario, inquadrando le raccolte fondi svolte in maniera continuativa tra le entrate fiscalmente rilevanti, andando ad enfatizzare l'esistenza di un rapporto sinallagmatico, senza alcuna connessione con ricorrenze o determinate campagne di sensibilizzazione, ponendo in secondo piano la modicità del valore del bene.

¹⁹⁴ Circolare n. 59/2007

¹⁹⁵ Come il carattere pubblico della raccolta, l'occasionalità e la concomitanza con specifiche ricorrenze, ed il valore modico dei beni eventualmente offerti.

¹⁹⁶ SEPIO G., *La fiscalità della raccolta fondi nel quadro della riforma del terzo settore*, in Rivista di diritto tributario, n.12/2019

¹⁹⁷ Si pensi ad esempio ai charity shop oppure alla vendita di merchandising sul sito istituzionale

Alla luce di quanto appena esposto, risulta evidente come nella maggior parte dei casi le attività di raccolta fondi dovrebbero essere computate tra le entrate di natura non commerciale, mentre permane ancora il dubbio per i fondi derivanti dalle raccolte effettuate in via continuativa che presentino, almeno in parte, natura corrispettiva.

§ 2.4 IL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE

In ultima analisi, sembra coerente riportare le norme che disciplinano l'istituzione del RUNTS, in virtù della sua fondamentale importanza nella vita degli ETS, e gli adempimenti necessari alla successiva iscrizione da parte degli ETS. Gli articoli dal 45 al 54 regolano proprio la struttura formale del Registro, volutamente unico a livello nazionale, al fine di evitare e superare le problematiche passate, relative all'esistenza di una pluralità infinita di albi e registri di carattere nazionale o regionale¹⁹⁸, con una conseguente disomogeneità di trattamento tra le diverse organizzazioni. A conferma di questo, è previsto che la sua introduzione a regime andrà a riunire e a sostituire più di 300 registri, albi e anagrafi, relativi agli enti *non profit* finora esistenti¹⁹⁹.

L'istituzione permetterà, quindi, di avere un unico archivio per tutti gli enti iscritti al Terzo Settore, con regole chiare ed uniformi, e di soddisfare l'esigenza di trasparenza mediante la pubblicazione di tutta una serie di dati, generici e contabili²⁰⁰, fino ad oggi non disponibili. Il Registro sarà organizzato su base regionale, probabilmente sulla falsariga del registro delle imprese, e opererà con modalità telematiche. L'attuale sistema pubblicitario per gli enti non commerciali è stato pertanto radicalmente innovato, tanto che l'iscrizione al Registro risulta essere l'elemento costitutivo per acquisire la qualifica di ente del Terzo Settore²⁰¹. Ma non solo: per tutti gli ETS per i quali l'attività commerciale sia prevalente è previsto l'ampliamento del Registro delle imprese con l'introduzione di una nuova categoria riservata a tali enti. Si rinviene, in questo caso, l'obbligo di una doppia iscrizione, tanto al RUNTS quanto al Registro delle imprese.

Appare comunque opportuno ribadire come l'iscrizione risulti facoltativa e non obbligatoria, con una contestuale sopravvivenza di tutti quegli enti *non profit* che sceglieranno di continuare a sottostare alla disciplina previgente, sebbene parzialmente modificata. A questa regola fanno eccezione le

¹⁹⁸ Si fa riferimento, ad esempio, ai registri locali delle Odv, delle Aps e all'anagrafe delle ONLUS gestita dall'Agenzia delle Entrate.

¹⁹⁹ LONGONI M., *op.cit.*

²⁰⁰ Si pensi ai dati riguardanti la forma giuridica, ma anche alle generalità del legale rappresentante, fino alla pubblicazione del rendiconto economico e sociale.

²⁰¹ Art.11 del Codice

Onlus²⁰², per le quali la mancata iscrizione comporterà l'obbligo di devoluzione del patrimonio, e le Odv e Aps, per le quali l'ingresso sarà automatico tramite la trasmigrazione da un registro all'altro. Per tutti gli altri enti *non profit*, l'iscrizione al RUNTS dovrà essere attentamente valutata, ponderando vantaggi e svantaggi, soprattutto per le realtà di dimensione modesta. Come si vedrà nel terzo capitolo, i vantaggi che le associazioni e le fondazioni acquistano mediante la qualifica di ETS, seppur con tutta una serie di oneri in più rispetto agli enti dello stesso tipo che non hanno questa qualifica, attengono sia alle agevolazioni fiscali previste dal Titolo X, sia alla semplificazione dell'acquisto della personalità giuridica.

Detto ciò, il legislatore delegato, conscio dei lunghi passaggi richiesti per consentire l'operatività del Registro, ha contemplato un regime transitorio equiparando sul piano funzionale i registri speciali attualmente esistenti a quello del Terzo Settore. Infatti, alcune norme di carattere fiscale sono già entrate in vigore esclusivamente per le Aps e le Odv iscritte nei rispettivi registri²⁰³. A tal proposito, l'art.53 del Codice prevedeva che entro un anno il Ministero del lavoro e delle politiche sociali avrebbe dovuto definire la procedura per l'iscrizione degli ETS. Sebbene l'uso del passato possa sembrare una forzatura, appare altrettanto evidente come il termine sia scaduto il 3 agosto 2018, senza che tale procedura sia stata resa nota a distanza di ormai tre anni. L'originaria previsione prevedeva anche un successivo termine di 180 giorni nel quale le regioni avrebbero dovuto delineare i procedimenti per il perfezionamento dell'iscrizione e della cancellazione degli ETS. Sebbene le previsioni tempistiche non siano state rispettate, si rileva che a marzo 2019 è stata stipulata una convenzione tra il Ministero del lavoro e Unioncamere, nella quale è stata assegnata a Infocamere la gestione telematica del RUNTS, prevedendo un ulteriore termine di 18 mesi per rendere operative le modalità di iscrizione. A parere di chi scrive, i termini originari presenti nel Decreto appaiono quantomeno ottimistici e avrebbero dovuto essere ponderati con più attenzione, non solo in virtù della situazione attuale, ma anche in previsione delle difficoltà burocratiche necessarie per rendere operativo uno strumento così complesso e importante. Al netto di queste considerazioni personali, tale slittamento nulla toglie alla portata della riforma.

Dopo aver chiarito questi aspetti tecnici, le norme relative al RUNTS si rivelano numerose e molto dettagliate. Invero, Il Registro ha la funzione di annotare e conservare tutti gli eventi tipici della vita dei soggetti appartenenti al Terzo Settore, partendo dalla costituzione, passando alle modifiche statutarie e al deposito dei documenti rilevanti, fino alla loro cancellazione. Anzitutto, vi sono diverse sezioni individuate in base alla caratterizzazione giuridica:

²⁰² Per le ONLUS viene disposta l'abrogazione delle specifiche disposizioni solo a decorrere "dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea di cui all'art. 101, comma 10, e comunque non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro".

²⁰³ Dall'1/1/2018 sono applicabili gli art.77,78,81,82,83 e 102 del Codice.

1. Organizzazioni di volontariato;
2. Associazioni di promozione sociale;
3. Enti filantropici;
4. Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
5. Reti associative;
6. Società di mutuo soccorso;
7. Altri enti del Terzo Settore.

La domanda di iscrizione può essere presentata dal notaio rogante l'atto pubblico, nel caso venga richiesto anche il riconoscimento, oppure dal legale rappresentante dell'ente, depositando l'atto costitutivo, lo statuto ed eventuali allegati, ed indicando la sezione del Registro nella quale l'ente chiede l'iscrizione. Successivamente, è previsto un termine di sessanta giorni nel quale l'ufficio predisposto può iscrivere l'ente, rifiutare la domanda, oppure invitare ad integrare la documentazione richiesta. Quest'ultima è specificatamente individuata dall'art.48 del Codice, che predispone tutta una serie di informazioni obbligatorie da trasmettere, quali la denominazione, la forma giuridica, la sede legale, la data di costituzione, l'oggetto dell'attività d'interesse generale, il codice fiscale o la partita IVA, l'eventuale possesso della personalità giuridica, la generalità dei soggetti con la rappresentanza legale e che ricoprono cariche sociali. Tutti questi dati e gli atti risultanti dal Registro Unico saranno ovviamente opponibili ai terzi. Inoltre, di fondamentale importanza è la disposizione per la quale entro il trenta giugno di ciascun anno debbano essere depositati il bilancio, il rendiconto per cassa, il bilancio sociale²⁰⁴ e i rendiconti delle raccolte fondi. Infatti, sul piano strutturale, il Registro assolve una duplice funzione: costitutiva della qualifica di ente del Terzo Settore, e più genericamente pubblicitaria. A tal proposito si sottolinea come, in questo caso, *“la volontà di uniformare le regole applicabili risulti essere non del tutto funzionale, poiché si è dato per scontato che tutti gli ETS abbiano esercizi coincidenti con l'anno solare²⁰⁵”*, previsione quantomeno dubbia. A parere dello scrivente, sarebbe stato più pertinente disporre il deposito entro trenta giorni dall'approvazione.

In ultima analisi, nel momento finale di vita dell'ente, il Registro compie anche un controllo sull'esistenza delle cause di estinzione o di scioglimento, dando avvio alla procedura di liquidazione²⁰⁶ e fornendo un parere vincolante sulla devoluzione del patrimonio²⁰⁷. Inoltre, la cancellazione di un ente dal Registro può avvenire anche a seguito di provvedimenti giudiziari o tributari, inerenti allo scioglimento, cessazione, estinzione dell'ente o alla carenza dei requisiti minimi richiesti.

²⁰⁴ In presenza di entrate complessive superiori a 1.000.000 di euro.

²⁰⁵ PAGAMICI B., *Gli effetti della cancellazione dal RUNTS*, in *Cooperative ed enti non profit*, n. 3/2018, p.11

²⁰⁶ Art.49 del Codice

²⁰⁷ Art.9 del Codice

Come si è avuto modo di vedere, sarà obbligo dell'ente devolvere il proprio patrimonio, rispettando il vincolo derivante dall'incremento patrimoniale realizzato nel periodo di permanenza nel mondo del Terzo Settore.

2.4.1 Gli adeguamenti statutari

L'ultimo aspetto del presente capitolo riguarda gli adempimenti, e le relative scadenze, ai quali gli ETS devono provvedere per potersi iscrivere al Registro unico. Come si è avuto parzialmente modo di vedere, l'art.102, in merito a ciò, dispone che fino all'operatività del RUNTS continuino ad applicarsi le norme preesistenti per tutti gli enti iscritti nei registri Onlus, Organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, a patto che entro ventiquattro mesi questi si adeguino alle disposizioni inderogabili previste dal Decreto. Inoltre, sempre rispettando il medesimo termine, è possibile procedere a modificare i propri statuti per adeguarli alla nuova disciplina.

Le modifiche statutarie possono ragionevolmente essere distinte in tre specifiche categorie di norme:

- norme inderogabili;
- norme derogabili solamente tramite espressa previsione statutaria²⁰⁸,
- norme che possono essere inserite negli statuti in via facoltativa²⁰⁹.

La Circolare n.20/2018 del Ministero del lavoro permette di chiarire alcuni punti critici a proposito dei termini, dei contenuti e delle modalità di azione delle modifiche necessarie. In particolare, richiama le norme del Codice del Terzo settore e specifica, per ciascuna, se in esse si prevedano obblighi di adeguamento statutari da parte degli ETS. Inoltre, ribadisce come i termini originari siano sostanzialmente scaduti e di come si sia provveduto ad adottate delle proroghe atte a dare più tempo agli ETS per gli adeguamenti di cui sopra. Nello specifico, il termine ultimo era previsto il 3 febbraio 2019, prorogato dapprima al 3 agosto dello stesso anno, poi al 30 giugno 2020, e da ultimo al 31 ottobre 2020, a seguito delle misure adottate nel periodo emergenziale COVID-19 dal Decreto "*Cura Italia*²¹⁰". A tal proposito, la scadenza del 31 ottobre 2020 ha una doppia valenza: è un termine tassativo per gli adeguamenti statutari, ed è un termine che consente di realizzarlo tramite modalità semplificate²¹¹, ovvero con le modalità e le maggioranze previste dall'assemblea ordinaria. In aggiunta, una diversa circolare del Ministero del lavoro²¹² fa notare come il termine in questione

²⁰⁸ La formula usata dal Codice è la seguente: "... se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente".

²⁰⁹ Individuabili con la formula: "l'atto costitutivo o lo statuto possono" oppure "se l'atto costitutivo o lo statuto lo consentono".

²¹⁰ D.L. 17 marzo 2020, n. 18 recante misure di potenziamento del servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

²¹¹ Le modifiche attraverso questa soluzione riguardano le norme inderogabili e quelle derogabili attraverso espressa previsione statutaria, non comprendendo quindi quelle facoltative.

²¹² Circolare MLPS n.13/2019

rappresenti per questi enti non solo un obbligo, bensì *“l’espressione mediante la quale si manifesta la propria libera scelta di permanere all’interno del Terzo Settore”*, in cui le modifiche appaiono come logica conseguenza di questa scelta. Circa l’entrata in vigore delle disposizioni civilistiche del CTS, appare opportuno sostenere la loro efficacia a decorrere dall’adeguamento statutario alle disposizioni del d.lgs. 117/2017, da effettuarsi entro il 31 ottobre 2020.

Chiarito questo punto, è opportuno far notare come il tema degli adeguamenti non riguardi solamente i soggetti menzionati in precedenza, ma anche tutte le altre organizzazioni che vogliano assoggettarsi alla nuova disciplina riservata agli ETS, in particolare associazioni e fondazioni di vario genere. È evidente come per tutti questi enti l’adeguamento non abbia una propria scadenza, in quanto potrà essere il singolo ente a decidere quando e se ottenere l’iscrizione al RUNTS, adeguando di conseguenza il proprio statuto. Viceversa, ciò non vale per le Onlus, le Odv, e le Aps, in quanto l’introduzione a regime della nuova disciplina sostituisce integralmente quella finora adottata da questi soggetti. Si noti che per queste ultime due categorie alcune norme del Codice di carattere fiscale siano già in vigore, mentre per le restanti è stato indicato un termine di efficacia diverso.

Orbene, un chiarimento si rende necessario riguardo l’eventualità che la nascita del RUNTS abbia a realizzarsi prima del 31 ottobre 2020. In questa remota ipotesi, tutti gli enti interessati sarebbero legittimati ad adeguare il proprio statuto anche dopo l’iscrizione al Registro, andando a creare uno scenario quantomeno illogico, visto il fatto che l’adeguamento statutario sia una preconditione essenziale per l’iscrizione al Registro stesso. Onde evitare ciò, il legislatore delegato avrebbe potuto prevedere un termine più flessibile, facendolo coincidere con la data di attivazione del RUNTS. Tuttavia, considerata l’improbabilità di questa ipotesi, sarà ancora possibile modificare gli statuti anche dopo la scadenza del 31 ottobre 2020, fino all’entrata in vigore del Registro unico, che difficilmente avverrà entro l’anno.

Al netto di queste considerazioni, di estrema importanza è chiarire quali siano le conseguenze del mancato adeguamento statutario da parte degli enti obbligati. In merito, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha chiarito come tale possibilità non faccia venire meno l’iscrizione negli attuali registri, almeno fino all’istituzione del RUNTS. Per comprendere questa precisazione, occorre preliminarmente distinguere la posizione delle Odv e delle Aps, rispetto a quella delle Onlus. Per le prime due categorie, al momento dell’entrata in vigore del RUNTS è prevista l’automatica trasmigrazione dei dati da un registro all’altro, attraverso un meccanismo che dovrà essere disciplinato con successivo decreto attuativo. Tale processo comporterà un periodo di tempo, fino a 180 giorni, in cui gli uffici competenti potranno esercitare le proprie attività di controllo, atte a verificare la sussistenza dei requisiti per l’iscrizione, oltre ovviamente alla corretta modifica degli statuti. In pendenza del procedimento, gli enti continueranno ad essere disciplinati dalla rispettiva

normativa di riferimento. Al termine dei 180 giorni, l'ufficio preposto provvederà all'iscrizione al RUNTS, oppure emetterà un provvedimento di diniego²¹³. Laddove si ritenessero necessarie ulteriori modifiche statutarie, queste dovranno essere realizzate senza poter beneficiare del regime "alleggerito", previsto solamente fino al 31 ottobre 2020. Tuttavia, si sottolinea come *"nelle more della istituzione del RUNTS e della successiva migrazione dei dati, le amministrazioni che gestiscono attualmente i registri di cui alle Leggi n. 266/1991, per le ODV, e n. 383/2000, per le APS, possono decidere di cancellare quegli enti i cui statuti non risultino in linea con il Codice del Terzo settore²¹⁴"*. Ricapitolando: qualora queste due tipologie di enti non si dovessero adeguare nei termini, possono provvedere fino all'introduzione del RUNTS, senza però usufruire delle modalità semplificate, fatta salva la potestà delle amministrazioni che gestiscono i registri attuali di cancellare gli enti non in linea con la normativa vigente.

Per quanto attiene alle Onlus, diverse risultano essere le tempistiche e le conseguenze del mancato adeguamento statutario. Con la risoluzione n. 89/E/2019, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la disciplina contenuta nel D.Lgs. n. 460/1997 resterà in vigore fino a quando non troveranno applicazione le nuove disposizioni fiscali, escludendo quindi la migrazione automatica da un registro all'altro. Coerentemente, lo stesso Codice precisa che la normativa esistente verrà abrogata a partire dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea all'applicazione delle misure fiscali, e comunque non prima del periodo di imposta successivo all'operatività del RUNTS. Le Onlus, conseguentemente, non dovranno semplicemente apportare modifiche allo statuto²¹⁵, bensì dovranno redigerne uno nuovo, in linea con le nuove disposizioni normative, il quale acquisterà efficacia solamente a seguito della definitiva entrata in vigore delle norme tributarie grazie ad una clausola sospensiva. Stante il perdurare, nel periodo transitorio, dell'efficacia delle disposizioni vigenti, la stessa circolare di cui sopra aggiunge che la correttezza del nuovo statuto dovrà essere verificata dall'Ufficio del RUNTS territorialmente competente.

Dunque, mentre le Odv e le Aps hanno la facoltà di apportare le modifiche richieste fino all'introduzione del nuovo registro, le Onlus hanno tempo fino al periodo d'imposta successivo all'approvazione della Commissione europea, o comunque fino al periodo d'imposta successivo alla piena operatività del Registro.

Data la complessità del tema, un esempio può rivelarsi particolarmente chiarificatore. Se il RUNTS dovesse essere istituito il primo gennaio 2021, le Aps e le Odv potrebbero modificare i propri statuti fino a tale data, e nei successivi 180 giorni continuerebbero ad applicare la loro previgente disciplina.

²¹³ Adottato nel rispetto dei principi previsti dalla Legge n. 241/1990

²¹⁴ AGOSTINI S., *Ministero del Lavoro: adeguamenti statutarie per gli enti del Terzo settore*, in *Cooperative ed enti non profit*, n. 7/2019, p.47

²¹⁵ Lo statuto originario continuerà ad avere efficacia fintanto l'entrata in vigore delle disposizioni fiscali.

Se l'autorizzazione da parte della Commissione europea dovesse arrivare entro lo stesso anno, le Onlus potrebbero adeguarsi fino al 31 dicembre 2021. Viceversa, se arrivasse nell'anno successivo, le Onlus avrebbero tempo fino al 31 dicembre 2022.

In virtù delle considerazioni emerse, si evince chiaramente come il termine stabilito al 31 ottobre 2020 sia *“meramente ordinatorio e non perentorio”²¹⁶*. Tale data consente solamente di effettuare le modifiche statutarie con delibera dell'assemblea ordinaria dei soci, quindi con un procedimento semplificato e senza il raggiungimento di maggioranze qualificate. In seguito, le suddette modifiche dovranno essere deliberate dall'assemblea straordinaria con quorum qualificati. Come si ha avuto modo di constatare, tale meccanismo è reso possibile dal fatto che il RUNTS non sia ancora entrato in vigore, e che non sia ancora stato inviato alla Commissione Europea il dossier inerente alla Riforma in esame. A tal proposito, appare importante sottolineare che, se le tempistiche fossero state rispettate, il termine sarebbe stato conseguentemente tassativo e non indicativo, come originariamente prospettato.

In conclusione, se gli adeguamenti dovessero essere effettuati dopo la data del 31 ottobre 2020, sarà comunque possibile conservare le agevolazioni fiscali fin quando la riforma non sarà pienamente operativa: le Onlus continueranno ad applicare la propria disciplina, mentre le Odv e le Aps potranno beneficiare delle norme fiscali già entrate in vigore il primo gennaio 2018.

²¹⁶ FORTE N., *Adeguamento degli statuti degli ETS entro il 30 giugno 2020: il termine è ordinatorio e non perentorio*, in *Fisco e società*, 4 novembre 2019, p.1

CAPITOLO 3

“LA FISCALITA’ DEL TERZO SETTORE”

INTRODUZIONE

Il nuovo regime fiscale degli ETS costituisce una delle novità più rilevanti introdotte dal D.Lgs. n.117/2017. Tale disciplina, a cui il legislatore ha dedicato interamente il decimo titolo, è stata semplificata ed armonizzata in considerazione delle disposizioni comunitarie e del quadro legislativo esistente. Quest’ultimo, come si evince dalla relazione illustrativa, era caratterizzato *“da un’estrema frammentazione, con una pluralità di disposizioni che si sono stratificate nel corso del tempo, creando un sistema fiscale non del tutto omogeneo”*²¹⁷ per gli enti *non profit*. Il quadro normativo previgente, effettivamente, affiancava alle norme di carattere generale e residuale degli enti non commerciali, di cui agli articoli dal 143 al 149 del D.P.R. 917/1985, una varietà di disposizioni di carattere speciale applicabili a specifici enti.

Il Parlamento, attraverso la legge delega, ha definito una serie di criteri direttivi per riformare la disciplina di cui sopra, tra i quali si possono menzionare:

- la revisione complessiva della definizione di ente non commerciale²¹⁸;
- l’armonizzazione del regime di deducibilità e detraibilità delle erogazioni liberali e dei regimi fiscali e contabili semplificati previsti per gli enti del Terzo Settore;
- l’introduzione di specifiche agevolazioni per favorire il trasferimento dei beni patrimoniali ai suddetti enti;
- la revisione dell’attuale disciplina delle Onlus, con specifico riferimento alla definizione delle attività istituzionali e di quelle connesse.

