



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale
in Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea Magistrale

**La fiscalità del Terzo Settore con
approfondimento sul regime forfettario di
cui alla Legge 398/1991**

Relatore

Prof. Loris Tosi

Laureando

Carlo Stecca

Matricola 867286

Anno Accademico

2021 / 2022

Indice:

Introduzione	p. 4
--------------	------

Capitolo I

Il Terzo Settore e il mondo no profit

1.1	Origine e definizione di un termine	p. 5
	1.1.1 <i>La posizione degli esperti</i>	p. 9
1.2	La storia del Terzo settore	p. 13
	1.2.1 <i>Le prime realtà italiane</i>	p. 13
	1.2.2 <i>Il periodo fascista e l'avvento della Costituzione</i>	p. 16
	1.2.3 <i>Il welfare state e l'evoluzione del volontariato</i>	p. 20
1.3	La struttura costituzionale del Terzo settore: i principi fondamentali	p. 25

Capitolo II

Il Codice del Terzo Settore

2.1	L'evoluzione normativa della riforma del Terzo settore	p. 31
	2.1.1 <i>Linee guida per una riforma del Terzo Settore</i>	p. 36
	2.1.2 <i>La Legge Delega del 6 giugno 2016 n. 106</i>	p. 38
	2.1.3 <i>Il Decreto legislativo del 3 luglio 2017 n. 117</i>	p. 43
2.2	Il Codice del Terzo settore	p. 47
	2.2.1 <i>I soggetti</i>	p. 48
	2.2.2 <i>Le attività di interesse generale</i>	p. 52
	2.2.3 <i>Le attività diverse e di raccolta fondi</i>	p. 55
	2.2.4 <i>Assenza dello scopo di lucro</i>	p. 58
	2.2.5 <i>Il bilancio sociale</i>	p. 60
	2.2.6 <i>Il ruolo del volontariato</i>	p. 62
	2.2.7 <i>Il Registro Unico Nazionale del Terzo settore</i>	p. 63
	2.2.8 <i>Le Odv e le Aps</i>	p. 66
2.3	La fiscalità degli enti del Terzo Settore	p. 69
	2.3.1 <i>Cenni storici sul regime precedentemente adottato</i>	p. 69
	2.3.2 <i>Il carattere commerciale e non commerciale</i>	p. 73
	2.3.3 <i>Imposte sui redditi</i>	p. 78
	2.3.4 <i>Imposte indirette e tributi locali</i>	p. 79
	2.3.5 <i>Il regime fiscale di Odv e Aps</i>	p. 80
	2.3.6 <i>Gli incentivi alle liberalità</i>	p. 82

Capitolo III

La Legge 16 dicembre 1991, n. 398

3.1	Il mondo dello sport in Italia	p. 86
	3.1.1 <i>Il contesto sportivo nazionale e le sue evoluzioni</i>	p. 86
	3.1.2 <i>Gli enti sportivi dilettantistici</i>	p. 91
	3.1.3 <i>Le ASD e le SSD nella riforma dello sport</i>	p. 95
3.2	La Legge 398/1991 in breve	p. 99

	3.2.1 <i>L'evoluzione normativa</i>	p.101
3.3	Le agevolazioni previste	p.104
	3.3.1 <i>Le agevolazioni ai fini IRES e IRAP</i>	p.105
	3.3.2 <i>Le agevolazioni ai fini IVA</i>	p.108
	3.3.3 <i>Le semplificazioni formali</i>	p.108
3.4	Il rapporto con il Terzo settore	p.110
	3.4.1 <i>Le scelte da effettuare</i>	p.110

Capitolo VI

Caso pratico di un'associazione sportiva dilettantistica che decide se entrare o meno all'interno del Terzo settore

4.1	Descrizione del problema	p.119
4.2	Breve richiami sulle alternative possibili	p.120
	4.2.1 <i>La Legge 398/1991</i>	p.123
	4.2.2 <i>L'articolo 86 del Codice del Terzo settore</i>	p.126
	4.2.3 <i>L'articolo 80 del Codice del Terzo settore</i>	p.127
	4.2.4 <i>Tabella riassuntiva</i>	p.127
4.3	La realtà di "Alfa ASD"	p.130
	4.1.1 <i>Stato Patrimoniale</i>	p.130
	4.1.2 <i>Conto Economico</i>	p.133
4.4	Tax planning e motivazione della scelta	p.136

Conclusioni p.142

Bibliografia p.144

Sitografia p.150

Riferimenti normativi e Circolari p.151

Introduzione

Il presente elaborato ha per scopo lo studio riguardante il mondo del Terzo settore e le realtà che vi appartengono, focalizzandosi sugli aspetti fiscali dei regimi di tassazione da questi applicati. L'interesse di un approfondimento di tale tematica è venuto definendosi durante l'esperienza semestrale di praticantato che ho tenuto presso uno studio commercialista nell'ultimo anno del percorso di studi.

L'approfondimento si articola in quattro parti. La prima riguarda la chiarificazione concettuale di Terzo settore, inteso come elemento di terzietà rispetto agli altri due settori di Stato e Mercato. Di questo, se ne indaga le origini terminologiche, l'evoluzione dell'ambito di interesse e la struttura costituzionale, facendo riferimento ai suoi principi fondamentali.

Si presterà quindi attenzione all'evoluzione normativa della riforma del Terzo settore annunciata con la Legge Delega 6 giugno 2016 n. 106, soffermandosi sulle innovazioni introdotte dai decreti legislativi da essa derivanti. Particolare riguardo sarà riservato alla trattazione del nuovo *corpus* normativo del Terzo settore, concentrandosi sulla fiscalità prevista per le nuove figure degli enti del Terzo settore.

La Legge 16 dicembre 1991 n. 398 riceve un'ampia trattazione nella terza sezione del presente lavoro, giustificata dal tentativo di evidenziare i vantaggi e le agevolazioni previste per gli enti sportivi dilettantistici. Di questa, oltre che l'approfondimento dei soggetti destinatari e delle agevolazioni fiscali in essa contenute, si è inteso analizzare anche la particolare situazione dei cosiddetti soggetti orfani di tale Legge – ossia coloro che a causa di interventi legislativi non possono più beneficiare del suo regime – ovvero quella relativa alle associazioni sportive dilettantistiche poste davanti al bivio decisionale riguardante l'ingresso o meno nel nuovo riformato sistema del Terzo settore.

Il lavoro procederà poi alla definizione di un caso pratico riguardante l'analisi dei vari regimi opzionabili da un'associazione sportiva dilettantistica in possesso di determinate qualità giuridiche e ammontare di proventi commerciali che si ritroverà nella combattuta posizione di dover decidere se procedere all'iscrizione al nuovo Registro Unico Nazionale del Terzo settore, ovvero restarne esclusa continuando ad applicare, qualora possibile, la disciplina di cui alla Legge 398/1991.

Capitolo I

Il Terzo settore e il mondo no profit

1.1 Origine e definizione di un termine

Con la locuzione “Terzo settore” si identificano tutti gli enti che si collocano e operano al di fuori del settore pubblico e del settore commerciale. La qualificazione “Terzo” evidenzia, infatti, l’alternatività e l’esternalità rispetto alla duplice dialettica delle pubbliche amministrazioni e realtà aziendali for profit. Al suo interno sono presenti enti e associazioni con strutture e finalità molto diverse tra loro, accomunati però da imprescindibili requisiti necessari al fine di essere individuati come enti del Terzo settore (ETS). Le sue componenti sono organizzazioni private che attraverso iniziative autonome e in assenza di scopo di lucro agiscono e operano nel perseguimento di finalità di utilità sociale volte a sanare situazioni di bisogno¹.

La prima definizione giuridica di Terzo settore risale al 6 giugno 2016, l’emanazione della Legge n. 106 “Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale” stabilisce al primo comma dell’articolo 1 che «*Per Terzo settore si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi*». Tale testo di legge contiene precisi e importanti termini giuridici, i quali sono stati razionalmente e meticolosamente scelti dal Legislatore al fine di definire chiaramente i confini e l’area di interesse entro cui far rientrare i soggetti destinatari; terminologie ed espressioni che verranno successivamente analizzate nel presente elaborato al fine di carpire scopi, finalità, costituzione e *modus operandi* degli enti no profit.

Ritornando all’origine del termine, prima di tale definizione giuridica fu concesso molto spazio alle interpretazioni soggettive e alle prassi, le quali hanno favorito la nascita di una moltitudine di differenti modi di identificare le realtà appartenenti a tale settore. A tal proposito Luca Gori,

¹ A riguardo si veda P. Di Paolo, *L’evoluzione storica del Terzo Settore: nascita e progressiva affermazione – Prima Parte*, Rivista Lavoro@Confronto, Fondazione Prof. Massimo D’Antona, 2016.

ricercatore in diritto costituzionale alla Scuola Superiore Sant'Anna di Pisa - ove coordina le attività del Centro di ricerca Maria Elettra Martini - precisa come «*a partire dagli anni '90 sia invalso l'utilizzo dell'espressione Terzo settore, senza mai definirlo, quasi si trattasse di un brand dal forte appeal da ostentare, senza però un reale approfondimento della sua consistenza giuridica, al punto che in dottrina si è parlato a lungo dell'esistenza di una categoria dogmatica, e non normativa*»². Tale termine risultava, infatti, essere un qualcosa cui tutti alludevano e si riferivano per intendere alcune categorie di associazioni od organizzazioni, senza però che vi fosse una specifica e completa definizione in grado di delineare connotati e proprietà delle realtà che venivano fatte ricadere sotto tale appellativo.

Un primo passo per una precisazione giuridica della locuzione risale al D.P.R. del 5 ottobre 1998, n. 369 sul “Regolamento recante norme per l'organizzazione dell'Osservatorio nazionale per l'infanzia e l'adolescenza e del Centro nazionale di documentazione e di analisi per l'infanzia e l'adolescenza, a norma dell'articolo 4, comma 1, della legge 23 dicembre 1997, n. 451”. All'articolo 2, inerente alla composizione dell'Osservatorio per l'infanzia e l'adolescenza venivano definiti «*u) i rappresentanti di organizzazioni di volontariato e del terzo settore che operano nel settore dell'infanzia e dell'adolescenza, individuati con decreto del Ministro della solidarietà sociale e del Ministro delle politiche per la famiglia, fino ad un massimo di otto*»³. Tuttavia, essendo tale decreto del Presidente della Repubblica, un decreto d'urgenza ricoprente il rango di fonte secondaria del diritto, si dovrà attendere altri due anni per la comparsa della locuzione “Terzo settore” all'interno di una fonte primaria. È infatti proprio con la Legge 8 novembre 2000 n. 328 “Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali” – in particolare con l'articolo 5 – che si definisce il “ruolo del Terzo settore”.

Non va dimenticato un altro esempio significativo sui primi utilizzi del termine: il D.P.C.M. del 26 settembre 2000. Questo intervenne a riguardo modificando la precedente denominazione di “Agenzia per le ONLUS” con “Agenzia per il Terzo Settore”, senza tuttavia fornirne una maggiore specificazione. All'articolo 3, tra i destinatari della modifica, si elencavano le «*organizzazioni non lucrative di utilità sociale, il Terzo settore e gli enti non commerciali*», riferendosi in tal maniera a due qualifiche tributarie esistenti – vale a dire quella di ONLUS e

² Si veda L. Gori, *Terzo settore e Costituzione*, Giappichelli, Torino 2022, p. 12.

³ Tale articolo venne abrogato dal D.P.R. del 14 maggio 2017 n. 103 “Regolamento recante riordino dell'Osservatorio nazionale per l'infanzia e l'adolescenza e del Centro nazionale di documentazione e di analisi per l'infanzia, a norma dell'articolo 29 del Decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248”.

di ente non commerciale – e a quella di Terzo settore, allora ancora giuridicamente infondata e sprovvista di una chiara definizione⁴.

Dopo questo breve *excursus* storico sulla cronologia del termine e la sua spendibilità nella disciplina nazionale, si ritiene opportuno definire a grandi linee cosa si intende con tale termine, senza tuttavia approfondire ulteriormente i contenuti legislativi che verranno trattati con maggiore attenzione e completezza nei successivi paragrafi del presente elaborato.

Il complesso e arduo intento di definire e decifrare cosa si intende per Terzo settore è stata un'impresa che molti hanno provato a compiere, caratterizzata da un elevato grado di difficoltà proprio per l'eterogeneità e la complessità di tale compito arrivando ad essere definita da molti «*a loose and baggy monster*»⁵. In accordo con quanto sostenuto da Giuseppe Airoidi, enigmista e giornalista italiano, per le organizzazioni senza scopo di lucro si sarebbe posta una duplice problematica: in primis, sarebbe risultato complesso definire l'eterogeneo universo delle aziende non profit nel suo insieme, e successivamente, sarebbe stato altrettanto complicato definirne le varie tipologie degli enti che lo compongono⁶.

Nella descrizione dei vari fenomeni del Terzo settore è opportuno sottolineare come vi fossero due sostanziali tipologie di definizioni. La prima era una definizione ontologica in base al quale si presumeva l'esistenza di un Terzo settore inteso come “categoria univoca, autonoma e significativa”, in grado di accogliere al suo interno un certo tipo di attori in base a requisiti e caratteristiche. Vi era poi l'approccio epistemologico in base al quale il Terzo settore era concepito come il risultato di un processo sociale, focalizzandosi, pertanto, sulle sue modalità generative e, in alcuni casi, spostando «*l'attenzione della ricerca sul tema dalla erogazione dei servizi verso processi di natura politica, evidenziando gruppi di pressione, gruppi di interesse, movimenti di natura sociale e movimenti di resistenza*»⁷.

Concentrandosi sull'approccio ontologico, risulta sicuramente rilevante l'espressione di “non profit” o “no profit” (in italiano “senza scopo di lucro”), introdotta negli Stati Uniti negli anni Ottanta per indicare quella classe di organizzazioni la cui finalità principale delle proprie attività

⁴ Successivamente, il Decreto-legge 2 marzo 2012 n. 16, all'articolo 8 comma 23, sopprime l'Agenzia facendo però riferimento alla denominazione precedente di “Agenzia per le ONLUS” e non a quella di “Agenzia per il Terzo Settore”. Oltre che al dispositivo, a riguardo si rimanda anche a E. Rossi, *Fine – ingloriosa – dell'Agenzia per il Terzo settore?*, in *Costituzionalismo.it*

⁵ J. Kendall, M. Knapp, *A Loose and Baggy Monster. Boundaries, Definition and Typologies*, in J.D. Smith, C. Rochester, R. Hedley, Routledge, Londra 1995, pp. 66 e ss. Si veda anche quanto riportato in L. Gori, *Terzo settore e Costituzione*, Giappichelli, Torino 2022, p. 1.

⁶ A riguardo si veda G. Airoidi, *Le aziende non profit: Definizioni e classificazioni*, in AA.VV., *Le aziende non profit tra stato e mercato*, CLUEB, Bologna, 1996, p. 104.

⁷ O. Corry, *Defining and theorizing the third sector*, in R. Taylor (ed.), *Third sector research*, Springer, Londra, 2010, pp. 12 e 18.

era la non distribuzione degli utili. Tuttavia, in accordo con molti, tale termine risulterebbe fuorviante in quanto in grado di portare all'erronea convinzione che tali enti non generino ricchezza e profitto, facendo pensare a questi come enti non capaci di generare risultati di gestione positivi. Tale ambiguità è superabile però intendendo e utilizzando il termine "non profit" come "*not-for-profit*", indicante quegli enti il cui fine della loro attività è diverso dal conseguimento di profitto, ma che comunque prevedono di conseguirlo attraverso risultati di gestioni positivi, per poi però utilizzarlo come mezzo di sopravvivenza e per la distribuzione ai partecipanti⁸.

La locuzione "Terzo settore" fu utilizzata per la prima volta negli Stati Uniti, quando negli anni Settanta del Novecento si iniziò a parlare di "*Third sector*". Tale termine comparve dapprima in due differenti lavori: in "*The Third sector and Domestic Mission*" di Amitai Etzioni e in "*The Third sector. New tactics for a responsive society*" ad opera di Theodore Levitt. In tali opere, pubblicate nel 1973, il Terzo settore assume due diverse connotazioni.

Etzioni lo interpreta come un elemento esterno al "Primo settore" dello Stato e al "Secondo settore" del mercato, descrivendo il "Terzo settore" come la migliore alternativa a questi per la soddisfazione di bisogni economici e sociali. In particolare, egli sostiene che il rapporto tra il Terzo settore e gli altri due non si basa sull'alternatività e la sostituzione, quanto piuttosto sulla collaborazione reciproca per la piena soddisfazione della collettività⁹. Etzioni spiega anche come alla base del Terzo settore vi siano individui che agiscono in base a ideali e principi condivisi, non fondati su quel sistema di sanzioni e coercizioni che appartiene al Primo settore dello Stato, e neppure dal fine di lucro e di remunerazione che muove il Secondo settore del mercato.

Diversamente, Levitt lo interpreta in un'ottica politica, definisce infatti il *Third sector* come un insieme di istituti e forme sociali che nascono per rispondere a problemi ignorati dallo Stato e dal mercato, rappresentando il settore residuale costituito da attività volte a migliorare la qualità della vita comune, l'equità e la partecipazione pubblica. In particolare, egli lo specifica come il complesso di «*quelle organizzazioni che sono sorte per istituzionalizzare l'attivismo al fine di affrontare problemi ignorati dagli altri due settori*»¹⁰.

⁸ Si veda F. Picciaia, *Accountability e modelli di valutazione nelle organizzazioni non profit*, Giappichelli, Torino 2018, p. 4 e ss.

⁹ A. Etzioni, *The third sector and domestic missions*, *Public Administration Review*, 1973, p. 314 e ss., l'autore, sulla base di quanto riportato nel già citato *Accountability e modelli di valutazione nelle organizzazioni non profit* di F. Picciaia, si interroga su «*quali sono gli strumenti più adatti per rispondere ai nostri bisogni economici e sociali?*» a cui risponde che il Terzo settore rappresenta «*l'alternativa più importante per i prossimi decenni, non sostituendo gli altri due [Stato e mercato], ma unendo e bilanciando i loro importanti ruoli*».

¹⁰ T. Levitt, *The third sector. New tactics for a responsive society*, op.cit., p. 54.

1.1.1 La posizione degli esperti

Particolarmente interessante per una chiarificazione complessiva del Terzo settore appare la posizione dell'economista Stefano Zamagni, professore ordinario di Economia politica presso l'Università di Bologna ed ex presidente dell'Agenzia per il Terzo settore, tra i massimi esperti di settore no profit e utilità sociale, il quale ritiene errato utilizzare il termine "Terzo settore" per due differenti motivazioni. La prima riguarda l'origine di tale terminologia e di come essa risenta di un contesto ben diverso da quello del nostro sistema nazionale¹¹; la seconda evidenzia invece come essa identificherebbe il fenomeno "per difetto", ossia considerando il Terzo settore come una mera alternativa a Stato e mercato, una zona residuale in cui far ricadere tutte quelle realtà che non appartengono agli altri due settori. A tal proposito, infatti, egli si esprimerà su tale accezione definendola «*espressione teoricamente errata e culturalmente equivoca perché accredita l'idea di residualità e supplezza: dove non può arrivare lo Stato e dove non ha convenienza ad operare l'impresa privata, lì si crea lo spazio per il non profit*»¹². Proprio per questo motivo Zamagni in più interventi ribadirà come sarebbe meglio, a suo avviso, parlare di Primo e non di Terzo settore.

A tal proposito si condivide anche quanto sostenuto dal ricercatore Gianluca Antonucci, secondo il quale la terzietà non deve esser vista come un limite, bensì debba essere interpretata come un dato di fatto essendo che «*ciò che arriva per ultimo, in un ambito in cui sono presenti diverse realtà già da molto tempo, viene sempre definito come "ulteriore" rispetto a ciò che è già presente, evidenziando le differenze con gli altri e non tanto le specificità di ciò che non si è ancora studiato a fondo*»¹³.

All'interno dell'intricato sistema del Terzo settore si inserisce anche il concetto di "economia civile", coniato dal già citato economista Stefano Zamagni e indicante l'insieme di beni e risorse oggetto di produzione e distribuzione del Terzo settore, al di fuori delle regole e delle logiche di mercato¹⁴. La fruizione di tali beni relazionali – spiega l'economista – si basa sulla simultanea co-produzione e co-consumo, essendo una categoria di output la cui utilità si rivolge al

¹¹ In un intervento sulle radici sociali e culturali del Terzo settore, organizzata dall'Asi (Associazioni sportive e sociali italiane) e dall'Ecr Party a Roma, Zamagni ha appunto sostenuto che si dovrebbe parlare di Primo settore e non di Terzo, essendo tale espressione conosciuta in America in uno scenario in cui, laddove non arrivavano il mercato e lo Stato, rimediavano gli enti del Terzo settore, i quali sono molto sviluppati negli Usa.

¹² Si veda S. Zamagni, *Dal non profit all'economia civile*, in AA. VV., *Le aziende non profit tra stato e mercato*, CLUEB, Bologna 1996, p. 207.

¹³ Si veda G. Antonucci, *Prime riflessioni sulla individuazione di un framework nelle aziende del terzo settore*, Franco Angeli, Milano, 2011, p. 114.

¹⁴ Si veda S. Zamagni, *Economia civile come forza di civilizzazione per la società italiana*, in P. Donati, *Rapporto sulla società civile in Italia*, Mondadori, Milano, 1997

collettivo e non al singolo¹⁵. Alla base dell'azione delle organizzazioni dell'economia civile vi è, infatti, il principio della reciprocità, secondo cui vi è un bilanciamento tra ciò che si dà e ciò che si riceve; e proprio tale aspetto permette al Terzo settore di prescindere e differenziarsi dal Primo settore dello Stato e delle amministrazioni pubbliche, oltre che dalle logiche dello scambio di mercato e dell'*homo oeconomicus* del Secondo settore. Sulla base di queste considerazioni risulta evidente come le realtà del Terzo settore e i beni di utilità pubblica da loro generati non risultano affatto in contrasto con l'economia di mercato¹⁶, ma piuttosto come questi si inseriscono nel parallelo e indipendente contesto dell'economia civile¹⁷.