Prima di procedere oltre, una premessa risulta quantomeno necessaria. A tal proposito, occorre ricordare che la gran parte delle disposizioni fiscali contenute nel Titolo X²¹⁹ si potranno applicare dal periodo d’imposta successivo all’autorizzazione della Commissione Europea, e comunque non prima di quello successivo alla piena operatività del RUNTS. Anche in considerazione dell’ulteriore slittamento previsto per gli adeguamenti statutari, a causa della pandemia che ha colpito il Paese, si ritiene ormai certo che tali disposizioni troveranno applicazione non prima del 2022.

²¹⁷ Relazione illustrativa: schema di decreto legislativo recante "Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106".

²¹⁸ Il concetto di ETS non va a sostituire quello di ente non commerciale.

²¹⁹ Così come, conseguentemente, le disposizioni di coordinamento normativo, quelle di natura abrogativa del Codice e quelle abrogative di norme tributarie.

Coerentemente con la nuova disciplina, il Codice, con la stessa decorrenza differita, rende inapplicabili agli ETS determinate norme previste per gli enti non commerciali, come il regime istituito dalla legge n. 398/1991 e gli articoli dal 143 al 149 del Tuir. Inoltre, relativamente alle Onlus, sono abrogate alcune norme agevolative, quali gli articoli dal 10 al 20 del D.Lgs. n.460/1997, l'art.20-bis, D.P.R. n. 600/1973 e l'art.150 del Tuir.

In relazione all'entrata in vigore differita, fanno eccezione alcune specifiche norme già applicabili alle organizzazioni di volontariato, alle associazioni di promozione sociale, e alle Onlus. Nello specifico, le seguenti disposizioni risultano in vigore dal 1° gennaio 2018:

- art. 77 (titoli di solidarietà);
- art. 78 (regime fiscale del *social lending*);
- art. 81 (social bonus);
- art. 82 (imposte indirette e tributi locali);
- art. 83 (detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali);
- art. 84, comma 2 (immobili delle Odv esenti IRES);
- art. 85, comma 7 (immobili delle Aps esenti IRES);
- art. 102, comma 1, lett. e), f), e g), relativo all'abrogazione delle norme del Tuir in merito alle deduzioni e detrazioni per erogazioni liberali.

Ciò premesso, è possibile approcciarsi con la giusta contezza all'analisi introduttiva della nuova disciplina fiscale.

L'art. 73, comma 1, del Tuir, in riferimento agli enti residenti nel territorio dello stato, qualifica come commerciali gli enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (lett. b), e come non commerciali gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (lett. c). Da tale definizione si evince come la relativa qualifica prescindendo dalle finalità perseguite, e come la distinzione operi sulla base del solo giudizio di prevalenza o non prevalenza delle attività commerciali statutariamente previste, e delle entrate effettivamente realizzate. La Legge delega²²⁰, a riguardo, "*ancorava la revisione dell'ente non commerciale alle finalità perseguite, indipendentemente dalla natura dell'attività esercitata*²²¹". Tuttavia, a livello di attuazione della delega, la disciplina non si è esattamente sviluppata in tal senso. Sebbene sia stata coerentemente accentuata l'enfasi sull'aspetto finalistico, non è stata superata la centralità della natura (commerciale o non commerciale) dell'attività, sia ai fini della imponibilità dell'attività stessa, sia per la qualificazione della natura dell'ente (ente commerciale o ente non commerciale).

²²⁰ Art. 9, comma 1, lett. a, Legge n. 106/2016

²²¹ COLOMBO G.M., *ETS: enti commerciali o enti non commerciali?*, in *Cooperative e enti non profit*, n. 1/2020, p.23

Sintetizzando, sotto il profilo civilistico si può pacificamente asserire che l'ETS persegue finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale. Sotto il profilo fiscale, rispetto agli orientamenti della delega, *“vi è stata una sorta di ritorno al passato²²²”*, reinquadrando gli ETS entro il rigido binomio dettato dalla prevalenza della natura delle attività svolte, sia pure in un differente contesto di definizione dell'attività commerciale. In relazione a ciò, l'auspicio che il legislatore potesse concentrarsi unicamente sulle finalità dell'ente o sulla destinazione dei proventi, consentendo *“di superare quella concezione improduttiva del terzo Settore che è alla base della legislazione sia civilistica che fiscale²²³”*, è stato purtroppo disatteso.

Tuttavia, come si avrà ampiamente modo di vedere in seguito, la prevalenza dell'attività commerciale non preclude la possibilità di far parte del Terzo Settore, ma diventa altresì fondamentale ai fini della corretta applicazione della disciplina fiscale. Elemento di assoluta novità (ma anche di maggiore criticità) è, pertanto, quello di aver riconosciuto espressamente che un ETS possa svolgere attività imprenditoriale anche in via esclusiva o prevalente. A differenza di quanto previsto finora per le Odv e per le Onlus, le quali, se svolgono attività commerciale superando i limiti consentiti, perdono la loro qualifica e vengono cancellate dai rispettivi albi e registri, qualora ciò accadesse ad un ETS, esso conserverebbe comunque l'iscrizione nel Registro Unico.

In linea generale la Riforma, con particolare riferimento al trattamento tributario, introduce una decommercializzazione su due livelli: uno destinato alla generalità degli enti²²⁴, l'altro destinato alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale²²⁵, alle quali sono concesse maggiori agevolazioni in virtù delle loro peculiari caratteristiche.

Il legislatore, inoltre, ha previsto tutta una serie di importanti misure di sostegno al comparto, come l'esenzione dalle imposte sulle successioni e sulle donazioni per i trasferimenti a favore dell'ente, l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, l'esenzione dall'imposta di bollo e, soprattutto, nuove deduzioni e detrazioni per coloro che effettuano liberalità a favore degli ETS.

In aggiunta, il Codice permette agli enti del Terzo Settore non commerciali di applicare, in via opzionale, un regime forfetario di determinazione del reddito per le attività commerciali svolte, *“coerente con l'attenuazione o, comunque, la diversità di capacità contributiva riconosciuta a tali enti²²⁶”*. Infine, in ottemperanza alla libera scelta di iscrizione al RUNTS, sono previste una serie di norme di raccordo con le diverse previsioni del sistema fiscale, che continueranno ad applicarsi a tutti quei soggetti che decidono autonomamente di non qualificarsi come ente del Terzo Settore.

²²² COLOMBO, *op.cit.*, p.24

²²³ MAZZULLO A., *Verso una funzione “imprenditoriale” del Terzo Settore*, in *Cooperative e enti non profit*, n.7/2017,p.23

²²⁴ Capo I, articoli 79-83.

²²⁵ Capo II, articoli 84-86.

²²⁶ FICARI V., *Prime osservazioni sulla “fiscalità” degli enti del terzo settore e delle imprese sociali*, in *Riv.Trim.dir.trib.*, n. 1/2018, p.59

§ 3.1 IL NUOVO QUADRO NORMATIVO

Come premesso, il Codice del Terzo Settore cerca di attuare una razionalizzazione e semplificazione del quadro legislativo fiscale esistente, contraddistinto da una molteplicità di disposizioni che, stratificandosi nel corso del tempo, hanno creato un sistema fiscale laborioso ed eterogeneo per gli enti *non profit*. Tale obiettivo, già da una prima lettura, non sembra del tutto riuscito, in virtù della convivenza forzata tra le discipline che regolano rispettivamente gli enti del Terzo Settore, gli enti non commerciali, e gli enti commerciali²²⁷.

Al netto di queste considerazioni preliminari, l'analisi del nuovo regime fiscale non può che partire dal Titolo X, suddiviso in quattro capi:

- il capo I contiene le disposizioni generali e speciali sugli Enti del Terzo Settore;
- il capo II è dedicato alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale;
- il capo III regola le scritture contabili;
- il capo IV prevede opportune disposizioni transitorie e finali.²²⁸

In materia di imposte sui redditi, l'art.79 del Codice risulta essere fondamentale ai fini della corretta comprensione dell'intera disciplina. Tale norma si interessa, in modo particolare, di decommercializzare ai fini fiscali le attività commerciali esercitate dagli ETS a prescindere dalla loro principalit  e, di conseguenza, dalla natura commerciale o non commerciale dell'ente *ex art. 73 Tuir*. La corretta coesistenza tra attivit  istituzionali e attivit  commerciali costituisce uno degli aspetti pi  rilevanti dell'intera riforma che ha investito il settore *non profit*. Nel precedente quadro normativo, la proporzione tra le attivit  svolte con modalit  commerciali e le attivit  complessivamente svolte dagli enti in questione non era stata delineata in modo preciso e oggettivo. Inoltre, *“i concetti di ente non commerciale e di attivit  non commerciali sono ancora dibattuti, incerti, senza unanimit  di pensiero²²⁹”*. Su tali incertezze si fonda *“buona parte del fallimento delle pregresse impostazioni legislative che, in diverse circostanze, hanno contribuito a generare la proliferazione di diffuse pratiche elusive²³⁰”*. Effettivamente, l'opportunit  di godere di agevolazioni o esenzioni fiscali ha contribuito, in certi casi, a trascurare le previsioni statutarie, spostando l'attenzione dai profili

²²⁷ A riguardo, si potrebbe pacificamente affermare che il legislatore delegato abbia previsto un doppio regime: gli enti del Terzo Settore sono tenuti ad osservare, infatti, sia le nuove disposizioni contenute nel Codice, sia le previsioni del Tuir, fatte salve le disapplicazioni, le abrogazioni e le previsioni di coordinamento generale introdotte dal medesimo.

²²⁸ Inoltre, tali disposizioni risultano strettamente in relazione con l'articolo 94, dedicato ai controlli fiscali ed inserito nel Titolo XI, e con gli articoli 100, 101 e 103, relativi ai regimi transitori, alle abrogazioni e all'effettiva entrata in vigore, contemplati nel Titolo XII.

²²⁹ BUTTUS S., *L'ente del Terzo settore quale ente non commerciale*, in Riv.dir.trib., 12 luglio 2019

²³⁰ RIVETTI G., *La qualificazione tributaria delle attivit  degli “Enti di Terzo Settore” tra incertezze interpretative e ripensamenti legislativi*, in Riv. Dir. Trib., 18 novembre 2019

costitutivi ai regimi fiscali premiali. D'altro canto, "non commercialità" e "assenza di scopo di lucro" rappresentano nozioni differenti ma spesso erroneamente confuse, rispetto alle quali non sempre si rivela agevole rintracciare i sottesi caratteri distintivi.

In tale scenario, il legislatore delegato, conscio del valore strutturale della problematica, ha voluto rimarcare la facoltà per gli enti del Terzo Settore di poter svolgere attività diverse a condizione che risultino dall'atto costitutivo e siano secondarie e accessorie rispetto alle attività di interesse generale. Sul piano funzionale, innovando la disciplina²³¹, ha riconosciuto la natura non commerciale delle attività di interesse generale qualora siano svolte con modalità anti-economiche. Nello specifico, ai sensi dell'art. 79, comma 2, del CTS, le attività di interesse generale sono considerate di natura non commerciale allorché esse siano svolte a titolo gratuito o dietro corrispettivi che non superino i costi effettivi. Tale disposizione si manifesta pienamente orientata verso un allineamento con le disposizioni comunitarie, in rapporto alle quali l'omessa distribuzione di potenziali avanzi di gestione tra i soci o il reinvestimento nell'attività istituzionale non sono caratteristiche idonee ad escludere la natura economica dell'attività. Conseguentemente, solamente in presenza di un servizio reso gratuitamente o senza margini di lucro si può configurare una attività non commerciale²³².

L'adeguamento ai principi comunitari ha sollevato da subito qualche perplessità in merito alle caratteristiche del *favor*. La prima preoccupazione è quella di compromettere le prospettive di sviluppo dell'intero settore, in virtù del fatto che la qualifica di "ente non commerciale" può essere riconosciuta esclusivamente agli enti in perdita o destinati a gestioni non profittevoli. Secondariamente, si rischia di incidere negativamente sulla dimensione economica dell'ente, caratteristica, quest'ultima, che rappresenta un elemento di autonomia tipico delle moderne configurazioni *non profit*. L'eventualità di utili costituisce, infatti, una variabile economica e non commerciale, rappresentativa del corretto andamento gestionale dell'ente.

Coerentemente con quanto esposto sopra, il Codice dispone che, ai sensi dell'art. 79, comma 5, l'ente è considerato non commerciale quando esercita in via esclusiva o prevalente attività di interesse generale con modalità non commerciali. Laddove ciò non si verificasse, occorrerà analizzare se i proventi derivanti dalle attività istituzionali, svolte con modalità commerciali, nonché le attività diverse, siano o meno prevalenti rispetto alle entrate di natura non commerciale. Si ricorda, a tal fine, come lo stesso Codice subordini il diritto all'applicazione del regime forfetario e di ulteriori determinate esenzioni ed agevolazioni, alla qualifica "non commerciale" dell'ente.

Ciò posto, l'impostazione di cui al novellato articolo 79, oltre a rivestire un ruolo determinante, è altresì particolarmente complessa, richiedendo, quindi, un dettagliato approfondimento.

²³¹ Un ente non commerciale che eserciti la propria attività a fronte di corrispettivi che non superano i costi effettivi, potrebbe qualificarsi come non commerciale solamente se venissero rispettati gli ulteriori requisiti di cui all'art.143 Tuir.

²³² Commissione europea, 19 dicembre 2012, n. 2013/284/UE.

3.1.1 Attività decommercializzate

Per definire la qualifica fiscale dell'ente, risulta essenziale determinare in via preliminare la natura delle attività di interesse generale. Per tutti gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, il secondo comma dell'art. 79 precisa a quali condizioni le attività di interesse generale possono essere considerate di natura non commerciale. Quest'ultimo aggettivo è utilizzato dal legislatore tributario al fine di manifestare l'irrelevanza reddituale dei proventi rispetto alle regole del reddito di impresa, nonché la disapplicazione del c.d. principio di attrazione nel reddito di impresa *ex art. 81, Tuir*. Citando Mazzullo, *“la decommercializzazione è una fictio iuris, in virtù della quale un'attività, oggettivamente considerata come commerciale, non viene considerata tale, con la conseguente irrilevanza dei proventi sul piano della formazione del reddito imponibile²³³”*.

Per quanto attiene al Terzo Settore, il *trend* legislativo coincide con il riconoscimento del beneficio fiscale per la particolare tipologia di attività esercitata, per il rispetto delle regole gestionali e del divieto di lucro soggettivo. Ciò risulta valido anche nel caso in cui l'oggetto principale o esclusivo sia costituito da un'attività imprenditoriale, come definita ai fini fiscali dall'art. 55 del Tuir, ma destinata ad essere svolta seguendo determinati requisiti. Di conseguenza, alcune delle decommercializzazioni analizzate in seguito sono valide anche per gli ETS commerciali.

All'interno della nuova disciplina tributaria, due sembrano essere i criteri generali che devono essere considerati qualora l'attività esercitata appartenga a quelle definite all'art. 5 del Codice:

1. le attività devono essere condotte a titolo gratuito. Si rileva, a riguardo, che non ha molto senso decommercializzare attività che per natura già sono non commerciali, in quanto non corrispettive;
2. le attività devono essere svolte dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi²³⁴, costituiti sia dai costi diretti, quanto da quelli indiretti. Questa modalità non economica di gestione dell'impresa commerciale assume la valenza di principio generale.

Anzitutto, risulta chiaro come il concetto di attività commerciale non corrisponda più a quello dettato dall'art. 55 del Tuir. Ciò che rileva, ora, ai fini della decommercializzazione dell'attività, è l'antieconomicità di esercizio della stessa. Questa, per essere considerata non commerciale, non può essere, come generalmente accade per le imprese, organizzata in modo tale da garantire quantomeno la remunerazione dei fattori produttivi, compreso il capitale investito, con i ricavi realizzati dalla gestione. I requisiti di cui sopra risultano ancora più interessanti se posti in relazione al terzo comma dell'art.143 del Tuir²³⁵. A tal proposito, se da un lato l'art.79 del Codice allarga notevolmente la

²³³ MAZZULLO, *op.cit.* p.230

²³⁴ La determinazione dei costi effettivi diventa, di conseguenza, fondamentale. A tal proposito sarà opportuna una precisazione da parte del legislatore.

²³⁵ Disapplicata agli ETS ai sensi dell'art.89 del Codice.

platea delle attività decommercializzate, estesa ora a tutte le attività di interesse generale e non più solo a quelle con finalità sociali, dall'altro lato ne restringe il vantaggio, in quanto ora la decommercializzazione è strettamente legata al rapporto tra i corrispettivi incassati e i costi effettivamente sostenuti²³⁶. Alla luce di questa comparazione, l'agevolazione introdotta dal Codice non sembra risultare particolarmente conveniente, in quanto stabilisce che non debbano essere assoggettate ad imposta attività svolte gratuitamente, o addirittura in perdita. Tuttavia, tale considerazione non deve trarre in inganno: tra i vantaggi della previsione normativa si possono annoverare, infatti, sia le semplificazioni dal punto di vista dichiarativo e dal punto di vista IVA, in quanto la non commercialità si estende anche a tale imposta, sia la conseguente possibilità di qualificarsi come ente del Terzo Settore non commerciale. Inoltre, il D.Lgs. n.119/2018 ha introdotto una limitatissima marginalità, in quanto stabilisce che *“le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi”*²³⁷. Ciò significa che i ricavi possono superare, in un periodo d'imposta ed entro il limite del 5 per cento, i costi dell'attività, senza che questo comporti la perdita della qualifica di ente non commerciale. Il calcolo di tale percentuale deve avvenire per ciascun periodo d'imposta, fino ad un massimo di due consecutivi, consentendo di accertare se sia stato o meno superato il limite di tolleranza previsto. Ne consegue che, *“laddove dovessero realizzarsi le circostanze indicate in precedenza, a far tempo dal terzo periodo d'imposta l'ente dovrà adeguarsi ai criteri di cui al comma 2²³⁸ e qualsiasi scostamento rispetto ai parametri ivi previsti determina la qualifica dell'attività come commerciali”*. L'esempio riportato nella Relazione illustrativa al Decreto correttivo²³⁹ fa riferimento a *“maggiori entrate intervenute alla fine dell'esercizio o alla riduzione dei costi non preventivamente determinabili dall'ente”*, precisando, in tal modo, la *ratio* della disposizione, tesa ad impedire che l'applicazione di rigorosi parametri di commercialità, anche nella circostanza di scostamenti di lieve entità tra ricavi e costi, possa incidere irreversibilmente sullo *status* fiscale dell'ente. Nonostante ciò, parte della dottrina ha eccepito che la nuova disposizione *“risulta ancorata a valori contabili non sempre in grado di svelare le reali ed effettive attività degli organismi in esame”*²⁴⁰.

Orbene, nell'ipotesi di svolgimento di più attività d'interesse generale, un chiarimento appare quantomeno opportuno. In tal caso, infatti, occorre chiedersi se la soglia di tolleranza operi sul complesso delle attività svolte, consentendo, di conseguenza, una compensazione tra attività condotte

²³⁶ L'art.143 del Tuir decommercializzava gli introiti delle convenzioni indipendentemente dal rapporto con le spese.

²³⁷ Il comma 2-bis è stato inserito dall'art. 24 ter comma 3 del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119.

²³⁸ Ovvero marginalità zero o negativa.

²³⁹ Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, recante: «Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106.

²⁴⁰ RIVETTI G., *op. cit.*, p.2

in modalità commerciali, e attività non commerciali, oppure se vada verificata su ogni singola attività. In merito a ciò, il legislatore non si è ancora pronunciato, sebbene il dato testuale sembrerebbe propendere per la seconda interpretazione. A riprova di ciò, la circolare dell'aprile 2019 del CNDCEC sostiene che il computo dell'attuale 5% debba essere effettuato per ciascuna attività di interesse generale, in modo da verificare se sia stato o meno superato il limite previsto per il singolo periodo di imposta.

Sempre in tema di attività non commerciali, il terzo comma dell'art.79 prevede che l'attività di ricerca scientifica possa essere considerata tale, anche nel caso produca utili, purché questi siano reinvestiti nella medesima attività²⁴¹. Non viene, quindi, posto limite alcuno all'eccedenza dei proventi dell'impresa rispetto ai costi effettivi. Tale disposizione risulta emblematica del nuovo approccio normativo, ed esprime, inoltre, un considerevole cambio di prospettiva nella politica legislativa in materia di enti non commerciali, "*considerando ammissibile un fine di lucro oggettivo con eccedenza positiva tra entrate e costi purché questa, come utile, non sia destinata egoisticamente attraverso forme di distribuzione e attribuzione agli associati e ai membri dell'ente*²⁴²".

In aggiunta alle attività di cui sopra, considerate di natura non commerciale a prescindere dalla qualifica dell'ente, non concorrono a formare il reddito degli ETS non commerciali²⁴³:

- i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche svolte in maniera occasionale, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche²⁴⁴ per lo svolgimento delle attività di cui ai commi 2 e 3 dell'art.79.

In merito al primo punto, il legislatore delegato, seguendo pedissequamente l'art. 143, comma 3, lett. a), Tuir, considera non commerciale esclusivamente la raccolta fondi avente il requisito dell'occasionalità. Come già riportato in precedenza²⁴⁵, tale disposizione risulta in netto contrasto con l'art.7 dello stesso Codice del Terzo Settore, il quale consente la raccolta organizzata in via continuativa, riconoscendone, di conseguenza, il fondamentale valore. Tale contraddizione causerà innumerevoli problematiche pratiche, rendendo quindi necessario un'ulteriore intervento correttivo. *In primis*, sarà opportuno individuare le caratteristiche dell'occasionalità. *In secundis*, una volta accertata l'abitudine, bisognerà definire come si calcola la base imponibile. A parere di chi scrive, non appare equo che tale materia imponibile possa essere computata in base ai rendiconti delle

²⁴¹ La norma è estesa anche alle attività di ricerca scientifica che enti del Terzo settore affidino ad Università ed altri enti di ricerca perché svolte ai sensi del D.P.R. n. 135/2003.

²⁴² FICARI V., *op.cit.*, p.73

²⁴³ Essendo esenti da ogni altro tributo ai sensi dell'art.89 del Codice.

²⁴⁴ Di cui all'art.1, comma 2, D.Lgs. 165/2001

²⁴⁵ Par. 2.3.4.

raccolte, in quanto questi non riportano quota parte delle spese generali di funzionamento dell'ente. Infine, sarà necessario capire la natura del reddito. Fermo restando che non possa trattarsi di reddito d'impresa, di cui all'art.55 del Tuir, persistono dubbi anche sull'eventuale collocazione all'interno dei redditi diversi, disciplinati dall'art.67 del Tuir. A tal fine, sarà fondamentale verificare la presenza di un'attività sinallagmatica di scambio di beni o di servizi di tipo corrispettivo, l'unica attività che sembrerebbe avere i requisiti produttivi di un reddito d'impresa. Tali considerazioni sembrano coerenti con lo spirito della Riforma, le cui disposizioni tributarie sono essenzialmente dedicate ad enti *“che si finanziano prevalentemente con entrate non sinallagmatiche”*²⁴⁶.

Orbene, in relazione ai contributi, il Codice dispone che non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo Settore non commerciali *“i contributi e gli apporti erogati dalle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n.165 per lo svolgimento delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo”*²⁴⁷. Tuttavia, la norma menzionata non chiarisce se tali contributi siano da intendersi al di fuori di un rapporto sinallagmatico, e quindi siano di fatto erogazioni liberali, oppure se siano da considerare contributi-corrispettivi per servizi resi all'amministrazione erogante. Per coerenza sistematica, personalmente si propende per la prima interpretazione. A riprova di ciò, è principio consolidato che i contributi-erogazioni liberali siano considerati introiti istituzionali per gli enti *non profit* e, quindi, non si rinviene alcun contrasto nel fatto che tali erogazioni siano considerate non commerciali anche per gli enti del Terzo Settore. Infine, il D.Lgs. n.105/2018 ha sancito che *“si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività svolte con modalità non commerciali”*²⁴⁸. Sostanzialmente, i tre commi citati nel decreto correttivo sono utili per porre a confronto due tipi di entrate, al fine di verificare se l'ETS in esame, come si vedrà nel prossimo paragrafo, risulti essere di natura non commerciale.

Chiarito questo punto, nell'ottica di perfezionare le considerazioni in merito alla disciplina delle decommercializzazioni, un'ultima menzione si rende necessaria per il sesto comma dell'art.79. Quest'ultimo, esclusivamente in relazione alle associazioni del Terzo settore, prevede che *“si considera non commerciale l'attività svolta nei confronti dei propri associati e dei familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo*

²⁴⁶ Circolare CNDCEC *Riforma del Terzo settore: elementi professionali*, novembre 2017.

²⁴⁷ Art.79, comma 4, lett. b).

²⁴⁸ Art. 79, comma 5-bis.

di quote o contributi associativi. Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei familiari e conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità”.

Appare d'uopo, in questa sede, un richiamo all'art.148 del Tuir, a cui il comma citato si ispira, riducendone la portata e la conseguente valenza. Il suddetto articolo, non più applicabile agli ETS ma sempre in vigore per alcune ristrette categorie di associazioni, prevede una serie di rilevanti decommercializzazioni. Anzitutto, non è valutata commerciale l'attività esercitata nei confronti degli associati o dei partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Secondariamente, non concorrono a formare il reddito complessivo le somme versate dagli associati o dai partecipanti a titolo di quote o contributi associativi. Infine, il terzo comma dell'art.148 prevede che, per alcune specifiche tipologie di associazioni²⁴⁹, non si considerino commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o ai partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi contributi e quote supplementari. Dalla comparazione appena effettuata, si comprende chiaramente come il sesto comma dell'art.79 riprenda solamente le prime due fattispecie presenti all'art.148, tralasciando il fondamentale terzo comma, che consente, di fatto, una decommercializzazione “generalizzata” per le attività svolte nei confronti dei soci e dei soggetti ad essi correlati. Nello specifico, il CTS considera attività di natura commerciale “*le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei familiari degli stessi, verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari [...]*”.

Dopo che la riforma sarà definitivamente entrata in vigore, l'art.148 continuerà ad essere applicato unicamente per le prestazioni poste in essere dalle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, e sportive dilettantistiche²⁵⁰. Di conseguenza, le prestazioni commerciali rese da qualsiasi ETS nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, fatta salva una specifica eccezione per le Aps, saranno considerate commerciali. Tale previsione, insieme alla contestuale disapplicazione della legge n. 398/1991²⁵¹, risultano due fattori molto critici per tutte le associazioni che dovranno valutare la convenienza o meno dell'assoggettamento alla nuova disciplina.

²⁴⁹ Queste comprendono le associazioni politiche, sindacali e di categoria, le associazioni religiose, assistenziali, e quelle sportive dilettantistiche.

²⁵⁰ Si rinviene, in tal caso, un possibile eccesso di delega.

²⁵¹ La quale prevede il regime forfetario per le piccole associazioni senza fini di lucro

3.1.2 Enti del Terzo Settore non commerciali

Strettamente collegato al tema della natura dell'attività, vi è quello della natura dell'ente. Come emerge dalla relazione illustrativa, la fiscalità degli ETS è stata concepita sulla distinzione tra attività commerciali e attività non commerciali e, conseguentemente, sulla base della natura dell'ente stesso. Per il legislatore delegato, tale distinzione risulta ideata a disciplinare differenzialmente la fiscalità degli enti che svolgono attività di carattere generale con modalità prevalentemente non commerciali. In tal senso, il quinto comma dell'art.79 individua e definisce specificamente il *genus* degli enti del Terzo Settore non commerciali, distinguendoli, contestualmente, dagli altri generici enti. Ai fini della disciplina del D.Lgs. n.117/2017, si considerano enti non commerciali gli enti “...che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo.” Dunque, a prescindere dalle previsioni contenute nello statuto, gli ETS sono considerati di natura non commerciale qualora svolgano, in via esclusiva o prevalente, attività d'interesse generale in conformità ai criteri indicati ai commi 2 e 3 dell'art. 79 del CTS, indipendentemente dal fatto che vi sia o meno l'esercizio di attività di impresa. In altri termini, le entrate derivanti da attività non considerate commerciali, tenuto conto del valore normale delle cessioni e delle prestazioni svolte, devono superare, nel medesimo periodo d'imposta, i proventi delle attività svolte in forma d'impresa²⁵², e delle attività diverse di cui all'art.6. Da qui l'importanza di stabilire preliminarmente, come si è cercato di fare, la natura dell'attività svolta.

Una volta attuata l'opportuna qualificazione tributaria, l'ETS, se commerciale, dovrà determinare il proprio reddito in base al principio di attrazione al reddito d'impresa di tutte le tipologie reddituali prodotte ovvero, se non commerciale, procedere alla sommatoria dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, secondo le disposizioni dell'art.8 del Tuir. Con riferimento alla diversa natura dell'ente, occorre sottolineare che, a differenza di quanto disposto all'interno del Tuir, “*la decommercializzazione non è conseguenza della qualifica di ente non commerciale, bensì è tale qualifica ad essere influenzata dalla decommercializzazione*”²⁵³.

In relazione al descritto criterio della prevalenza, fondamentale ai fini qualificatori dell'ente, è rilevante notare che esso non risulti particolarmente alternativo rispetto a quello adottato sinora dall'art.149, comma 1, Tuir, per gli enti non commerciali. A tal proposito, il CNDCEC ha evidenziato, in sede di audizioni parlamentari, come il medesimo non appaia ottemperare in toto ai criteri direttivi contenuti nella legge 6 giugno 2016, n. 106. Effettivamente, la delega auspicava una “*revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connesso alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente*”²⁵⁴. Palese, pertanto, era l'intento di valorizzare il divieto di lucratività

²⁵² Fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione.

²⁵³ MAZZULLO A., *op.cit.* p.229

²⁵⁴ Art.9, comma 1, lett. a).

sogettiva, dato dalla destinazione dei proventi al perseguimento della *mission* sociale, rispetto a quella oggettiva, data dall'economicità dell'attività commerciale svolta, mediante l'introduzione di un regime tributario di vantaggio connesso all'impatto sociale generato. Sembrava d'uopo, in altri termini, derogare alla classificazione su cui si fonda il sistema ordinario di tassazione del reddito degli enti collettivi previsto all'art.73 del Tuir, che dà enfasi esclusivamente alla natura dell'attività esercitata in via principale dall'ente stesso e che, in ragione di essa, distingue tra enti commerciali e non commerciali, ai soli fini delle regole di misurazione della base imponibile²⁵⁵.

La riforma, da questo punto di vista, sembra aver disatteso le aspettative, nella misura in cui la natura dell'ente risulta ancora legata a valutazioni quantitative, sia pure in un differente contesto di definizione dell'attività commerciale. Va detto però che, nell'ottica del legislatore delegato, le disposizioni in esame sono sostanzialmente modellate per enti di natura non commerciale, e “*vanno lette in stretta correlazione con quelle disciplinanti l'impresa sociale*”²⁵⁶. Dunque, preminente era impedire che dei soggetti di fatto commerciali si potessero servire abusivamente della qualifica di ETS non commerciale. In proposito, è da segnalare positivamente la facoltà per l'ETS di svolgere un'attività di interesse generale in forma d'impresa, anche in via esclusiva o prevalente, senza che questo comporti la cancellazione dal RUNTS. Inoltre, qualora l'ente ritenesse di non poter più soddisfare i requisiti della decommercializzazione, svolgendo attività organizzata e corrispettiva con adeguati margini di risultato, potrà valutare l'opportunità e la convenienza ad assumere la qualifica di “impresa sociale”.

Coerentemente, per gli enti commerciali *ex art. 73, comma 1, lett. b) Tuir*, “*la scelta di collocarsi nell'alveo delle imprese sociali non dovrebbe comportare alcun problema di carattere fiscale in capo all'ente*”²⁵⁷. Da tali considerazioni si evince chiaramente come l'intento del riformatore delegato fosse duplice: dedicare un regime di favore agli enti non commerciali, e fare dell'impresa sociale il polo attrattivo di tutti quei soggetti che svolgono attività commerciale prevalente, pur con i limiti derivanti dal reinvestimento degli utili nelle finalità di interesse generale.

Ciò chiarito, ove siano superati i limiti di cui sopra, è interessante chiedersi cosa accade nel caso in cui l'ente non commerciale dovesse perdere la relativa qualifica tributaria. Il codice, a riguardo, dispone che “*il mutamento della qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale*”²⁵⁸.

²⁵⁵ Gli enti collettivi sono, infatti, soggetti passivi IRES se e in quanto capaci di produrre nuova ricchezza (lucro oggettivo), essendo irrilevanti sia la destinazione impressa alla ricchezza prodotta, sia le finalità (ideali o socialmente rilevanti) dai medesimi perseguite.

²⁵⁶ CEOLIN M., *Il c.d. codice del terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1/2018, p.74

²⁵⁷ COLOMBO G.M., *Passaggio da ente (non) commerciale a ETS o a impresa sociale: implicazioni contabili e fiscali*, in *Cooperative e enti non profit*, n.4/2018, p.4

²⁵⁸ Art.79, comma 5-ter.

Alla luce di quanto precedentemente esposto, si rilevano alcune problematiche insite in tale formulazione. *In primis*, considerato che la prevalenza è determinabile solo al termine dell'esercizio, il passaggio comporta un conseguente effetto retroattivo. In secondo luogo, a seguito dell'introduzione del novellato comma 2-bis²⁵⁹, la valutazione circa la natura dell'ente non assume più valore solamente prospettico, ma anche retrospettivo, dovendo verificare se, in corso di almeno due esercizi, vi sia stato uno sconfinamento del pareggio tra costi e ricavi. Considerando che tali computi sono fatti a consuntivo, ne consegue che, in maniera fisiologica, l'ente in oggetto avrà contezza della perdita della qualifica in ritardo rispetto alla chiusura dell'esercizio.

In merito agli adempimenti previsti dall'art.87, comma 7, del Codice, si rileva che, entro tre mesi dall'accertamento dei presupposti per la qualifica di ente commerciale, tutti i beni ad esso appartenenti dovranno essere ricompresi in apposito inventario, con il contestale obbligo di tenuta delle scritture contabili in regime ordinario. Sono preclusi, inoltre, i regimi fiscali e le relative altre disposizioni applicabili unicamente agli ETSNC. Tuttavia, l'adempimento più oneroso consiste nella registrazione, con effetto retroattivo²⁶⁰, di tutte le operazioni comprese tra l'inizio del periodo d'imposta ed il momento in cui si realizza la perdita della qualifica, sempre entro tre mesi dalla rilevazione dei presupposti di cui sopra. Questo termine, considerando che il superamento è generalmente determinato a consuntivo e non progressivamente durante l'esercizio, risulta quantomeno ristretto. In aggiunta, l'ente dovrà provvedere all'iscrizione nel Registro delle imprese²⁶¹, unitamente alla tenuta, ai fini civilistici, delle scritture contabili ex art. 2214 del Codice civile.

Per quanto attiene alle erogazioni liberali a favore degli ETS, nonostante la perdita della qualifica di ente non commerciale, continueranno ad essere riconosciute ai donatori le detrazioni e le deduzioni di cui all'art. 83 del CTS, sempreché queste siano *“utilizzate dall'ente commerciale per lo svolgimento dell'attività statutaria nel perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”*.

Da ultimo è da segnalare che, con decorrenza dall'entrata in vigore delle norme fiscali del medesimo Codice, con l'abrogazione del regime delle Onlus, alcuni regimi agevolativi IVA²⁶² potranno essere applicati unicamente agli enti del terzo settore “non commerciali”, dovendo, di conseguenza, verificare la natura fiscale dell'ente in base all'art. 79 del CTS.

²⁵⁹ Ai sensi del comma 2-bis dell'art. 79, *“le attività si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 5% i costi relativi per ciascun periodo di imposta e per non oltre due periodi di imposta consecutivi”*.

²⁶⁰ In deroga alla disciplina ordinaria

²⁶¹ Continuerà, ovviamente, ad essere iscritto anche presso il RUNTS.

²⁶² Art.10, commi 19, 20 e 27-ter e d.P.R. 633/1972

3.1.3 Regime forfettario

Il nuovo quadro normativo propone un differente regime fiscale a seconda che l'ente si qualifichi o meno come commerciale, in base ai requisiti visti in precedenza.

In relazione alle imposte dirette, il regime forfettario di cui all'art. 80 del CTS prevede una normativa *ad hoc* per la determinazione del reddito delle attività commerciali svolte dagli enti del Terzo Settore aventi natura non commerciale. Il *favor*, dunque, si concretizza nell'opportunità di poter scegliere un regime analogo a quello previsto dall'articolo 145 del Tuir per gli enti non commerciali.

Prima di addentrarsi nell'analisi delle caratteristiche principali di tale disposizione, sembra opportuno fare alcune considerazioni preliminari. Per prima cosa, si ribadisce che la determinazione forfettaria del reddito si presenta come un regime opzionale e alternativo rispetto a quello ordinario. È del tutto evidente che la possibilità offerta dal legislatore tributario risulterà conveniente solamente nel caso in cui il reddito effettivamente conseguito sia superiore a quello forfettizzato. Relativamente al disposto di cui all'art. 80, va constatato che, contrariamente da quanto stabilito dal regime di cui all'art. 145 del T.U.I.R. e da quello ex Legge n. 398/1991, il "forfettario" si rivela applicabile a prescindere da qualsivoglia limite dimensionale dell'ente. Per converso, al pari delle norme contenute nel Tuir, non è prevista alcuna agevolazione sotto il profilo dell'IVA, che dovrà essere pertanto determinata secondo le regole ordinarie. A tal proposito, il regime in esame non va confuso con quello di cui all'art. 86 CTS, applicabile alle sole Organizzazioni di volontariato e alle Associazioni di promozione sociale, il quale, diversamente da quanto previsto dall'art.80, contempla un limite massimo di ricavi per la sua applicazione, nonché importanti semplificazioni anche sotto il profilo dell'IVA. Infine, si sottolinea che l'efficacia del nuovo regime è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Ciò premesso, il CTS prevede la determinazione forfettaria del reddito d'impresa attraverso l'applicazione all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di interesse generale e di quelle diverse, quando svolte con modalità commerciali, di un determinato coefficiente di redditività, aggiungendo successivamente l'ammontare dei componenti positivi di reddito, di cui agli articoli 86, 88, 89 e 90 del Tuir²⁶³. In merito allo svolgimento con modalità commerciali delle attività diverse, bisogna fare riferimento alle disposizioni generali del Tuir²⁶⁴, che disciplinano il regime d'impresa degli enti non commerciali.

Prima di menzionare i diversi coefficienti di redditività, è opportuno segnalare che gli elementi di reddito da aggiungere al reddito determinato forfettariamente, sono esclusivamente quelli inerenti all'attività d'impresa. Ad esempio, le plusvalenze patrimoniali vanno prese in considerazione

²⁶³ Plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi, interessi e proventi patrimoniali.

²⁶⁴ Artt. 85 e 143, comma 1.

solamente quando si riferiscono all'alienazione di un bene relativo all'impresa. Allo stesso modo, gli interessi attivi bancari assumono rilevanza, in questa sede, solo se relativi a rapporti riferiti all'impresa²⁶⁵. In caso contrario, essi andranno a costituire redditi di capitale, soggetti a ritenuta a titolo d'imposta al 26%.

Chiarito questo punto, per le attività di prestazione di servizi, i coefficienti sono i seguenti:

- ricavi fino a 130.000 euro, il 7 %;
- ricavi da 130.001 a 300.000 euro, il 10%;
- ricavi oltre 300.000 euro, il 17%.

Per le altre attività:

- ricavi fino a 130.000 euro, il 5 %;
- ricavi da 130.001 a 300.000 euro, il 7%;
- ricavi oltre 300.000 euro, il 14%.

Nell'ipotesi di contemporaneo esercizio di prestazioni di servizi e di altre attività, il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente²⁶⁶.

La suddetta norma disciplina, inoltre, le modalità di esercizio dell'opzione, che può essere esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi, con effetti a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale l'opzione è esercitata e fino a quando la stessa non è revocata, fermo restando un periodo minimo di applicazione di almeno tre anni. Per gli enti che intraprendono l'esercizio d'impresa commerciale, l'opzione può essere esercitata nella dichiarazione di inizio attività, di cui all'articolo 35, D.P.R. n.633/1972.

I successivi commi dell'art.80 affrontano il tema del coordinamento con i regimi fiscali applicati prima dell'adesione al regime forfetario. Nello specifico, *“i componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni antecedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del T.U.I.R. che dispongono o consentono il rinvio, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime”*. Analogamente, la deduzione delle perdite fiscali segue pedissequamente le regole ordinarie dettate dal Tuir²⁶⁷, per cui potranno essere computate in diminuzione del reddito determinato forfetariamente fino a capienza, senza limiti temporali, e con rinvio dell'eccedenza, nel limite dell'80% del reddito d'impresa indipendentemente dal regime di contabilità adottato.

²⁶⁵ Ad esempio, in caso di conti correnti separati in base alle attività esercitate.

²⁶⁶ in mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi, essendo meno vantaggiose.

²⁶⁷ La Legge di Bilancio 2019 (art. 1 commi da 23 a 25) ha modificato significativamente la disciplina fiscale del riporto delle perdite d'impresa degli enti non commerciali, allineando la previsione a quanto attualmente previsto per le società

Una volta delineate le caratteristiche del nuovo regime forfetario, occorre ricordare che gli enti che sceglieranno questa opzione saranno esclusi *ex lege* dall'applicazione:

- degli studi di settore (art. 62-bis, D.L. n. 331/1993);
- dei parametri (art. 3, comma 184, Legge n. 549/ 1995);
- degli indici sistematici di affidabilità (art. 7-bis, D.L. n. 195/2016).

Inoltre, sul piano soggettivo il regime tiene conto di quanto previsto all'art. 145 del Tuir che, in base all'art. 89, comma 2, del CTS, continua ad essere applicato esclusivamente:

- *“ai soli enti che non possono ottenere l'iscrizione al RUNTS, e cioè formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, associazioni di datori di lavoro ed enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti;*
- *agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti, accordi o intese con lo Stato che non sono iscritti al RUNTS;*
- *alle attività diverse da quelle previste dall'art. 5 del Codice che vengano esercitate dai predetti enti religiosi che sono iscritti al RUNTS”.*

In conclusione, si può pacificamente asserire che le previsioni dettate dall'art. 80, diversamente da quanto stabilito dall'art. 145 del Tuir., *“siano certamente più favorevoli rispetto alla previgente normativa²⁶⁸”*, ma per essere applicate non possono prescindere dall'identificazione preventiva della natura commerciale e non commerciale dell'ente, in quanto la disciplina è specificatamente rivolta a favore solo di enti non commerciali.

3.1.4 Esame degli aspetti di fiscalità per le ONLUS

La qualifica di Onlus²⁶⁹ è un attributo di natura prettamente fiscale che può essere assunto da associazioni, comitati, fondazioni, società cooperative ed altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti siano conformi, relativamente alle attività e ai vincoli, a quanto disposto dall'art. 10, D.P.R. n.460/1997. In termini tributari, si evidenzia come tali entità costituiscano un'autonoma e distinta tipologia di enti, diversa quindi dagli “enti non commerciali”, che prescinde da qualsivoglia analisi sull'oggetto esclusivo o prevalente dell'ente finalizzata alla determinazione della commercialità. Pertanto, il suo *status*, anche ai fini della imponibilità dei proventi, si rivela indipendente dal tipo di organizzazione utilizzata, dalla gratuità o corrispettività delle cessioni di beni o delle prestazioni di prestazioni, e dai relativi margini di profitto.

²⁶⁸ PAGAMICI B., *Il regime forfetario per gli enti del Terzo Settore non commerciali*, in *Cooperative e enti non profit*, 2/2018, p.28

²⁶⁹ In questa sede si fa riferimento alle Onlus c.d. di opzione e non alle c.d. Onlus di diritto, tra le quali rientrano le Organizzazioni di volontariato iscritte negli attuali registri.

Con l'entrata in vigore delle disposizioni di natura fiscale, che quasi sicuramente non avverrà prima del 2022, la qualifica di cui sopra è destinata a sparire. L'“imminente” estinzione delle Onlus “*apre un complesso e articolato ragionamento sul futuro della fortunata qualifica fiscale ideata dal legislatore nel 1997²⁷⁰*”, nella misura in cui tali enti dovranno tassativamente iscriversi in una delle sezioni del RUNTS. Per cominciare, si cela, in merito alla soppressione della menzionata qualifica, una certa perplessità ove si rileggano le linee guida adottate della Legge delega in materia di intervento sulla normativa Onlus. In esse era palese l'esigenza di provvede, per tali organizzazioni, ad “*una migliore definizione delle attività istituzionali e di quelle connesse, fermo restando il vincolo di non prevalenza delle attività connesse e il divieto di distribuzione, anche indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e fatte salve le condizioni di maggior favore relative alle Organizzazioni di volontariato, alle cooperative sociali e alle Organizzazioni non governative*”. L'intervento del legislatore delegato appare, invece, essere stato nettamente più drastico.

Conclusa questa sintetica premessa, è ora indispensabile comprendere, alla luce di quanto disposto dalle nuove norme introdotte dal CTS, quale sia la direzione da percorrere per le Onlus, sia in relazione alla tipologia di ente da prediligere, quanto in relazione alle modalità operative per realizzare tale traguardo. Anzitutto, l'art. 101, comma 2, del CTS stabilisce che “*fino all'operatività del RUNTS, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri Onlus, Organizzazioni di volontariato, Associazioni di promozione sociale [...]*.” Le similitudini tra le Onlus e le altre due organizzazioni citate nel suddetto articolo risultano, tuttavia, quantomeno di modesta entità. Invero, mentre i regimi delle Aps e delle Odv vengono abrogati definitivamente con l'istituzione del RUNTS, per le Onlus viene sancita l'abrogazione delle relative disposizioni solamente a decorrere “*dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea di cui all'art. 101, comma 10, e comunque non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro*”.