Un'altra importante critica mossa da Zamagni attiene all'erronea presunzione che l'invenzione del Terzo settore appartenga al mondo statunitense, in riferimento al luogo di provenienza del termine "*Third sector*": tuttavia, il Terzo settore italiano risulta essere di ben diversa accezione. Storicamente, negli Stati Uniti le formazioni sociali tipiche del Terzo settore si limitavano ad operare in base al principio di sussidiarietà, ossia quel principio per cui l'ente di livello superiore è tenuto a svolgere compiti e funzioni amministrative solo qualora questi non possano essere svolti dall'ente di livello inferiore, limitandosi così ad interpretare un ruolo sussidiario di supporto e sostegno, piuttosto che di intervento. Negli Stati Uniti gli interventi governativi integravano e completavano le azioni poste in essere dai gruppi sociali, i quali vantavano un rapporto di collaborazione con lo Stato, grazie al quale tali istituti senza scopo di lucro non venivano confinati ad aree e settori marginali della società, bensì potevano operare a pieno titolo e senza alcuna necessità di autorizzazioni, divenendo erogatori di servizi di pubblica utilità a

¹⁵ A riguardo risulta significativo L. Becchetti, *Oltre l'homo oeconomicus. Felicità, responsabilità, economia delle relazioni*, Città Nuova, Roma, 2009, p. 42 e ss., e la nota 23 della già citata F. Picciaia, *Accountability e modelli di valutazione nelle organizzazioni non profit*, op.cit., p. 8, per cui «i beni relazionali godono delle seguenti caratteristiche: identità (non possono essere erogati in maniera anonima), reciprocità (possono essere goduti in maniera vicendevole), simultaneità (la co-produzione e il co-consumo avvengono contemporaneamente), le motivazioni (l'origine del rapporto è fattore essenziale per fruire di tali beni), il fatto emergente (il bene relazionale emerge all'interno di una relazione), il bene (l'oggetto dello "scambio" non è una "merce" ma un "bene", cioè ha un valore perché soddisfa un bisogno ma non ha un prezzo di mercato)», con riferimento a L. Bruni, *I beni relazionali. Una nuova categoria nel discorso economico*, disponibile al sito www.fabbricafilosofica.it

¹⁶ A riguardo si veda S. Zamagni, *Dalla filantropia d'impresa all'imprenditorialità sociale*, in "Quaderni AICCON", 2005, pp. 1-2, in cui si spiega che «una confusione di pensiero, ancora assai diffusa tra gli stessi addetti ai lavori, è quella che tende ad identificare economia di mercato ed economia capitalistica. Si tratta di un errore grossolano, come ci confermano la storia – l'economia di mercato nasce alcuni secoli prima del capitalismo – e l'indagine teorica – mentre il capitalismo è un ben preciso modello di ordine sociale, il mercato è un modello di regolazione della sfera economica».

¹⁷ A riguardo si veda F. Picciaia, *Accountability e modelli di valutazione nelle organizzazioni non profit*, op.cit., pp. 8-9, dove risulta interessante il passaggio in cui si riprendono le parole di A. Gasparre, *Logiche organizzative nel welfare locale. Governance, partecipazione, terzo settore*, Franco Angeli, Milano 2012, p. 31, per cui «il tema portante [in Italia] non è, come nei contributi anglosassoni [...], la ricerca della spiegazione della sua esistenza. Il Terzo settore esiste, è radicato nella storia e nella tradizione italiana ed è naturale attribuirgli una soggettività autonoma rispetto alla Pubblica amministrazione e alle imprese».

legittimazione statale. Questo rapporto di collaborazione riguarda lo *State*, ossia lo Stato, e le *Non Profit Organization*, ossia le organizzazioni non profit (ONP). Queste, dopo anni di studi e ricerche, all'interno del lavoro commissionato alla John Hopkins University di Baltimora negli anni Novanta, vennero per la prima volta sommariamente identificate in base a cinque caratteristiche che le definivano realtà del Terzo settore, qualora avessero avuto¹⁸:

- la costituzione formale e la struttura organizzativa in grado di permettere all'organizzazione di operare seguendo prestabilite finalità senza rendere necessario alcun riconoscimento giuridico e alcuna registrazione formale;
- la natura privata per agire indipendentemente dalle strutture statali e dagli altri enti pubblici, senza tuttavia precludere la partecipazione di questi all'attività dell'ONP attraverso contributi;
- l'esplicita previsione di un divieto di distribuzione degli utili a partecipanti e proprietari, senza tuttavia vietare il conseguimento di ricchezza, la quale dovrà però essere reinvestita all'interno della ONP per il perseguimento degli scopi di essa;
- la dotazione di autogoverno per decidere autonomamente in base a quanto voluto dai propri organi interni e indipendentemente da qualsiasi istituzione;
- la volontarietà, ossia la libera iniziativa di soggetti senza alcun tipo di coercizione formale od obbligatorietà giuridica¹⁹.

Ben diverso è invece il contesto italiano, in cui le formazioni sociali e il Terzo settore si sono diffusi parallelamente all'intervento statale attraverso gruppi di volontari volenterosi di soddisfare esigenze e bisogni a cui pubbliche amministrazioni e realtà for profit non era capaci di rispondere, dimostrando come l'interesse pubblico e il suo soddisfacimento non dovesse necessariamente essere gestiti dallo Stato. È proprio per questa attitudine che lo Stato ha manifestato ostilità nei confronti delle organizzazioni senza scopo di lucro e ha cercato di sostituirsi a loro e diffondendo l'errata concezione secondo cui il non profit sia limitato a identificare meri fenomeni di volontariato volto a colmare le inefficienze dell'ente pubblico, quando, invece, il termine indica un vero e proprio settore che attraverso opere e iniziative sociali realizza l'interesse pubblico e il bene per la collettività.

¹⁸ Con riferimento M. Salamon, S.W. Sokolowski, R. List, *Global civil society. An overview*, Johns Hopkins University, Center for Civil Society Studies, Baltimore, 2003, p. 7 e ss.

¹⁹ Si veda F. Picciaia, *Accountability e modelli di valutazione nelle organizzazioni non profit*, op.cit., p. 13 e ss. e G. Ponzanelli, *Le non profit organizations*, Giuffrè, Milano 1985.

Quindi riassumendo, il Terzo settore si rivolge a un insieme di organizzazioni private, le quali senza scopo di lucro, offrono servizi di utilità sociale perseguendo scopi di tipo civico e solidaristico²⁰. Nell'espletamento del loro compito affiancano il Primo settore dello Stato e degli altri enti pubblici, e il Secondo settore, delle imprese for profit.

L'assenza dello scopo di lucro rappresenta la principale caratteristica degli enti che compongono tale settore, ai quali è appunto vietata la distribuzione sia diretta, ossia il mero trasferimento presso i beneficiari delle risorse, che indiretta di utili. Accanto alla chiara definizione di distribuzione diretta, logicamente intesa come la suddivisione di utili e proventi tra i soci, più complessa e di non immediata comprensione appare quella indiretta. La distribuzione indiretta di utili non va semplicemente tradotta nella gratuità in capo alle azioni dell'ente e alla totale assenza di ogni forma di utile o avanzo di gestione, bensì questa riguarda un più complesso insieme di operazioni che l'ente del Terzo settore non può svolgere²¹.

Le attività svolte dagli enti del Terzo settore sono attività di utilità sociale, espressione utilizzata nella Costituzione, all'articolo 41, recitante come «*l'iniziativa economica privata è libera. Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla salute, all'ambiente, alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana*», e che indica finalità, che dovrebbero appartenere a tutte le iniziative economiche, in grado di migliorare il benessere per il maggior numero di individui.

Per quanto invece attiene allo scopo civico e solidaristico, si rimanda a quanto verrà spiegato successivamente nel tentativo di definire il principio di sussidiarietà e l'interesse generale.

Infine, volendo concludere sulla terminologia dell'espressione Terzo settore, si ritiene significativo definire anche come negli anni tale termine sia stato approfondito sotto due diversi approcci: uno economico e uno sociologico. L'approccio economico intende interpretare le realtà del mondo no profit come organizzazioni e pratiche di natura privata, le quali producono e/o scambiano beni e servizi volti a favorire la collettività attraverso condotte a valenza pubblica: focalizzandosi sulla reale produzione di bene comune in assenza di fini lucrativi,

²⁰ A riguardo si veda l'articolo *Cos'è il Terzo Settore* presente disponibile sul portale Cantiere Terzo Settore disponibile a <https://www.cantiereterzosettore.it/cose-il-terzo-settore/>

²¹ Si veda l'articolo a cura della società specializzata in servizi per l'associazionismo Arsea Srl, *Cosa significa "distribuzione degli utili" nel non profit*, Cantiere Terzo Settore, 2021, disponibile a <https://www.cantiereterzosettore.it/cosa-significa-distribuzione-degli-utili-nel-non-profit/>. Oltre a ciò, si specifica che questo genere di azioni sono espressamente previste dalla nuova disciplina in materia, contenuta all'interno del Codice del Terzo settore – di cui al Decreto Legislativo del 3 luglio 2017 n. 117 – in particolare, all'articolo 8 relativo alla "*Destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro*", il quale verrà trattato nel dettaglio all'apposito paragrafo 2.2.4 dedicatovi all'interno del presente lavoro.

specialmente indagando quelli che sono gli apporti del Terzo settore all'economia nazionale²². Mentre l'approccio sociologico si basa sulla comprensione di quell'orientamento altruistico e di volontarietà che appartiene alle persone che svolgono le attività del mondo no profit, indagando allo stesso tempo su quel coinvolgimento personale degli attori in esame e sulla loro soggettiva, materiale ma allo stesso tempo anche spirituale, partecipazione attiva al perseguimento del benessere e del miglioramento comune e sull'etica alla base di tali comportamenti²³.

1.2 La storia del Terzo settore

Un errore che solitamente viene commesso da molti riguarda interpretare l'origine dei primi fenomeni e organizzazioni appartenenti al Terzo settore e al mondo del no profit come un elemento di importazione, probabilmente perché influenzati dalla pubblicistica di carattere informativo e/o propagandistico diffusasi oltreoceano, la quale spesso cerca di appropriarsi il merito della nascita, formazione e diffusione delle prime realtà identificabili come Terzo settore²⁴. Unitamente a questo, un altro equivoco potrebbe essere quello di pensare a fenomeni appartenenti al Terzo settore come qualcosa di contemporaneo e moderno, quando in realtà appartengono a periodi ben più remoti rispetto alla creazione degli stati moderni²⁵.

1.2.1 Le prime realtà italiane

I primi esempi di realtà identificabili come enti del Terzo settore risalgono alle "Confraternite di beneficenza" sviluppatasi nelle terre toscane sin dal Medioevo²⁶, note anche sotto il nome

²² Sull'approccio economico si veda S. Zamagni, *L'economia civile come forza di civilizzazione per la società italiana*, in S. Zamagni, *Economia, democrazia, istituzioni in una società in trasformazione*, Bologna, Il Mulino, 1997.

²³ Sull'approccio sociologico si veda V. Cesareo, *La società flessibile*, Franco Angeli, Milano 1985.

²⁴ A riguardo si rimanda a quanto trattato sull'origine del termine e sulla differente accezione che esso ha assunto nel contesto nazionale e in quello statunitense, in particolare agli studi e alle filosofie condotte dall'economista Stefano Zamagni, di cui si è parlato in precedenza.

²⁵ Il Terzo Settore, infatti, è sempre esistito da quando si parla di enti privati, vale a dire le associazioni, le fondazioni e i comitati di cui all'articolo 14 del Codice civile, il quale dispone che «*Le associazioni e le fondazioni devono essere costituite con atto pubblico. La fondazione può essere disposta anche con testamento*».

²⁶ La prima, istituita nel 1244 è la Venerabile Arciconfraternita della Misericordia di Firenze, confraternita laica fondata a Firenze da San Pietro martire con lo scopo di operare verso i bisognosi gesti di evangelica misericordia. È la più antica Confraternita rivolta all'assistenza ai malati e quindi può essere considerata la più antica istituzione privata di volontariato esistente al mondo e ancora operante grazie all'operato dei suoi membri laici, detti fratelli, che garantiscono parte del servizio di trasporto infermi nella città. Sull'argomento si veda C. Torricelli (a cura di), *Una sconfinata carità 1244-2014. 770 anni della Misericordia di Firenze*, Edizioni Polistampa, Firenze 2014.

di “Misericordie”, ossia enti di carattere privato costituiti con fini solidaristici per assicurare assistenza e cure alle persone bisognose, specie verso i più poveri²⁷. Tali confraternite e arciconfraternite, nonostante l’ispirazione cattolica, non prevedevano il credo religioso come propedeutico per la partecipazione ad esse. Nel perseguire i loro scopi contribuirono alla nascita di ospedali e luoghi di cura promuovendo centri assistenziali per molteplici e variegati forme di bisogno, partecipando anche all’organizzazione delle attività funerarie e di gestione dei cimiteri. Questo sistema di enti privati si pose l’obiettivo di soddisfare necessità in materia assistenziale, ossia una serie di impellenti bisogni rimasti insoddisfatti che portarono tali enti a sostituirsi al ruolo garantista dello Stato e delle pubbliche amministrazioni.

Prima dell’avvento dello Stato unitario si era formato un complesso sistema di carità articolato in luoghi pii elemosinieri, ospedali maggiori, monti di pietà, orfanotrofi, ospizi e altro, sorti nella tradizione medievale e riorganizzati nel XV secolo.

All’inizio dello Stato Unitario, sotto la vigenza dello Statuto Albertino, vi fu un primo vero provvedimento di unificazione amministrativa, cioè il tentativo di riunire l’eterogeneo mondo degli enti non profit sotto un’unica disciplina legale, in modo da delineare i tratti di un ipotetico Terzo settore e riuscire ad emanciparlo, sottraendo così il suo operato dall’eccessivo e limitante controllo governativo²⁸.

In tale periodo venne data una definizione delle “Istituzioni di carità” ovvero le “Opere pie” dalla Legge 3 agosto 1862 n. 753 “*Sull’amministrazione delle Opere pie*”²⁹. Tale legge, rinominata anche la Gran Legge – come sostenuto dal ricercatore in diritto costituzionale Luca Gori – tentò di unificare sotto una sola disciplina il complesso sistema di quello che oggi denominiamo “no profit”, ossia quel sistema allora disorganizzato di enti multiformi nati sull’impulso dell’iniziativa privata od ecclesiastica, finalizzati a sanare situazioni di squilibrio economico-patrimoniale o di malversazione attraverso erogazioni di denaro o servizi di diversa tipologia³⁰. All’articolo 1 della Gran Legge viene definito che per Opere pie si intendono «*gli Istituti di carità e di beneficenza, e qualsiasi ente morale avente in tutto od in parte per fine di soccorrere alle classi meno agiate, tanto in istato di sanità che di malattia, di prestare loro assistenza, educarle, istruirle od avviarle a qualche professione, arte o mestiere*». L’articolo 2 allarga la platea di soggetti aggiungendovi anche «*gli Istituti di carità e beneficenza,*

²⁷ A riguardo E. Rossi, *Una breve storia del Terzo settore*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, op.cit., p. 21 e ss.

²⁸ A riguardo si veda L. Gori, *Terzo Settore e Costituzione*, Giappichelli, Torino 2022, p. 14.

²⁹ Si veda P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo Settore*, op.cit., p. 22.

³⁰ A riguardo si rimanda a L. Gori, *Terzo Settore e Costituzione*, Giappichelli, Torino, 2022.

quand'anche abbiano oltre a ciò uno scopo ecclesiastico o siano retti nella parte economica da persone o corporazioni ecclesiastiche sì regolari che secolari, o siano fondati ad esclusivo favore di persone che professano un culto tollerato», mentre l'articolo 3 esclude *«i comitati di soccorso e le altre istituzioni mantenute per mezzo di temporanee oblazioni di privati, né le fondazioni di amministrazione meramente privata amministrata da privati o per titolo di famiglia, e destinate a pro' di una o più famiglie certe e determinate, nominativamente indicate dal fondatore».* Tale legge recepiva la precedente legge piemontese del 20 novembre 1859, la "Legge Rattazzi", e sulla base delle stime di quel periodo si riferiva a circa 20.123 organizzazioni che potevano essere identificate come Opere pie, la cui maggioranza era d'impronta ecclesiastica e localizzata nell'Italia settentrionale³¹. Tale impianto riformatore non era indirizzato alla pubblicizzazione di un sistema benefico e assistenziale, ma piuttosto al raggiungere uno stato di convivenza tra Stato e Opere pie, in maniera che vi fosse un mutuo disinteresse in grado di liberare tali enti dal controllo invasivo del governo e conseguentemente della politica, affidando al contrario tale potere agli enti territoriali delle Deputazioni provinciali, le quali erano ritenute più competenti rispetto all'amministrazione centrale³². Tuttavia, tale legge aveva obiettivi irrealistici data la condizione delle strutture e delle procedure di legge previste per essa, ma come sottolineato da Guido Gozzoli³³: *«allo stato in cui erano le cose, data la corta esistenza di una vita nazionale, data la varietà delle consuetudini locali che conveniva piegare e costringere a un sistema unico, quella legge era forse quanto di più e di meglio poteva farsi allora».*

Non riuscendo a limitare le diffuse ed evidenti irregolarità nella gestione amministrativa delle Opere pie, il tentativo riformatore che provò per circa trent'anni a cambiare il mondo del no

³¹ A riguardo si osservi quanto descritto da Emanuele Rossi nel menzionato P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo Settore*, op.cit., p. 22.

³² Si veda il sopra citato L. Gori, *Terzo Settore e Costituzione*, cit., p. 15 e ss. Inoltre, si ritiene utile riportare che sulla base di quanto evidenziato da E. Rossi in *Una breve storia del Terzo settore*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, op.cit., p. 22, le Opere pie dovevano periodicamente inviare documenti a istituti di tutela e vigilanza, le Deputazioni provinciali, le quali esercitavano una vigilanza governativa su eventuali trasformazioni e mutamenti di scopo o eventuali costituzioni di nuovi istituti. Affianco ad esse si decise di istituire le Congregazione di carità, una presso ogni Comune del Regno, la quali avevano il compito di amministrare *«tutti i beni destinati genericamente a pro' dei poveri in forza della legge, nonché la rappresentanza dei poveri appartenenti al comune e la sorveglianza dei legati ed opere pie di indole elemosiniera in altrui amministrazione»*, assumendo quindi i caratteri di amministratore del patrimonio ed erogatore della beneficenza. Queste Congregazioni erano formate da un presidente e otto consiglieri nei comuni con più di 10.000 abitanti, che erano nominati dai consigli comunali, mentre alle Deputazioni provinciali spettava il compito di approvarne i bilanci. Tali regolamentazioni giustificano lo stretto legame tra la storia degli enti e quella dei Comuni, infatti, si introdusse un sistema pubblico fondato sulle iniziative e sui capitali dei privati, con un Terzo settore da un lato istituzionalizzato, ma dall'altra parte chiamato a "far da sé", come sostenuto da E. Bressan, *Percorsi del Terzo settore e dell'impegno sociale dall'Unità alla Prima guerra mondiale*, Il Mulino, Bologna 2011, p. 35.

³³ G. Gozzoli, *L'inchiesta sulle Opere pie in Italia, in Nuova Antologia di Scienze, Lettere ed Arti*, vol. XCI 1887, p. 678.

profit si rivelò inefficace, e alla fine degli anni Settanta dell'Ottocento divenne palese la necessità di una nuova riforma che favorì l'avvento di nuove tendenze e idee riformiste, le quali sull'esperienza della Gran Legge iniziarono a diffondere il loro carattere novativo.

A tal proposito, il 17 luglio 1890 venne emanata la Legge n. 6972, nota anche come Legge Crispi, la quale nel tentativo di sanare le irregolarità di gestione e rendere maggiormente incisiva la capacità di direzione pubblica, mutò profondamente il panorama giuridico del tempo. Tale legge trasformò, infatti, le Opere pie (quali ospedali, ospizi, orfanotrofi, scuole gratuite, asili, confraternite, ecc.) in "Istituzioni pubbliche di beneficenza", caratterizzate dall'assunzione della qualifica di ente pubblico e la perdita del carattere privato o ecclesiastico, fatta eccezione per casi particolari³⁴. La Legge si impegnava a ricondurre la varietà del pluralismo sociale italiano nell'unica figura giuridica di diritto pubblico delle istituzioni pubbliche di beneficenza, convinta che *«tutti i fini di interesse generale fossero, di per sé stessi, pubblici e pertanto potessero essere perseguiti esclusivamente da soggetti pubblici»*³⁵. Tuttavia, la scarsa determinazione delle pubbliche amministrazioni, unita alla forte opposizione degli enti privati, in particolar modo quelli ecclesiastici, portò ad una lenta e debole applicazione della Legge Crispi che però si mantenne in vigore, nonostante gli interventi del periodo fascista, fino alla sentenza di incostituzionalità del 7 aprile 1988 n. 396, e all'esplicita abrogazione a mezzo della Legge 8 novembre 2000, n. 328.

Risulta evidente quindi, come il Terzo settore possa essere paragonato a una sorta di cantiere perennemente aperto e bisognoso di continue attività di correzione, modifica e aggiornamento.