Da quanto definito sopra ne deriva che, ad oggi, le Onlus mantengono intatto il loro collocamento presso l'apposita anagrafe e, altresì, tutta la loro normativa ed elaborata prassi. Orbene, sembra opportuno sottolineare come anch'esse beneficino delle favorevoli disposizioni di legge già in vigore dal 1° gennaio 2018, in quanto considerate ETS “in via transitoria” dal comma 3 dell'art. 101 del CTS, il quale dispone che “*il requisito dell'iscrizione al RUNTS previsto dal presente Decreto, nelle more dell'istituzione del Registro medesimo, si intende soddisfatto da parte delle reti associative e degli enti del Terzo settore attraverso la loro iscrizione ad uno dei Registri attualmente previsti dalle normative di settore*”. Alla luce di quanto esposto, sembra coerente considerare le Onlus già come dei veri e propri enti del Terzo Settore, pur continuando saldamente a fare riferimento alla loro

²⁷⁰ PESTICCIO A., *ONLUS: prove tecniche di estinzione*, in *Cooperative ed enti non profit*, n. 3/2020, p.21

specifica disciplina contenuta nel D.Lgs. n. 460/1997. Se, dunque, risulta legittimo che in questo indefinito arco temporale le Onlus restino regolate dalla loro normativa di riferimento, è altrettanto vero che nei prossimi mesi, anche per esse, si avvicina un appuntamento fondamentale. *In primis*, al pari delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale, anche le Onlus dovranno adeguare i propri statuti alle disposizioni del CTS entro il 31 ottobre 2020. In tal senso, tuttavia, non si rinvengono problematiche particolarmente significative. *In secundis*, una volta che le disposizioni fiscali entreranno in vigore, le Onlus dovranno affrontare l'ardua scelta in merito alla sezione corretta del RUNTS in cui iscriversi.

Dal punto di vista tributario, il primo elemento, apparentemente agevole, ma che richiede adeguata cautela, attiene all'analisi delle attività. Come è noto, le Onlus sono vincolate nella loro iniziativa ai c.d. "settori Onlus" e al perseguimento esclusivo delle finalità di solidarietà sociale. Da questo punto di vista, all'interno del Terzo Settore le attuali Onlus dovrebbero riscontrare una maggiore facilità e ampiezza di intervento, essendo i loro storici settori integralmente presenti nel nuovo elenco delle "attività di interesse generale"²⁷¹. Invero, *"il legislatore delegato non si è espresso con un'estrema creatività, avendo di fatto copiato l'analogo modello, espandendo i settori di intervento e rendendo meno stringenti i requisiti dei destinatari dell'azione dell'ente"*²⁷². La questione, tuttavia, risulta solo apparentemente semplice, nella misura in cui le disposizioni esistenti in materia di Onlus prevedono, in ambito fiscale, l'esclusione dall'imposizione delle attività connotate da specifiche finalità di utilità sociale. Tali attività sono, ad oggi, sottoposte ad un regime di detassazione sul quale non incide la modalità con le quali esse siano svolte, a differenza di quanto accadrà nel mondo del Terzo Settore. Nello specifico, l'articolo 150 del Tuir stabilisce che le attività istituzionali solidaristiche, anche corrispettive e d'impresa, siano sempre di natura non commerciale, mentre quelle direttamente connesse sono in ogni caso non imponibili. Dunque, si passerà da una decommercializzazione delle attività istituzionali e da una non concorrenza dei proventi delle attività connesse a formare il reddito imponibile²⁷³, ad una differente fiscalità basata sul binomio commerciale/non commerciale, con l'applicazione del c.d. rapporto di "prevalenza". Nel nuovo sistema fiscale previsto cambia, pertanto, la prospettiva di osservazione, dovendo considerare "non commerciali" solamente le attività di interesse generale svolte a titolo gratuito o con corrispettivi non superiori ai costi effettivi, salvo il minimo scostamento in misura del 5% per due periodi d'imposta consecutivi.

Da quanto sopra, ne deriva che la qualificazione tributaria di ETS generi una situazione di fiscalità decisamente differente da quella sino ad ora vissuta dalle organizzazioni in questione.

²⁷¹ Cfr. art. 10, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 460/1997 e art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 117/2017.

²⁷² PESTICCIO P., *ONLUS: prove tecniche di estinzione*, in *Cooperative e enti non profit*, n. 3/2020, p.23

²⁷³ Art. 150, commi 1-2, del TUIR

Non vi è dubbio che *“la nuova disciplina fiscale si rivelerà quantomeno di minor appetibilità per le Onlus operanti in settori che richiedono un'organizzazione d'impresa e/o un'attività sinallagmatica²⁷⁴”*. Nella seconda ipotesi, infatti, i proventi derivanti dalle raccolte fondi organizzate e continuative potrebbero essere tassati perché rientranti nelle attività commerciali. Riguardo a ciò, le organizzazioni più orientate al “mercato” potranno verosimilmente considerare l'opzione della qualifica di impresa sociale, maggiormente conveniente in termini di fiscalità. Il nuovo regime non dovrebbe risultare penalizzante, invece, per gli enti che fanno ricerca scientifica di particolare interesse sociale e per gli enti individuati dal comma 3, lett. b-bis), in considerazione del particolare regime di decommercializzazione.

Un'ultima considerazione particolarmente interessante attiene all'IVA. Da questo punto di vista, la riforma del Terzo Settore non ha contemplato una specifica disciplina. Pertanto, a parte alcune esclusioni²⁷⁵, ai fini IVA continueranno ad applicarsi le disposizioni contenute nel D.P.R. n. 633/1972. A tal proposito, si rende opportuno sottolineare come l'art. 89 vincoli il diritto alle esenzioni alla qualifica “non commerciale” dell'ente. Già da una prima analisi risulta del tutto evidente *“l'impatto negativo che la riforma potrà avere sulle Onlus che, in futuro, potrebbero rimanere escluse dal beneficio dell'esenzione²⁷⁶”*. Basti menzionare, ad esempio, una fondazione Onlus che si occupa di sostegno ai disabili e che non supera i test di non commercialità di cui all'art. 79 del CTS. Le relative attività di interesse generale sarebbero, in quel caso, assoggettate ad IVA e ad imposte dirette. Proseguendo in questa ipotesi, la scelta più ragionevole sarebbe quella di adottare la qualifica di impresa sociale²⁷⁷. Tuttavia, ai fini IVA, l'ente dovrebbe applicare l'aliquota del 22%, in quanto le imprese sociali non rientrano nel novero degli enti del Terzo Settore non commerciali, e, pertanto, non sono soggetti all'esenzione loro dedicata, salvo che la concreta fattispecie non integri una diversa ipotesi di esenzione di cui all'art. 103.

Va rilevato, inoltre, che il giudizio di non commercialità dell'attività e dell'ente potrà essere dato oggettivamente solamente a fine esercizio. Nel caso in cui l'ente non commerciale dovesse perdere la relativa qualifica, *“si incorrerebbe nella situazione paradossale di dover versare un'imposta che non è stata incassata, e di pagare le relative sanzioni²⁷⁸”*. Tali problematiche erano state affrontate grazie ad una modifica durante il percorso di conversione del Decreto correttivo, ma il Consiglio di Stato (parere n. 1432/2018) ha ripristinato il testo originario, ritenendo tali modifiche di carattere sostanziale, e non meramente correzioni materiali, come prevedeva la delega al Governo.

²⁷⁴ BANA M., *Onlus: prospettive alla luce del Terzo Settore*, in *La settimana fiscale*, n.10/2018, p.26.

²⁷⁵ Ovvero le Odv e Aps che operano per il regime di cui all'art. 86 del D.Lgs. n. 117/2017.

²⁷⁶ COLOMBO G.M., *Enti del Terzo settore ed esenzione IVA*, in *Cooperative e enti non profit*, n. 4/2020, p.8.

²⁷⁷ I cui utili sono esenti IRES, ai sensi dell'art. 18, D.Lgs. n. 112/2017

²⁷⁸ GUARNA F., *Alle Onlus maggiori converrà la «veste» dell'impresa sociale*, in *Quotidiano del diritto*, 05/11/2018.

§ 3.2 REGIMI FISCALI PER ODV E APS

Il legislatore delegato è intervenuto a favore delle organizzazioni di volontariato, di cui alla Legge n. 266/1991, e delle associazioni di promozione sociale, di cui alla Legge n. 383/2000, introducendo nei loro confronti importanti semplificazioni a livello contabile e specifiche agevolazioni fiscali.

Come si ha avuto modo di vedere nel precedente paragrafo, la nuova disciplina fiscale ruota attorno alla “non commercialità” delle attività esercitate, da cui deriva la successiva valutazione della natura dell’ente. In linea di massima, il Codice del Terzo Settore, oltre a definire i criteri generali, ha prescritto principi *ad hoc* per queste due categorie di enti, stabilendo con precisione le attività che, in aggiunta a quelle generali, si devono considerare di natura non commerciale e, quindi, non rilevanti al fine dell’imposizione fiscale.

Prima di esaminare con precisione il nuovo regime fiscale agevolato previsto dal Codice, appare opportuno sottolineare come il Terzo Settore sia caratterizzato da una imprescindibile e perlomeno desiderata presenza di personale volontario. Il volontariato è un concetto che risulta presente in numerose leggi passate²⁷⁹, e che ad oggi rappresenta un fenomeno sociale al quale il legislatore ha voluto dare particolare risalto. A tal fine, la scelta adottata è stata quella di operare un esplicito ed omogeneo inquadramento giuridico del volontario, anche in relazione al fatto che quest’ultimo può condurre la propria attività in molteplici tipologie di enti. A riguardo, il Codice definisce il volontario all’art. 17, co. 2, come: *“una persona che, per sua libera scelta, svolge in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà”*. Sempre lo stesso articolo introduce l’onere da parte dell’ente di iscrivere in apposito registro i volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale, ribadendo come il carattere principale dell’attività attenga alla gratuità. Invero, l’operato del volontario non può essere in alcun modo remunerato, neppure in modo indiretto, né dall’associazione né dal beneficiario dell’attività stessa. Da tale previsione deriva l’incompatibilità del volontario con qualsiasi rapporto di lavoro retribuito con l’ente in cui il volontario svolge la propria attività. Tuttavia, a quest’ultimo possono essere rimborsate le spese effettivamente sostenute e documentate per l’attività resa all’ente²⁸⁰, nei limiti di 10 euro al giorno e di 150 euro mensili²⁸¹.

²⁷⁹ Legge n. 266/1991 e Legge n. 383/2000, nonché nella Legge n. 381/1991 e nel D.Lgs. n. 155/2006.

²⁸⁰ Il rimborso delle spese deve essere preventivamente disciplinato dall’ente in via statutaria, regolamentare o con una delibera dell’associazione

²⁸¹ È bene notare come il rimborso non deve essere in alcun modo da intendersi come un rimborso di tipo forfetario, nella misura in cui il volontario deve presentare un autocertificazione resa ai sensi dell’art. 46, D.P.R. n.455/2000.

3.2.1 Regime fiscale per le organizzazioni di volontariato

Conclusa questa breve premessa, appare opportuno ribadire come il decreto in esame vada ad abrogare e sostituire, come anticipato sopra, la Legge quadro sul volontariato n. 266/1991, prevedendo, contestualmente, disposizioni semplificative e di favore per le organizzazioni di volontariato. La nuova disciplina specifica contenuta nel Codice del Terzo Settore *“ripete largamente contenuti della legislazione precedente”*²⁸², introducendo, tuttavia, alcune rilevanti novità.

Anzitutto, dal punto di vista civilistico, il nuovo quadro normativo prevede che per dar vita ad un’organizzazione di volontariato (o ad un’associazione di promozione sociale) vi sia un numero minimo di costituenti, pari a sette persone fisiche. Con la nota n. 4995 del 28 maggio 2019, il Ministero del Lavoro, confermando la necessità della sussistenza di un numero minimo di associati per iscriversi al RUNTS, ha fatto salva la possibilità di integrare l’atto costitutivo prima dell’iscrizione, al fine di soddisfare i presupposti indispensabili alla corretta qualifica. Secondariamente, l’attività istituzionale, da ricercare all’art. 5 del Codice, deve essere svolta principalmente in favore di terzi, avvalendosi in *“modo prevalente delle attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati”*. Coerentemente, la nuova normativa stabilisce in modo esplicito il rapporto che dovrà sussistere tra volontari e personale retribuito indicando che, in ogni caso, il numero dei dipendenti impiegati nell’attività *“non può essere superiore al 50% del numero dei volontari”*.

Dal punto di vista tributario, l’art. 33, comma 2, stabilisce che le Odv, al fine di procurarsi le risorse necessarie allo svolgimento della loro attività, possano beneficiare di diverse fonti di finanziamento, quali quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi, nonché delle attività definite dallo stesso Codice come *“diverse”*. A tal proposito, è da sottolineare come che le attività di cui all’art. 6 possano essere svolte solamente se l’atto costitutivo e lo statuto lo consentano, se siano effettivamente secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale, e se rispettino i limiti che dovranno essere definiti con apposito decreto attuativo del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

La stessa norma stabilisce che, in relazione alle attività di interesse generale, le Organizzazioni di volontariato hanno la facoltà di ricevere solamente il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate. Tuttavia, il D.Lgs. n. 119/2018 è intervenuto a modificare la disciplina originaria del Codice, prevedendo una deroga al limite sopra menzionato. Nello specifico, è stato disposto che le Odv possano svolgere le attività di cui all’art. 5 del CTS *“eccedendo”* il rimborso delle spese effettivamente sostenute e, di fatto, svolgere attività d’interesse generale con modalità commerciali.

²⁸² Circolare CNDCEC, *op.cit.*

Qualora ciò si verificasse, le attività svolte in forma commerciale rientreranno nel conteggio delle attività diverse, e dovranno, pertanto, avere carattere secondario e accessorio.

Il Codice del Terzo settore contiene, agli artt. 84 e 86, il nuovo regime fiscale agevolato delle organizzazioni di volontariato in materia di IRES e di IVA. Tali disposizioni entreranno in vigore nell'anno di imposta successivo alla piena operatività del RUNTS, con l'unica eccezione del comma 2 dell'art. 84, che è entrato in vigore il 1° gennaio 2018.

Prima di analizzare la nuova normativa, anche in virtù dell'ulteriore slittamento in merito agli adeguamenti statutari, appare d'uopo descrivere il regime transitorio al quale le Odv dovranno necessariamente sottostare. In particolare, in questo arco temporale rimangono in vigore alcune specifiche parti dell'art. 8 della Legge n. 266/1991. Relativamente all'IVA, l'Agenzia delle entrate ha pubblicato la risposta ad interpello n. 58 del 13 febbraio 2020, con cui ha precisato il trattamento applicabile alle somme erogate in favore delle Odv. Invero, rimane vigente il secondo comma dell'art.8 della legge menzionata, il quale prevede che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eventualmente effettuate dalle organizzazioni di volontariato²⁸³ non risultino imponibili ai fini IVA. In merito all'IRES, il quarto comma dello stesso articolo stabilisce che i proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini della suddetta imposta, qualora ne sia comprovato l'integrale impiego per i fini istituzionali previsti dallo statuto. Ne deriva che, nel periodo transitorio, i parametri relativi alla nozione di marginalità restano quelli stabiliti dal Ministero delle finanze col Decreto del 25 maggio 1995²⁸⁴.

Ciò premesso, è possibile analizzare con la giusta contezza le nuove disposizioni introdotte dal Codice. L'art. 84, specificatamente in relazione a tali organizzazioni, introduce ulteriori attività che non si considerano commerciali (e quindi soggette né all'IRES né all'IVA), oltre a quelle già previste dall'art. 79, purché svolte *“senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato:*

- *attività di vendita di beni ricevuti da terzi a titolo gratuito; la vendita deve essere curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;*
- *cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari; la vendita deve essere curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;*
- *attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale²⁸⁵”.*

²⁸³ In maniera particolare quelle riguardanti le attività commerciali e produttive marginali esercitate da esse a scopo di autofinanziamento.

²⁸⁴ Criteri per l'individuazione delle attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato. GU Serie Generale n.134 del 10-06-1995.

²⁸⁵ L'elenco riprende le attività di cui alle lett. b), c) ed e) dell'art. 1 del Decreto del Ministero delle Finanze del 25 maggio 1995.

Da tale disposizione deriva che per le Organizzazioni di volontariato la platea delle attività decommercializzate risulta molto più ampia e vantaggiosa.

Oltre a questa agevolazione, il secondo comma dell'art. 84 stabilisce che i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciali da parte delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'IRES. Questa norma, come anticipato, risulta già in vigore.

3.2.2 Regime fiscale per le associazioni di promozione sociale

L'associazione di promozione sociale è un particolare tipo di ente *non profit* che svolge attività di interesse generale a beneficio dei propri iscritti o di terzi, avvalendosi prevalentemente del volontariato dei propri associati. La riforma del Terzo settore, attraverso l'abrogazione della Legge n. 383/2000, è intervenuta pesantemente a riformare gli aspetti caratteristici di tali organizzazioni. Con l'approvazione del D.Lgs. n.117/2017 si è assistito, infatti, ad una revisione organica della peculiare disciplina in vigore nell'ultimo ventennio.

Dal punto di vista civilistico, la novità più rilevante attiene al vincolo di scelta sulle attività da svolgere, che dovranno necessariamente essere ricondotte a quelle presenti all'art. 5 del Codice. Inoltre, sono esclusi dall'ambito di applicazione della nuova disciplina i circoli e le associazioni che prevedono limitazioni all'accesso nella loro compagine sociale per discriminazioni di qualsivoglia natura, dovendo il sodalizio garantire il più libero e trasparente sistema di accesso alla compagine sociale da parte dei potenziali aderenti.

A tal proposito, la perdita di importanti agevolazioni²⁸⁶ dovrà essere accuratamente analizzata da parte delle associazioni culturali, cori, bande e filodrammatiche, pro loco e simili, che potranno individuare nella trasformazione in associazione di promozione sociale (o organizzazioni di volontariato) una ragionevole alternativa, al fine di non essere esclusi dal sistema di agevolazioni e semplificazioni previsto per gli enti di interesse collettivo.

Dal punto di vista tributario, così come l'art.84 introduce ulteriori decommercializzazioni in favore delle organizzazioni di volontariato, l'art.85, a sua volta, ne propone di peculiari per le associazioni di promozione sociale.

Le agevolazioni fiscali previste dall'articolo sopra menzionato “*costituiscono sostanzialmente il frutto dell'evoluzione dell'attuale disciplina contenuta nell'art.148 del Tuir*”²⁸⁷.

Ribadita la natura commerciale delle attività rivolte ai terzi aventi natura corrispettiva, ai sensi dell'art.85 del Codice le associazioni di promozione sociale godono della totale decommercializzazione dei corrispettivi specifici per le attività statutarie del sodalizio, qualora siano

²⁸⁶ Tra le quali si menziona la decommercializzazione dei corrispettivi specifici ex art. 148, co. 3, TUIR, l. 398/91.

²⁸⁷ TONINA A., *op.cit.* p.155

soddisfatti determinati presupposti. In merito alla nozione di corrispettivi specifici, essa fa riferimento ai proventi corrisposti dai partecipanti.

Ciò chiarito, l'agevolazione in questione richiede il verificarsi di un duplice presupposto:

1. sia in termini di attività svolta (*“in diretta attuazione degli scopi istituzionali”*);
2. sia di natura del fruitore (*“propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera m.”*).

Dunque, non si considerano di natura commerciale le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari degli stessi, degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività, nonché gli enti strumentali per il Terzo Settore²⁸⁸.

La medesima agevolazione può essere altresì applicata alle cessioni a titolo oneroso di proprie pubblicazioni, qualora siano destinate in misura preminente agli associati, in attuazione dei propri scopi sociali (es. bollettino periodico)²⁸⁹.

Relativamente all'imposta sul valore aggiunto, considerato che l'art.85 produce effetti solo ai fini delle imposte dirette, si ritiene ancora applicabile il quarto comma dell'art.4, D.P.R. 633/72, secondo il quale *“non sono soggetti a IVA i corrispettivi specifici o i contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto qualora percepiti dall'ente per la partecipazione alle attività istituzionali svolte nei confronti dei propri associati, di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei soci, associati o partecipanti delle stesse e dei tesserati delle organizzazioni nazionali di affiliazione”*.

In deroga ai principi generali elencati in precedenza ai fini delle imposte sui redditi, il terzo comma dell'art.85 stabilisce che si considerano sempre e comunque di natura commerciale, anche se rivolte agli associati, le *“cessioni di beni nuovi destinati normalmente alla vendita, la somministrazione di alimenti e bevande, servizi idrici, di erogazione di energia elettrica, gas, vapore, le prestazioni alberghiere, di vitto ed alloggio, di trasporto (merci e persone), deposito e servizi portuali e aeroportuali nonché:*

- *gestioni di spacci aziendali e mense;*
- *organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;*

²⁸⁸ Ovvero quegli enti composti in misura non inferiore al 70% da ETS per lo svolgimento di attività di servizi ai sensi dell'art.5, comma 1, lettera m).

²⁸⁹ Tale agevolazione è concessa nel limite del “de minimis” di cui al Regolamento UE n. 1407/2013

- *attività fieristica ed altre esposizioni di carattere commerciale;*
- *pubblicità (ed altra attività promozionale) commerciale;*
- *telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari”.*

Analogamente a quanto già previsto dall’attuale quinto comma dell’art.148, Tuir, il nuovo Codice riconosce alle associazioni di promozione sociale la facoltà di decommercializzare i corrispettivi specifici derivanti dalle attività di somministrazione di alimenti e bevande²⁹⁰, nonché dall’organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, qualora:

- *“si tratti di attività strettamente complementari a quelle istituzionali svolte a favore degli associati e familiari conviventi;*
- *per l’esercizio delle stesse l’ente non si avvalga di strumenti pubblicitari ovvero di altri mezzi promozionali e di diffusione rivolti ai terzi (comunicazione ammesse solo verso gli associati)”.*

Infine, come per le organizzazioni di volontariato, anche per le associazioni di promozione sociale i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale sono esenti dall’IRES.