1.2.2 Il periodo fascista e l'avvento della Costituzione

Un altro ruolo fondamentale ricoperto all'interno della storia del mondo no profit è riconducibile all'avvento del regime fascista. L'idea a fondamento delle politiche di tale periodo si basava sull'assoluta pervasività dello Stato nella vita del cittadino. Lo Stato e il suo condottiero, il Duce, in quanto massimi esponenti della politica erano le figure cui tutto doveva essere riportato e che tutto controllavano. Furono soppresse le libertà individuali dei cittadini e conseguentemente anche delle realtà aziendali, ponendo la totalità delle espressioni imprenditoriali e associative sotto il controllo statale, ivi compresa l'assistenza ai bisognosi e

³⁴ Si veda nuovamente quanto descritto E. Rossi in *Una breve storia del Terzo settore*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, op.cit., p. 23. In aggiunta risulta utile rimandare anche a A. Fiori, *Poveri, opere pie e assistenza dall'Unità al Fascismo*, Studium, Roma 2005.

³⁵ Come sostenuto da S. La Porta, *L'organizzazione delle libertà sociali*, Giuffrè, Milano 2004, p. 8 e da quanto esposto nel già menzionato L. Gori, *Terzo settore e Costituzione*, Giappichelli, Torino 2022, p. 17.

le forme di beneficenza tipiche del Terzo settore. E proprio sulla base di tali politiche appare chiaro intuire come lo Stato ottenne il monopolio sulla cura dei diritti delle persone; nessun ente od organizzazione poteva giungere dove arrivava lo Stato, lasciando quindi sforniti di ogni forma di tutela i cittadini insoddisfatti dagli interventi statali.

La Carta del Lavoro, varata il 21 aprile 1927, è il manifesto dei principi sociali fascisti, dell'etica del sindacalismo, della politica economica e del corporativismo. Dalla sua lettura si può facilmente comprendere la direzione dell'azione politica dello Stato e del suo dominio su ogni dimensione di esso: a tal proposito la Dichiarazione I riporta che *«la Nazione italiana è un organismo avente fini, vita, mezzi di azione superiori per potenza e durata a quelli degli individui divisi o raggruppati che la compongono. È una unità morale, politica ed economica, che si realizza integralmente nello Stato fascista»*. In questa maniera la libertà di associazione subì una forte repressione e l'intera società venne soggiogata al partito unico e nel sistema delle corporazioni. Le associazioni private erano viste come elementi ostili al regime e avversi all'ideologia del totalitarismo e sulla base di tali convinzioni iniziò l'azione repressiva statale e già dal 1924 le associazioni furono sottoposte ad interventi di severa vigilanza e con il pretesto di sopprimere la massoneria vennero sottoposte ad azioni di revoca, annullamento e addirittura liquidazione e scioglimento. Lo Stato impose un sistema di pubblicità dando il potere di scioglimento e confisca del patrimonio sociale ai prefetti che ritenessero l'associazione contro lo Stato. Le libere organizzazioni vennero rimpiazzate da opere nazionali, Enti ed altre organizzazioni e nel 1939, poiché ritenute sprovviste dell'etica fascista, si perseguirono duramente le società di mutuo soccorso volontarie³⁶. Nuovamente, ai prefetti venne affidato il ruolo di coordinatore delle forme assistenziali e beneficiarie nei singoli Comuni, di vigilanza sulle Congregazioni di carità. Attraverso la Legge Federzoni del 17 giugno 1926 n. 1187, lo Stato allentò la sua iniziale politica anticlericale, restituendo al Clero una parte dell'autonomia che gli era stata sottratta dalla Legge Crispi, e nel 1929 venne definitivamente riconosciuta l'autonomia dello Stato per gli Enti assistenziali aventi esclusivo scopo di culto che vennero

³⁶ A riguardo si veda quando descritto da E. Rossi, *Breve storia del Terzo settore*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo Settore*, op.cit., pp. 26-27. Inoltre, come descritto da Paola Di Paolo nel suo articolo *L'evoluzione storica del Terzo Settore: nascita e progressiva affermazione - Seconda Parte*, pubblicato in *Lavoro@Confronto* nella Rivista Fondazione Prof. Massimo D'Antona 2016: *«Un ruolo di grande rilevanza nel panorama associativo dell'Italia di fine '800 è da attribuire alle "Società di Mutuo Soccorso", regolamentate per la prima volta con la Legge 3818/1886. In campo assistenziale quest'ultime furono viste come forme di autotutela operaia di vastissima portata con una notevole incidenza sulle future relazioni di lavoro. Il principio fondante era quello della condivisione del rischio lavorativo, distinguendosi dalle altre istituzioni assistenziali per il loro carattere associativo fra persone appartenenti allo stesso ceto sociale, al fine di migliorarne le condizioni di vita e garantirne la protezione contro alcuni rischi derivanti dall'attività lavorativa. Esse costituirono la prima forma associativa diffusa al Nord e nel Centro Italia, in cui, per la prima volta, era presente la classe operaia italiana, pur non potendosi ancora considerare come "organismo di classe"»*.

così assoggettati all'autorità ecclesiastica per il funzionamento e l'amministrazione. Si realizzò così una suddivisione del potere e dell'interventismo assistenziale concentrandolo nei due poli di Stato e Chiesa: il primo, attraverso i grandi enti assistenziali statali si sarebbe curato della tutela settoriale e delle fasce di popolazioni che potevano contribuire a realizzare gli obiettivi fascisti e rafforzare il consenso, mentre alla seconda spettava la cura e l'assistenza dei gruppi più deboli e marginali della popolazione.

La svolta storica che relegò al passato il regime totalitarista e le politiche fasciste è riconducibile all'elaborazione della nuova Costituzione da parte dell'Assemblea costituente, durante il biennio 1946-47, con la quale si affermò la nuova era della Repubblica e dei massimi principi che la governano.

Appare di cruciale importanza sottolineare come la Costituzione non debba intesa come una mera riforma legislativa volta a rilegare in una parentesi storica il fascismo e le sue leggi, portando ad un ritorno *sic et simpliciter* del precedente Stato liberale, ma piuttosto come essa sia una trasformazione anche rispetto a quest'ultimo, con l'affermazione del modello del *welfare state* e della responsabilizzazione delle istituzioni pubbliche per la garanzia dei diritti sociali³⁷.

All'interno del dispositivo legislativo, specie nella parte iniziale, la Costituzione contiene una moltitudine di principi che segnano il distacco dal mondo e dalle idee fasciste e gettano le fondamenta su cui si sviluppa la Repubblica italiana. I primi dodici articoli sanciscono un nucleo di intangibili valori e diritti posti a fondamento della democrazia e del potere dello Stato; il valore di tali principi è detto precettivo³⁸ in quanto sono suscettibili di diretta applicazione anche in assenza di un'esauriente disciplina a riguardo.

In particolare, sono introdotte la democraticità e la sovranità popolare (art. 1), l'inviolabilità dei diritti (art. 2), l'uguaglianza formale e quella sostanziale (art. 3), il diritto al lavoro (art. 4), il riconoscimento delle autonomie locali (art. 5), la tutela delle minoranze linguistiche (art. 6), la libertà religiosa (art. 8), lo sviluppo della cultura, della tutela ambientale e del patrimonio storico ed artistico (art. 9), il riconoscimento di collaborazioni internazionali (art. 10), il ripudio della guerra come strumento di offesa (art. 11) e la struttura della bandiera italiana (art. 12).

³⁷ Con riferimento a quanto trattato in E. Rossi, *Breve storia del Terzo settore*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo Settore*, op.cit., p. 27.

³⁸ "Precettivo": «in genere, che è diretto a dare regole, norme, precetti; che esprime un precetto, che ha forza di precetto. Nel linguaggio giuridico, quella che, di per sé, contiene già un precetto, così che non vi è bisogno di ulteriori norme per la sua applicabilità; documento nel quale sono trascritte le prescrizioni imposte dal giudice di sorveglianza alla persona in stato di libertà vigilata», definizione a cura di Enciclopedia Treccani raggiungibile al link <https://www.treccani.it/vocabolario/precettivo/>

Al suo interno non vi sono espliciti richiami alla dimensione del non profit e del Terzo settore, ma, tuttavia, essa riconosce sin da subito l'importanza dei diritti dell'uomo e la valorizzazione che questi necessitano³⁹, secondo la convinzione per cui l'uomo può realizzarsi nelle "formazioni sociali", ossia quelle aggregazioni umane in cui si esplicita effettivamente la personalità umana⁴⁰. La Costituzione riconosce i diritti inviolabili dell'uomo, i quali sono assoluti, irrinunciabili, inalienabili e indisponibili⁴¹, e li riconosce al cittadino in quanto singolo sia come membro di una collettività (nell'ambito appunto delle formazioni sociali)⁴². Si afferma così il principio pluralistico o pluralista, inteso come facoltà per il cittadino di scegliere liberamente una formazione sociale cui aderire (che sia religiosa, politica o ideologica) e il diritto ad essere tutelato nell'ambito di essa. In base a tale principio vi sono una serie di comportamenti e prestazioni cui è doveroso adempiere in quanto socialmente indispensabili: ossia, tutti quei doveri di natura politica, economica e sociale alla cui attuazione nessuno può sottrarsi, come la difesa della patria, il voto e il contributo alle spese pubbliche.

Parallelamente a questo articolo e al suo intento di favorire e tutelare la libertà delle formazioni sociali, si sviluppa anche l'articolo 18 della Costituzione sulla libertà di associazione per cui «i cittadini hanno diritto di associarsi liberamente, senza autorizzazione, per fini che non sono vietati ai singoli dalla legge penale». Questo nuovo assetto costituzionale favorì una duplice responsabilizzazione: da un lato quella dell'associazionismo libero e non più strettamente vincolato all'assunzione della personalità giuridica, la quale portò alla formazione di molteplici ed eterogenee forme organizzative e associazioni non riconosciute e, oltre a ciò, anche a una responsabilizzazione delle istituzioni pubbliche nella garanzia dei diritti sociali, attraverso l'affermazione del modello di *welfare state*.

Il modello di *welfare* della Costituzione è il cosiddetto "*welfare universalistico*", una forma di assistenza sociale che amplia lo spettro dei soggetti beneficiari rivolgendosi a tutti e non limitatamente a piccole categorie di persone. Tra i massimi esempi di tale allargamento dei

³⁹ Si riporta l'articolo 2 della Costituzione: «La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale».

⁴⁰ A riguardo riprendendo Rossi E., *Commentario alla Costituzione vol. I*, Utet, Torino 2006, l'autrice Paola Di Paolo nel già citato articolo, *L'evoluzione storica del Terzo Settore: nascita e progressiva affermazione - Seconda Parte*, afferma che l'articolo 2 della Costituzione «favorisce e tutela le formazioni sociali come luoghi in cui si sviluppa la personalità dell'individuo. È in questa disposizione che è sancita la netta supremazia della persona rispetto all'ordinamento statale, che esiste solo in funzione della persona, ma anche l'importanza dell'uomo *uti socius*», ossia non l'uomo nella sua individualità ("*uti singulus*"), ma in relazione a una certa *societas*.

⁴¹ Come riportato in E. Rossi, *Le formazioni sociali" nella Costituzione italiana*, CEDAM, Padova 1989: «sono da considerarsi formazioni sociali tutte le aggregazioni umane in cui vi sia "la contemporanea presenza di un elemento "materiale", di un elemento "teleologico" e di un elemento "psicologico"».

⁴² Si veda L. Gori, *Terzo settore e Costituzione*, Giappichelli, Torino 2022, p. 26.

diritti sociali, in un'ottica di tutela universalistica, vi sono la garanzia di cure gratuite per i soli indigenti di cui all'articolo 32 della Costituzione, la quale però, attraverso la Legge n. 833 del 23 dicembre 1978 divenne un sistema sanitario nazionale rivolto a tutti, e il diritto all'assistenza sociale per i soli "cittadini" di cui all'articolo 38, il quale fu riconosciuto ad ogni persona a prescindere dallo *status civitatis*⁴³.

La logica di tale ampliamento si basa sulla delega alle istituzioni pubbliche dell'arduo compito di tutelare e garantire i diritti sociali, responsabilizzandole e affermando un modello di maggiore pervasività dell'intervento pubblico per l'erogazione delle prestazioni sociali, in quanto si riteneva che solo attraverso le pubbliche istituzioni si potesse raggiungere un'effettiva e uniforme soddisfazione dei diritti pubblici in Italia, ottenendo altresì una conseguente crescita economica e sociale della comunità. In base a quest'ottica, infatti, al pubblico spettava la soddisfazione dell'interesse generale, mentre la soddisfazione della moltitudine di interessi particolari spettava al settore dei privati⁴⁴.

D'altro canto, però, laddove non arrivava la mano pubblica si inserivano gli interventi di enti privati, il cui scopo era soddisfare integralmente i cittadini, agendo a fianco o negli interstizi dell'intervento pubblico. Nel perseguire ciò tali enti privati sperimentarono l'erogazione di servizi nuovi in grado di soddisfare bisogni particolari, rendendosi in questo modo capaci di rispondere in maniera innovativa a bisogni consolidati a cui le pubbliche amministrazioni non erano in grado di rispondere⁴⁵.

1.2.3 Il welfare state e l'evoluzione del volontariato

Detto ciò, si ritiene necessario definire più nel dettaglio quanto successo nel territorio italiano, delineando una breve panoramica sull'andamento storico dell'evoluzione del sistema assistenziale, in modo tale da capire realmente il contesto in cui si svilupparono i fenomeni di volontariato e di associazionismo senza scopo di lucro, partendo innanzitutto dalla definizione di *welfare state*.

⁴³ Con riferimento a E. Rossi, *Breve storia del Terzo settore*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo Settore*, op.cit., p. 28. A tal proposito si ritiene opportuno ricordare la sentenza n. 105 del 2001 con cui la Corte costituzionale definì che «i diritti che la Costituzione proclamava inviolabili spettano ai singoli non in quanto partecipi di una determinata comunità politica, ma in quanto esseri umani», e la sentenza n. 62 del 1994 per cui «quando venga in gioco il riferimento al godimento dei diritti inviolabili dell'uomo [...], il principio costituzionale di eguaglianza in generale non tollera discriminazione fra la posizione del cittadino e quella dello straniero».

⁴⁴ A riguardo si rimanda ancora a quanto scritto in E. Rossi, *Breve storia del Terzo settore*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo Settore*, op.cit., p. 28.

⁴⁵ *Ibidem*.

Il *welfare state*, letteralmente “Stato del benessere”, ma tradotto in italiano come “Stato assistenziale” o “Stato sociale”, rappresenta quel complesso di politiche pubbliche e interventi attuati dallo Stato per migliorare le condizioni di vita dei cittadini e permettere loro di accedere a servizi fondamentali ed eliminare le disuguaglianze sociali⁴⁶. Spesso gli obiettivi di assistenza sociale sono indirizzati verso i ceti meno abbienti, dove le disuguaglianze sono più diffuse e le necessità più significative, e proprio a favore di quest’ultimi lo Stato sociale intende, grazie ai suoi interventi, fornire servizi e garantire diritti essenziali come l’assistenza sanitaria, l’istruzione pubblica e l’accesso alle risorse culturali, l’indennità di disoccupazione, il sussidio familiare, l’assistenza d’invalidità e di vecchiaia, e altro ancora.

La prima forma di *welfare state* venne introdotta nel 1601 in Inghilterra attraverso la promulgazione della *Poor Law* («legge per i poveri»), ossia un complesso di leggi assistenziali a favore delle famiglie più povere, le quali oltre all’obiettivo meramente filantropico erano anche volte a ridurre i casi di criminalità connessi alla povertà della popolazione. L’Inghilterra si rese protagonista delle prime forme di *welfare* anche grazie alla nascita delle *workhouses*, ossia case di lavoro e accoglienza costruite con l’intento di limitare la disoccupazione e mantenere allo stesso tempo basso il costo della manodopera; tuttavia, questi centri pubblici divennero in breve tempo dei luoghi di detenzione forzata della popolazione, in cui a fronte di assistenza governativa i lavoratori perdevano diritti civili e politici⁴⁷.

La seconda fase dello Stato assistenziale, si sviluppò ancora una volta partendo dal territorio britannico, durante la prima rivoluzione industriale e la legislazione inglese del 1834. Qui nacquero delle forme assistenziali indirizzate a minori, orfani, poveri e alle altre classi sociali svantaggiate, costituite dalle prime assicurazioni sociali, le quali permettevano ai lavoratori di assicurarsi contro eventuali incidenti avvenuti sul posto di lavoro e di garantirsi da stati di

⁴⁶ Il termine *welfare state* indica il «complesso di politiche pubbliche messe in atto da uno Stato che interviene, in un’economia di mercato, per garantire l’assistenza e il benessere dei cittadini, modificando in modo deliberato e regolamentato la distribuzione dei redditi generata dalle forze del mercato stesso. Il *welfare* comprende pertanto il complesso di politiche pubbliche dirette a migliorare le condizioni di vita dei cittadini. L’espressione («Stato del benessere»), entrata nell’uso in Gran Bretagna negli anni della Seconda guerra mondiale, è tradotta di solito in italiano come Stato assistenziale (che ha però sfumatura negativa) o Stato sociale». Definizione fornita da Enciclopedia Treccani, raggiungibile al link <https://www.treccani.it/enciclopedia/welfare-state>.

⁴⁷ Come riportato dall’autrice P. Di Paolo, nella rivista *Lavoro@Confronto* della Fondazione Massimo D’Antona, nel già citato intervento *L’evoluzione storica del Terzo Settore: nascita e progressiva affermazione - Prima Parte* disponibile a <https://www.lavoro-confronto.it/archivio/numero-15/evoluzione-storica-del-terzo-settore-nascita-e-progressiva-affermazione-prima-parte>, «in Italia, tale cambiamento investì l’intera società e la sua organizzazione assistenziale, costituita da una rete di istituzioni, largamente autonoma, che rappresentava la forma ordinaria di risposta ai bisogni emergenti, in una sorta di Terzo settore auto organizzato e basato sulla continuità dei lasciti e delle donazioni». A riguardo si rimanda anche a D. Zardin, *Corpi, «Fraternità», mestieri nella storia della società europea*, Bulzoni, Roma 1998.

malattia e vecchiaia⁴⁸. Inizialmente volontarie, queste divennero presto obbligatorie e trovarono diffusione nel territorio europeo tra il 1885 e il 1915. Con tali misure si perseguivano obiettivi da entrambe le sponde sociali: i lavoratori e i ceti più deboli vedevano riconosciuti e difesi maggiori diritti e migliori condizioni di vita e di lavoro, e contemporaneamente venivano soddisfatte le richieste degli industriali di mantenere basso il costo della manodopera. Nel 1883, il cancelliere tedesco Otto Von Bismark, famoso per la sua concezione interventista dello Stato e l'attuazione di politiche volte a migliorare lo stato assistenziale del ceto operaio in modo da integrarlo allo Stato autoritario e contrastare la socialdemocrazia, introdusse l'assicurazione sociale, che permise di assicurarsi verso le malattie e coprire i costi delle cure mediche, l'indennità giornaliera in caso di malattia e in caso di morte, forme di sostegno per le puerpere, istituendo in questo modo una prima forma di previdenza sociale.

La terza e ultima fase del *welfare state* ha invece inizio nel dopoguerra. Alla luce dalle rivoluzionarie idee di J.M. Keynes, il quale sosteneva che il mercato doveva essere accompagnato da un'importante presenza pubblica in grado di sopperire alle sue carenze, i "fallimenti del mercato". Nel 1942 l'economista e sociologo britannico William Henry Beveridge pubblicò il Rapporto Beveridge, in cui introdusse i concetti di sanità pubblica e pensione sociale, proposte che vennero attuate dal laburista Clement Attlee, divenuto Primo Ministro inglese nel 1945. In risposta a queste importanti novità in materia di *welfare* la spesa pubblica aumentò significativamente dagli anni Cinquanta, sostenuta da una contemporanea crescita del PIL che rese economicamente sostenibili e attuabili le varie proposte e interventi.

Storicamente in Italia durante gli anni Settanta del Novecento, con l'avvento delle Regioni e la loro competenza legislativa e amministrativa in materia assistenziale, cominciarono a nascere spontaneamente gruppi di volontari provenienti da associazioni cattoliche e laiche, i quali si prefissero come scopo quello di far fronte ai crescenti bisogni sociali non soddisfatti dal sistema di *welfare*⁴⁹. Per qualche decennio il sistema assistenziale si era mantenuto in sostanziale equilibrio grazie ad una crescita del PIL diffusa a tutte le generalità delle economie e in grado di soddisfare il maggior fabbisogno di risorse richiesto, che portò ad un rafforzamento della classe media in questo periodo.

Tuttavia, tra gli Ottanta e i Novanta i sistemi di *welfare* (specie quelli di tipo universale)

⁴⁸ Per quanto attiene alla definizione di "charity", ossia della carità britannica e del sistema assistenziale che vi ruota attorno, si rimanda a J. Kendall e M. Knapp, *The voluntary sector in the U.K.*, Manchester United Press, Manchester 1992.

⁴⁹ Si veda E. Rossi, *Breve storia del Terzo settore*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo Settore*, op.cit., p. 29.

entrarono in crisi a causa dell'insostenibile crescita della spesa pubblica⁵⁰.

Il calo dell'industria, specie quella tradizionale, unitamente all'espansione del settore delle alte tecnologie portarono ad una disaggregazione della classe media tra operatori specializzati con un elevato livello di conoscenza e con redditi medio-alti e una massa di lavoratori meno formati e meno competenti con redditi molto più bassi e moderati, con la formazione di una terza fascia di popolazione, quella più debole e povera in quanto dalla soglia della povertà.