3.2.3 Regime forfetario

Con l’entrata in vigore definitiva del Codice del Terzo Settore sarà preclusa l’applicazione del regime forfetario di cui alla legge n. 398/91. Tuttavia, rispetto alle discipline contenute nella legge quadro sul volontariato e nella legge quadro sull’associazionismo di promozione sociale, sul tema viene in soccorso l’art. 86 del CTS, prevedendo per tali realtà un nuovo regime forfetario, applicabile in via opzionale in caso di proventi annui non superiori ad una determinata soglia²⁹¹.

Mentre per le Aps il suddetto regime assolve un carattere essenzialmente sostitutivo rispetto a quello precedente, per le Odv esso rappresenta un’importante novità, in quanto tali enti non rientravano tra i soggetti che in passato potevano applicare il regime forfetario disciplinato dalla Legge n. 398/ 1991. Il nuovo forfetario, in cui il regime dell’IRES e dell’IVA risultano rigidamente correlati, semplificati ed agevolati, cessa di applicarsi a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui l’ente supera il limite dei ricavi annui consentito. A tal proposito, la previsione del Codice appare quantomeno agevolativa rispetto a quanto previsto nel regime forfetario di cui alla Legge n. 398/1991, in cui gli effetti della disapplicazione decorrono già dal mese successivo a quello di superamento dei limiti previsti, con prevedibili problemi applicativi.

²⁹⁰ Effettuate presso le sedi in cui viene svolta l’attività istituzionale da bar ed esercizi similari.

²⁹¹ da considerarsi al netto di IVA.

Ciò posto, il D.Lgs. n. 117/2017 permette agli enti di cui sopra di applicare, in relazione alle attività commerciali svolte, il regime forfetario, se nel periodo d'imposta precedente hanno realizzato ricavi non eccedenti a 130.000 euro. In merito a questa soglia, essa dovrà essere autorizzata in maniera specifica dalla Commissione europea, che potrà altresì riservarsi l'onere di modificarla²⁹².

Le organizzazioni di volontariato che applicheranno tale regime, determineranno il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti, nei limiti dei 130.000 euro per periodo d'imposta, un coefficiente di redditività pari all'1%. Per le associazioni di promozione sociale il coefficiente di redditività è, invece, pari al 3%.

Rispetto alle considerazioni fatte, risulta preminente sottolineare come il regime previsto per le Odv e le Aps dall'art. 86 del CTS non debba essere confuso con quello di cui all'art. 80, previsto per la generalità degli enti non commerciali. Nonostante l'esistenza di numerose analogie, il regime riservato alle due particolari categorie di enti presenta alcune semplificazioni ed agevolazioni, ma anche diverse particolarità, specialmente sotto il profilo dell'IVA. Da questo punto di vista, il suddetto regime presenta, *mutatis mutandis*, diverse affinità con il regime previsto dall'art. 1 della Legge n. 190/2014 (Legge di stabilità 2015), ovvero con il c.d. regime dei "forfettari", riservato alle persone fisiche di minori dimensioni.

In linea generale, gli enti che aderiscono al nuovo regime opzionale:

- non detraggono l'IVA sugli acquisti;
- non esercitano la rivalsa dell'imposta di cui all'art.18, D.P.R. n.733/1972, per le operazioni attive nazionali;
- applicano alle cessioni di beni intracomunitarie l'articolo 41, comma 2-bis, D.Lgs. n.331/1993, che prevede l'assimilazione della cessione intracomunitaria ad una cessione nazionale, non comportando l'addebito dell'imposta;
- applicano agli acquisti di beni intracomunitari l'articolo 38, comma 5, lettera c), con la conseguenza che entro determinate soglie gli enti si comporteranno come privati. In sostanza, nell'ipotesi di acquisti di beni da operatori UE entro la soglia di 10.000 euro, l'IVA viene assolta dal cedente nel paese di origine dei beni. In caso di sfioramento, l'acquisto assumerà rilevanza in Italia, in ottemperanza delle regole comunitarie;
- applicano alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi gli articoli 7-ter e seguenti del D.P.R. n.633/1972;
- applicano alle importazioni, alle esportazioni e alle operazioni ad essere assimilate le disposizioni di cui al D.P.R. n.633/1972.

²⁹² Fino a quel momento, si continua ad applicare la misura speciale di deroga ai sensi dell'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE.

Le Odv e le Aps che applicano il regime in analisi, per le operazioni per le quali risultano debtrici dell'imposta emettono la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, e la versano entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Relativamente agli altri obblighi tipici dei soggetti passivi IVA, tali enti, nella medesima ipotesi di cui sopra, risultano esonerati da tutti gli altri obblighi previsti dal D.P.R. n.633/1972, all'infuori degli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto.

Il decimo comma dell'art.86 detta le norme in merito al passaggio dalle regole ordinarie di applicazione dell'IVA al regime forfetario. Nello specifico, esso comporterà la rettifica della detrazione di cui all'art. 19-bis del D.P.R. n. 633/1972, da operarsi nella dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie. Viceversa, nell'ipotesi di passaggio dal regime forfetario a quello ordinario, *“dovrà essere effettuata un'equivalente rettifica della detrazione nella dichiarazione del primo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie. Nell'ultima liquidazione relativa al periodo d'imposta in cui è applicata l'IVA, verrà computata anche l'imposta relativa alle operazioni per le quali non si è ancora verificata l'esigibilità. Nella medesima liquidazione potrà essere altresì esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di acquisto effettuate in vigenza dell'opzione di cui all'art. 32-bis del D.L. n. 83/2012²⁹³, i cui corrispettivi non sono stati ancora pagati²⁹⁴”*.

Il comma 13 prevede, invece, che *“Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario possono optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari [...] ovvero in quelli di cui all'articolo 80. L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata”*. Anzitutto, dal punto di vista terminologico appare improprio parlare di “opzione per il regime ordinario”, nella misura in cui esso, di fatto, rappresenta il regime neutrale. Al netto di ciò, il legislatore delegato ha voluto ribadire come queste due peculiari organizzazioni possono applicare:

- il regime ordinario limitatamente all'IVA;
- in relazione alle imposte dirette, il regime ordinario oppure il regime forfetario per gli ETS di cui all'art.80.

Sempre in relazione al regime forfetario, un'ultima breve considerazione attiene agli esoneri ai quali gli enti che vi aderiscono sono sottoposti. Se è pacifico affermare che tali organizzazioni siano esonerate dalla tenuta delle scritture contabili, si ritiene ragionevole sostenere che esse non siano altresì esonerate dalla redazione del bilancio o del rendiconto di cui all'art.13, nonché dell'eventuale bilancio sociale di cui all'art.14.

²⁹³ Liquidazione dell'IVA secondo la contabilità di cassa.

²⁹⁴ PAGAMICI B., *Il regime forfetario per le attività commerciali svolte da ODV e APS*, in *Cooperative e enti non profit*, n.2/2019, p.17

§ 3.3 AGEVOLAZIONI AL TERZO SETTORE

La differente manifestazione di capacità contributiva che contraddistingue gli ETS, in ragione tanto dei vincoli descritti in precedenza, quanto della funzione sussidiaria dagli stessi assolta nell'erogazione di beni e servizi di pubblica utilità, si coglie anche nell'ampia e specifica regolamentazione relativa alle agevolazioni.

Il D.Lgs. n. 117/ 2017 ha introdotto, infatti, una serie di misure agevolative in favore degli enti interessati, al fine di permettere la realizzazione, senza scopo di lucro, delle finalità civiche, solidaristiche e sociali evidenziate nei rispettivi statuti.

In linea generale, le suddette agevolazioni si possono suddividere in due distinte categorie: agevolazioni di natura economica, ed agevolazioni di natura fiscale. Sebbene il *focus* del presente capitolo attenga specificatamente agli aspetti tributari della nuova disciplina, appare opportuno sottolineare come il Titolo VIII della Riforma contenga una serie di importanti misure di sostegno al settore.

Ciò chiarito, l'ambito delle agevolazioni fiscali a favore degli ETS è stata oggetto di significativi interventi da parte del legislatore, finalizzati in modo particolare al loro rafforzamento patrimoniale. Alla revisione dell'intera normativa da parte del Codice del Terzo Settore ha fatto seguito, successivamente, il D.Lgs. n. 105/2018, il quale ha apportato integrazioni e modifiche al precedente decreto. Più recentemente, il Decreto Semplificazioni 2019 ha provveduto alla rettifica della norma contenuta nella Legge di bilancio 2019, che prevedeva l'aliquota piena IRES al 24% per la tassazione degli ETS, ristabilendo, malgrado in via temporanea, la previgente aliquota agevolata del 12% applicabile agli enti *non profit*. Fino al periodo di imposta di prima attuazione della nuova disciplina fiscale, che presumibilmente non avverrà prima del 2022, pertanto, resterà in vigore l'attenuazione alla metà dell'aliquota IRES prevista dall'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973, con conseguente applicazione dell'aliquota IRES nella misura del 12% in luogo di quella ordinaria del 24%.

A differenza delle altre disposizioni relative ai criteri di determinazione e tassazione del reddito d'impresa, che entreranno progressivamente in vigore a partire dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea, e comunque non prima del periodo di imposta successivo a quello in cui diventerà operativo il RUNTS, le disposizioni elencate in seguito sono entrate in vigore il 1° gennaio 2018. Di conseguenza, tali norme risultano già applicabili alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale iscritte nei relativi registri, nonché alle organizzazioni iscritte presso le anagrafi delle Onlus.

Va fatto altresì presente che, per tutti gli altri enti, sarà indispensabile l'iscrizione presso il Registro Unico Nazionale per poter usufruire delle agevolazioni concesse al Terzo Settore.

3.3.1 Imposte indirette e tributi locali

L'articolo 82 introduce una serie eterogena di agevolazioni in materia di imposte indirette.

Le disposizioni di cui al menzionato articolo operano nei confronti di tutti gli ETS, escluse le imprese sociali costituite in forma societaria, salvo alcune eccezioni. La nuova normativa, dunque, produce effetti nei confronti di enti diversi dalle società, come ad esempio fondazioni o enti associativi iscritti nella sezione del registro dedicata alle imprese sociali.

In linea di principio, l'articolo prende in rassegna e razionalizza le agevolazioni inerenti a diverse fattispecie di imposte, tra le quali: l'imposta sulle successioni e sulle donazioni, l'imposta di registro, l'imposta ipotecaria e catastale, l'imposta di bollo, IMU, TASI, IRAP e altri tributi locali.

Come anticipato in precedenza, l'efficacia di tali disposizioni risulta anticipata rispetto alle altre misure fiscali di cui al Titolo X della presente Riforma, con relativa decorrenza dal 1° gennaio 2018²⁹⁵ per i soggetti considerati ETS nel periodo transitorio²⁹⁶.

Anzitutto, non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni e alle imposte ipotecarie e catastali i trasferimenti a titolo gratuito a favore degli enti del Terzo Settore²⁹⁷, usati nell'ambito esclusivo del perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

In relazione alla previgente disciplina, l'art. 3, D.Lgs. n.346/1990 prevedeva una differente platea in merito ai soggetti interessati, costituita da:

- fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, aventi come scopo tassativo la ricerca scientifica, l'educazione, l'assistenza, lo studio, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché le Onlus.
- Fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, differenti dalle precedenti, le cui erogazioni fossero disposte con le stesse finalità.

La nuova norma sostituisce, inoltre, l'articolo 8, comma 2, legge n. 266/1991, in merito all'esenzione a favore delle Odv da qualsiasi imposta per donazioni o successioni.

Per quanto concerne l'imposta di registro, è stata disposta la relativa applicazione in misura fissa²⁹⁸ agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione, poste in essere dagli enti del Terzo Settore²⁹⁹.

La norma citata risulta complementare al nuovo articolo 42-bis del Codice civile, che prevede la facoltà di effettuare operazioni straordinarie da parte di associazioni e fondazioni³⁰⁰.

²⁹⁵ A conferma di ciò, l'Agenzia delle Entrate, a seguito dell'interpello in merito all'applicazione delle disposizioni sull'imposta di registro e di bollo, ha confermato, con la risoluzione n.158/2017, che le stesse sono applicabili dal 1° gennaio 2018.

²⁹⁶ Art. 104, comma 1.

²⁹⁷ Compresi quelli a favore delle cooperative sociali ed escluse le imprese sociali in forma societaria.

²⁹⁸ Attualmente 200 euro.

²⁹⁹ Di fatto, è stata reintrodotta un'agevolazione prevista precedentemente esclusivamente per le Onlus (D.L. 23/2011).

³⁰⁰ Resta inteso che l'agevolazione è limitata solamente al Terzo Settore.

In detti casi, sia per l'acquisizione a titolo gratuito che a titolo oneroso, il legislatore ha previsto una particolare salvaguardia, disponendo che la destinazione dei beni all'esercizio delle attività istituzionali debba avvenire entro cinque anni dal trasferimento, con un'apposita dichiarazione dell'ente in tal senso. Ovviamente, in caso di dichiarazione mendace o di mancato utilizzo entro il termine previsto, è fatta salva la possibilità concessa all'amministrazione finanziaria di recuperare le imposte nella misura ordinaria, applicano una sanzione pari al 30%.

Inoltre, risulta necessario sottolineare come sia stata prevista la contestuale esenzione dall'imposta di registro, nei casi in cui le modifiche statutarie abbiano lo scopo di adeguare gli atti ad integrazioni normative. Appare chiaro, a tal proposito, come la *ratio* della norma sia quella di agevolare gli attuali enti *non profit* ai fini delle modifiche statutarie necessarie per l'iscrizione al RUNTS.

Più risoluta, invece, si presenta l'integrazione di cui al terzo comma, di seguito riportata: "*gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle Organizzazioni di volontariato sono esenti dall'imposta di registro.*" Quest'ultima si configura come un'agevolazione di ampio rilievo per le Odv, in quanto non più limitata ai soli atti costitutivi, bensì estesa a tutti gli atti connessi allo svolgimento dell'attività tipica, comprendendo potenzialmente tutti gli atti soggetti a registrazione.

Un'altra importante esenzione per il Terzo Settore riguarda l'imposta di bollo, la quale coinvolge direttamente gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ad ogni altro documento, in qualunque modo denominato, posti in essere da un ETS³⁰¹.

Proseguendo nell'analisi dell'articolo 82, il sesto comma prevede che gli immobili posseduti e utilizzati dagli ETSNC, destinati esclusivamente "*allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, nonché di culto*", siano esenti dall'IMU e dalla TASI. Come si può facilmente notare, la norma non ripropone l'elenco delle attività di interesse generale, ma cita la casistica di cui all'art.7, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992.

Per i tributi di natura diversa rispetto ai due menzionati, gli enti impositori possono deliberare nei confronti degli ETSNC la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai relativi adempimenti. In materia di IRAP, invece, le regioni possono disporre la riduzione o l'esenzione da tale imposta alla pluralità degli enti del Terzo Settore, in ottemperanza della normativa europea e nel rispetto degli orientamenti della Corte di giustizia dell'Unione europea.

³⁰¹ Sempre in tema di imposta di bollo, sebbene al di fuori del perimetro del Terzo Settore, sembra opportuno menzionare che dal 1° gennaio 2019 anche le ASD e le SSD riconosciute dal CONI sono esenti. L'esenzione è stata istituita dalla legge n.145/2018, art.1, comma 646. Inoltre, riprendendo quanto indicato dalla Circolare dell'Agenzia dell'Entrata n.18/2018, sono ricompresi tra i documenti esenti dall'imposta di bollo anche "le ricevute per indennità, rimborsi spese analitici, rimborsi spese forfetari, richiesti a fronte di somme erogate" dalle organizzazioni menzionate.

3.3.2 Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali

L'art. 83 del CTS disciplina in maniera univoca le detrazioni e le deduzioni³⁰² concesse a coloro che effettuano erogazioni liberali a favore di enti del Terzo Settore non commerciali. Tuttavia, il sesto comma dello stesso articolo provvede ad estendere i benefici ivi previsti anche agli enti che svolgono attività commerciale prevalente, a condizione che le donazioni siano usate unicamente per il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, tipiche del Terzo Settore.

Per quanto concerne la detrazione, è consentito un risparmio d'imposta pari al 30% dell'erogazione in denaro o in natura effettuata esclusivamente da persone fisiche nei confronti di un ente iscritto presso il RUNTS, su una donazione massima di 30.000 euro in ciascun periodo d'imposta³⁰³. La percentuale è elevata al 35% qualora il destinatario dell'erogazione liberale corrisponda ad un'organizzazione di volontariato. Ciò significa che, su una donazione pari all'importo massimo consentito dalla norma, si avrà una corrispondente detrazione pari a 9.000 euro, elevata a 10.500 euro nel caso l'erogazione sia fatta a favore di una Odv.

In merito alle deduzioni, il secondo comma dell'83 prevede che le erogazioni in denaro o in natura, effettuate a favore degli ETS da enti, società o persone fisiche, siano deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nei limiti del 10% del reddito dichiarato³⁰⁴. In tale contesto la disposizione attribuisce un vantaggio ulteriore rispetto a quanto indicato all'art. 14 del D.Lgs. n. 35/2005 che limitava l'erogazione a 70.000 euro.

A tal proposito, appare d'uopo sottolineare come le due agevolazioni siano alternative e non cumulabili né tra loro, né con altre agevolazioni eventualmente previste sulle medesime erogazioni. La *ratio* di tale previsione si rinviene nel diverso trattamento concesso a seconda che l'erogazione liberale sia effettuata da una persona fisica, o da una società. Appare del tutto evidente che le persone fisiche, essendo destinatarie di entrambe le disposizioni, potranno scegliere la soluzione fiscalmente più conveniente. Ragionevolmente, la deduzione risulterà più vantaggiosa nel caso di soggetti con aliquote marginali IRPEF superiori al 30%.

Sempre in merito a quest'ultimo punto, se l'importo dedotto dovesse superare il reddito complessivo, al netto delle deduzioni già apportate, l'eccedenza può essere portata in avanti nei quattro periodi d'imposta successivi, fino a concorrenza del suo ammontare.

³⁰²Solo per chiarezza, appare opportuno ricordare che la detrazione comporta una diminuzione dell'IRPEF lorda ottenuta applicando le aliquote crescenti al reddito imponibile, mentre la deduzione comporta una diminuzione del reddito imponibile al quale applicare le aliquote crescenti dell'IRPEF.

³⁰³ Nel caso di erogazioni in denaro, la detrazione è consentita qualora il versamento avvenga mediante sistemi di pagamento tracciabili.

³⁰⁴ L'articolo non precisa se, anche in questo caso, la deduzione sia subordinata alla tracciabilità del metodo di pagamento.

L'analisi normativa finora condotta ha coerentemente preso in considerazione solamente il caso di erogazioni effettuata in denaro, in virtù del fatto che, originariamente, il Codice abbia subordinato ad un successivo decreto attuativo l'individuazione dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d'imposta. Dunque, mentre le erogazioni in denaro hanno trovato una regolamentazione immediata nello stesso art. 83, per le donazioni in natura l'operatività era stata sospesa. A tal fine, con il decreto pubblicato in Gazzetta il 30 gennaio 2020³⁰⁵, sono state individuate le tipologie di beni che danno diritto alla detrazione dall'imposta o alla deduzione dalla base imponibile, ai fini delle imposte sui redditi, e sono stati determinati i criteri e le modalità di valorizzazione dei beni che possono divenire oggetto di erogazioni liberali in natura. Il decreto attuativo, pertanto, perfeziona l'operatività e la definizione delle agevolazioni per le erogazioni in denaro e in natura, disposte con l'art. 83 del D.Lgs. n. 117/2017.

Prima di procedere oltre si premette che, a differenza delle agevolazioni per le erogazioni in denaro, entrate in vigore già dal 1° gennaio 2018, l'entrata a regime delle agevolazioni previste per le donazioni di beni in natura sarà condizionata alla piena operatività del RUNTS.

Con riferimento alla tipologia di beni oggetto di trasferimento a titolo gratuito, contrariamente alla pregressa normativa, il nuovo decreto non dispone alcuna distinzione merceologica, considerato che la donazione possa pervenire anche da un privato. In passato, l'Agenzia delle entrate si era espressa sull'argomento attraverso la risposta ad interpello³⁰⁶ n. 274/2019, soffermandosi sulla deducibilità, in capo al soggetto donante, delle donazioni di beni a favore di una Onlus. Nel riscontro dato dall'Agenzia delle entrate era stata confermata, in assenza dell'apposito Decreto ministeriale, la previsione che solo determinati beni³⁰⁷ permettevano ai donatori di godere dei relativi vantaggi fiscali. Al fine di comprendere la *ratio* della risposta, non si può prescindere dal menzionare la c.d. "legge antisprechi"³⁰⁸, che vincola la possibilità di usufruire dei benefici fiscali all'esclusiva cessione di prodotti appartenenti tassativamente alla lista di beni che possono essere ceduti a titolo gratuito nei confronti di enti pubblici e privati senza scopo di lucro, compresi gli enti del Terzo Settore. Nello specifico, tale normativa consente che le cessioni gratuite di alcuni prodotti non generino ricavo imponibile ai fini delle imposte dirette³⁰⁹, nonché la facoltà di portare in detrazione l'IVA assolta a monte, senza applicazione dell'imposta sulle merci in uscita. Nel caso oggetto di interpello, i beni non erano compresi nell'elenco di cui sopra.

³⁰⁵ D.M. 28 novembre 2019, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 24 del 30 gennaio 2020.

³⁰⁶ La domanda verteva sulla deducibilità fiscale, in capo all'impresa erogante, di "calzature non più commercializzabili"

³⁰⁷ Beni indicati nell'art. 16, comma 1, lett. a), b), c) e d) della Legge 19 agosto 2016, n. 166, quali "eccedenze alimentari, medicinali destinati alla donazione, articoli di medicazione, prodotti destinati all'igiene e alla cura della persona, prodotti per l'igiene e la pulizia della casa, integratori alimentari, biocidi, presidi medico chirurgici, prodotti di cartoleria e di cancellaria".

³⁰⁸ Legge n. 166/ 2016

³⁰⁹ Fermo restando la deducibilità dei costi sostenuti dal cedente.

Oggi che il decreto attuativo è stato finalmente emanato, la nuova disciplina non prevede più alcuna distinzione merceologica con riferimento alle donazioni in natura. Sicché ora, *“anche chi dona merci, materie prime o qualsiasi altro bene possa essere utile a un’organizzazione non profit, potrà beneficiare delle agevolazioni fiscali previsti dal Codice del Terzo settore”*³¹⁰.

Il D.M. 28 novembre 2019 ha stabilito, inoltre, come debbano essere stimati i beni oggetto di donazioni, quali siano i documenti da presentare per la donazione e per il conseguente riconoscimento dei benefici di natura tributaria. Anzitutto, il primo comma dell’art.23 prevede che per la quantificazione dell’erogazione in natura sia necessario rifarsi al criterio del valore normale di cui all’art. 9 del Tuir³¹¹. Nel caso di donazione avente ad oggetto un bene strumentale e, dunque, nell’ipotesi in cui il donante sia un soggetto titolare di reddito d’impresa, l’entità della detrazione o della deduzione deve essere quantificata in base al residuo valore fiscale del cespite all’atto del trasferimento. Nell’eventualità in cui oggetto del trasferimento a titolo gratuito siano i prodotti alla cui fabbricazione o scambio è diretta l’attività dell’impresa o i beni acquisiti o prodotti internamente per essere utilizzati nel processo produttivo, per determinare il valore della liberalità sarà obbligatorio considerare il minore tra il valore normale e quello determinato applicando le disposizioni sulle valutazioni delle rimanenze di cui all’art. 92, Tuir, ai sensi del richiamato art. 85, comma 1, del Tuir. Orbene, per le donazioni di beni al di fuori del perimetro aziendale, qualora il valore della singola cessione sia presumibilmente superiore a 30.000 euro o non sia possibile desumerne il valore sulla base di criteri oggettivi (si pensi, ad esempio, a un’opera d’arte), il decreto ribadisce come sia sempre indispensabile la redazione di una perizia giurata³¹² che attesti la reale valenza dei beni donati.

Ciò posto, le agevolazioni relative alle erogazioni sopra esaminate vanno coordinate con le disapplicazioni e le abrogazioni di altrettante norme disposte dall’art.89, comma 11 e 102, comma 1 del Codice, sempre con decorrenza dal 1° gennaio 2018.

In linea generale, a favore dei soggetti che effettuano erogazioni liberali agli enti del Terzo Settore non commerciali e alle cooperative sociali non sono più applicabili, in quanto sostituite dai nuovi benefici fiscali, alcune agevolazioni contenute nel Tuir³¹³.

³¹⁰ SERVIDIO S., *Nuove regole per le donazioni in natura agli enti del Terzo settore*, in Cooperative ed enti non profit, n.4/2020, p.34.

³¹¹ *“Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d’uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore”.*

³¹² Di data non antecedente a novanta giorni il trasferimento del bene.

³¹³ Non sono più applicabili l’art.15, comma 11, Tuir; l’art.100, comma 2, lett. h), Tuir, l’art.14, D.Lgs. n.35/2005.

3.3.3 Social Bonus

L'art. 81 del CTS istituisce il c.d. "Social Bonus", che consiste in un "*credito di imposta [...] riconosciuto a coloro che effettuano erogazioni liberali in denaro*³¹⁴ in favore di enti del Terzo Settore che hanno presentato al Ministero del lavoro e delle politiche sociali un progetto per sostenere il recupero di immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili o immobili confiscati alla criminalità organizzata assegnati ai suddetti enti e da questi utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attività di interesse generale di cui all'art. 5 dello stesso Codice con modalità non commerciali".

In relazione alle erogazioni sopra menzionate, non è ammesso il cumulo con le disposizioni del Codice che prevedono detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali o con agevolazioni fiscali previste a titolo di deduzione o detrazione di imposta da altre disposizioni di legge.

Il credito d'imposta ammonta al 65% delle erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche, e al 50% se effettuate da enti o società³¹⁵. Dunque, il bonus può essere fruito, oltre che dai soggetti IRES, anche dalle società di persone e dagli altri enti tassati per trasparenza.

Il relativo credito d'imposta va suddiviso in tre quote annuali di medesimo importo ed è riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del 15% del reddito imponibile ed ai soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 5% dei ricavi annui.

Il *bonus*, che può essere utilizzato in compensazione³¹⁶, non rileva ai fini della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Inoltre, non sono applicabili i limiti annui all'utilizzabilità dei crediti di imposta di cui al comma 53 dell'art. 1 della L. n. 244/2007 e di cui all'art. 34 della L. n. 388/2000. Gli enti beneficiari del social bonus devono comunicare trimestralmente al Ministero del lavoro l'ammontare delle erogazioni ricevute nel trimestre di riferimento e darne pubblica comunicazione nel proprio sito istituzionale.

Le disposizioni per la concreta attuazione del Social Bonus dovranno essere recepite mediante un decreto del Ministero del lavoro, che dovrà comprendere altresì le procedure per l'approvazione dei progetti di recupero dei beni immobili pubblici inutilizzati o confiscati alla criminalità organizzata.

Durante il periodo transitorio, e quindi non prima dell'anno fiscale successivo all'operatività del RUNTS, il bonus troverà applicazione esclusivamente per le erogazioni in denaro effettuate nei confronti delle Onlus, delle Organizzazioni di volontariato e delle Associazioni di promozione sociale³¹⁷. Tuttavia, l'agevolazione non risulta ancora operativa, in quanto, ad oggi, non è stato ancora emanato lo specifico decreto attuativo.

³¹⁴ Esclusivamente con metodi di pagamento tracciabili.

³¹⁵ Il legislatore delegato ammette il credito d'imposta al 50% non solo ai soggetti IRES, ma anche alle società di persone. Non risulta chiaro, invece, se voglia comprendere o meno anche i titolari di impresa individuale o familiare.

³¹⁶ Art. 17, D.Lgs. n. 241/1997.

³¹⁷ Art. 104, comma 1, D.Lgs. n.117/2017

§3.4 SCRITTURE OBBLIGATORIE E BILANCI

Dopo aver analizzato in maniera approfondita le nuove disposizioni fiscali introdotte dal D.Lgs. n.117/2017, argomento principale della presente trattazione, sembra opportuno andare a menzionare le scritture civilistiche e fiscali obbligatorie per gli ETS. In proposito, con gli articoli dal 13 al 15, e con l'articolo 87, il legislatore delegato ha dettato regole uniformi e vincolanti proprio in relazione alle scritture, ai libri obbligatori e al bilancio d'esercizio. L'intervento legislativo, come si avrà modo di vedere, ha avuto come obiettivo quello di superare i limiti dettati dalla previgente disciplina, che non garantiva sufficiente trasparenza, conoscibilità e confrontabilità dei documenti.

In linea generale, è auspicabile ricordare che, dal punto di vista civilistico, l'obbligo della tenuta delle scritture contabili è contemplato unicamente per i soggetti che svolgono attività d'impresa commerciale ai sensi dell'art. 2195 del Codice civile. Nessun obbligo è previsto, invece, per chi non assume lo *status* di imprenditore commerciale. Dal momento che l'obbligatorietà di tenere le scritture contabili previste dagli artt. 2214 e ss. si applica anche agli enti non commerciali³¹⁸, la premessa appare quantomeno utile al fine di comprendere le successive implicazioni. Invero, dal punto di vista civilistico, un ente non commerciale è tenuto a redigere una specifica contabilità in relazione all'attività d'impresa commerciale eventualmente svolta, mentre nessun obbligo è previsto per l'attività c.d. "istituzionale".

Chiarito questo punto, l'art.13 del Codice prescrive le norme in merito alla forma e alla pubblicità del bilancio, che dovrà essere predisposto secondo le indicazioni fornite con successivo decreto attuativo. Tuttavia, la mancata istituzione del Registro unico, non solo non permette di depositare i bilanci, ma impedisce altresì di assumere la qualifica di enti del Terzo Settore ai soggetti cui la disposizione sarebbe rivolta. In relazione a ciò, la nota del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 29 dicembre 2017 ha disposto che, nel periodo transitorio, *"tutti gli enti del Terzo settore sono tenuti alla redazione del bilancio d'esercizio, nonostante l'attuale mancanza della modulistica, che si traduce esclusivamente nell'eterogeneità dei documenti contabili in questione."*

In merito a ciò, conviene, peraltro, accennare al fatto che negli ultimi anni sono stati rilasciati, rispettivamente, da parte dell'ODCEC e dell'Agenzia delle Onlus, due documenti che, anche se non obbligatori per legge, sono stati ragionevolmente utilizzati da diversi enti *non profit* per la rappresentazione dei loro risultati di sintesi³¹⁹.

³¹⁸Nel caso in cui assumano la qualifica di imprenditore commerciale.

³¹⁹ Raccomandazione del CNDC: *Documento di presentazione del sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*, 2002.

Agenzia per le ONLUS: *Linee Guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit*, Atto di indirizzo, febbraio 2009.

Orbene, nonostante un notevole ritardo, con il D.M. 5 marzo 2020³²⁰ è stata finalmente approvata la modulistica per il bilancio di esercizio degli ETS, da utilizzare a partire dal 2021. Di conseguenza, si può pacificamente affermare che gli enti a cui la norma è rivolta mantengano, ancora per quest'anno, la più ampia libertà (sia nella forma che nel contenuto) nella redazione del bilancio di esercizio.

Ciò posto, la regola generale prevede trattamenti diversi a seconda che l'ente eserciti la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale.

Gli enti del Terzo Settore non commerciali sono tenuti a redigere il bilancio composto da:

- stato patrimoniale;
- rendiconto gestionale, con indicazione di proventi e oneri;
- relazione di missione, che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente, nonché le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

In merito alle attività da rendicontare, queste comprendono le attività di interesse generale (art. 5), le attività secondarie e accessorie rispetto alle prime (art.6), e le attività di raccolta fondi (art. 87).

In diretta attuazione del principio secondo il quale il bilancio deve essere rapportato alle dimensioni economiche³²¹ dell'ente, il secondo comma dell'art 13 prevede che gli enti non commerciali di piccole dimensioni, cioè quelli con *“ricavi, rendite, proventi o entrate, comunque denominate, inferiori a 220 mila euro”*, possano redigere un rendiconto finanziario per cassa³²². In aggiunta, il decreto correttivo ha escluso gli enti sopra menzionati anche dall'obbligo della relazione di missione.

Per contro, gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, a prescindere dalla dimensione, sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili di cui all'art. 2214 del Codice civile, e alla redazione del bilancio in una delle seguenti forme:

- bilancio ordinario, ex art. 2423;
- bilancio in forma abbreviata³²³, ex art. 2436-bis;
- bilancio delle microimprese³²⁴, ex art. 2435-ter

³²⁰ Pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 18/04/2020.

³²¹ Legge n. 106/2016, art. 4, comma 1, lett. g

³²² Redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo Settore

³²³ Consentito quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non si superino due dei seguenti limiti:

1. totale dell'attivo dello stato patrimoniale: € 4.400.000;
2. ricavi delle vendite: € 8.800.000;
3. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

³²⁴ Consentito quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non si superino due dei seguenti limiti:

1. totale dell'attivo dello stato patrimoniale: € 175.000;
2. ricavi delle vendite: € 350.000
3. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Dalle considerazioni emerse si evince come *“la disciplina societaria del Codice civile abbia nettamente condizionato, mediante continui rinvii, richiami, trasposizioni di regole tipicamente societarie, le regole contabili degli enti del Terzo Settore³²⁵”*

Parimenti, lo stesso art. 13, comma 5, prevede che per gli ETS non iscritti al Registro delle imprese, il bilancio vada depositato presso il RUNTS entro il 30 giugno di ogni anno. In merito a ciò, si rileva, pertanto, la mancata previsione di un termine mobile per il deposito, con la conseguenza che gli ETS con esercizio diverso dall'anno solare avranno un deposito o dilazionato o estremamente ravvicinato. Inoltre, gli statuti, nel regolare i tempi per l'assemblea di bilancio, dovranno necessariamente considerare la compatibilità con tale scadenza.

In relazione al bilancio degli enti non commerciali con entrate inferiori a 220.000, l'espressione *“rendiconto per cassa”* merita un breve approfondimento alla luce delle regole di rilevazione dei fatti di gestione delle scritture contabili secondo il sistema della contabilità aziendale. Il richiamo del Codice alle norme generali in materia di bilancio, specificatamente agli artt. 2214 e 2423 ss. del Codice civile, lascia intendere che i bilanci degli ETS debbano essere redatti secondo il principio della competenza economica, ispirata all'irrilevanza delle dinamiche finanziarie rispetto alla rappresentazione del valore economico. Il secondo comma dell'art. 13 del codice del Terzo settore consente, invece, di ricorrere ad un sistema di rilevazione articolato sulle entrate e uscite di cassa, secondo una logica di tipo finanziario. Nello specifico, si realizza il metodo diretto di rappresentazione del rendiconto finanziario³²⁶ secondo il quale, partendo dalle disponibilità liquide di inizio esercizio, sono indicate le principali categorie di incassi e pagamenti.

A tal proposito, si osserva che, sebbene l'intento del legislatore delegato fosse quello di lasciare una certa libertà di forma, *“la scelta alternativa tra il criterio di cassa e il criterio di competenza crea notevoli difficoltà in termini di comparabilità tra i vari enti minori³²⁷”*. Inoltre, tale scelta si ripercuote altresì sul cambio di categoria, nel caso in cui i limiti dimensionali sopra indicati dovessero essere superati. Ne deriva che, considerando che i ricavi dovranno essere registrati solamente allorquando si manifesterà la variazione finanziaria, cioè nell'esercizio in cui avviene l'incasso, l'osservanza del limite di 220.000 euro dovrà avere riguardo alle somme effettivamente incassate, piuttosto che ai ricavi maturati, ma non incassati. Sempre in relazione a questo tema, non appare chiaro se il cambio di regime sia possibile dall'esercizio successivo a quello rendicontato, oppure sia retroattivo.

³²⁵ COLOMBO G.M. *Quale bilancio per gli enti del Terzo settore?*, in *Cooperative e enti non profit*, n.2/2020, p.9

³²⁶ regolato dal Principio contabile OIC 10

³²⁷ RACUGNO G., *Contabilità e bilancio negli enti del terzo settore*, in *Rivista di diritto societario*, n.2/2020, p.144

3.4.1 Obblighi contabili ai fini fiscali

L'art.87 del Codice delinea in maniera dettagliata gli obblighi contabili ai fini fiscali in capo agli ETS che si qualificano, in base ai criteri esposti in precedenza, come non commerciali. Sebbene sia già stato ampiamente sottolineato nel corso della trattazione, si rammenta come anche tale disposizione risulti subordinata all'autorizzazione della Commissione europea e, in ogni caso, all'effettiva istituzione del RUNTS. Inoltre, va evidenziato che le Odv e le Aps che sceglieranno il regime forfetario di cui all'art.86, saranno esonerate dagli obblighi di registrazione e di tenuta dagli obblighi contabili, salvo quanto disposto in materia di conservazione dei documenti ricevuti ed emessi.

Ciò premesso, è possibile procedere con la giusta contezza all'analisi della dettagliata disciplina degli adempimenti fiscali prevista dal Codice. In relazione all'attività complessivamente svolta, gli enti del Terzo Settore non commerciali che non adottano il regime forfetario sono obbligati, a pena di decadenza dalle agevolazioni fiscali, alla tenuta delle scritture contabili cronologiche e sistematiche, al fine di esprimere in modo analitico e compiuto le operazioni di gestione poste in essere nel periodo di riferimento, e di rappresentare correttamente le relative attività svolte. In merito a quest'ultimo punto, occorre sottolineare che le attività d'interesse generale dovranno essere necessariamente distinte da quelle secondarie e accessorie. Il decreto correttivo ha chiarito come tale previsione possa essere assolta dall'ente nel bilancio d'esercizio, redatto secondo le modalità previste dall'art.13 del CTS, senza che ciò comporti l'adozione di un eventuale apposito e diverso documento. Ne deriva che, pertanto, le modalità di adempimento potranno variare in funzione delle dimensioni dell'ente stesso. In ogni caso, l'art.87 precisa che *“gli obblighi in tema di scritture contabili si considerano assolti laddove la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni del Codice civile”*. Un'eccezione rispetto a quanto finora descritto attiene agli enti di minori dimensioni, che potranno scegliere, in luogo delle scritture cronologiche e sistematiche, il semplice rendiconto per cassa. Ciò posto, le eventuali attività svolte con modalità commerciali dovranno essere ricomprese all'interno di una contabilità separata, con la facoltà di avvalersi delle previsioni in materia di contabilità semplificata, anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti dall'art.18, comma 1, D.P.R. n. 600/1973.

Per contro, nei confronti degli enti del Terzo Settore commerciali troveranno applicazione le regole ordinarie³²⁸. Di conseguenza, tali enti saranno obbligati alla tenuta del libro giornale, del libro degli inventari, dei registri IVA, delle scritture ausiliarie e del registro dei beni ammortizzabili.

Qualora le entrate commerciali dovessero risultare inferiori ai limiti³²⁹ previsti dall'art.18 del D.P.R. n.600/1973, essi avranno la facoltà di sostituire le scritture contabili sopra menzionate con i registri

³²⁸ Di cui agli articoli 14 e ss. del D.P.R. n. 600/1973.

³²⁹ Entrate commerciali non superiori a 400.000 euro per periodo d'imposta.

IVA adeguatamente integrati. Infine, sebbene non sia espressamente indicato nella norma, è pacifico ritenere che *“i medesimi enti, nel caso dovessero svolgere anche attività di natura non commerciale, siano tenuti alla contabilità separata³³⁰”*.

Per quanto concerne le raccolte pubbliche di fondi, sono previsti particolari e interessanti adempimenti. Nello specifico, il sesto comma dell'articolo in esame³³¹ dispone che gli ETS non commerciali debbano redigere in relazione a tali attività un rendicontazione separata, dalla quale dovranno emergere in modo preciso e trasparente le entrate e le spese attinenti a ciascuna delle ricorrenze, anche a mezzo di una relazione illustrativa. Con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 105/2018 è stato rimosso l'obbligo di redazione del rendiconto delle raccolte fondi entro quattro mesi dal termine dell'esercizio, al fine di evitare eventuali disallineamenti con le disposizioni in tema di redazione del bilancio. In merito a ciò, si sottolinea come l'art.48 del Codice si limiti a predisporre che i bilanci e i rendiconti delle raccolte fondi siano depositati presso il RUNTS entro il 30 giugno di ogni anno, senza specificatamente fissare un termine in merito alla redazione della documentazione. Infine, sebbene non di espressa previsione tributaria, è importante ricordare come l'art.15 del Codice abbia previsto l'obbligo di tenuta dei libri sociali, *“al fine di garantire maggior certezza, trasparenza e regolarità alla gestione amministrativa degli ETS³³²”*. Nello specifico, l'organo amministrativo deve redigere e conservare le seguenti scritture sociali:

- libro degli associati o aderenti;
- libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee;
- libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione;
- libro dei volontari.

In merito a quest'ultimo punto, l'art.17 introduce l'obbligo di iscrivere in un apposito registro gli eventuali volontari che svolgano la loro attività in modo non occasionale.

3.4.2 Bilancio sociale

L'articolo 14 obbliga tutti gli enti del Terzo Settore con entrate superiori ad un milione di euro di redigere e depositare presso il RUNTS il bilancio sociale, redatto secondo modelli ministeriali, e di pubblicarlo sul proprio sito istituzionale. Nello specifico, il primo comma del predetto articolo dispone che il bilancio sociale debba essere *“redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività*

³³⁰ TONINA A., *op.cit.* p.58

³³¹ In analogia a quanto disposto per gli enti non commerciali all'art.20, comma 2, D.P.R. n.600/1973.

³³² PRAVISANO R., *Libri sociali obbligatori per gli Enti del Terzo Settore*, in Guida alla contabilità e bilancio, n.11, p.10

esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte”.

A distanza di due anni dall'entrata in vigore del D.Lgs. n.117/2017, il Ministero del Lavoro, con il Decreto 4 luglio 2019, ha emanato le Linee Guida per la redazione del bilancio sociale degli ETS. I bilanci sociali dovranno essere redatti secondo le nuove disposizioni a partire dal primo esercizio successivo a quello in corso alla data di pubblicazione del Decreto ministeriale in esame³³³.

I soggetti con entrate inferiori ai limiti previsti dalla norma, non obbligati *ex lege* alla redazione del bilancio sociale, possono ugualmente decidere di assolvere a tale adempimento mediante la pubblicazione del bilancio sociale presso il proprio sito istituzionale, soddisfacendo, in tal modo, un impegno assunto nei confronti dei propri *stakeholders*. Tali enti possono altresì disapplicare alcune disposizioni contenute nelle Linee Guida e redigere il documento in modo differente. A tal proposito, appare opportuno puntualizzare, però, che solo i bilanci redatti in conformità al decreto attuativo possono prevedere la dicitura “Bilancio sociale predisposto ai sensi dell’art. 14 del D.Lgs. n. 117/2017”.

In merito all’*iter* burocratico, il bilancio sociale deve essere:

1. approvato dall’Organo statutariamente competente;
2. ed esaminato dall’Organo di controllo che provvederà al monitoraggio e all’attestazione di conformità.

La successiva pubblicazione del bilancio sociale sul sito istituzionale dell’ente dovrà assicurare l’agevole fruizione da parte di tutti i portatori d’interesse e potrà essere adempiuta mediante la messa a punto di una specifica sezione o pagina all’interno del sito stesso.

Le categorie di stakeholders a cui è diretto il processo di valutazione sono riconducibili a:

- i finanziatori ed i donatori presenti o futuri, che adoperano la misurazione per comprendere l’incidenza del proprio operato, e valutandone l’eventuale proseguimento;
- i beneficiari ultimi di un’attività e tutti gli altri *stakeholders* interessati a cogliere, anche in misura differente, le ricadute sociali ed economiche generate dall’ente;
- i lavoratori, collaboratori, soci e volontari dell’organizzazione, che incrementano la consapevolezza del valore creato dall’ente in cui operano;
- i cittadini, interessati a conoscere come e con quali risultati vengano impiegate le risorse pubbliche;
- i soggetti pubblici, erogatori di eventuali contributi.

³³³ I bilanci sociali, seguendo le nuove disposizioni, dovranno essere redatti a partire dall’esercizio al 31 dicembre 2020, per gli enti del Terzo Settore che hanno l’esercizio coincidente con l’anno solare. Di conseguenza, i bilanci sociali relativi all’esercizio al 31 dicembre 2019 dovranno prendere come riferimento le vecchie disposizioni, previste dal Decreto del Ministro della Solidarietà sociale 24 gennaio 2008.

Una volta delineato questo quadro introduttivo, è possibile procedere con l'analisi delle nuove disposizioni normative. Anzitutto, parafrasando proprio le nuove Linee guida, il bilancio sociale può essere definito come un sistema di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte da un'organizzazione. Invero, il bilancio sociale ha, come obiettivo, quello di *“fornire una serie di informazioni che vanno al di là dei meri dati economici e finanziari, di conoscere il valore generato da un ente e di comparare le diverse performances nel tempo”*³³⁴.

Il bilancio sociale risulta suddiviso in diverse sezioni, ciascuna contenenti informazioni minime, la cui eventuale omissione deve essere obbligatoriamente motivata esplicitamente dall'ente stesso.