I meccanismi di protezione sociale previsti dal sistema di *welfare* divennero insostenibili ed economicamente irrealizzabili a causa del grande esborso di spesa pubblica che richiedevano e che non poteva essere compensato dalla tassazione della popolazione: i ceti medi si stavano impoverendo, rendendo impossibile una maggiore tassazione a loro carico, e allo stesso tempo le aziende occidentali non riuscivano a garantire le forme di tutela verso propri lavoratori.

Le tecnologie più avanzate e il miglioramento delle cure mediche portarono ad un miglioramento della salute delle persone e ad una diminuzione della mortalità, la quale però significava anche dover coprire maggiori anni di vita per i propri dipendenti, e che unitamente allo scarso rendimento dei mercati azionari, mise in difficoltà le assicurazioni sanitarie che dovettero così ridurre la propria offerta previdenziale, danneggiando i sistemi di *welfare* e di previdenza sociale che si basavano su di esse.

La fine del ceto medio, infine, in Europa viene identificata come quella fase in cui gli Stati non riuscirono più ad utilizzare il prelievo fiscale su questa classe sociale per creare benessere: in questa maniera, mutava sia il bacino di popolazione a cui attingere per finanziare il sistema di *welfare*, sia il sistema stesso, il quale mostrava un'evidente necessità di essere ripensato e rinnovato per adeguarsi agli ultimi cambiamenti socioeconomici e alle ultime tendenze. Il ridimensionamento del prelievo fiscale comportava un conseguente ammodernamento dei sistemi di *welfare* offerti dallo Stato, i quali dovevano essere riformulati e resi meno onerosi e in grado di offrire solo i servizi più essenziali, senza d'altra parte perdere in termini di qualità dell'offerta.

Sin dalla prima fase il sistema di *welfare* presentava diverse lacune sociali che lasciarono inappagati determinati bisogni di garanzia e di servizi di determinate classi di cittadini e proprio queste necessità giustificarono la nascita di gruppi di volontariato intenzionati a soddisfarle e a migliorare il tenore di vita di tali soggetti.

In questo contesto emerse la situazione di difficoltà degli enti pubblici connessa alla riduzione delle risorse economiche per la previdenza sociale che portò ad un peggioramento delle forme

⁵⁰ Sull'evoluzione del sistema assistenziale in rapporto e degli enti no profit si rimanda all'articolo di Ugo Ascoli, *Welfare e Terzo settore*, Fascicolo 2, Il Mulino, Bologna 2020.

assistenziali sia quantitativo che qualitativo. Alla luce di ciò si capì come effettivamente certi servizi di pubblica assistenza e supporto ai bisogni fosse meglio affidarli alle organizzazioni private, alleggerendo la responsabilità in capo alle istituzioni. Questo spostamento dell'assistenzialismo dal pubblico al privato trovò una forte giustificazione nelle motivazioni alla base degli attori coinvolti: se da un lato, infatti, vi erano pubblici dipendenti che operavano sulla spinta di ragioni economiche e professionali, dall'altra vi erano persone guidate dalla spontanea e genuina iniziativa di creare del bene comune per la collettività in un'ottica solidaristica e di perseguimento dell'interesse generale. Come il già citato giurista Emanuele Rossi⁵¹ evidenzia, tale fenomeno prende il nome di "supplemento d'anima", ossia quel valore aggiunto ottenuto dalla cura dell'altro su spinte solidaristiche e altruistiche, il quale riceve la degna attenzione dalla celebre sentenza n. 75 del 1992 della Corte costituzionale⁵², secondo cui *«la persona è chiamata ad agire non per calcolo utilitaristico o per imposizione di un'autorità, ma per libera e spontanea espressione della profonda socialità che caratterizza la persona stessa»*. In questa fase si passa dal *welfare state*, incentrato sulle forme di assistenza e supporto ai bisognosi concentrate unicamente nelle mani dello Stato, al *welfare mix*, ossia una forma di assistenzialismo che non risponde unicamente alla mano pubblica, ma anche ad enti privati che perseguono obiettivi solidaristici (non "privati") nell'ottica della gratuità⁵³.

Proprio in questo contesto assumono un importante ruolo le Organizzazioni di volontariato (Odv), le quali diventano destinatarie della prima legge sul Terzo settore, la Legge 11 agosto 1991, n. 266. A tal proposito si condivide la posizione del giurista e costituzionalista Emanuele Rossi secondo il quale attraverso essa si gettarono le fondamenta per *«una linea di politica legislativa di non intervento sulle modalità organizzative degli enti privati, in una logica complessiva finalizzata a garantire a questi ultimi, ed a quelli più rilevanti per la vita politica e sociale italiana quali i partiti politici e i sindacati, una sorta di immunità»*⁵⁴.

⁵¹ E. Rossi, *Breve storia del Terzo settore*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo Settore*, op.cit., pp. 29-31.

⁵² Disponibile al sito <https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=1992&numero=75>

⁵³ L'autrice Paola Di Paolo nella terza parte degli articoli già citati in precedenza, *Terzo Settore: nascita e progressiva affermazione - Terza parte*, Rivista Lavoro@Confronto, Fondazione Prof. Massimo D'Antona 2016, si è espressa sottolineando la peculiarità del contesto, in cui *«da un lato, la responsabilità è rimessa ai soggetti istituzionali quali Enti locali, Regioni e Stato, e, dall'altro, è riconosciuta agli organismi della solidarietà organizzata non solo la facoltà di intervenire nell'erogazione delle prestazioni, ma anche quella della progettazione e programmazione degli interventi. Il riconoscimento del ruolo attivo dei soggetti del privato sociale ha consentito di abbandonare la vecchia logica categoriale dell'assistenza e di affermare la prevalenza di un nuovo sistema di welfare mix fondato sulla stretta collaborazione tra settore pubblico e società civile nell'organizzazione della risposta ai bisogni sociali all'insegna dei principi di sussidiarietà orizzontale e di solidarietà»*.

⁵⁴ Con riferimento a E. Rossi, *Costituzione, pluralismo solidaristico e Terzo settore*, Mucchi, Modena 2019, p. 20.

Il volontariato assunse forme sempre più complesse e organizzate, specie in ambito sociosanitario, dando vita, in questo modo, al fenomeno della cooperazione sociale. A tal proposito, nello stesso anno della legge sul volontariato entrò in vigore anche la Legge 8 novembre 1991 n. 381, regolante le cooperative aventi «*lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla produzione umana e all'integrazione sociale dei cittadini*», attraverso la gestione dei servizi sociosanitari e educativi, ovvero mediante lo svolgimento di attività diverse da quelle indicate, ma volte a favorire l'inserimento lavorativo di persone svantaggiate⁵⁵.

Tali enti vennero successivamente rinominati dal Legislatore come "ONLUS", acronimo di Organizzazioni non lucrative di utilità sociale, le quali ricevettero una comune regolazione con il Decreto legislativo del 4 dicembre 1997, n. 460. Come sottolinea il già citato Emanuele Rossi, con tale decreto il Legislatore decide di non creare delle nuove tipologie di enti, bensì di far ricadere quelle esistenti previste da Codice civile e leggi successive, quali fondazioni, associazioni, comitati, società cooperative e altre enti privati con determinati requisiti, all'interno di una nuova categoria fiscale e tributaria, dettata da una disciplina aggiuntiva rispetto a quella civilistica (e in certi tratti ad essa sovrapposta). Oltre a ciò, si ritiene utile ricordare l'adozione della normativa ONLUS era facoltativa e a discrezione dei singoli enti.

Fu così che la rapida responsabilizzazione e diffusione di volontariato e delle organizzazioni non lucrative, e la loro istituzionalizzazione degli anni Novanta⁵⁶, condusse agli anni Duemila, in cui il Terzo settore grazie alla sua capacità di rispondere ai bisogni del cittadino divenne asse portante del nuovo modello di *welfare mix*, il quale si ricorda coinvolgere soggetti pubblici e privati nell'erogazione di servizi di interesse generale.

1.3 La struttura costituzionale del Terzo settore: i principi fondamentali

Come anticipato nel paragrafo precedente, la Costituzione non prevede una chiara e diretta definizione di ente non profit, ma piuttosto ne definisce la struttura e il complesso di principi fondamentali alla base delle sue attività in forza dei quali è riconosciuto e regolato lo spazio

⁵⁵ Si veda E. Rossi, *Breve storia del Terzo settore*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo Settore*, op.cit., p. 32.

⁵⁶ Attraverso leggi di livello nazionale e regionale come quelle appena citate riguardanti il volontariato (Legge 11 agosto 1991, n. 266), le cooperative sociali (Legge 16 dicembre 1991, n. 398) e le ONLUS (D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460).

giuridico di azione per gli enti appartenenti al Terzo settore⁵⁷. Le fondamenta di tale statuto costituzionale sono individuabili in diversi articoli della Costituzione e ai principi in essi contenuti.

Il primo è sicuramente identificabile all'articolo 2 della Costituzione che, come anticipato nel precedente paragrafo, contiene il principio pluralista e il principio di solidarietà. L'articolo recita come «*La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*».

Analizzando la prima parte di tale testo di legge è facilmente intuibile come il Legislatore intenda tutelare la sfera personale del singolo individuo, riconoscendo anche però i diritti inviolabili nelle formazioni sociali, in cui l'individuo vive e opera per realizzare la propria personalità. Il riconoscimento del *genus* delle formazioni sociali rappresenta il principio del pluralismo sociale, ossia quella situazione sociale in cui all'interno di una società vi sono individui diversi per etnia, religione, culto, orientamento politico e altri fattori, i quali tuttavia riescono a coesistere e tollerarsi reciprocamente, creando una situazione tale per cui, nonostante le differenze, sarà possibile partecipare alla vita pubblica e continuare a gestire autonomamente le proprie tradizioni e ideologie⁵⁸.

Assieme al riconoscimento del pluralismo sociale lo Stato riconobbe al cittadino anche un'altra importante libertà, già anticipata nei paragrafi precedenti e facente riferimento a quanto disposto all'articolo 18 della Costituzione, ovvero il riconoscimento del diritto dei cittadini ad associarsi liberamente senza autorizzazione, purché per fini non contrari alla legge penale.

Questo passo verso la libertà di associazione rappresenta l'estromissione delle istituzioni pubbliche dalle vicende interne alle formazioni sociali, comportando anche il possibile rischio che esse venissero costituite per finalità contrarie all'interesse comune. Attraverso l'insieme di queste politiche in materia di società civile, lo Stato riconobbe il pluralismo sociale come ciò

⁵⁷ *Ibidem*.

⁵⁸ In merito al significato di pluralismo: «1. In filosofia, ogni concezione che consideri la realtà come costituita da una pluralità di principi (in opposizione al monismo) considerati tutti egualmente primi e non riducibili uno all'altro; a volte il pluralismo non esclude un principio primo (come nell'orizzonte cristiano un Dio creatore) ma insiste sulla reciproca autonomia degli enti che da esso derivano. In senso più specifico, nel pragmatismo e neorealismo americano, la concezione secondo cui la realtà come tale non può essere compresa a priori in uno schema o legge, superando essa, nel suo eterno processo, ogni precedente posizione, e quindi svalutando qualsiasi costruzione unitaria per la sempre crescente molteplicità e pluralità dei fenomeni e privilegiando forme di conoscenza molteplici e multiformi. 2. Nel linguaggio sociologico, giorn. e polit., la condizione di una società e di uno stato in cui coesistono individui e gruppi di orientamenti diversi sul piano etnico, razziale, religioso, culturale, politico, ecc., mantenendo un'autonomia partecipazione alla vita pubblica o uno sviluppo autonomo della loro tradizionale cultura o ideologia, nonché propri speciali interessi, sulla base di una reciproca tolleranza e del rispetto di norme costitutive della vita civile e politica». Definizione a cura di Enciclopedia Treccani, disponibile a <https://www.treccani.it/vocabolario/pluralismo/>

che favorendo la socialità della persona e la partecipazione alla vita collettiva permetteva a quest'ultima di realizzarsi pienamente⁵⁹. Questa esigenza di permettere all'individuo di realizzarsi socialmente, si rese necessaria per lo Stato quando realizzò quanto fondamentali fossero i benefici che le formazioni sociali e i soggetti collettivi apportavano alla società e alla soddisfazione dell'interesse generale. Tale evoluzione sociale, improntata sulla maggior partecipazione e sul ruolo attivo dell'individuo nel collettivo e nella persecuzione dell'interesse comune, gettò le basi per la formazione di fenomeni di cruciale importanza nel campo dei diritti e delle libertà dell'uomo, come ad esempio la democrazia partecipativa su cui si reggono i moderni sistemi statali e per la quale non esiste un'efficienza decisionale senza condivisione e partecipazione attiva nei sistemi pubblici moderni⁶⁰. Infine, risulta utile aggiungere che il solidarismo sociale risultò tema di significativa importanza in quanto strumento per lo sviluppo della volontà generale, oltre che della personalità individuale.

Nella seconda parte dell'articolo 2, invece, è contenuto il principio di solidarietà. Il testo *«richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale»*, fissando in questa maniera una serie di obblighi volti alla vita e allo sviluppo della società, limitando, conseguentemente, l'esercizio dei diritti individuali. L'articolo 2 e il principio di solidarietà sono fissati alla base della convivenza umana e sono trattati dalla sentenza n. 75 del 1991, giudicante sulla legge sul volontariato (Legge 266/1991) e per la quale, condividendo anche quanto aggiunto dal noto costituzionalista Emanuele Rossi, il volontariato *«rappresenta l'espressione più immediata della primigenia vocazione sociale dell'uomo»*, ed è *«la più diretta realizzazione del principio di solidarietà sociale, per il quale la persona è chiamata ad agire non per calcolo utilitaristico o per imposizione di un autorità, ma per libera e spontanea espressione della profonda socialità che caratterizza la persona stessa»*⁶¹. In questa maniera assume rilevanza giuridica l'attività collettiva esercitata in maniera altruistica e disinteressata.

Con la successiva sentenza della Corte costituzionale n. 500 del 1993 si attestò la nuova moderna concezione di solidarietà, la quale esce dai meri e tradizionali schemi di beneficenza e assistenza e diviene la modalità attraverso cui perseguire l'uguaglianza di cui all' articolo 3

⁵⁹ Si veda quanto sostenuto in E. Rossi, *Lo statuto costituzionale del Terzo settore*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, op.cit., pp. 44-45.

⁶⁰ Nella costruzione di un contesto di tolleranza e pluralismo sociale può intendersi anche quanto disposto dall'articolo 20 del testo costituzionale, in cui si tratta il tema della non discriminazione legislativa verso le associazioni di carattere ecclesiastico aventi fini religiosi o di culto, il quale dispone che *«il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività»*.

⁶¹ Si veda quanto citato in E. Rossi, *Lo statuto costituzionale del Terzo settore*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, op.cit., p. 48.

della Costituzione. Proprio quest'ultimo, infatti, riconosce il principio di uguaglianza nelle sue diverse accezioni di formale e sostanziale, disponendo al primo comma che *«tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali»*, e al secondo che *«è compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese»*⁶².

Se per uguaglianza formale si intende la pari dignità che ogni cittadino ha davanti alla legge, lo Stato, in linea con il principio del *do ut des*⁶³, si assume la responsabilità di combattere le disparità sociali, perseguendo una situazione di uguaglianza per i suoi cittadini specie attraverso il sistema tributario, ossia mediante prelievo fiscale e redistribuzione della ricchezza, incaricandosi del ruolo di giusto regolatore e moderatore in grado di garantire eguaglianza, anche sostanziale, fra i cittadini. Occorre sottolineare anche come tale principio di uguaglianza sia perseguito non solo dalle disposizioni del Legislatore, e neppure limitatamente allo Stato e alle pubbliche amministrazioni, ma come piuttosto esso si estenda a tutti coloro che svolgono attività di interesse generale, quindi anche quei soggetti collettivi privati che operano liberamente⁶⁴.

Come anticipato, la Costituzione oltre che novità in materia di diritti, porta con sé anche una serie di obblighi a cui l'individuo deve attenersi e che limitano la sua sfera personale di azione e libertà, al fine però di migliorare la vita della collettività e la persecuzione del comune interesse. A tal proposito si inserisce, appunto, l'obbligo di concorrere al progresso sociale, codificato all'interno del secondo comma dell'articolo 4 della Costituzione, il quale dispone che *«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»*. Questo articolo evidenzia la duplice connotazione che assume il lavoro all'interno

⁶² Il secondo comma dell'articolo 3 della Costituzione è il fondamento della configurazione costituzionale della nostra forma di Stato come "*Stato sociale*" in quanto espressione di come si assuma l'obiettivo di tutelare non soltanto i classici diritti di libertà, ma anche di come si ricerchi l'effettiva e sostanziale eguaglianza nelle condizioni di vita dei cittadini attraverso una corretta ed equa ripartizione delle risorse. Proprio la realizzazione di questo Stato sociale spiega, come si vedrà nei successivi paragrafi, la nascita di una disciplina di favore per gli enti perseguiti finalità di interesse generale e orientati al sociale.

⁶³ Letteralmente *«io do affinché tu dia»*. Tale espressione latina indica lo scambio reciproco di cose in maniera definita.

⁶⁴ Si veda quanto sostenuto in E. Rossi, *Lo statuto costituzionale del Terzo settore*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, op.cit. 2021, pp. 50-51.

dell'ordinamento italiano⁶⁵: in relazione al primo comma dell'articolo⁶⁶ esso è riconosciuto a tutti in quanto diritto, mentre al secondo comma è visto come un dovere che il cittadino deve seguire. L'accezione di lavoro inteso come diritto inviolabile segue quanto definito dal principio personalista, inteso come libertà di scegliere e realizzarsi, mentre quella di obbligo ricalca quanto sotteso dal principio solidarista, per cui la società necessita dell'apporto di tutti cittadini e dell'impegno di ogni singolo individuo per realizzare l'interesse generale. In particolare, si deve sottolineare che tale articolo si rivolge al lavoro non inteso in senso stretto, bensì come insiemi di attività che possono assumere anche carattere volontario e gratuito, comprendendo al suo interno anche tutta la sfera del volontariato e dell'assenza di scopo di lucro⁶⁷.

Infine, il quadro costituzione del Terzo settore rimanda ad un ultimo importante principio già stato nominato nel corso del presente elaborato, ossia il principio di sussidiarietà. Tale principio trova spazio nel testo dell'articolo 118 della Costituzione⁶⁸ e si riferisce alla cosiddetta "sussidiarietà orizzontale", cioè quel concetto in base al quale tra soggetti pubblici e privati si instauri una serie di rapporti finalizzati al perseguimento dell'interesse comune, impostandoli sulla base di un'autonomia relazionale in grado di consentire di operare in un clima di cooperazione e collaborazione tra pubblico e privato, evitando episodi di competizione e conflitto⁶⁹. Con tale principio si abbandona la tradizione visione per cui l'interesse generale doveva essere unicamente curato dalla mano pubblica, per rivolgersi a quella secondo cui il privato poteva partecipare e collaborare alla cura della collettività assieme alle pubbliche amministrazioni⁷⁰. Si supera l'idea che il solo intervento pubblico fosse idoneo a svolgere attività di interesse generale, in quanto queste possono essere frutto anche dell'autonomia

⁶⁵ Si ritiene utile ricordare che il lavoro nell'ordinamento italiano ha un valore assoluto e a tal riguardo l'articolo 1 della Costituzione dispone come l'Italia sia una Repubblica democratica fondata su di esso.

⁶⁶ Articolo 4 Costituzione, primo comma: «*La Repubblica riconosce a tutti i cittadini il diritto al lavoro e promuove le condizioni che rendano effettivo questo diritto*».

⁶⁷ Si veda il già menzionato E. Rossi, *Lo statuto costituzionale del Terzo settore*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, op.cit., pp. 52-54.

⁶⁸ Articolo 118 della Costituzione: «*Le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza. I Comuni, le Province e le Città metropolitane sono titolari di funzioni amministrative proprie e di quelle conferite con legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze. La legge statale disciplina forme di coordinamento fra Stato e Regioni nelle materie di cui alle lettere b) e h) del secondo comma dell'articolo 117, e disciplina inoltre forme di intesa e coordinamento nella materia della tutela dei beni culturali. Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà*».

⁶⁹ A tal proposito è bene evidenziare che per arrivare a tale principio si dovette prendere atto che alcune tipologie di bisogni trovavano una migliore risposta nelle azioni realizzate da enti privati.

⁷⁰ Si veda il già citato E. Rossi, *Lo statuto costituzionale del Terzo settore*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, op.cit., pp. 55-58

iniziativa dei cittadini⁷¹.

In conclusione, alla luce di quanto finora evidenziato, il presente capitolo nel corso del primo paragrafo ha affrontato il significato che il termine “Terzo settore” sintetizza e i concetti ad esso collegati, per trattare in secondo luogo l’evoluzione storica e i primi passi legislativi del settore e del sistema no profit, per concludersi nel terzo paragrafo inteso a definire i principi alla base della struttura costituzionale su cui si erge il Terzo Settore, descrivendone la coerenza legislativa intercorrente tra quanto disposto nella Carta costituzionale e la disciplina degli ETS. Tuttavia, si è deciso di rimandare un più dettagliato approfondimento di tale ultimo passaggio nel successivo capitolo inerente al Codice del Terzo settore e la disciplina fiscale prevista per gli enti ad esso appartenenti.

⁷¹ In particolare, si veda il quarto comma dell’articolo 118 della Costituzione.

Capitolo II

Il Codice del Terzo Settore

2.1 L'evoluzione normativa della riforma del Terzo settore

La riforma del Terzo settore è sommariamente sintetizzabile nell'emanazione delle Legge Delega del 6 giugno 2016, n. 106 e della relativa serie di decreti legislativi che seguirono questa. Prima di approfondire le caratteristiche e le disposizioni di questi fondamentali testi normativi, si ritiene necessario quanto opportuno, definire il contesto in cui tale riforma prese vita e si concretizzò.