Nello specifico, il bilancio sociale si propone di:

- mettere a punto per tutti gli *stakeholders* un quadro d'insieme delle attività svolte, della loro natura e dei relativi risultati;
- avviare un proficuo processo interattivo di comunicazione sociale;
- promuovere processi partecipativi interni ed esterni all'ente;
- offrire informazioni interessanti sulla qualità delle attività dell'organizzazione per estendere e accrescere le conoscenze e le possibilità di valutazione e di scelta degli *stakeholders*;
- mettere a conoscenza dell'identità e del sistema di valori di riferimento propri dell'ente e della loro declinazione nelle scelte strategiche e nei comportamenti gestionali;
- assicurare informazioni in merito al bilanciamento tra le aspettative degli *stakeholders* e indicare gli impegni assunti nei loro confronti;
- rendere conto del grado di adempimento degli impegni di cui sopra;
- illustrare gli obiettivi di miglioramento che l'ente si impegna a perseguire;
- prestare indicazioni sulle interazione tra l'ente e l'ambiente;
- presentare il valore aggiunto creato nell'esercizio.

Strettamente connesso al tema del bilancio sociale vi è la valutazione di impatto sociale generata nell'esercizio. In merito a ciò, il D.M. 23 luglio 2019 ha definito la metodologia per *“una valutazione quantitativa e qualitativa, sul breve, medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo individuato.”* Le corrispondenti Linee guida mirano a definire come *“valutare, sulla base di dati oggettivi, i risultati raggiunti rispetto agli obiettivi programmati, rendendo disponibili agli stakeholders informazioni sistematiche sugli effetti delle attività realizzare”*, anche in relazione con i dati esposti nel bilancio sociale.

³³⁴ AGOSTINI S., *Linee Guida per la redazione del bilancio sociale per gli Enti del Terzo Settore*, n. 10/2019, p.8.

§3.5 DISPOSIZIONI FINALI

3.5.1 Coordinamento normativo e norme abrogate

L'articolo 89 conclude il titolo X, contenendo al suo interno disposizioni di coordinamento normativo atte a salvaguardare la concreta applicazione delle norme fiscali del Codice agli enti interessati.

Riassumendo, dall'analisi sviluppata fin qui nel presente capitolo si rileva che esistono:

1. indicazioni di norme che vengono disapplicate agli enti del Terzo Settore;
2. modifiche di norme esistenti;
3. una serie di modifiche specificatamente adottate in relazione alle Onlus;
4. abrogazioni con differenti decorrenze.

In relazione al primo punto, le norme che risultano disapplicate ai nuovi ETS sono le seguenti:

- articolo 143, comma 3, Tuir, che stabilisce una generale decommercializzazione a favore degli enti non commerciali in merito alle raccolte fondi e alle attività sociali svolte in convenzione con le pubbliche amministrazioni.

Contenuto simile a tale disposizione è rinvenibile nell'art.79, comma 4, del Codice del Terzo Settore, il quale estende la decommercializzazione a tutte le attività di interesse generale.

- articolo 144, commi 2, 5, 6, Tuir, che stabiliscono l'obbligo di contabilità separata, prevedendo, a favore degli enti religiosi, la facoltà di dedurre dal reddito i ricavi per l'opera prestata dai loro membri.

L'obbligo della tenuta della contabilità separata è rinvenibile all'art.87 del Codice.

- articolo 145, Tuir, che disciplina il regime forfetario concesso agli enti non commerciali che non eccedono i limiti previsti per la contabilità semplificata.
- articolo 148, Tuir, che stabilisce una diffusa decommercializzazione per le attività svolte dalle associazioni nei confronti di associati o di altre associazioni che svolgono la stessa attività, e nei confronti dei rispettivi associati, partecipanti e tesserati.

Tale previsione, limitatamente alla decommercializzazione prevista dal primo comma, è stata riproposta dall'articolo 79, comma 6, del Codice, a tutti gli enti del Terzo Settore di carattere associativo. Per le Associazioni di promozione sociale è stato invece quasi integralmente riproposto il terzo comma dell'articolo 148, contenente la decommercializzazione più rilevante.

- articolo 149, Tuir, che stabilisce i parametri in base ai quali un ente non commerciale perde la propria qualifica fiscale;
- decreti n.346/1990 e n.347/1990, in relazione alle norme che agevolano fiscalmente le donazioni e successioni a favore di associazioni, fondazioni e Onlus.

Tali agevolazioni persistono, tuttavia, per quanto attiene ai trasferimenti a titolo gratuito non relativi alle attività di cui all'art.5 del Codice.

- legge n.398/1991, relativamente al regime forfetario agevolativo per le associazioni con introiti commerciali non superiori a 400.000 euro;
- Articolo 6, D.P.R. n.601/1973, che prevede la riduzione a metà dell'IRES “*nei confronti degli enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione*”, se aventi personalità giuridica.

L'approvazione della Legge di bilancio 2019³³⁵ ha causato ingenti polemiche da parte del mondo *non profit* proprio in merito all'abrogazione della disposizione normativa che, in determinati casi, prevede l'applicazione dell'aliquota IRES ridotta al 50%. Tali proteste, legittimate dalla preoccupazione che l'aumento della tassazione avrebbe comportato inevitabili ripercussioni in termini di servizi resi dagli stessi enti, “*hanno portato a parlare (impropriamente) di tassa sul volontariato, sulla solidarietà o sulla bontà*”³³⁶. In realtà, l'abrogazione è stata posticipata con il Decreto semplificazioni a decorrere dal periodo d'imposta di prima applicazione del nuovo regime agevolativo. Tale disposizione prevede altresì che successivi provvedimenti individuino misure di favore, compatibili con la normativa comunitaria, nei confronti dei nuovi enti del Terzo Settore. Non è chiaro, in merito a ciò, se verranno ricompresi anche gli enti non commerciali che decideranno autonomamente di non assoggettarsi alla nuova disciplina.

Dall'analisi appena effettuata risulta del tutto evidente come “*le disapplicazioni pongono gli enti senza fini di lucro davanti alla difficile scelta di entrare o meno nell'ambito degli ETS*”³³⁷.

A tal proposito, essi dovranno accuratamente ponderare i vantaggi della nuova normativa con l'appesantimento degli adempimenti e delle ingenti disapplicazioni, solo in parte sostituite.

In relazione alle Onlus, l'art.89 dispone specifici adeguamenti della previgente regolamentazione alla nuova disciplina in favore degli enti del Terzo Settore non commerciali.

Nello specifico:

- il settimo comma modifica gli artt. 3 e 10 del D.P.R. n.633/1972, sostituendo i riferimenti alle Onlus con quelli relativi ai nuovi ETSNC;
- l'ottavo comma modifica la Legge n. 112/2016, chiarendo come i riferimenti alle Onlus siano rimpiazzati dagli ETSNC che operano nel settore della beneficenza;

³³⁵ Legge n.145/2018

³³⁶ FERRI P., *Il punto sulla riduzione dell'IRES al 50% dopo le novità della Legge di bilancio 2019*, in *Cooperative e enti non profit*, n. 5/2019, p.16

³³⁷ TONINA A., *op.cit.* p.166

- il nono comma modifica la Legge n.125/2014, indicando che le ONG riconosciute idonee a tali finalità sono iscritte di diritto nel RUNTS;
- il decimo comma modifica la legge n.112/2016, chiarendo come alle erogazioni liberali effettuate dai privati nei confronti dei fondi speciali per l'assistenza alla disabilità “*si applicano le detrazioni previste dall'art.83, comma 1, secondo periodo, del D.Lgs. 3 luglio 2017, n.117, e le deduzioni di cui al comma 2 del predetto articolo 83 con il limite ivi indicato elevato al 20 per cento del reddito complessivo dichiarato e comunque nella misura di 100.000 euro annui*”.
- il comma 19 modifica la Legge n.166/2016, sostituendo i riferimenti alle Onlus con quelli di ente del Terzo Settore non commerciale;
- il comma 20 modifica l'art.15, D.P.R. n.571/1982, disponendo che i prodotti alimentari confiscati idonei al consumo umano o animale siano ceduti a titolo gratuito agli ETSNC;
- il ventunesimo comma, relativamente alla gestione di alimenti per indigenti, sostituisce i riferimenti alle Onlus con quelli di ETSNC;
- il comma 22 modifica la legge n.155/2003, applicando la medesima sostituzione.

In relazione alla soppressione di determinate disposizioni, l'articolo 102 abroga con effetto immediato³³⁸ le seguenti norme:

- la legge n.266/1991, in merito alle Organizzazioni di volontariato;
- la legge n.383/2000, in merito alle Associazioni di promozione sociale;
- art.1, comma 1, lett. b), nonché artt.2 e 3, Legge n.476/1987, in merito al sostegno alle attività di promozione sociale;
- artt. 2,3,4,5 della Legge n.438/1998, riguardante i contributi alle Aps;
- il regolamento in merito ai criteri e alle modalità per la concessione e l'erogazione dei contributi in materia di attività di utilità sociale, in favore di organizzazioni di volontariato e di Onlus, adottato con D.M. n.177/2010;
- il D.M. 8 ottobre 1997 recante “*modalità per la costituzione di fondi speciali per il volontariato presso le regioni*”;
- l'art.100, comma 2, lett. i) e l) del Tuir, relativo ad erogazioni liberali nei confronti delle Onlus;
- l'art.15, comma 1, lett. i-*quarter*) del Tuir, in merito alle erogazioni liberali nei confronti delle Aps.

³³⁸ Vale a dire con decorrenza dal 3 agosto 2017

3.5.2 norme transitorie

Il Codice del Terzo settore, come si ha avuto ampiamente modo di vedere, ha introdotto una disciplina organica fiscale per gli enti che, iscrivendosi al RUNTS, assumeranno la qualifica di ente del Terzo settore. Sebbene l'entrata in vigore abbia coinciso con il giorno successivo a quello della sua pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale*³³⁹, l'articolo 104 si occupa di stabilire dei termini temporali diversi in relazione all'effettiva applicabilità sul piano operativo di alcune norme.

Il regime tributario applicabile a tali enti è regolato dalle disposizioni contenute nel titolo X del Codice, la cui efficacia operativa, in linea generale, risulta subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea e, comunque, non sarà applicabile prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro stesso.

Alla luce dei continui ritardi e rinvii, causati anche dalla pandemia che ha colpito il Paese, appare ormai chiaro che tali disposizioni troveranno applicazione non prima del 2022. In merito a ciò, erano sorti alcuni dubbi legati all'efficacia della previgente disciplina normativa, modificata e/o abrogata dal D.Lgs. n.117/2017, nel periodo transitorio, ossia il periodo intercorrente tra il momento di entrata in vigore del Codice e la piena operatività della nuova disciplina. A fare chiarezza sulla disciplina fiscale transitoria è intervenuto, tra l'altro, il CNDCEC e la Fondazione Nazionale dei Commercialisti, con il documento di ricerca "*La riforma del Terzo settore: il regime transitorio*".

Va sottolineato, tuttavia, che la provvisoria applicazione delle norme transitorie ha decorrenza, ai sensi dell'art.104 del Codice, dal "*periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017, fino all'entrata in vigore delle disposizioni di cui al Titolo X*".

Relativamente all'entrata in vigore differita, fanno eccezione alcune particolari norme già applicabili alle organizzazioni di volontariato, alle associazioni di promozione sociale, e alle Onlus.

Nello specifico, le seguenti disposizioni risultano in vigore dal 1° gennaio 2018:

- art. 77 (titoli di solidarietà);
- art. 78 (regime fiscale del *social lending*);
- art. 81 (social bonus);
- art. 82 (imposte indirette e tributi locali);
- art. 83 (detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali);
- art. 84, comma 2 (immobili delle Odv esenti IRES);
- art. 85, comma 7 (immobili delle Aps esenti IRES);
- art. 102, comma 1, lett. e), f), e g), relativo all'abrogazione delle norme del Tuir in merito alle deduzioni e detrazioni per erogazioni liberali.

³³⁹ 3 agosto 2017

Ciò premesso, l'art.101 è dedicato alle norme transitorie, tra le quali si possono menzionare i seguenti aspetti più rilevanti:

1. fino all'operatività del RUNTS, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei registri Onlus, Odv, Aps e imprese sociali;
2. il requisito dell'iscrizione al Registro si intende soddisfatto da parte delle reti associative e degli enti *non profit* attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore;
3. la perdita della qualifica di Onlus, a seguito dell'iscrizione al RUNTS, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente.

Dopo aver analizzato le norme immediatamente abrogate dal Codice, l'art.102, comma 2, si occupa di abrogare con decorrenza dalla piena operatività della riforma le seguenti disposizioni:

- articoli dal 10 al 29 del D.Lgs. n.460/1997, in merito al regime delle Onlus, che viene integralmente sostituito dalle norme contenute nel Codice;
- art. 20-bis, D.P.R. n.600/1973, in relazione alle scritture contabili delle Onlus, che viene sostituito dal nuovo articolo 77 del CTS;
- art. 150, Tuir, sul trattamento fiscale delle Onlus ai fini IRES, con l'obiettivo di evitare pericolose sovrapposizioni con le nuove norme tributarie;
- art.8, comma 2, primo periodo e comma 4, Legge n.266/1991, in relazione alle agevolazioni fiscali per le Organizzazioni di volontariato, ora disciplinate agli artt.84 e 86 del CTS;
- art.9-*bis*, D.L. n.417/1991, in merito all'estensione ad associazioni non profit del regime di cui alla legge n. 398/1991, dal momento che a tali enti potranno applicarsi le norme fiscali di cui al presente CTS;
- art.2, comma 31, legge n.350/2003, in merito all'estensione alle associazioni bandistiche e cori amatoriale, filodrammatiche, di musica e danza del regime di cui alla legge n.398/1991 e delle altre disposizioni fiscali riguardanti le ASD;
- artt. 20 e 21, legge n.383/2000, relativi alle agevolazioni fiscali per le Associazioni di promozione sociale, ora disciplinate dagli artt. 85 e 86.

Inoltre, il terzo comma dello stesso articolo rinvia le norme di abrogazione delle fonti di finanziamento di associazioni di promozione sociale e organizzazioni di volontariato al periodo in cui saranno definitivamente operative le nuove forme di finanziamento pubblico degli ETS. Infine, viene altresì rinviata l'abrogazione dei rispettivi registri al momento in cui sarà operativo il RUNTS.

STATO DELL'ARTE

Coerentemente con quanto premesso in sede introduttiva, una delle preminenti finalità del presente elaborato è quella di delineare un quadro d'insieme il più aggiornato possibile in relazione allo stato di attuazione della riforma. Invero, sebbene il relativo decreto sia entrato in vigore il 3 agosto 2017, non tutte le disposizioni ivi contenute sono direttamente applicabili³⁴⁰, in quanto alcune di esse necessitano dell'adozione di ulteriori atti di origine diversa³⁴¹. A tal proposito, occorre altresì sottolineare come la gran parte delle disposizioni fiscali contenute nel Titolo X si potranno applicare dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea, e comunque non prima di quello successivo alla piena operatività del RUNTS. Nello specifico, in sede comunitaria dovranno essere discusse e approvate alcune tra le più importanti misure fiscali, quali lo scostamento del 5% tra costi e ricavi³⁴², la tassazione di favore concessa alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale, l'emissione di titoli di solidarietà³⁴³ nonché la normativa in materia di incentivi fiscali alle imprese sociali³⁴⁴. Tale autorizzazione, necessaria a verificare la compatibilità della nuova disciplina con le regole europee in tema di aiuti di stato, è subordinata all'emanazione dei relativi decreti attuativi, che ad oggi non risultano ancora rilasciati. Anche in considerazione dell'ulteriore slittamento previsto per gli adeguamenti statutari, a causa della pandemia che ha colpito il Paese, si ritiene ormai certo che tali disposizioni troveranno applicazione non prima del 2022.

Alla luce di tali osservazioni, si può pacificamente affermare che la riforma appaia lungi dall'essere ultimata. Nonostante ciò, a parere di chi scrive risulta estremamente rilevante individuare, tanto ai fini della corretta comprensione della materia, quanto ai fini dell'analisi sullo stato di avanzamento della stessa, la pluralità di atti previsti in attuazione del D.Lgs. n.117/2017.

Nello specifico, l'architettura della riforma contemplava esattamente l'adozione di 31 provvedimenti normativi di origine diversa, di cui ne sono stati emanati finora solamente 11. Prima di procedere all'elenco analitico di tali disposizioni, si segnalano in modo particolare le numerose modifiche

³⁴⁰ Ad oggi, solamente 8 articoli su 104 sono entrati in vigore.

³⁴¹ Decreti ministeriali, leggi regionali, autorizzazione dell'Unione Europea, circolari interpretative dell'Agenzia delle entrate ecc.

³⁴² L'art.79 del CTS determina quali attività si considerano di natura commerciale e quali di natura non commerciale. In linea generale, l'attività principale ha carattere non commerciale qualora vi sia parità tra costi e ricavi. Tuttavia, il decreto correttivo ha introdotto uno scostamento massimo del 5% tra costi e ricavi.

³⁴³ Gli istituti bancari avranno la facoltà di emettere obbligazioni e certificati di deposito al fine di sostenere le attività di interesse generale degli ETS. È inoltre previsto un credito di imposta del 50% sulle donazioni degli istituti agli enti.

³⁴⁴ Il D.Lgs. n.112/2017 ha introdotto innovativi incentivi fiscali per le imprese sociali e rilevanti detrazioni IRPEF e IRES rispettivamente per i privati e per le società che investono nel capitale delle imprese sociali (detrazione pari al 30% delle somme investite).

apportate dal decreto correttivo³⁴⁵ al Codice del Terzo Settore, di cui si ha ampiamente fatto menzione all'interno dell'elaborato. Inoltre, di specifico interesse risultano anche le correzioni contemplate dal c.d. Decreto Fiscale³⁴⁶ che, fra l'altro, hanno istituito un diverso criterio per la valutazione della natura commerciale o non commerciale degli enti e sono intervenute in merito alla disciplina delle deduzioni concesse a chi effettua erogazioni liberali a favore del Terzo settore. Si segnalano altresì le modifiche introdotte dal Decreto Semplificazioni³⁴⁷ che, dopo l'aumento previsto dalla legge di Bilancio 2019³⁴⁸, ha ripristinato l'aliquota IRES al 12% per le attività *non profit* e ha incluso le associazioni o fondazioni di diritto privato originate dalla trasformazione delle cd. "ex IPAB" nel novero dei nuovi enti del Terzo settore. In ultimo, il Decreto "Cura Italia" ha posticipato, dal 30 giugno al 31 ottobre 2020, il termine entro il quale le Onlus, le Odv e le Aps devono adeguare i propri statuti alle nuove disposizioni.

Ciò posto, di seguito si evidenziano in maniera analitica e cronologica tutti gli atti normativi che sono stati approvati ad oggi, luglio 2020, in relazione alla disciplina introdotta dal Codice del Terzo Settore:

- 18/04/2020 Decreto 5 marzo 2020 “*Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore*”. (GU Serie Generale n.102 del 18-04-2020).
- 17/03/2020 Pubblicato il D.L. n.18/2018 “Cura Italia” in cui viene disposta la proroga al 31/10/2020 ai termini per la modifica degli statuti delle Onlus, delle Odv e delle Aps.
- 30/01/2020 Pubblicato in GU del 30/01/2020 il decreto 28 novembre 2019 “*Erogazioni liberali in natura a favore degli enti del Terzo settore*”.
- 12/09/2019 Pubblicato in GU del 12/09/19 il decreto 23 luglio 2019 “*le Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell’impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo settore*”.
- 09/08/2019 Pubblicato il 09/08/19 in GU il decreto 4 luglio 2019 “*Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore.*”
- 26/02/2019 Il 26/02/19 il Ministero del Lavoro ha reso pubblica una Nota per fornire chiarimenti circa la rendicontazione del 5×1000, nelle more della pubblicazione del nuovo atteso DPCM che disciplini la materia.

³⁴⁵ D.Lgs. n.105/2018

³⁴⁶ D.L. n.119/2018 convertito nella Legge n.136/2018.

³⁴⁷ D.L. n.135/2018.

³⁴⁸ Art.1, comma 52, Legge n.145/2018

- 11/02/2019 Il D.Lgs. 14 dicembre 2018, n. 135 (in G.U. 14/12/2018, n.290), convertito con modificazioni dalla L. 11 febbraio 2019, n. 12 (in G.U. 12/02/2019, n. 36), ha disposto (con l'art. 11-sexies, comma 1) la modifica dell'art. 4, comma 3 (IPAB e Imprese sociali).
- 30/12/2018 Approvata la Legge di bilancio 2019 n.145/2018, in cui all'art.1 si abroga la riduzione del 50% dell'IRES per alcuni enti.
- 27/12/2018 Il Ministero del Lavoro ha emanato l'attesa Circolare n. 20/2018 e la tabella riepilogativa delle modalità di adeguamento statutario da parte degli enti del Terzo Settore da effettuare entro il 03/08/2019, per renderli compatibili alle previsioni del Codice del Terzo settore.
- 18/12/2018 In GU è stata pubblicata la conversione in Legge del D.Lgs. n.119/18 (Disposizioni urgenti in materia fiscale) che all'art 24-ter introduce un'integrazione all'art 33 comma 3 del D.Lgs. n.117/17, consentendo alle Odv di svolgere attività di interesse generale dietro corrispettivo, figurando come attività diverse, di cui all'art 6.
- 14/12/2018 Pubblicato D.L. n.135/2018, in cui all'art.1 viene sospesa l'abrogazione della riduzione del 50% dell'IRES per gli enti non commerciali.
- 10/09/2018 Il 02/08/18 il Consiglio dei ministri ha approvato in via definitiva il **Decreto correttivo n.105/2018** *“Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, recante: «Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106.»*”, pubblicato in GU il 10/09/18.
- 16/07/2018 Pubblicato in GU il D.M. del 04/05/18 relativo al credito di imposta in favore delle fondazioni che fanno versamenti al Fondo Unico Nazionale per i CSV.
- 07/05/2018 Pubblicato in GU il D.M. del 19/01/18 relativo alla costituzione dell'Organismo nazionale di controllo.
- 08/02/2018 È stato pubblicato in GU il Decreto ministeriale del 17 ottobre 2017 con cui, ai sensi dell'art. 31, comma 2, del D.lgs. n. 81/2015, sono individuati i lavoratori svantaggiati e molto svantaggiati, in conformità al Regolamento UE n. 651/2014.
- 19/01/18 Pubblicato il decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali *“costituzione dell'organismo nazionale di controllo di cui all'art.64 del Codice del Terzo Settore”*.
- 29/12/2017 Circolare interpretativa emanata dal Ministero del Lavoro avente per oggetto prime indicazioni su questioni di diritto transitorio inerenti al Codice del Terzo settore.
- 21/12/2017 Decreto emanato dal Ministro del Lavoro di nomina del Comitato di gestione della Fondazione Italia Sociale.