Come anticipato nel capitolo precedente, infatti, il campo del Terzo settore, nella sua complessità ed eterogeneità di forme ed istituti, è stato sin dai tempi della Rivoluzione francese fortemente contrastato⁷², arrivando a toccare i massimi livelli di inibizione e limitatezza sotto il regime fascista. Le cose cambiarono con la Costituzione del 1948 e i suoi principi, i quali gettarono le fondamenta per un sistema dove la capacità di fare del bene alla collettività non era unicamente esperibile mediante la mano pubblica, ma come, invece, si rendesse anche necessaria la presenza di organizzazioni private per perseguire tali obiettivi di interesse generale. Proprio per il supporto fornito, tali forme organizzative ricevettero maggiore libertà di associazione, incentivate altresì ad operare perseguendo obiettivi solidaristici e di interesse generale.

Dagli anni Novanta del '900, sulla spinta del processo di privatizzazione dei servizi di *welfare state*, la cui erogazione venne sempre più frequentemente affidata ad organizzazioni no profit, unitamente ad una diffusione dello svolgimento dell'attività imprenditoriale anche all'interno di istituti senza scopo di lucro, vennero emanati testi normativi nuovi, per lo più leggi speciali ed interventi extra codicistici volti a regolare questo nuovo settore dell'economia. Nell'ordinamento italiano post costituzionale il libero associazionismo volto alla persecuzione di finalità solidaristiche favorì la formazione disomogenea e sconnessa di diverse realtà private, nuovi protagonisti dell'economia sociale, elencabili nella maniera seguente:

⁷² Proprio a tal riguardo, sullo stampo di Rousseau, i corpi intermedi e le organizzazioni private venivano visti come elementi d'intralcio e superflui che si intromettevano nell'accordo del contratto sociale stipulato tra individuo e Stato.

- organizzazioni non governative (Legge 49/1987, “Nuova disciplina sulla cooperazione dell’Italia con i Paesi in via di sviluppo”)⁷³;
- fondazioni bancarie (Legge 218/1990)⁷⁴;
- organizzazioni di volontariato (Legge 266/1991, “Legge Quadro sul volontariato”)⁷⁵;

⁷³ Le ONG, Organizzazioni Non Governative, regolate dalla Legge 49/1987, nascono per uno scopo specifico di natura ideale, come una missione o una vocazione spesso di stampo umanitario e sociale. Sono caratterizzate da un carattere personale in quanto la loro identità dipende dall’azione di una o più persone che condividono gli stessi ideali incarnando la medesima vocazione dell’organizzazione. Le ONG non nascono per volontà dello Stato, infatti, sono indipendenti dai governi e dalle loro politiche e generalmente sono prive di scopo di lucro, infatti, spesso le motivazioni che guidano la loro esistenza sono di tipo ideale e trascendentale, e conseguentemente meno suscettibili alle oscillazioni del mercato come potrebbero essere invece delle motivazioni estrinseche di natura economica. Tale definizione è fornita sullo stampo di quanto sostenuto dall’economista Stefano Zamagni nel *Dizionario di Economia e Finanza (2012)*, ripresa all’interno Enciclopedia Treccani e disponibile al sito https://www.treccani.it/enciclopedia/organizzazione-non-governativa_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/

⁷⁴ Le Fondazioni di origine bancaria sono nate con la Legge Amato n. 218 del 30 luglio 1990, la quale privatizzò le Casse di Risparmio e le Banche del Monte, ossia due enti crediti di stampo solidaristico nati nell’Ottocento, promuovendo la separazione tra l’attività di tipo creditizio e quella di tipo filantropico. Le Fondazioni bancarie sono enti non profit dotate di personalità giuridica, privata e autonoma. Esse sono strettamente legate al territorio in cui operano e hanno come esclusivo scopo l’utilità sociale e lo sviluppo socioeconomico di esso. I redditi generati dalle Fondazioni non sono destinati alla beneficenza ma al miglioramento e alla crescita del territorio con particolare riguardo alle infrastrutture. Dispongono di ingenti patrimoni e la loro governance è spesso affidata a una composita presenza di rappresentanti delle istituzioni pubbliche, economiche e del Terzo Settore. A differenza delle banche che offrono credito e prodotti finanziari, intermediando il risparmio e perseguendo finalità economiche, le Fondazioni mirano alla conservazione del patrimonio, ed è proprio attraverso i rendimenti del patrimonio investito che perseguono la loro missione. Per maggiori approfondimenti si veda quanto presente ai siti <https://italianonprofit.it/filantropia-istituzionale/cerca/tipologia-fondazioni-bancarie/> e [⁷⁵ La *Legge Quadro sul volontariato*, ossia la Legge n. 266 del 1991, riconobbe per la prima volta il valore sociale e la funzione dell’attività di volontariato, in quanto espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo. Tale attività doveva essere svolta in maniera personale, spontanea e gratuita, nel rispetto del limite dell’assenza di lucro e dell’esclusivo fine solidaristico. Essa non poteva essere in alcun modo retribuita, ad eccezione dei rimborsi delle sole spese effettivamente sostenute. Tale legge fece da apripista per i successivi interventi legislativi indirizzati a specifici enti non profit e fornì un fondamentale contributo alla definizione del Terzo settore. Condividendo la posizione del professore Giulio Ponzanelli in G. Ponzanelli, *Gli enti “non profit” in Italia*, Cedam, Padova 1994, p. 130 e ss., in linea teorica la Legge 266 non escludeva la possibilità di svolgere l’attività imprenditoriale e commerciale da parte dell’organizzazione di volontariato purché avvenisse in assenza di una remunerazione, diretta o indiretta, dei volontari, ossia con il totale reinvestimento di quanto generato nell’organizzazione onde evitare forme di lucro. Sulla base di quanto riportato dallo studio americano Henry B. Hansmann nel suo contributo *Reforming Non Profit Corporation Law*, University of Pennsylvania Law Review, Vol. 129 \(1981\), p. 506 e ss., tale possibilità avrebbe generato anche dei vantaggi competitivi in termini di *contract failure*: i consumatori, infatti, avrebbero preferito ricorrere al bene prodotto o al servizio erogato dall’Odv, piuttosto che da una realtà imprenditoriale avente finalità lucrative, in quanto avrebbero riposto maggiore fiducia nell’ente animato da spirito di solidarietà. Tuttavia, anche qualora si fosse riusciti a rispondere all’arduo compito di conciliare l’attività imprenditoriale con l’assenza di remunerazione, il modello di *welfare* italiano avrebbe limitato fortemente la possibilità di svolgere tale tipo di attività in quanto «*al di fuori delle attività totalmente devolute allo spirito solidaristico dei privati, rientriamo necessariamente nell’ipotesi di servizi sovvenzionati dallo Stato mediante gli strumenti di finanziamento sopra descritti. Qui lo Stato funge in realtà da unico acquirente monopsonico di quei servizi, per conto della collettività e dei diretti beneficiari di quei servizi stessi, lasciando quindi ai margini un vero e proprio mercato concorrenziale*». Per le Odv, la Legge prevedeva vantaggi fiscali come l’estinzione da imposte di bollo e di registro sugli atti costitutivi, oltre che l’inapplicabilità dell’imposta sul valore aggiunto sulle sue operazioni, in quanto non considerate né cessione di beni né prestazioni di servizi e altre misure che verranno successivamente approfondite e confrontate con la normativa vigente presente al paragrafo 2.3 dedicato alla fiscalità degli ETS.](https://www.lafondazione.com/cos-è-una-fondazione-bancaria; si veda anche in riferimento alle organizzazioni di volontariato A. Propersi e G. Rossi, <i>Gli enti non profit</i>, Giuffrè, Milano 2015, p. 267 e ss.</p>
</div>
<div data-bbox=)

- cooperative sociali (Legge 381/1991, “Disciplina delle cooperative sociali”)⁷⁶;
- associazioni sportive dilettantistiche (Legge 398/1991, “Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche”)⁷⁷;
- fondazioni musicali (D.lgs. 367/1996, “Disposizioni per la trasformazione degli enti che operano nel settore musicale in fondazioni di diritto privato”)⁷⁸;
- ONLUS (D.lgs. 460/1997, “Disciplina delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale”)⁷⁹;

⁷⁶ Il Decreto Legislativo del Capo Provisorio dello Stato n. 1577 del 14 dicembre 1947 (Legge Basevi) introdusse per la prima volta il concetto di società cooperativa e di coerenza con l’articolo 45 della Costituzione sul riconoscimento della funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata. In seguito, la Disciplina delle cooperative sociali, ossia la Legge n. 381 dell’8 novembre 1991 introdusse una disciplina *ad hoc* per le cooperative sociali con precisi obblighi e doveri, definendone lo scopo dell’interesse generale e di promozione umana e sociale attraverso l’espletamento di servizi sociosanitari e educativi, oltre che lo svolgimento di attività diverse (agricole, industriali, commerciali o di servizi) aventi come fine l’inserimento lavorativo di persone svantaggiate.

⁷⁶ Un’ASD è un’associazione riconosciuta o non riconosciuta fondata da più persone aventi lo scopo di svolgere una o più attività sportive in forma dilettantistica (non inquadrano, infatti, atleti qualificati come professionisti), operando in maniera stabile e continuativa senza finalità lucrative. La finalità sportiva può essere riconosciuta solo mediante l’iscrizione della ASD al Registro tenuto dal CONI, il Comitato Olimpico Nazionale Italiano, il quale ogni anno trasmette all’Agenzia delle Entrate i dati inerenti ai requisiti necessari al godimento dei benefici fiscali della qualifica di ASD. Tali requisiti saranno approfonditi successivamente nel capitolo dedicato alla Legge 398/1991 e alla sua disciplina.

⁷⁷ Un’ASD è un’associazione riconosciuta o non riconosciuta fondata da più persone aventi lo scopo di svolgere una o più attività sportive in forma dilettantistica (non inquadrano, infatti, atleti qualificati come professionisti) e operando in maniera stabile e continuava senza finalità lucrative. La finalità sportiva può essere riconosciuta solo mediante l’iscrizione della ASD al Registro tenuto dal CONI, il Comitato Olimpico Nazionale Italiano, il quale ogni anno trasmette all’Agenzia delle Entrate i dati inerenti ai requisiti necessari al godimento dei benefici fiscali della qualifica di ASD. Tali requisiti saranno approfonditi successivamente nel capitolo dedicato alla Legge 398/1991 e alla sua disciplina.

⁷⁸ Il Decreto legislativo del 29 giugno 1996, n. 367 dispose la trasformazione degli enti lirici in fondazioni di diritto privato.

⁷⁹ L’Organizzazione Non Lucrativa di Utilità Sociale, abbreviata in “ONLUS”, è un’entità riconosciuta ai soli fini tributari che permette di godere di particolari agevolazioni in materia di imposte sui redditi, d’imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette e specifici ulteriori tributi. Essa si rivolge all’ente privato che in accordo con quanto riportato nello statuto o nell’atto costitutivo, svolge senza scopo di lucro delle attività volte all’esclusivo scopo solidaristico. Come riporta G. Tabet, *Profili soggettivi della fattispecie*, Il Fisco 1998, p. 2888, l’obiettivo di tale norma consisteva nel creare un regime di favore volto a «salvaguardare l’identità della causa solidaristica, preservandola da pericolose commistioni con quella lucrativa o mutualistica». Tale legge prevedeva anche l’istituzione dell’Agenzia per le ONLUS, operativa dal 2001 e trasformata nel 2011 nell’Agenzia per il Terzo settore. La norma ONLUS è sostanzialmente rivolta alle associazioni, fondazioni, comitati, società cooperative e altri enti privati con o senza personalità giuridica aventi alcune specifiche previsioni statutarie inerenti all’attività svolta e al funzionamento dell’ente, in conformità con quanto disposto dall’art. 10 dai comma 1-7. Sono, invece, ONLUS di diritto, in base a quanto stabilito all’art. 10 comma 8 del D.lgs. 460/1997: «*gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266 iscritti nei registri istituiti dalle regioni, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49 e le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381*». Per tali ONLUS di diritto non è obbligatorio inserire le clausole statutarie né inviare comunicazione alla Direzione generale delle Entrate per l’iscrizione all’anagrafe. Dal novero delle ONLUS rimangono invece esclusi: gli enti pubblici, le Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB), le società commerciali diverse dalle cooperative, le fondazioni bancarie, i partiti e i movimenti politici, le organizzazioni sindacali e le associazioni di categoria e dei datori di lavoro. Per ulteriori approfondimenti si rimanda, oltre che al testo di legge anche a quanto contenuto in A. Propersi e G. Rossi, *Gli enti non profit*, op.cit., p. 117 e ss.

- associazioni di promozione sociale (Legge 383/2000, “Disciplina delle associazioni di promozione sociale”)⁸⁰;
- imprese sociali (D.lgs. 155/2006, “Disciplina dell’impresa sociale, a norma della Legge 13 giugno 2005, n. 118”);
- start up innovative a vocazione sociale (Legge 221/2012, “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, recante ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese”);
- società benefit (Legge 208/2015, “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato”)⁸¹.

L’emanazione di tali interventi legislativi regolanti i predetti soggetti giuridici, nel tentativo di favorire il processo riorganizzativo delle realtà non profit e del sistema di *welfare*, contribuì tuttavia, alla formazione di una complessa ed eterogenea rete di enti, ognuno dei quali aveva una specifica disciplina *ad hoc* studiata per esso sconnessa da quelle degli altri, delineando un contesto che venne definito una «*giungla legislativa*» di difficile interpretazione e bisognosa di una riorganizzazione⁸², la quale si ritiene utile sintetizzare nel seguente schema illustrativo ai fini di una maggiore chiarezza e più facile comprensione.

<p>ORGANIZZAZIONI NON GOVERNATIVE Legge 49/1987, <i>Nuova disciplina sulla cooperazione dell’Italia con i Paesi in via di sviluppo</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Devono avere un riconoscimento di idoneità da parte del ministero degli Affari esteri • Realizzano attività di cooperazione internazionale nel terzo mondo, formazione di volontari e di personale in loco, oltre a educazione allo sviluppo • Vietati collegamenti a interessi di enti pubblici o privati con finalità di lucro • Possibili attività commerciali accessorie
<p>ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO Legge 266/1991, <i>Legge Quadro sul volontariato</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Devono iscriversi ai registri tenuti da Regioni o Province • Si avvalgono in modo prevalente di prestazioni gratuite • Gli aderenti non possono essere retribuite dall’ente, né dai beneficiari • Le attività hanno carattere solidaristico e devono essere prestate gratuitamente

⁸⁰ Il Legislatore, intervenendo nuovamente nel complesso e districato ambiente associazionistico già disciplinato dai precedenti interventi su volontariato, cooperative sociali e ONLUS, con la Legge 7 dicembre 2000, n. 393 ha disciplinato le APS, ossia le associazioni di promozione sociale. Prima dell’entrata in vigore di tale Legge, vigeva la disciplina del D.lgs. 460/1997, il quale considerava APS solo le associazioni operanti sulla totalità del territorio nazionale o quelle che il Ministero degli interni aveva riconosciuto aventi natura assistenziale. La nuova disciplina considerava APS le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituite per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità di utilità sociale a favore di associati e terzi, nel rispetto dei limiti della libertà e dignità di questi, escludendo dal novero di APS gli enti con il solo fine di tutelare gli interessi economici dei propri associati. A riguardo si veda A. Propersi e G. Rossi, *Gli enti non profit*, op.cit., pp. 378 e ss.

⁸¹ A riguardo E. Speranzini, *Le organizzazioni della società civile in Italia: Un profilo storicoeconomico*, in S. Zamagni, *Il nonprofit italiano al bivio*, Egea, Milano 2002.

⁸² A riguardo si veda F. Picciaia, *Accountability e modelli di valutazione nelle organizzazioni non profit*, op.cit., p. 36.

	<ul style="list-style-type: none"> • Le possibili entrate da attività commerciali e produttive devono essere marginali
ONLUS Decreto legislativo 460/1997, <i>Disciplina delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Devono iscriversi all'anagrafe delle ONLUS con istanza presentata alla direzione regionale delle Entrate • Realizzano una o più attività in undici ambiti solidaristici definiti dalla Legge • Destinatari: soggetti svantaggiati o, in determinati ambiti, interessi della collettività • Le attività istituzionali devono essere prevalenti e i proventi non devono superare il 66% delle spese complessive
LE COOPERATIVE SOCIALI Legge 381/1991, <i>Disciplina delle cooperative sociali</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Devono iscriversi all'Albo gestito dal Ministero delle attività produttive • Presenza di soci prestatori, soci fruitori, soci volontari • Gestione di servizi sociosanitari e educativi • Svolgimento di attività diverse per l'inserimento lavorativo di persone svantaggiate
ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE Legge 398/1991, <i>Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Devono iscriversi al Registro nazionale del Coni • Organizzazione di attività sportiva e di attività didattica connessa • Divieto per gli amministratori di ricoprire cariche del medesimo genere in altre società o associazioni sportive dilettantistiche • Possibili attività commerciali
ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE L. 383/2000, <i>Disciplina delle associazioni di promozione sociale</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Devono iscriversi ai registri tenuti dal ministero del Lavoro e politiche sociali, dalle Regioni o dalle Province • Si avvalgono in maniera determinante e prevalente di prestazioni gratuite • Gli aderenti possono essere retribuiti dall'ente in via minoritaria • Le attività possono avere sia carattere solidaristico che mutualistico • Sono possibili entrate commerciali

Fonte: A. Propersi e G. Rossi, *Gli enti non profit*, Giuffrè, Milano 2015, pp 392-393.

Oltre a ciò, molti presero coscienza del peso della economia sociale e degli enti non profit in seguito alla pubblicazione dei dati del Censimento Istat nel 2011, rappresentativi di un'Italia caratterizzata da vertiginosi aumenti del sistema non profit tra il decennio 2001-2011⁸³. In tale periodo, il ruolo crescente del Terzo settore e delle sue realtà nell'economia del paese⁸⁴, unitamente all'esigenza di una normativa unica e organica in grado di racchiudere e coordinare

⁸³ A tal proposito si ritiene utile richiamare i dati Istat 2014 secondo i quali, a quel tempo, il Terzo settore rappresentava il 4,2% del Pil, arrivando al 10% non considerando gli effetti settoriali.

⁸⁴ Con riferimento a quanto riportato in A. Mazzullo, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari* (D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117), Giappichelli, Torino 2017, p. 8, il censimento Istat 2011 riportava: «301.191 istituzioni non profit (+ 28% rispetto al 2001), 4,7 milioni di volontari (+ 43,5% rispetto al 2001), 681.000 lavoratori dipendenti (+ 39,4% rispetto al 2001, ovvero il 3,4% della popolazione attiva), 271.000 lavoratori esterni (+ 169,4% rispetto al 2001), il 6,4% delle unità economiche attive dell'intero sistema produttivo italiano, + 47,2% nel campo della Sanità e assistenza sociale rispetto al - 8,6% del Pubblico, +76,3% nel campo dell'Istruzione rispetto al - 10,3% del Pubblico».

i vari interventi legislativi fino ad allora compiuti, portarono al 13 maggio 2014, data in cui il Consiglio dei Ministri annunciò l'avvio del progetto riformatore del Terzo settore.

2.1.1 Linee guida per una riforma del Terzo Settore

L'allora Governo Renzi pubblicò le Linee guida per una riforma del Terzo Settore⁸⁵, un documento di fondamentale importanza per il progresso settoriale ed esplicitazione di un finalmente chiaro riconoscimento di merito e importanza per il mondo no profit. In esso, il Premier, rese manifesto che *«esiste un'Italia generosa e laboriosa che tutti i giorni opera silenziosamente per migliorare la qualità della vita delle persone. È l'Italia del volontariato, della cooperazione sociale, dell'associazionismo no-profit, delle fondazioni e delle imprese sociali. Lo chiamano terzo settore, ma in realtà è il primo»*⁸⁶. Il Governo intendeva rivolgere il suo sguardo e volontà riformatrice verso un settore collocato *«tra lo Stato e il mercato, tra la finanza e l'etica, tra l'impresa e la cooperazione, tra l'economia e l'ecologia, che dà forma e sostanza ai principi costituzionali della solidarietà e della sussidiarietà», «capace di tessere e riannodare i fili lacerati del tessuto sociale, alimentando il capitale più prezioso di cui dispone il Paese, ossia il capitale umano e civico»*.

Il documento era pensato e realizzato sulla base di tre principali direttrici. In primis, la realizzazione di un *welfare* partecipativo, in cui concretizzare una sana partecipazione e collaborazione tra individui e forme del Terzo settore in funzione di un processo decisionale attuativo di politiche sociali volte ad *«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»*.

Il secondo obiettivo era quello di valorizzazione e ottimizzazione del potenziale occupazionale e di crescita insito nell'economia sociale, il quale era, in accordo con quanto riportato dai già menzionati dati Istat, l'unico settore ad avere mantenuto una crescita dimensionale durante gli

⁸⁵ Documento presente sul sito del Governo Italiano - Presidenza del Consiglio dei Ministri, disponibile a https://presidenza.governo.it/GovernoInforma/documenti/LINEE-GUIDA-RIFORMA-TERZO-SETTORE_20140513.pdf

⁸⁶ È proprio grazie a tale documento e alle relative premesse del presidente del Consiglio Matteo Renzi, che si riconobbe il contributo determinante del Terzo settore allo sviluppo del Paese, in particolare *«per la sua capacità di essere motore di partecipazione e di autorganizzazione dei cittadini, coinvolgere le persone, costruire legami sociali, mettere in rete risorse e competenze, sperimentare soluzioni innovative»*.

anni di crisi della grande recessione⁸⁷.