- 15/12/2017 Sottoscritti accordi di programma con tutte le Regioni e le Province autonome per il sostegno delle attività di organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale operanti a livello territoriale.
- 28/11/2017 Firmato il protocollo d'intesa tra il Ministero del Lavoro, l'Agenzia nazionale per l'amministrazione e la destinazione dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata, l'Agenzia del Demanio e l'Associazione Nazionale Comuni Italiani, al fine di conseguire un'efficiente gestione dei beni immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità.
- 28/07/2017 Emanato il D.P.R. in merito all'approvazione dello statuto della Fondazione Italia Sociale.
- 03/07/2017 Emanato il D.Lgs. n.117/2017 "*Codice del Terzo Settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lett.b), della Legge n.106/2016*".

CONCLUSIONI

Quali fossero le motivazioni sostanziali della riforma oggetto del presente elaborato era chiaro già da una prima lettura dell'art. 1 della legge delega: da un lato, l'ambizioso obiettivo di definire compiutamente lo *status* del Terzo Settore, in virtù di una rinnovata concezione dei rapporti tra Stato e mercato, tra pubblico e privato, tale da risaltare, coerentemente con quanto previsto dall'art. 118 Cost., il conseguimento dell'interesse generale, valorizzando il principio di sussidiarietà. Dall'altro, il riconoscimento, mediante una disciplina fiscale che ne potesse favorire lo sviluppo, del peso crescente che il Terzo Settore ha finito con l'assumere nel contesto economico nazionale, evidenziato dai sorprendenti dati ISTAT del 2011. Effettivamente, il settore *non profit* continua a svilupparsi con tassi di crescita medi annui ben superiori a quelli che si osservano per le imprese orientate al mercato, tanto in termini di numero di imprese, quanto di numero di dipendenti. Come conseguenza, accresce altresì costantemente l'incidenza di tali organizzazioni rispetto all'integrale sistema produttivo italiano.

Ciò posto, le motivazioni citate, essendo tra loro strettamente interdipendenti, hanno messo il legislatore e chi, successivamente, ha dovuto attuarne la delega, di fronte a scelte difficili da attuare. Per quanto attiene al primo obiettivo, risulta rilevante ricordare come prima dell'introduzione della nuova disciplina vi fosse la totale assenza di una definizione univoca del settore e del relativo perimetro soggettivo e oggettivo. A riguardo, uno degli aspetti più innovativi ed interessanti del testo normativo è, senz'altro, l'intento di sopperire a tale mancanza. Infatti, è interessante notare come con il D.Lgs. n. 117/2017 il concetto di Terzo Settore diventi nozione giuridica fin dall'intitolazione del provvedimento. Nello specifico, il fulcro definitorio e sostanziale lo si ritrova agli art. 4 e 5 del Codice. Il primo di essi inizia fornendo un elenco tipologico degli enti del Terzo Settore, molti già noti ed oggetto di normative speciali, altri di nuovo conio³⁴⁹, mediante una formula aperta che lascia spazio anche ad altre figure tipologiche, oggi non conosciute, ma che potrebbero emergere successivamente. Il secondo, invece, individua le "attività di interesse generale" che un ente deve *ex lege* esercitare per essere annoverato tra gli enti di cui sopra e, così, accedere alla specifica fiscalità che qui interessa. Il lungo elenco ha senza dubbio il pregio di definire i molteplici settori di interesse pubblico nei quali il privato ben può affiancarsi se non, addirittura, sostituirsi allo Stato e agli enti territoriali nell'offerta di beni e servizi, in una generale prospettiva di sussidiarietà. Il dato rilevante

³⁴⁹ Si pensi, ad esempio, agli enti filantropici e alle reti associative.

è che, almeno nella maggior parte dei casi, le attività elencate nell'art. 5 hanno *ex ante* natura commerciale a vocazione (anche) sociale³⁵⁰.

In aggiunta, l'idea di fondo che traspariva dalla legge-delega³⁵¹ sembrava orientata alla restituzione di un ruolo centrale alla disciplina, pur opportunamente rivisitata, del libro primo del Codice civile, tale da rimediare alla frammentarietà della relativa regolamentazione stratificatasi nel tempo. Tuttavia, il nuovo quadro normativo si concretizza, nell'assenza di qualsivoglia significativo intervento sul Codice civile³⁵², nello sforzo di rimediare alle accennate criticità con esclusivo riferimento agli enti del Terzo Settore. Si è venuto così a determinare un sistema complesso e di prevedibile non facile governabilità, contrassegnato dalla programmatica sopravvivenza, accanto agli enti del Terzo Settore, di enti, pur essi senza scopo di lucro, ma destinati ad essere persistentemente governati dall'originaria disciplina del Codice civile. Dunque, se lo scopo era quello di semplificare e uniformare il complesso settore del *non profit*, si può ragionevolmente affermare che esso non sia stato raggiunto, nella misura in cui il panorama normativo risulta, ad oggi, più complesso rispetto a quello di partenza.

Detto ciò, il secondo obiettivo della riforma era quello di riordinare e rivedere integralmente la disciplina tributaria degli enti in questione. Nel farlo, la delega auspicava "*la revisione complessiva della definizione di ente non commerciale*"³⁵³, nonché l'introduzione di un regime fiscale di vantaggio che potesse tenere conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente. Sembrava opportuno, pertanto, derogare all'attuale classificazione su cui si fonda il sistema ordinario di tassazione del reddito degli enti non commerciali³⁵⁴, incentrandolo non più sulle attività svolte bensì sulle finalità perseguite. A riguardo, elemento di assoluta novità (ma anche di maggiore criticità) risulta essere quello di aver riconosciuto espressamente che un ETS possa svolgere attività imprenditoriale anche in via esclusiva o prevalente. Alla luce della normativa pregressa, l'opportunità introdotta dal legislatore si pone come un aspetto incredibilmente innovativo.

Nonostante ciò, sotto il profilo fiscale si è purtroppo assistito ad una sorta di "ritorno al passato", reinquadrando tali enti entro il rigido binomio dettato dalla prevalenza della natura delle attività svolte, sia pure in un differente contesto di definizione dell'attività commerciale. Dunque, a livello di attuazione della delega, la disciplina non si è esattamente sviluppata in tal senso: sebbene sia stata coerentemente accentuata l'enfasi sull'aspetto finalistico, non è stata superata la centralità della natura

³⁵⁰ Tale commercialità pare soddisfare i requisiti sia civilistici (artt. 2082 e 2195 c.c.) che fiscali (artt. 55, TUIR n. 917/1986 e 4, D.P.R. n. 633/1972).

³⁵¹ L'art.3 esprimeva la necessità di una "*revisione e integrazione della disciplina in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro, riconosciute come persone giuridiche o non riconosciute*".

³⁵² L'unica modifica apportata dalla riforma è relativa all'introduzione dell'art. 42-bis43, che detta per la prima volta una disciplina organica della fusione e della scissione fra enti *non profit*.

³⁵³ Art.9, comma 1, lett. a).

³⁵⁴ Titolo II, art. 73.

(commerciale o non commerciale) dell'attività, sia ai fini dell'imponibilità dell'attività stessa, sia per la qualificazione della natura dell'ente (ente commerciale o ente non commerciale). Pertanto, l'auspicio che il legislatore potesse concentrarsi unicamente sulle finalità dell'ente o sulla destinazione dei proventi, consentendo di superare la concezione improduttiva del Terzo Settore, è stato purtroppo disatteso. Da ciò ne deriva un sistema complessivo in cui l'esercizio d'impresa è consentito, promosso, ma allo stesso tempo ancora fortemente condizionato. La riforma, da questo punto di vista, non sembra essere particolarmente convincente.

In merito alle considerazioni di cui sopra, una possibile chiave di lettura attiene ai rilevanti vincoli di finanza pubblica ai quali il legislatore delegato ha dovuto sottostare. In linea generale, qualsivoglia progetto di riforma necessità delle opportune ed eventuali coperture finanziarie, che nel caso specifico ammontavano a poco meno di 400 milioni triennali³⁵⁵, a fronte di un gettito fiscale annuo superiore a 900 milioni³⁵⁶. In altri termini, dall'attuazione delle disposizioni del decreto in oggetto non sarebbero dovuti derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, se non quelli stanziati in sede di Legge di bilancio 2015³⁵⁷. Appare evidente, a riguardo, come tale previsione abbia sicuramente influenzato la scelta finale di ancorare nuovamente l'imponibilità o meno dell'attività esercitata dagli ETS alla natura commerciale della stessa. L'ipotesi di un generalizzato regime fiscale di favore, caratterizzato dalla decommercializzazione delle attività istituzionali e dalla non concorrenza dei proventi delle attività connesse a formare il reddito imponibile, appare quantomeno irrealizzabile dal punto di vista della sostenibilità finanziaria, sebbene ragionevolmente desiderabile. A supporto di questa tesi personale, vi sono alcune osservazioni che appaiono particolarmente interessanti. *In primis*, tra le novità contenute nella Legge di bilancio 2019 era prevista l'abrogazione della norma agevolativa contenuta nell'art. 6, D.P.R. n. 601/1973, che si sostanzia nella riduzione dell'aliquota IRES al 50% per le attività commerciali poste in essere da taluni enti non commerciali dotati di personalità giuridica. Emblematico della situazione finanziaria italiana constatare come una modifica così onerosa per il mondo *non profit* sia stata proposta nonostante il recupero di gettito fiscale sarebbe stato solamente di circa 158 milioni, a fronte di stanziamenti per il Terzo Settore, nel medesimo anno, pari a 166 milioni. Di fatto, le risorse stanziare in favore del comparto sarebbero state quasi interamente “finanziate” da una contestuale riduzione di agevolazioni pregresse.

³⁵⁵ Agli oneri derivanti dall'attuazione degli articoli 53, 62, 72, 77, 79, 80, 81, 82 e 83, 84, 85, 86, 96 e 101, pari a 40 milioni di euro per l'anno 2017, a 163 milioni di euro per l'anno 2018, a 166,1 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2019, si provvede mediante corrispondente riduzione dell'autorizzazione di spesa di cui all'articolo 1, comma 187, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.”

³⁵⁶ Ai fini della stima sono state prese in considerazione le dichiarazioni dei redditi 2017 degli enti non commerciali, con un imponibile fiscale di circa 3 miliardi di euro.

³⁵⁷ L. 23 dicembre 2014, n. 190

In secundis, la scarsità di risorse economiche dovuta alla crisi economico-finanziaria, i vincoli di bilancio e l'emergere di nuovi rischi e bisogni sociali hanno portato gli studiosi e i *policy-maker* ad interrogarsi su come promuovere misure e interventi capaci di mobilitare risorse non pubbliche, per sostenere e integrare il welfare tradizionale. Seguendo questo approccio, la riforma, più che concedere generiche agevolazioni ed esenzioni fiscali, ha cercato di rendere il Terzo Settore appetibile per gli investitori e di definire un circuito di mobilitazione di risorse economiche private a favore di progetti di interesse per la collettività. A tal fine, la legge delega ha previsto che venissero introdotti specifici meccanismi volti alla diffusione dei titoli di solidarietà e di altre forme di finanza sociale finalizzate a obiettivi di pubblica utilità³⁵⁸. Ne sono chiari esempi il *social bonus* e il *social lending*, oltre alla rinnovata disciplina delle erogazioni liberali in favore degli enti del Terzo Settore, nonché la riforma del 5 per mille.

In virtù di tali riflessioni, risulta chiaro come un giudizio di sintesi sugli aspetti di natura tributaria della riforma non possa prescindere dal considerare in maniera sostanziale il quadro di finanza pubblica entro il quale il legislatore ha dovuto sottostare. Senza il vincolo di invarianza di gettito per le casse dello Stato, probabilmente sarebbero state operate scelte differenti e sicuramente più incisive. Resterà da vedere se i miglioramenti sistematici e il nuovo regime fiscale saranno sufficienti a rendere attrattiva la nuova disciplina, sebbene in presenza di alcuni innegabili aspetti problematici che si è cercato di mettere in luce nel corso della trattazione. È infatti possibile che, soprattutto per le realtà di piccole dimensioni³⁵⁹, gli scarsi incentivi, i controlli periodici e i vincoli ai quali gli ETS dovranno attenersi, inducano una parte importante del mondo *non profit* a rimanere fuori dall'ambito della riforma, quantomeno in un primo periodo.

Ad ogni modo, un giudizio più completo potrà essere formulato solamente quando saranno emanati i decreti attuativi attesi, che potrebbero rendere più appetibile l'iscrizione al Registro del Terzo Settore.

³⁵⁸ Art. 9, comma 1, lettera h).

³⁵⁹ Delle 235 mila istituzioni *non profit* censite nel 2001 la quasi totalità erano di piccole dimensioni.

BIBLIOGRAFIA

- AMATO A., *Un contributo interdisciplinare sulla problematica degli enti non profit*, in *Economia e diritto del terziario*, 2009.
- AGOSTINI S., *Ministero del Lavoro: adeguamenti statutari per gli enti del Terzo settore*, in *Cooperative ed enti non profit*, n. 7/2019.
- BANA M., *Onlus: prospettive alla luce del Terzo Settore*, in *La settimana fiscale*, n.10/2018.
- BARBETTA G., MAGGIO F., *Non profit: il nuovo volto della società civile*, Bologna, 2008.
- BERETTA S., *Manuale operativo delle associazioni*, Rimini, 2016.
- BOCCACCIN L., *Il terzo settore in Italia: le indicazioni emergenti della riflessione sociologica*, in *Non Profit*, Rimini, 2003.
- BORZAGA C. - I. FAZZI, *Azione volontaria e processi di trasformazione del settore non-profit*, Milano, Franco Angeli, 2000.
- BOZZI L., *Terzo settore: osservazioni a “prima lettura” su una riforma culturale prima che giuridica*, in *Contratto e impresa*, 4/2017.
- BURACCHIO D., TIBERIO A., *Società e servizio sociale*, Milano, 2001.
- BUTTUS S., *L'ente del Terzo settore quale ente non commerciale*, in *Riv.dir.trib.*, 12 luglio 2019.
- CALDIROLA D., *“Stato, mercato e Terzo settore nel decreto legislativo n. 117/2017: per una nuova governance della solidarietà”*, in *Federalismi.it*, n. 3/2018.
- CAPOZZI V., *Il regime fiscale della nuova impresa sociale*, in *Documento di ricerca della Fondazione Nazionale di Ricerca dei commercialisti*, 2018.
- CARRERA D., MESSINA A., *Economia e gestione delle aziende non profit*, Roma, 2008.
- CASTALDI L., *Onlus: detenzione di partecipazioni societarie ed esercizio di attività commerciale*, in *Enti non profit*, 2005.
- CHERUBINI A., *“Storia della previdenza sociale in Italia”*, Roma, 1977.

CHERUBINI A., *Beneficienza e solidarietà. Assistenza pubblica e mutualismo operaio 1860-1900*, Milano, 1991.

CEOLIN M., *Il c.d. codice del terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1/2018.

Circolare CNDCEC *Riforma del Terzo settore: elementi professionali*, novembre 2017.

COLOMBO G.M., *Passaggio da ente (non) commerciale a ETS o a impresa sociale: implicazioni contabili e fiscali*, in *Cooperative e enti non profit*, n.4/2018.

COLOMBO G.M., *Il "ramo" ETS degli enti religiosi: aspetti contabili e fiscali*, in *Cooperative e enti non profit*, n.8-9/2019.

COLOMBO G.M. *Enti non commerciali o enti non profit?*, in *Cooperative e enti non profit*, n.7/2016.

COLOMBO G.M., *ETS: enti commerciali o enti non commerciali?*, in *Cooperative e enti non profit*, n.1/2020.

COLOMBO G.M. *Quale bilancio per gli enti del Terzo settore?*, in *Cooperative e enti non profit*, n.2/2020

COLOMBO G.M., *Enti del Terzo settore ed esenzione IVA*, in *Cooperative e enti non profit*, n.4/2020.

COLOZZI I., BASSI A., *Una solidarietà efficiente*, Roma, La Nuova Italia Scientifica, 1995.

DAL PASSO F., *Storia dell'assistenza: nascita, evoluzione e futuro del Welfare State*, Roma, 2015.

DE GIORGI M.V., *Integrare, ma dove? Enti senza fissa dimora*, in *La nuova giurisprudenza civile commentata*, 5/2017.

DONATI P., *Lo sviluppo delle organizzazioni di terzo settore nel processo di modernizzazione e oltre*, in *Studi di Sociologia*, Fasc.2, 1996.

DONATI P., COLOZZI I., *Il privato sociale che emerge. Realtà e dilemmi*, Bologna, Il Mulino, 2004.

FERRI P., *Il punto sulla riduzione dell'IRES al 50% dopo le novità della Legge di bilancio 2019*, in *Cooperative e enti non profit*, n. 5/2019.

FICARI V., *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del terzo settore e delle imprese sociali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 1/2018.

- FICARI V., *Brevi riflessioni su regime fiscale delle onlus e riforma delle imposte sui redditi*, in Riv.dir.trib. n.6, 2003.
- FORTE N., *Adeguamento degli statuti degli ETS entro il 30 giugno 2020: il termine è ordinatorio e non perentorio*, in Fisco e società, 4 novembre 2019.
- INTERDONATO M., *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente e finalità antielusive*, in Riv. dir. trib., fasc.3. 1998.
- LA PORTA S., *L'organizzazione delle libertà sociali*, Milano, 2004.
- LONGONI M., *La riforma del Terzo Settore*, Milano, 2017.
- MAGLIULO F., *La fusione e la scissione fra associazioni non riconosciute non iscritte in pubblici registri*, in Notariato, 1/2020.
- MAZZULLO A., *Impresa sociale 3.0.*, in Cooperative e enti no profit, n.10/2013.
- MAZZULLO A., *Il nuovo codice del Terzo Settore*, Torino, 2017.
- MAZZULLO A., *Verso una funzione "imprenditoriale" del Terzo Settore*, in Cooperative e enti non profit, n.7/2014.
- MELLANO M *Le imprese del terzo tipo: economia e etica delle organizzazioni non profit*, Torino, 2004.
- MERLI S., *Proletariato di fabbrica e capitalismo industriale. Il caso italiano 1880-1900.*, Firenze, 1972.
- MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in Enciclopedia giuridica Treccani, vol. VI, Roma, 1988.
- MUSSO S., *Tra fabbrica e società. Mondi operai nell'Italia del Novecento*, Milano, 1999.
- OSBORNE S. P., *The Third Sector in Europe: Prospects and Challenges*, Londra, 2008.
- PAGAMICI B., *Gli effetti della cancellazione dal RUNTS*, in Cooperative e enti non profit, n.3/2018.
- PAGAMICI B., *Il regime forfetario per gli enti del Terzo Settore non commerciali*, in Cooperative e enti non profit, 2/2018.

- PAGAMICI B., *Il regime forfettario per le attività commerciali svolte da ODV e APS*, in *Cooperative e enti non profit*, n.2/2019.
- PASTORI G. *Il sistema integrato dei servizi sociali. Commento alla legge n. 328 del 2000*, Milano, 2000.
- PESTICCIO P., *La Riforma del Terzo settore approda al Senato*, in *Cooperative e enti non profit*, n.6/2015.
- PESTICCIO A., *Gli Enti di Terzo Settore e la distribuzione indiretta di utili*, in *Cooperative e enti non profit*, n.10/2017.
- PESTICCIO A., *ONLUS: prove tecniche di estinzione*, in *Cooperative ed enti non profit*, n. 3/2020.
- POLANYI K., *La grande trasformazione. Le origini economiche e politiche della nostra epoca*, Londra, 2010.
- PONZANELLI G., *Quali regole giuridiche per il terzo settore?* In *Rivista di diritto civile*, 1996, Vol. II, p. 313.
- PRAVISANO R., *Libri sociali obbligatori per gli Enti del Terzo Settore*, in *Guida alla contabilità e bilancio*, n.11.
- PROPERSI A., ROSSI G., *Gli enti non profit*, Milano, 2005.
- PUTNAM R.D., *Bowling Alone: America's Declining Social Capital*, in *Journal of Democracy*, vol.6, 1995.
- QUADRI E., *Il terzo settore tra diritto speciale e diritto generale*, in *La nuova giurisprudenza civile commentata*, n.5/2018.
- RACUGNO G., *Contabilità e bilancio negli enti del terzo settore*, in *Riv.dir.soc.*, n.2/2020, p.144
- RAGGHIANI S., COLOMBO G., *Enti non commerciali e onlus*, Milano, 2000.
- RANCI C., *Oltre il welfare state: terzo settore, nuove solidarietà e trasformazioni del welfare*, Bologna, 1999.
- RIVETTI G., *La qualificazione tributaria delle attività degli "Enti di Terzo Settore" tra incertezze interpretative e ripensamenti legislativi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 18 novembre 2019.

SACCO P. L., ZARRI L., *Perché esiste il settore non profit*. in *Filosofia e Questioni Pubbliche*, Vol. 1, 2006.

SANTUARI A., *Le organizzazioni non profit*, Padova, 2012.

SCIUMÈ P. e ZAZZERON D., *Guida alle Onlus: enti non commerciali e organizzazioni non lucrative di utilità sociale, regime fiscale, contabilità e bilancio*, Milano, 2011.

SELICATO P., *La soggettività tributaria degli enti non profit (dalle ONLUS agli ETS)*, in *Federalismi.it*, n. 22/2018.

SERVIDIO S., *Nuove regole per le donazioni in natura agli enti del Terzo settore*, in *Cooperative ed enti non profit*, n.4/2020.

SEPIO G., *La fiscalità della raccolta fondi nel quadro della riforma del terzo settore*, in *Riv. Dir. Trib.*, n.12/2019.

TONINA A., *Manuale del Terzo Settore*, Trento, 2019.

VILLARI P. *La riforma della beneficenza* in *Scritti sulla questione sociale in Italia*, Firenze, 1902.

VIOLINI L., ZUCHELLA A., *Il terzo settore tra cittadinanza dell'impresa e contesto costituzionale sussidiario*, in *Non profit*, Rimini, 2003.

VISCONTI G., *Riforma del Terzo Settore: lo stato dell'arte*, in *Cooperative e Enti non profit*, n.11/12 2018.

VISCONTI G., *Il quadro attuale della legislazione italiana sulle organizzazioni non profit*, in *Enti non profit*, n.7, 2008

VITTADINI G. *Liberi di scegliere. Dal welfare State alla welfare society*, Milano, 2002.

WEISBROD B.A., *The Non-profit Economy*, USA, Harvard College, 1988.

ZARDIN D. *Corpi fraternità e mestieri nella storia della società europea*, Roma, 1998.

ZIZZO G., *La fiscalità del terzo settore*, Milano, 2011.