Infine, il terzo obiettivo era l'introduzione di un adeguato e meritocratico sistema di incentivi e strumenti a sostegno di comportamenti donativi e prosociali attuati sia dai cittadini che dalle imprese e indirizzati a scopi di coesione e responsabilità sociale.

Per realizzare questi obiettivi, il Governo Renzi definì cinque diverse linee guida da seguire⁸⁸:

- «*Ricostruire le fondamenta giuridiche, definire i confini e separare il grano dal loglio*», ossia «*superare le vecchie dicotomie tra Pubblico-Privato e Stato-Mercato e passare da un ordine civile bipolare a un assetto "tripolare"*», in particolare riuscendo nell'arduo e più volte tentato compito di riconoscere una veste giuridica ai soggetti privati e pubblici aventi finalità di interesse generale e promozione sociale, andando a rimarcare anche gli indefiniti e labili confini che separavano volontariato e cooperative sociali, imprese sociali ed associazione di promozione sociale e in generale tutte le varie forme di libera iniziativa dei cittadini associati per il bene comune;
- «*Valorizzare il principio di sussidiarietà verticale e orizzontale*», perseguendo un efficientamento degli spesso onerosi e inutili costi derivanti dall'operato di enti e poteri pubblici nel campo sociale, valorizzando piuttosto l'azione di enti privati guidati da volontarietà e solidarietà sociale, sviluppando quindi un'utile ed efficiente compresenza dell'azione dei pubblici poteri e quella del privato solidale, come «*due gambe su cui fondare una nuova welfare society*»;
- «*Far decollare davvero l'impresa sociale*» rappresentando come capitalismo imprenditoriale e solidarietà potessero coesistere in un'unica realtà;
- «*Assicurare una leva di giovani per la "difesa della Patria" accanto al servizio militare*», il "servizio civile nazionale universale" rivolto ai giovani compresi tra i 18 e i 29 anni desiderosi di impegnarsi civilmente e nella formazione di una coscienza pubblica e civica;
- «*Dare stabilità e ampliare le forme di sostegno economico, pubblico e privato, degli enti del terzo settore*», garantendo trasparenza e contrastando fenomeni di elusione⁸⁹.

⁸⁷ Si fa riferimento alla grande recessione dovuta alla crisi dei subprime e del mercato immobiliare del 2006 negli Stati Uniti e diffusasi all'intera economia mondiale tra il 2007 e il 2013.

⁸⁸ A riguardo risulta significativa la posizione del già citato A. Mazzullo in *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari* (D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117), op.cit., pp. 10-11, in cui definisce come l'esigenza che si voleva soddisfare fosse una "*actio finium regundorum*" (espressione latina indicante l'azione di regolamento dei confini), avente una duplice valenza: internamente si intendeva riordinare il mondo del Terzo settore trovando un minimo comune denominatore, mentre esternamente si voleva separare "*il grano dal loglio*" senza però rinunciare al carattere di duttilità che permetteva di sfruttare, qualora ritenuto conveniente, la complementarietà tra i tre settori di Stato, Mercato e Terzo settore.

⁸⁹ In questo passaggio il Governo riconosce l'altra faccia della medaglia del Terzo settore, esprimendo come sia necessario «*però anche sgomberare il campo da una visione idilliaca del mondo del privato sociale, non ignorando che anche in questo ambito agiscono soggetti non sempre trasparenti che talvolta usufruiscono di benefici o*

Il Governo promosse lo scambio reciproco di opinioni e pareri con i protagonisti del Terzo settore⁹⁰, e proseguendo con un'elencazione di importanti aspetti su cui concentrare opportuni e concreti interventi volti a realizzare le "Linee guida per una Riforma del Terzo Settore", i quali saranno ripresi nel disegno della Legge Delega n. 106 del 2016.

2.1.2 La Legge Delega del 6 giugno 2016 n. 106

In seguito ad un iter legislativo durato due anni, il 6 giugno 2016 si arrivò all'emanazione della Legge Delega n. 106. Tale rivoluzionario testo di legge, riprendendo quanto anticipato nel presente paragrafo, dovette affrontare diverse criticità legate principalmente all'eterogeneità dei soggetti cui si rivolgeva, alle differenti riflessioni sul piano amministrativo, civilistico e fiscale generate dai precedenti interventi legislativi e soprattutto la mancanza di una definizione giuridica di Terzo settore e di un chiaro perimetro, sia soggettivo che oggettivo, delle realtà in esso ricomprese. Accanto alle carenze definitorie vi erano poi la difficoltà di traduzione concreta e reale di quanto troppo spesso contenuto in termini metagiuridici ripetitivi, che soventemente finivano per diluire concetti e tentativi definitori⁹¹, unitamente alla complessa necessità di coordinare e associare quanto riportato nella scarna disciplina codicistica con argomentate e stratificate leggi speciali, le quali in maniera disorganica e frazionata avevano regolato il sistema dell'economia sociale fino ad allora.

Sul piano logico, si ritiene opportuno evidenziare la contraddizione legata allo svolgimento dell'attività economica da parte di un ente del Terzo settore (ETS): infatti, se da un lato la Legge riconosce e valorizza l'iniziativa economica privata volta a un miglioramento della tutela dei diritti civili e sociali⁹², prevedendo il caso di associazioni e fondazioni esercitanti in maniera stabile e prevalente attività d'impresa⁹³, dall'altro si contraddice invitando il Governo a fissare

attuano forme di concorrenza utilizzando spregiudicatamente la forma associativa per aggirare obblighi di legge».

⁹⁰ Il Presidente del Consiglio Matteo Renzi su Twitter aveva annunciato il lancio delle linee guida aprendo ufficialmente le consultazioni e il dialogo per una condivisione delle «*opinioni di chi con altruismo opera tutti i giorni nel Terzo Settore, così come tutti gli stakeholder e i cittadini sostenitori o utenti finali degli enti non profit*».

⁹¹ A riguardo si veda A. Mazzullo, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari* (D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117), op.cit., pp. 12-13.

⁹² Articolo 2, comma 1, lettera b), Legge n. 106/2016: «*b) 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*».

⁹³ Articolo 2 comma 1, lettera c), Legge n. 106/2016: «*c) assicurare, nel rispetto delle norme vigenti, l'autonomia statutaria degli enti, al fine di consentire il pieno conseguimento delle loro finalità e la tutela degli interessi coinvolti*».

criteri e vincoli regolanti l'attività d'impresa, limitandone in questo modo la libertà d'azione⁹⁴. Nonostante tali criticità e problematiche, la Legge Delega intese perseguire diverse finalità riconducibili a una revisione di quanto disposto dal Codice civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni private senza scopo di lucro, a una redazione di un apposito codice per il riordino della disciplina, regolando altresì l'impresa sociale e il servizio civile nazionale. In particolare, si ritiene opportuno riportare come la Legge intendesse:

- definire normativamente il Terzo settore e il suo perimetro soggettivo ed oggettivo;
- revisionare la disciplina del Titolo II del Libro I del Codice civile con particolare attenzione al riconoscimento della personalità giuridica, alla responsabilità degli amministratori, ai diritti degli associati e allo svolgimento eventuale di attività economiche;
- riordinare e revisionare organicamente la disciplina speciale;
- redigere un "Codice del Terzo Settore";
- valorizzare attraverso un ruolo speciale le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale;
- riordinare e revisionare la disciplina riformante l'impresa sociale;
- riordinare e revisionare la disciplina fiscale;
- revisionare la disciplina del servizio civile universale;
- istituire la Fondazione Italia Sociale.

La Legge Delega 106/2016, sviluppata in dodici articoli, si rivolge al Terzo settore in senso stretto agli articoli 3, 4, 5 e 9 e affronta i due istituti contigui di impresa sociale e di Servizio civile universale agli articoli 6 e 8, presentando all'articolo 3 i principi guidanti la riforma del Titolo II del Libro I del Codice civile e la redazione del nuovo Codice del Terzo settore all'articolo 4⁹⁵.

L'articolo 1 introduce finalità e oggetto del testo di legge, evidenziando in prima battuta come *«al fine 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*

⁹⁴ Articolo 4, comma 1, lettera f), Legge n. 106/2016: *«f) 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 criteri e vincoli in base ai quali l'attività di impresa svolta dall'ente in forma non prevalente non stabile risulta finalizzata alla realizzazione degli scopi istituzionali».*

⁹⁵ A riguardo P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, Il Mulino, Bologna 2021, p. 66.

2, 3, 18 e 118, quarto comma, della Costituzione, il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi in materia di riforma del Terzo settore». Occorre evidenziare che tale articolo, qui, utilizza una serie di termini ancora privi di un chiaro significato e valore giuridico, rimandando piuttosto a concetti sociopolitici e a principi costituzionali, tra i quali non si menzionano gli articoli 4 e 20, che verranno ripresi solo successivamente nel Codice del Terzo settore (D.lgs. 117/2017).

Sempre il primo comma dell'articolo 1 prosegue introducendo la prima vera definizione giuridica di Terzo settore, dichiarando che *«per Terzo settore si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi»*. Tale definizione risulta di una straordinaria potenza rivoluzionaria e tenta, per la prima volta, di inquadrare giuridicamente l'eterogeneità del settore introducendo nuovi importanti concetti che verranno approfonditi ulteriormente nei successivi decreti legislativi. L'articolo prosegue sottolineando come non rientrino nel novero del Terzo settore *«le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche»*, e preannunciando l'emanazione di quattro decreti legislativi entro dodici mesi⁹⁶. L'articolo 2 richiama i principi costituzionali delle associazioni e formazioni sociali liberamente costituite, in cui si svolge e realizza la personalità dei singoli nell'attuazione dei principi di partecipazione democratica, solidarietà, sussidiarietà e pluralismo.

L'articolo 3 descrive una panoramica sulla revisione del Titolo II del Libro I del Codice civile, rivedendo e semplificando l'iter per il riconoscimento della personalità giuridica, prevedendo informazioni obbligatorie in statuti e atti costitutivi, e forme di pubblicità in bilanci, atti e siti istituzionali, in modo da garantire trasparenza e informazione, disciplinando anche la responsabilità limitata degli enti riconosciuti come persone giuridiche e quella degli amministratori, assicurando il rispetto dei diritti degli associati⁹⁷.

⁹⁶ In particolare, al secondo comma dell'art.1, il Legislatore dispone che: *«con i decreti legislativi di cui al comma 1, nel rispetto e in coerenza con la normativa dell'Unione europea e in conformità ai principi e ai criteri direttivi previsti dalla presente legge, si provvede in particolare: a) alla revisione della disciplina del titolo II del libro primo del codice civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro, riconosciute come persone giuridiche o non riconosciute; b) al riordino e alla revisione organica della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti relative agli enti del Terzo settore di cui al comma 1, compresa la disciplina tributaria applicabile a tali enti, mediante la redazione di un apposito codice del Terzo settore, secondo i principi e i criteri direttivi di cui all'articolo 20, commi 3 e 4, della legge 15 marzo 1997, n. 59, e successive modificazioni; c) alla revisione della disciplina in materia di impresa sociale; d) alla revisione della disciplina in materia di servizio civile nazionale»*.

⁹⁷ Tuttavia, in merito alle modifiche del Titolo II del Libro I del Codice civile, il Legislatore intervenne su quanto

L'articolo 4 risulta essere uno dei più importanti della legge in quanto riguardante il "Riordino e revisione della disciplina del Terzo settore e Codice del Terzo settore" mediante la redazione di un codice in linea con i principi direttivi e contenente disposizioni e abrogazioni di specifiche norme. L'articolo si sviluppa in un elenco di ben quindici punti che possono essere sommariamente compendiate in tre macro-argomenti⁹⁸:

- gli enti del Terzo settore sono sottoposti ad una disciplina speciale che è allo stesso tempo complementare e integrativa rispetto a quanto previsto nel Codice civile. Ciò trova giustificazione nel fatto che questi enti svolgono attività di interesse generale (precisamente individuate dal Legislatore) e in quanto è previsto il divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e del patrimonio dell'ente;
- tale disciplina speciale motiva forme di controllo pubblico riguardo l'accertamento che gli ETS promuovano i principi di democrazia, eguaglianza, pari opportunità, partecipazione degli associati e dei lavoratori, nonché di efficacia, efficienza, trasparenza, correttezza ed economicità di gestione. Sono inoltre disposti obblighi di controllo interno, facilitati dalla necessità di adottare precisi criteri contabili, di rendicontazione, trasparenza e informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi. Tale disciplina speciale non è assoggettabile a deroghe sulle condizioni economiche stabilite dai contratti collettivi nazionali di lavoro adottati dalle organizzazioni sindacali, con particolare riferimento alle attività svolte in regime di appalti pubblici
- si prevede la costituzione di un Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS), allo scopo di garantire la verifica periodica dell'attività svolta e degli scopi perseguiti, oltre che riorganizzare il sistema di registrazione degli enti.

L'articolo 4 risulta essere di particolare interesse anche per quanto esposto al secondo comma lettera b) sul concetto di attività di interesse generale caratterizzanti gli enti del Terzo settore, le quali sono «*individuate secondo criteri che tengano conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale*» e il cui svolgimento dovrà essere coerente con lo statuto dell'ente, e anche per quanto aggiunto alla lettera e) sul divieto alla distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione e del patrimonio dell'ente⁹⁹.

previsto dal Codice civile solo marginalmente, soltanto all'articolo 98 del Codice del Terzo Settore (D.lgs. 117/2017) modificante l'articolo 42-bis del Codice civile.

⁹⁸ Riguardo ciò si condivide e riprende quanto esposto da Pierluigi Consorti in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, op.cit., pp. 66-67.

⁹⁹ Si ritiene utile evidenziare come, in accordo anche con quanto sostenuto dall'economista Stefano Zamagni, l'utilizzo di un particolare linguaggio, specie in materia giuridica, risulti di cruciale importanza e come alcune parole vengano utilizzate nonostante negli anni il loro campo semantico abbia subito delle alterazioni. Con

L'articolo 5 si concentra sullo svolgimento di un generale riordino della disciplina vigente in materia di attività di volontariato, di promozione sociale e di mutuo soccorso, in particolare: armonizzando e coordinando quanto vigente in materia, valorizzando la gratuità e la democraticità, tutelando lo status di volontario, introducendo nuovi criteri e limiti al rimborso spese al fine di combattere l'elusione e garantendo la presenza dei caratteri di gratuità e di estraneità tipici della prestazione lavorativa volontaria, promuovendo il volontariato giovanile e il riconoscimento in ambito scolastico e lavorativo delle competenze acquisite dai volontari. Il presente articolo, inoltre, intende revisionare il sistema dei centri di servizio per il volontariato¹⁰⁰ e le loro attività di programmazione e controllo, sostituendo il vecchio sistema degli "Osservatori nazionali per il volontario e per l'associazionismo di promozione sociale" con l'istituzione del "Consiglio nazionale del Terzo settore", organismo di consultazione degli enti del Terzo settore a livello nazionale. L'articolo prevede anche un particolare regime transitorio sullo *status* giuridico delle società di mutuo soccorso¹⁰¹, qualora intendessero rinunciare alla loro natura per continuare ad operare come associazioni senza fini di lucro, per le quali il possesso del proprio patrimonio sarebbe stato concesso solo se volto raggiungimento di finalità solidaristiche.

Agli articoli 6 e 8 la Legge Delega rivolge la sua attenzione al riordino della disciplina relativa agli istituti dell'impresa sociale e del servizio civile nazionale. Più specificamente, la Legge tratta le caratteristiche che necessariamente dovranno essere possedute dall'impresa sociale per essere ricompresa all'interno del novero degli enti Terzo settore¹⁰². L'istituzione del servizio

riferimento a uno tra i più rivoluzionari articoli del Codice, ossia l'articolo 4 inerente agli enti del Terzo settore e a una loro definizione: «...per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale...» esemplifica quanto anticipato, ossia, l'utilizzo differente dei termini "scopo" e "finalità", nonostante nella lingua italiana abbiano lo stesso significato. Essendo le parole conseguenza delle cose (*"nomina sunt consequentia rerum"*, volendo utilizzare un latinismo), allora l'assenza di uno scopo di lucro non è il fine bensì la motivazione alla base dell'azione di tali enti: gli ETS presentano una motivazione che guida il loro operato diversa dal lucro, il quale sta appunto in capo ad essi e in principio alla loro azione, non alla fine come le finalità. Al contrario, tale fine ultimo della loro opera, il *"telos"* (in greco τέλος, che significa "fine", "scopo", o "obiettivo") per cui l'ente esiste, è rappresentato dalle finalità, in questo caso e come più volte richiamato nel corso dell'intero testo del Codice, una triplicità di *«finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale»*. La finalità civica fa riferimento all'operato dell'ente che agisce in difesa dei diritti di una minoranza; quella solidaristica è tipicamente quella del volontariato, ossia di chi agisce per portare aiuto e conforto ad altri in base al principio di solidarietà, ed infine la finalità di utilità sociale adduce alla produzione di utilità, la quale si ricorda essere diversa dalla solidarietà, e il cui oggetto nel quale si manifesta è l'interesse generale.

¹⁰⁰ Di cui all'articolo 15 della Legge 11 agosto 1991, n. 266.

¹⁰¹ Di cui alla Legge 15 aprile 1886, n. 3818.

¹⁰² Un utile elenco di sintesi a riguardo è presente al documento Camera dei deputati - Servizio Studi XVIII Legislatura, *Riforma del Terzo settore*, risalente al 29 settembre 2022 e disponibile al link <https://www.camera.it/temiap/documentazione/temi/pdf/1105128.pdf>. In questo sono riportate le varie novità introdotte dalla Legge Delega del 2016, e riguardo le caratteristiche dell'impresa sociale sono richiamati: lo svolgimento di attività d'impresa secondo finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, l'individuazione di specifici settori di attività in cui operare (attività di interesse generale), la distribuzione di dividendi in maniera tale da poter assicurare la prevalenza della destinazione degli utili al conseguimento dell'oggetto sociale, l'obbligo

civile universale, invece, si rivolge ai giovani e mira alla promozione di una serie di interventi in materia di protezione civile, assistenza, riqualificazione urbana, tutela dell'ambiente e dei patrimoni artistici, storici e culturali, oltre in materie educative, sportive e di rispetto per il prossimo¹⁰³.

Agli articoli 7 e 10, dispone importanti aspetti in materia di governo pubblico e di responsabilità sulla direzione del Terzo settore. Con il primo, attribuisce al Ministro del lavoro e delle politiche sociali i compiti di vigilare, monitorare e controllare il Terzo settore, mentre con il secondo istituisce la Fondazione Italia Sociale, ossia un ente di carattere privato finalizzato a sostenere la produzione di beni e di servizi di elevato impatto sociale.

L'articolo 9 si concentra sulle attività di revisione delle agevolazioni e dei sostegni economici legati alla disciplina tributaria, focalizzandosi sulla duplice distinzione tra soggetti for profit, ossia gli enti commerciali, e gli enti non profit, vale a dire quelli non commerciali. Proprio la denominazione di ONLUS (Organizzazione non lucrative di utilità sociale) era divenuta infatti, molto più di una mera etichetta fiscale, arrivando ad indicare l'intero sistema degli enti non profit, estendendone quindi il campo di applicazione al di fuori dei confini tributari in cui era stata concepita.

Tuttavia, gli obiettivi e quanto si prefissava di compiere la Legge Delega n. 106 del 2016 si concretizzeranno l'anno successivo, attraverso gli interventi legislativi di cui ai decreti legislativi del 6 marzo 2017 n. 40 inerente al Servizio civile universale, e quelli del 3 luglio 2017 n. 111 sul cinque per mille, n. 112 sull'impresa sociale e il n. 117 istituyente il Codice del Terzo settore.

2.1.3 Il Decreto legislativo del 3 luglio 2017 n. 117

Durante il periodo della XVII legislatura, in carica dal 15 marzo 2013 al 22 marzo 2018, in cui si susseguirono i governi Letta (2013-2014), Renzi (2014-2016) e Gentiloni (2016-2018), il Legislatore intervenne nell'ambito del Terzo settore, ossia quella zona intermedia tra Stato e Mercato, elemento di terzietà e tipologia di società civile articolata in organizzazioni non profit, in cui potevano realizzarsi la personalità dell'uomo e il principio di sussidiarietà orizzontale.

di redazione del bilancio, la nomina di sindaci con scopi di vigilanza e l'adozione di metodi di gestione responsabile e trasparente.

¹⁰³ A riguardo si rimanda nuovamente al documento Camera dei deputati, *Riforma del Terzo settore*, 29 settembre 2022. Inoltre, in accordo con la Legge Delega la sua istituzione è finalizzata alla «difesa non armata e non violenta della Patria, all'educazione alla pace tra popoli nonché alla promozione dei valori fondativi della Repubblica». Maggiori informazioni sul servizio civile nazionale sono reperibili anche al sito del Governo a questo dedicato, al link <https://www.scelgoilserviziocivile.gov.it/scopri-il-servizio-civile/cosè/>.

L'esigenza di un'unificazione del diritto del sistema no profit, tentata dapprima mediante l'emanazione delle Linee Guida sotto il Governo Renzi, e a quanto delegato dalla Legge n. 106 del 2016, venne finalmente soddisfatta con il Decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017, relativo al cosiddetto "Codice del Terzo settore" – abbreviato in CTS – il quale riuscì a conferire un'autonoma dignità normativa al Terzo settore¹⁰⁴. In esso venne per la prima volta riconosciuta la "dimensione costituzionale" degli enti non profit¹⁰⁵ e stabilito un regime premiale per tutte quelle organizzazioni in grado di soddisfare i requisiti di accesso¹⁰⁶. Gli enti ad esso partecipanti presentano una natura ibrida, mischiando gli interessi pubblicistici e di utilità sociale tipiche del Primo settore, unitamente all'esercizio dell'attività attraverso un'organizzazione privata tipica delle realtà del Secondo settore.

Sul carattere novativo e rivoluzionario del Codice del Terzo settore si condivide l'intervento dell'economista ed ex presidente dell'Agenzia per il Terzo settore Stefano Zamagni, tenutasi il 12 luglio 2017 presso il CSVnet (associazione nazionale dei centri di servizio per il volontariato¹⁰⁷) dedicata all'impatto sociale. In tale occasione, questi sostenne come il processo riformatore del Terzo settore fosse giunto a completamento dopo 75 anni e l'Italia avesse finalmente ottenuto una legge organica sugli enti di Terzo settore, in grado di definire un chiaro e completo *framework*¹⁰⁸ capace di abbracciare e disciplinare tutti gli enti e le espressioni del settore no profit. A tal proposito, infatti, risulterebbe errato affermare che tale Legge è perfetta

¹⁰⁴ La necessità di una generale codificazione legislativa iniziò a formarsi già dall'età giustiniana (482-565 d.C.), in cui il diritto romano della Roma repubblicana venne riordinato sistematicamente con quello della Roma imperiale all'interno di quello che è noto come il *Corpus Iuris Civilis*. Sulla base di tale corpo normativo si sviluppò poi il *Codice civile Napoleonico* del 1804, in modo da rendere maggiormente accessibile alla popolazione quanto disposto dall'allora vigente diritto romano. Infine, fu proprio con il *Codice civile* del 1942 che si raggiunse una generale riunificazione delle norme di diritto civile e di quelle di diritto commerciale. Quindi, sulla base di tale premessa, risulta evidente come la necessità di una riorganizzazione non fosse un fenomeno comparso per la prima volta in riferimento al Terzo settore, bensì una condizione ricorrente nel corso della storia, oltre che una conseguenza dell'evoluzione normativa nel tempo. Sul tema si veda C. Ghisalberti, *Legislazione e codificazione*, L'Unificazione 2011, Enciclopedia Treccani disponibile al sito https://www.treccani.it/enciclopedia/legislazione-e-codificazione_%28L%27Unificazione%29/ e quanto evidenziato da N. Irti, *L'età della decodificazione*, Giuffrè, Milano 1999, per quanto attiene al tema della codificazione settoriale degli ultimi decenni.

¹⁰⁵ A riguardo si veda F. Donati, *La dimensione costituzionale ed europea del Terzo settore*, in F. Donati, F. Sanchini, *Il codice del Terzo settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2019, p. 17 e ss.

¹⁰⁶ Si rimanda a quanto descritto in D. Corsico, *La «nuova» disciplina delle associazioni e delle fondazioni tra Codice civile e Codice del Terzo settore*, Osservatorio del diritto civile e commerciale, Il Mulino, Bologna 2021, disponibile a <https://www.rivisteweb.it/doi/10.4478/103101>.

¹⁰⁷ I Centri di servizio per il volontariato (CSV) nascono come centri al servizio delle organizzazioni di volontariato (Odv) e da esse erano gestiti in base alla Legge quadro sul volontariato n. 266 del 1991, la quale però ad oggi risulta abrogata e sostituita da quanto disposto dal Codice del Terzo settore (D. Lgs. 117/17) emanato a seguito della riforma operata dalla Legge 106/2016, il quale prevede che i Centri hanno il compito di "organizzare, gestire ed erogare servizi di supporto tecnico, formativo ed informativo per promuovere e rafforzare la presenza ed il ruolo dei volontari in tutti gli enti del Terzo settore."

¹⁰⁸ Riguardo l'utilizzo di tale termine si rimanda a G. Antonucci, *Prime riflessioni sulla individuazione di un framework nelle aziende del terzo settore*, Franco Angeli, Milano 2012.

e non presenta imperfezioni, tuttavia, si ritiene anche che sarebbero in errore coloro che, nel tentativo di ricercare l'incongruenza o l'insufficienza di un dispositivo di legge, in un articolo o nell'altro, arrivassero all'errata conclusione che la riforma non è servita a granché. Al contrario, infatti, essa possiede un importante carattere rivoluzionario in grado di mutare non solo da un punto di vista formale, ma anche sostanziale, quanto normativamente previsto circa il mondo del Terzo settore

Tale rivoluzione poggia le sue basi su tre principali elementi di novità. La prima, nonché la più importante, riguarda il passaggio dal regime concessorio al regime del riconoscimento. L'articolo 2 del CTS, intitolato *Principi generali* manifesta come sia finalmente venga «riconosciuto il valore e la funzione sociale degli enti del Terzo settore». Questo passaggio risulta di cruciale importanza oltre che per la spendibilità terminologica dell'espressione "Terzo settore", anche per il fatto che gli enti del Terzo settore sono stati finalmente riconosciuti come soggetti aventi un proprio valore sociale in quanto tali, e non più in forza di una concessione delegante a questi lo svolgimento della funzione sociale. Fino ad allora, infatti, era l'autorità pubblica che nella forma di Stato, Regioni o Comuni – a seconda del caso – concedeva il permesso a cittadini di organizzarsi per realizzare determinati obiettivi di utilità sociale. Proprio queste forme concessorie esemplificano tipiche espressioni di governi autoritari, indipendentemente dall'appartenenza ad un orientamento politico di destra o di sinistra¹⁰⁹, e tale transizione di regime rappresenta una grande conquista di civiltà, oltre che principio per cui "per fare del bene – inteso come persecuzione dell'interesse generale – non bisogna chiedere il permesso a nessuno"¹¹⁰.

La seconda grande novità, come già anticipato, attiene al fatto che il nuovo Codice del Terzo settore permette agli enti del Terzo settore di ottenere una legittimazione giuridica, e non più una mera legittimazione in chiave sociologica o economica, per agire. D'ora in avanti, ad esprimersi sul trattamento di determinate fattispecie e fenomeni di varia natura, vi sarà un Codice di riferimento, nonostante venga sempre comunque concesso spazio all'interpretazione e all'ermeneutica della legge. Tale riforma svolge l'arduo compito di riassorbire quanto previsto e contenuto in una moltitudine variegata di interventi extra codicistici e di leggi speciali, decidendo di non intaccare la codificazione civilistica, ma di creare un unico *corpus*

¹⁰⁹ Infatti, ciò che caratterizza l'autoritarismo politico è il regime e l'ente pubblico che lo concede.

¹¹⁰ Un esempio di tale transizione di regime potrebbe essere un gruppo di volontari che si prefigge di realizzare obiettivi di interesse generale o di utilità sociale, il quale non dovrà chiedere alcun tipo di permesso o concessione alle pubbliche autorità, ma piuttosto dovrà attenersi all'insieme di regole e comportamenti disposti dagli articoli del Codice del Terzo settore.

normativo studiato *ad hoc* per gli enti non profit, espressione della volontà di mantenere un pluralismo giuridico nell'ordinamento italiano¹¹¹.

A nostro avviso, risulta opportuno sottolineare anche un'altra terza grande caratteristica di questa riforma, relativa al riconoscimento e alla piena concessione di legittimità al cosiddetto “Terzo settore produttivo”. Tale termine si riferisce ad una situazione storica già risalente – come già evidenziato nel primo capitolo – al 1200, in particolare alle prime Misericordie delle terre umbro-toscane, sulla spinta del francescanesimo. Tali misericordie non erano delle associazioni di volontariato come lo sono ora, ma piuttosto delle autentiche imprese sociali, simbolo di un sistema no profit in grado di produrre beni ed erogare servizi, creando di fatto da zero, dell'utilità e del bene per tutti. Viceversa, nel mondo anglosassone si era sviluppato un altro tipo di sistema, il “Terzo settore redistributivo”, basato appunto sulla redistribuzione di un bene già esistente, non creato *ex novo*. In tal senso, la riforma esalta la capacità dei nuovi protagonisti della riforma settoriale di produrre utilità sociale, evidenziando soprattutto il ruolo fondamentale che il volontariato riveste in questo.

In conclusione, allora, i connotati principali della riforma possono essere sommariamente riportati come segue:

Valorizzazione riconoscimento	e	Per la prima volta viene riconosciuto da un punto di vista legislativo il valore delle formazioni sociali del Terzo settore e le loro funzioni sociali, attraverso l'impegno delle persone attive in questo settore e delle attività realizzate dalle organizzazioni che perseguono il fine sociale del benessere della comunità
Riordino semplificazione	e	La riforma ha riunito in un unico testo normativo tutte le norme (sulla regolamentazione civilistica e fiscale degli enti, sull'iscrizione al Registro, sulla concessione di immobili e le attività di raccolta fondi), comportando un notevole effetto di semplificazione
Trasparenza rendicontazione	e	Le organizzazioni del Terzo Settore devono svolgere il loro lavoro seguendo i principi della correttezza e trasparenza. La riforma, infatti, prevede determinati strumenti che assicurano la massima visibilità di tali enti, attraverso la previsione di determinati obblighi di trasparenza, rendicontazione e valutazione dell'impatto sociale. Le risorse raccolte dagli enti non profit devono essere impiegate con particolare prudenza e in corrispondenza alle finalità istituzionali degli enti stessi.

Fonte: M. A. Doddi, *La riforma del Terzo Settore - aspetti giuridici e organizzativi*, *Quaderni Del Volontariato n.1*, CSV Foggia, edizione settembre 2020, p.13.

¹¹¹ Esso, infatti, si sviluppa parallelamente al Codice civile e agli altri codici previsti dall'ordinamento italiano.

2.2 Il Codice del Terzo Settore

Per quanto attiene invece alla struttura, il Codice del Terzo settore si costituisce di ben 104 articoli, raggruppati nei 12 Titoli di seguito riportati:

- Titolo I - Disposizioni generali (Artt. 1-3)
- Titolo II - Degli enti del Terzo settore in generale (Artt. 4-16)
- Titolo III - Del volontariato e dell'attività di volontariato (Artt. 17-19)
- Titolo IV - Delle associazioni e delle fondazioni del Terzo settore (Artt. 20-31)
- Titolo V - Di particolari categorie di enti del Terzo settore (Artt. 32-44)
- Titolo VI - Del Registro Unico Nazionale del Terzo settore (Artt. 45-54)
- Titolo VII - Dei rapporti con gli enti pubblici (Artt. 55-57)
- Titolo VIII - Della promozione e del sostegno degli enti del Terzo settore (Artt. 58-76)
- Titolo IX - Titoli di solidarietà degli enti del Terzo settore ed altre forme di finanza sociale (Artt. 77-78)
- Titolo X - Regime fiscale degli enti del Terzo settore (Artt. 79-89)
- Titolo XI - Dei controlli e del coordinamento (Artt. 90-97)
- Titolo XII - Disposizioni transitorie e finali (Artt. 98-104)

Proprio attraverso questi il Legislatore ha potuto svolgere l'attività di riordino e revisione della normativa civile e fiscale per gli enti non profit, in particolare: ampliando il novero delle attività di interesse generale, facilitando la possibilità di acquisire personalità giuridica per le associazioni, istituendo e regolamentando il RUNTS¹¹², disponendo la redazione del bilancio sociale, oltre che la necessaria presenza di un organo di controllo interno e di revisione legale. Il Decreto ha previsto un nuovo regime tributario di vantaggio per gli ETS, volto ad incentivare la persecuzione di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, operante attraverso diverse misure di promozione e sostegno come: detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli ETS, social bonus, titoli di solidarietà, certificati di deposito emessi da istituti di credito per sostenere le attività istituzionali degli ETS¹¹³.

Il Codice, oltre che introdurre e modificare le discipline vigenti, si è anche occupato di abrogare parte della legislazione speciale sorta nei decenni precedenti e protagonista della frammentarietà della normativa settoriale, in particolare eliminando la qualifica fiscale di

¹¹² Abbreviazione del Registro Unico Nazionale per il Terzo Settore.

¹¹³ Sull'argomento risulta di significativo il contributo di M. A. Doddi, *La riforma del Terzo Settore - aspetti giuridici e organizzativi*, contenuto nella collana *Quaderni Del Volontariato n.1*, a cura del CSV Foggia, edizione settembre 2020, p.9.

ONLUS e ridefinendo le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale.

Di seguito si riporta un conciso elenco delle normative abrogate:

- Legge quadro sul volontariato (L. 266/1991);
- Disciplina delle ONLUS (D.lgs. 460/1997);
- Disciplina delle associazioni di promozione sociale (L. 383/2000);
- Disciplina dell'impresa sociale (D.lgs. 155/2006);
- Legge sull'erogazioni liberali, la cosiddetta "più dai, meno versi" (L. 80/2005).

Esso ha altresì compiuto brevi modifiche alle Legge sulle cooperative sociali (L. 381/1991) e per i centri di servizio al volontariato (CSV).

Nei successivi sottoparagrafi si andranno ad analizzare gli articoli più rilevanti e significativi del nuovo *corpus* normativo riformante il Terzo settore, cercando di attenersi il più possibile all'ordine seguito dal Legislatore nei vari Titoli dispositivi.

2.2.1 I soggetti

Il Titolo II *Degli enti del Terzo settore in generale* (artt. 4-16), tratta la definizione del perimetro soggettivo del Terzo settore, le attività di interesse generale, diverse e di raccolta fondi svolte dai protagonisti di tale riforma, disciplinando anche le condizioni in cui si verifica l'assenza di scopo di lucro, la destinazione e la devoluzione del patrimonio, oltre che definire i termini di iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo settore e gli aspetti contabili delle scritture, del bilancio sociale, dei libri sociali obbligatori e dello svolgimento del lavoro all'interno degli ETS. Nella definizione dei soggetti destinatari di tali disposizioni si possono evidenziare due requisiti fondamentali¹¹⁴:

- la non lucratività soggettiva che per tutti gli ETS è una finalità generale ad eccezione delle imprese sociali, per cui è prevista solo in forma parziale;
- le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale cui è indirizzato lo svolgimento di attività di interesse generale.

L'articolo 4 risulta di fondamentale importanza per la comprensione della sfera soggettiva del Terzo settore. In esso, al primo comma¹¹⁵, vengono definiti ETS:

- le organizzazioni di volontariato
- le associazioni di promozione sociale

¹¹⁴ A riguardo si condivide quanto riportato da A. Mazzullo, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari* (D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117), op.cit., p. 19 e ss.

¹¹⁵ Tale comma è stato modificato dall'articolo 2 comma 1 del D.lgs. 3 agosto 2018, n. 105.

- gli enti filantropici
- le imprese sociali
- le cooperative sociali
- le reti associative
- le società di mutuo soccorso
- le associazioni riconosciute e non riconosciute
- le fondazioni
- ogni altro ente privato diverso dalle società, il quale sia stato costituito 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 delle attività di interesse generale (di cui all'art. 5), operante attraverso l'azione volontaria o l'erogazione gratuita di denaro, beni, o servizi, o di mutualità o di produzione o di scambio di beni o servizi, ed iscritto al RUNTS¹¹⁶.

L'articolo 4, al secondo comma, segue un approccio contrario rispetto al primo comma appena analizzato, invertendo la modalità descrittoria da caratteri positivi a negativi, ossia definendo tutte quelle realtà che non possono entrare a far parte del Terzo settore. Relativamente a questi, è disposto come non sono ETS:

- le amministrazioni pubbliche¹¹⁷;

¹¹⁶ Tale articolo apre le porte del Terzo settore e dell'iscrizione al RUNTS, non solo a realtà già conosciute e presenti nel panorama italiano, per le quali fino ad allora era prevista una legislazione speciale *ad hoc* (come Odv, Aps, imprese e cooperative sociali, ecc.), ma introducendo nel nostro ordinamento soggetti del tutto nuovi, come gli enti filantropici e le reti associative. Nel novero degli ETS anche una categoria residuale di enti, ossia tutti quegli enti privati in grado di rispondere a precisi requisiti in termini di assenza lucrativa, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e di attività svolta. Per una migliore comprensione di quanto finora esposto in merito al primo comma dell'articolo 4 si riporta la seguente tabella di sintesi:

GLI ENTI TERZO SETTORE (ETS)	
Enti privati	<ul style="list-style-type: none"> • Organizzazioni di volontariato • Associazioni di promozione sociale • Enti filantropici • Imprese sociali, incluse le cooperative sociali • Reti associative • Società di mutuo soccorso • Altri Enti del Terzo Settore, che comprendono associazioni riconosciute e non riconosciute e fondazioni non classificate nelle precedenti categorie, nonché "gli altri enti di carattere privato diversi dalle società"
Finalità perseguite	• Finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, senza scopo di lucro
Attività	• Attività di interesse generale in via esclusiva o principale (art. 5 CTS)
Forma svolgimento di una o più attività di interesse generale	• Azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi
Iscrizione	• Iscritti al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore

Fonte: M. A. Doddi, *La riforma del Terzo Settore - aspetti giuridici e organizzativi*, Quaderni Del Volontariato n.1, CSV Foggia, edizione settembre 2020, p.16.

¹¹⁷ Di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

- le formazioni e le associazioni politiche;
- i sindacati;
- le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche;
- le associazioni di datori di lavoro;
- enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti (ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile¹¹⁸);

L'articolo 4 del Decreto al suo terzo e ultimo comma fornisce ulteriori chiarimenti in merito agli enti religiosi, per i quali le disposizioni del CTS si applicherebbero solo nel limite dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5 e in presenza della duplice condizione per cui:

- siano enti religiosi civilmente riconosciuti¹¹⁹;
- siano enti adottanti un regolamento avente la forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, oltre che recepite le disposizioni del CTS e depositato nel RUNTS.

A nostro parere, è opportuno anche evidenziare che la qualifica di ETS non comporta l'inesistenza di altre forme di enti senza scopo di lucro. Infatti, gli enti del Terzo settore disciplinato dal CTS coesistono con gli enti senza scopo di lucro disciplinati dal Codice civile o dalle leggi speciali, come:

- gli enti che non svolgono in via principale o esclusiva una o più delle attività di interesse generale (art. 5 del CTS);
- gli enti che, nonostante svolgano in via principale o esclusiva una o più delle attività di interesse generale, non possono iscriversi nel RUNTS;

¹¹⁸«Alla cui disciplina si provvede ai sensi dell'articolo 32, comma 4. Sono esclusi dall'ambito di applicazione del presente comma i corpi volontari dei vigili del fuoco delle Province autonome di Trento e di Bolzano e della Regione autonoma della Valle d'Aosta. Sono altresì escluse dall'ambito di applicazione del presente comma le associazioni o fondazioni di diritto privato ex Ipab derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza o beneficenza, ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 16 febbraio 1990, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 45 del 23 febbraio 1990, e del decreto legislativo 4 maggio 2001, n. 207, in quanto la nomina da parte della pubblica amministrazione degli amministratori di tali enti si configura come mera designazione, intesa come espressione della rappresentanza della cittadinanza, e non si configura quindi mandato fiduciario con rappresentanza, sicché è sempre esclusa qualsiasi forma di controllo da parte di quest'ultima». Comma così modificato dall' art. 11-sexies, comma 2, D.L. 14 dicembre 2018, n. 135, convertito, con modificazioni, dalla L. 11 febbraio 2019, n. 12.

¹¹⁹ Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono disciplinati dalla Legge del 20 maggio 1985, n. 222, la quale all'articolo 1 dispone che «gli enti costituiti o approvati dall'autorità ecclesiastica, aventi sede in Italia, i quali abbiano fine di religione o di culto, possono essere riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili con decreto del Presidente della Repubblica, udito il parere del Consiglio di Stato», dove si considerano aventi fine di religione o culto gli enti facenti parte della costituzione gerarchica della Chiesa, istituti religiosi e seminari, ovvero per le persone giuridiche canoniche, fondazioni ed enti ecclesiastici senza personalità giuridica per cui tale fine è accertato in conformità all'articolo 16.

- gli enti che, nonostante posseggano i requisiti, preferiscono non iscriversi al RUNTS e, conseguentemente, rinunciare alla qualifica di ETS, evitando così gli oneri organizzativi e amministrativi che l'iscrizione comporterebbe, oltre che il controllo della pubblica amministrazione competente;
- gli enti che, nonostante posseggano i requisiti, preferiscono non iscriversi al RUNTS, per una convenienza fiscale legata al godimento di un particolare regime (per esempio quello forfettario di cui alla Legge 398/1991 previsto per le associazioni sportive dilettantistiche che verrà approfondito nei capitoli successivi)¹²⁰.

Di conseguenza, il settore del non profit, caratterizzato dall'assenza di scopo di lucro, non si ridurrà ad un mero sistema costituito unicamente dagli enti iscritti al RUNTS, bensì continuerà ad essere popolato da realtà non profit appartenenti a normative e discipline diverse dal Codice del Terzo settore.

Infine, l'articolo 4 del Codice specifica anche le tre modalità attraverso cui è perseguito l'interesse generale: «*in forma di azione volontaria o 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*». L'azione volontaria si riferisce al volontario che dona il proprio tempo e le sue capacità, e a tal riguardo il Codice del Terzo settore vi dedica una “*magna pars*”¹²¹, a dimostrazione di come sia finalmente riconosciuta la grande importanza del volontariato nel mondo del Terzo settore, ossia quella componente capace di svolgere il ruolo di motore trainante a favore di tutte le altre¹²².

¹²⁰ Riguardo tale passaggio si rimanda alla Circolare CNDCEC, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative – Terza edizione*, luglio 2021, p. 32, la quale in nota a piè pagina approfondisce come l'articolo 4 al primo comma estendendo la possibilità di diventare ETS anche agli “altri enti di carattere privato diversi dalle società” accrescerebbe l'incertezza sulla possibilità o meno d'iscrizione al RUNTS per tutti quegli enti che, possedendo i requisiti di attività, scopo e finalità, fossero però diversi da quelli tipizzati nel Titolo IV (associazioni e fondazioni) e Titolo V (ODV, APS, enti filantropici, imprese sociali, reti associative e società di mutuo soccorso) del CTS, per esempio i comitati e i trust.

¹²¹ La quale riceverà un maggiore approfondimento al sottoparagrafo 2.2.6 dedicato al fondamentale ruolo del volontariato.

¹²² In occasione del già menzionato intervento tenutosi il 12 luglio 2017 presso il CSVnet, il professore Stefano Zamagni pose l'attenzione degli ascoltatori su tale riconoscimento dell'importanza del volontariato, ad una metafora “della corda e del bastone”. Egli paragona il volontariato a un bastone che spinge il Terzo settore, mentre le altre forme (per esempio una cooperativa) sono la corda, ossia tirano il settore e lo sviluppano. Con questo esempio egli spiega come il volontariato rivesta un ruolo fondamentale nel settore del no profit, il quale non esisterebbe in mancanza della spontanea volontarietà dell'uomo di creare e distribuire bene e utilità sociale per i suoi simili che vivono in situazioni di svantaggio, un ruolo che esiste da secoli e dalle prime forme di carità e misericordia di stampo ecclesiastico.

2.2.2 *Le attività di interesse generale*

L'articolo 5 risulta essere di cruciale importanza per la struttura del Codice del Terzo settore, in quanto in esso è contenuto un corposo e dettagliato elenco di tutte quelle topologie di attività di interesse generale, il cui svolgimento è requisito necessario e propedeutico al fine dell'ottenimento della qualifica di ETS.

L'articolo elenca 26 differenti categorie di attività tassative che devono essere svolte in via esclusiva o prevalente¹²³ e in assenza di scopo di lucro, oltre che perseguenti finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale¹²⁴.

Di seguito si riporta un utile e sintetico schema riassuntivo di tutte le tipologie di attività previste dal Codice:

- a) interventi e servizi sociali
- b) interventi e prestazioni sanitarie
- c) prestazioni sociosanitarie
- d) educazione, istruzione e formazione professionale

¹²³ L'utilizzo dell'espressione "esclusiva o prevalente", introdotta dal D.lgs. 105/2018, è di significativa importanza in quanto distingue la disciplina prevista per gli enti del Terzo settore dal nuovo CTS e quella delle ONLUS prevista dal D.lgs. 460/1997, la quale prevedeva che lo svolgimento dovesse avvenire solamente in via "esclusiva".

¹²⁴ A riguardo, di seguito, si richiama la prima parte del comma 1 dell'art. 5 del D.lgs. 117/2017: «*1. Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale*». Al fine di maturare una reale comprensione del Terzo settore e delle attività svolte dai soggetti in esso operanti, è fondamentale soffermarsi sulla distinzione tra il concetto di utilità sociale e quello di interesse generale. In tale senso, il Legislatore ha inteso definire nel Codice che un ente del Terzo settore in grado di produrre utilità sociale unicamente a favore di un ristretto gruppo di soggetti potrebbe non essere qualificato come ETS, poiché non sarebbe in grado di rispondere al duplice requisito di produzione dell'utilità e persecuzione dell'interesse generale. Sulla base di tale esempio, infatti, l'ente riuscirebbe sì a produrre utilità a livello locale, ma ciò non comporterebbe necessariamente il nesso per cui tale utilità prodotta sarebbe sfruttata per la persecuzione dell'interesse generale, inteso come interesse delle collettività nazionale o regionale e non di una ristretta cerchia di persone. In tal senso, appunto, il Legislatore ha voluto definire come persecuzione dell'interesse generale voglia significare la persecuzione del bene della collettività, non ammettendo alcuna esclusione di sorta. Tale interesse generale è inteso come quel complesso di attività funzionali all'attuazione di quanto previsto dal secondo comma dell'articolo 3 della Costituzione, in cui si riporta l'impegno e il compito della Repubblica nella rimozione degli ostacoli economico sociali, i quali, limitando la libertà e l'uguaglianza ai cittadini, impediscono un pieno sviluppo della persona umana. In questa maniera è ben chiaro come la definizione dei confini del Terzo settore non possa semplicemente ricondursi:

- né al solo *welfare*, poiché gli enti svolgono attività in molteplici ambiti e non solo relative al settore assistenziale;
- né alla mera erogazione di servizi, essendo molto rilevanti e numerose anche le attività di advocacy (cioè azioni di supporto attivo e promozione con cui un soggetto si fa promotore e sostenitore attivo di una causa altrui, in particolare, quelle relative alle politiche e scelte pubbliche di allocazione delle risorse);
- né ad attività aventi solo un valore economico, essendo che le attività di interesse generale prevedono un ritorno economico solo come conseguenza ma non come una finalità dell'operato dell'ente.

- e) salvaguardia e miglioramento dell'ambiente e utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali
- f) tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e paesaggistico
- g) formazione universitarie e post-universitaria
- h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale
- i) attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale
- j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario
- k) attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso
- l) formazione extra-scolastica
- m) servizi strumentali per il Terzo settore
- n) cooperazione allo sviluppo
- o) commercio equo solidale
- p) inserimento o reinserimento nel mercato del lavoro
- q) alloggio sociale
- r) accoglienza umanitarie e integrazione sociale dei migranti
- s) agricoltura sociale
- t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche
- u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di denaro, beni e servizi
- v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa armata
- w) promozione e tutela dei diritti
- x) adozione internazionale
- y) protezione civile
- z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata

L'elencazione è variegata e distinta, espressione di quanto l'azione degli enti del Terzo settore sia sviluppata in diversi ambiti e quanto eterogenei siano i beni giuridico-costituzionali che possono essere realizzati¹²⁵. Il testo di legge affronta tali categorie di attività di interesse generale fornendovi un dettagliato approfondimento e rimandando alle discipline ancora in

¹²⁵ A riguardo si veda F. Sanchini, *Il codice del Terzo settore: commento al D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano 2019, p. 43.

vigore per esse¹²⁶. Tale atteggiamento conferisce una maggiore chiarezza e permette una migliore comprensione dei confini e delle caratteristiche di tali attività, evitando altresì la possibilità che si creino delle lacune normative sfruttabili per l'ottenimento di indebiti vantaggi fiscali derivanti dall'assunzione della qualifica di ETS¹²⁷.

Non vengono fatte ulteriori precisazioni o limitazioni in merito allo svolgimento dell'attività¹²⁸ da parte di un preciso genere di ETS, tuttavia, si ritiene utile evidenziare essa potrà essere svolta in maniera differente a seconda della natura dell'ente del caso, in particolare:

- le organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le società di mutuo soccorso e altri enti opereranno attraverso l'azione volontaria, l'erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, oppure la mutualità;
- le imprese sociali e le cooperative sociali attraverso la produzione o lo scambio di beni o servizi oppure attraverso attività d'impresa.

In conclusione, l'articolo 5 al secondo comma specifica che l'elenco delle tipologie di attività è suscettibile di modifica e aggiornamento attraverso decreto del Presidente del Consiglio dei ministri su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, a patto che vi sia stata una previa intesa in sede di Conferenza Unificata e acquisito il parere favorevole delle Commissioni parlamentare competenti entro 30 giorni dalla data di trasmissione del decreto. In questa maniera il Legislatore permette all'elenco di aggiornarsi ai nuovi possibili bisogni sociali e ambiti di azione per gli enti del Terzo settore.

¹²⁶ A riguardo si rimanda, oltre che all'articolo 5 del D.lgs. 117/2017, anche a quanto disponibile sulla *Guida alla Riforma del Terzo Settore* presso il sito *Italia non profit*, disponibile a <https://italianonprofit.it/risorse/definizioni/attivita-interesse-generale/>

¹²⁷ Con riferimento a ciò si è espresso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali con la Nota n. 3650 del 12 aprile 2019 avente ad oggetto "*Statuti degli enti del terzo settore. Individuazione delle attività di interesse generale e delle finalità. Artt. 4, comma 1, 5 comma 1 e 21*" disponibile a <https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2019/Nota-n-3650-del-12042019-individuazione-attivita-d-interesse-generale-e-delle-finalita.pdf> e nella quale è sostenuto come quando un ETS individua e trasporta all'interno del suo statuto una o più fra le tipologie di attività, questa non può essere una mera trasportazione priva di una corrispondenza reale dell'espletamento di tali di attività, e neppure un inserimento delle suddette categorie tali da rendere indefinito e non conoscibile l'oggetto sociale. Si veda anche la posizione di F. Sanchini, *Il codice del Terzo settore: commento al D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, op.cit., p. 44.

¹²⁸ La Circolare CNDCEC, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative – Terza edizione*, luglio 2021, p. 36, evidenzia il fatto per cui nessuna delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 debba essere svolta a favore di specifici beneficiari, ad esclusione di quelle che espressamente richiamino tali categorie (come la lettera u). Tale destinazione a beneficiari specifici, in particolare a soggetti svantaggiati, era infatti prevista dall'art. 10 comma 2 del D.lgs. 460/1997, *Disciplina per le ONLUS*, «vengono perseguite finalità di solidarietà sociale quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili non sono rese nei confronti di soci, associati o partecipanti, nonché' degli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, ma dirette ad arrecare benefici a: a) persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari; b) componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari».

2.2.3 *Le attività diverse e di raccolta fondi*

Nel precedente paragrafo si sono osservate le varie tipologie di attività di interesse generale, le quali dovranno essere svolte in via esclusiva o principale qualora si volesse adottare la qualifica di ETS. Lo svolgimento esclusivo di queste preclude la possibilità di svolgere altre attività al di fuori dell'elenco di cui all'art. 5, di contro però, lo svolgimento in via principale implica che l'ente del Terzo settore possa operare nel perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale anche qualora esercitasse una tipologia diversa da quelle testualmente previste dal Codice. Affinché ciò avvenga però devono verificarsi tre necessarie condizioni:

- la previsione di tali attività diverse all'interno delle disposizioni statutarie (atto costitutivo o statuto);
- l'esercizio di esse in via secondaria e strumentale rispetto alle attività di interesse generale;
- la conformazione di tali attività ai criteri e limiti definiti dal decreto ministeriale, tenendo conto altresì dell'ammontare delle risorse (anche volontarie e gratuite) impiegate in esse, in rapporto a quanto invece impiegato nelle attività di interesse generale¹²⁹.

Prima di entrare nel merito della interpretazione della secondarietà e strumentalità, riteniamo opportuno definire concretamente quali attività potrebbero configurarsi come attività diverse. La comprensione di tale carattere di diversità è ottenibile in seguito ad un processo di esclusione tra quelle che sono le tassative tipologie di attività di interesse generale di cui all'articolo 5 e le attività di raccolta fondi di cui all'articolo 7¹³⁰. Potranno, quindi, configurarsi come attività diverse:

¹²⁹ Al fine di una migliore comprensione, di seguito si riporta il testo di legge dell'articolo 6 del Codice del Terzo settore: «1. Gli enti del Terzo settore possono esercitare attività diverse da quelle di cui all'articolo 5, a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, secondo criteri e limiti definiti con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sentita la Cabina di regia di cui all'articolo 97, tenendo conto dell'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate in tali attività in rapporto all'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate nelle attività di interesse generale».

¹³⁰ Con riferimento all'articolo 7 Codice Terzo settore di seguito riportato: «1. Per raccolta fondi si intende il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ente del Terzo settore 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. 2. Gli enti del Terzo settore, possono realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità a 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».

- 1) quelle commerciali e di supporto generale per le attività di interesse generale;
- 2) quelle di interesse generale, commerciali o non commerciali, che non rientrano ancora però nell'elenco dell'articolo 5 e nelle successive sue integrazioni;
- 3) tutte quelle che, oltre a non essere nell'elenco, non possono e non potranno nemmeno rientrarvi tramite future integrazioni¹³¹.

A tal proposito, l'articolo 6 rimanda alla fonte sub-primaria del decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali che, di concerto con il Ministro delle finanze e sentita la Cabina di regia, dovrà riconoscere il carattere di secondarietà e strumentalità dell'attività attraverso una relazione sia quantitativa che qualitativamente¹³². Lo stesso Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha altresì chiarito con la Circolare del 27 dicembre 2018 n. 20, "Codice del Terzo settore - Adeguamenti statutari", che lo statuto degli ETS non debba necessariamente prevedere specificatamente l'oggetto delle attività diverse, allargando così il campo di applicazione del concetto di strumentalità anche alle mere attività di autofinanziamento, essendo quindi sufficiente che il margine ottenuto dall'esercizio dell'attività strumentale venga integralmente utilizzato nell'autofinanziamento del fine istituzionale¹³³. La Circolare si è inoltre espressa per quanto concerne la secondarietà riprendendo due alternativi limiti dimensionali:

- ricavi non superiori al 30% delle entrate complessive¹³⁴;
- ricavi non superiore al 66% dei costi complessivi¹³⁵.

La Circolare fornisce anche delucidazioni riguardo le sanzioni e le conseguenze per gli enti che non rispettano tali limiti, i quali dovranno segnalare il superamento all'Ufficio territorialmente competente del RUNTS ed eventualmente alla rete associativa. L'esercizio seguente l'ente dovrà sanare tale superamento rientrando nel limite di una percentuale almeno pari a quanto

¹³¹ A riguardo A. Mazullo, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari* (D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117), op.cit., p. 69 e ss., muove delle importanti considerazioni circa la residualità di tali tipologie di attività, analizzando in primis in cosa consistono le attività diverse, per poi affrontarne le limitazioni e la libertà d'iniziativa privata oltre che i caratteri di strumentalità e secondarietà.

¹³² Letteralmente la strumentalità esprime un rapporto di mezzo a fine, contemplando tutte quelle attività diverse funzionali all'esercizio delle attività di interesse generale elencate all'art. 5 del CTS.

¹³³ Si rimanda alla Circolare del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 27 dicembre 2018 n. 20, *Codice del Terzo settore - Adeguamenti statutari*, disponibile a <https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2018/Circolare-ministeriale-n-20-del-27122018.pdf> e anche a quanto contenuto nella Circolare CNDCEC, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative – Terza edizione*, luglio 2021, pp. 37-38.

¹³⁴ Il decreto interministeriale ha ripreso il limite previsto dalla disciplina per le imprese sociali con riferimento alle attività secondarie e contenuto nel D.lgs. 112/2017, art. 2 comma 3.

¹³⁵ Tale limite è ripreso dal D.lgs. 460/1997, art. 10 comma 5 riguardante la disciplina per le ONLUS.

eccesso¹³⁶. Qualora tale inosservanza del limite dovesse protrarsi per due esercizi consecutivi l'Ufficio competente ne disporrà la cancellazione dal RUNTS¹³⁷.

Oltre che alle attività diverse, il Codice dedica un articolo alle attività di raccolta fondi. Con tali attività, disciplinate all'art. 7 del D.lgs. 117/2017, ci si riferisce a quell'insieme di iniziative realizzate dall'ente del Terzo settore con il fine di ottenere delle forme di finanziamento per le proprie attività istituzionali di interesse generale. L'articolo 7 specifica come questi finanziamenti si concretizzino anche nella richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi non aventi natura corrispettiva. Il secondo comma specifica che «*gli enti del Terzo settore, possono realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico*¹³⁸». Le modalità di raccolta potranno essere pubbliche oppure private, qualora indirizzate al singolo donatore potenziale, e nel suo svolgimento l'ETS dovrà rispettare i principi esplicitati nelle Linee guida a riguardo¹³⁹. Infine, si rammenta anche come per tali attività siano previste precise regole e obblighi di rendicontazione volti a tutelare la fede e l'informativa pubblica, oltre che per favorirne la trasparenza e facilitarne la vigilanza.

¹³⁶ Volendo esemplificare tale regola: un ETS che consegue entrate derivanti da attività diverse pari a 35 su 100 entrate complessive supererebbe del 5% il limite del 30%, e l'anno successivo si ritroverebbe obbligato a sanare e "recuperare" tale condizione rientrando, qualora vi fossero entrate complessive pari a 140, con delle entrate per attività diverse non inferiori a 42 (30% di 140), ma a 35 (30%*140 – 5%*140).

¹³⁷ Riguardo questo passaggio si rimanda alla già menzionata Circolare CNDCEC, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative – Terza edizione*, luglio 2021, p. 38, in particolare a quanto chiarito riguardo l'obbligo per l'organo di amministrazione di evidenziare il criterio adottato per il rispetto della secondarietà, evidenziando anche il rispetto della strumentalità dedicandovi una parte nella relazione di missione, in annotazione in calce al rendiconto per cassa oppure in nota integrativa al bilancio. Infine, si ricorda che il rispetto dei caratteri di strumentale e secondario sarà sottoposto alla verifica dell'organo di controllo (art. 30 comma 7, CTS).

¹³⁸ Quanto riportato nel secondo dell'articolo 7 dovrà essere conforme alle linee guida adottate dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'art. 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore.

¹³⁹ Si veda quanto presente al sito <https://www.lavoro.gov.it/notizie/Pagine/Firmato-da-ministro-Orlando-il-Decreto-che-adotta-Linee-guida-raccolta-fondi-Enti-Terzo-Settore.aspx> e anche quanto contenuto nelle Linee guida per l'attività di raccolta fondi da poco pubblicate con il decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 9 giugno 2022, *Adozione delle linee guida sulla raccolta fondi degli enti del Terzo settore*, disponibile al sito <https://www.lavoro.gov.it/notizie/Documents/Linee-guida-raccolta-fondi-ETS.pdf>. Questa hanno carattere precettivo e vincolante per gli ETS. e si rivolgono a tutti gli enti senza alcuna distinzione legata alla forma giuridica, destinazione, missione, attività e classificazione. Il loro obiettivo è promuovere delle linee di condotta in grado di garantire verità, trasparenza e correttezza nello svolgimento di attività di raccolta fondi. Esempi di tecniche di raccolta fondi possono essere: il *Direct mail*, il *Telemarketing*, il *face-to-face*, il *Direct response television*, eventi, il *merchandising*, i salvadanai, attività di sostegno a distanza, i lasciti testamentari, numerazioni solidali, donazioni online oppure tramite imprese for profit.

2.2.4 Assenza dello scopo di lucro

All'articolo 8 la riforma prevede che il patrimonio dell'ETS, costituito da ricavi, rendite, proventi ed entrate comunque denominato, debba essere utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutarie e nell'esclusivo perseguimento delle finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale. Viene confermato il divieto alla distribuzione, anche in forma indiretta, «*di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo*».

Il secondo comma dell'articolo procede elencando cinque diverse casistiche di presunzione assoluta di distribuzione indiretta di utili:

- a) corresponsione a chi riveste cariche sociale nell'ETS compensi non proporzionati ad attività, responsabilità e competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni¹⁴⁰;
- b) corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi per più del 40% di quanto previsto, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi, fatta eccezione per eventuali competenze specifiche¹⁴¹;
- c) acquisto di beni o servizi ad un prezzo maggiore del valore nominale, senza valide ragioni economiche¹⁴²;
- d) cessione beni e prestare servizi a soggetti interni all'ente praticando condizioni più favorevoli di quelle di mercato¹⁴³;

¹⁴⁰ Articolo 8, comma 3, lett. a), D.lgs. 117/2017: «*la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta la cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni*».

¹⁴¹ Articolo 8, comma 3, lett. b), D.lgs. 117/2017: «*b) la corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi, di retribuzioni o compensi superiori al quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, da contratti collettivi [...], salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale*».

¹⁴² Articolo 8, comma 3, lett. c), D.lgs. 117/2017: «*c) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale*».

¹⁴³ Articolo 8, comma 3, lett. d), D.lgs. 117/2017: «*d) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti degli organi amministrativi di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro i parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale [...]*».

- e) corresponsione a soggetti diversi da banche e intermediari finanziari degli interessi passivi maggiori di quattro punti percentuali rispetto al tasso annuo di riferimento¹⁴⁴.

La non lucratività soggettiva gravante in capo all'ETS è la ragione giustificatrice del regime di favore riconosciuto all'ETS in base a quanto previsto dal D.lgs. 117/2017 e quanto previsto dalle eventuali leggi speciali *ad hoc* ancora in vigore.

Questa è inoltre assicurata dall'*asset lock*, il vincolo devolutivo gravante sul patrimonio in caso di scioglimento di cui all'art. 9 del CTS. Tale misura è prevista per evitare una possibile elusione del divieto di redistribuzione degli utili. A riguardo l'articolo 9 prevede che in seguito allo scioglimento dell'ETS, il patrimonio, nel quale si saranno consolidati gli eventuali avanzi di gestione, dovrà essere destinato alla soddisfazione dei creditori in ragione dell'entità del credito da loro vantato verso l'ente. L'eventuale patrimonio residuo dovrà essere devoluto, obbligatoriamente e previo parere positivo dell'ufficio del RUNTS, a un altro ETS indicato nello statuto oppure, in mancanza di tale indicazione, alla Fondazione Italia Sociale¹⁴⁵.

La violazione della non lucratività prevede delle sanzioni di tipo amministrativo e pecuniario, contenute all'interno dell'articolo 91 del CTS, il quale può essere riassunto nella tabella seguente.

Tipologia di violazione	Sanzione amministrativa pecuniaria ¹⁴⁶
Distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a un fondatore, un associato, un lavoratore o un collaboratore, un amministratore o altro componente di un organo associativo dell'ente, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo	Da 5.000,00 euro a 20.000,00 euro

¹⁴⁴ Articolo 8, comma 3, lett. e), D.lgs. 117/2017: «e) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori a quattro punti al tasso annuo di riferimento». Tale valore è suscettibile di aggiornamento periodico attraverso un decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

¹⁴⁵ La Fondazione Italia Sociale è un ente privato avente lo scopo di aumentare le risorse private da dedicare alle iniziative e ai progetti sociali. Istituita dalla Legge di riforma del Terzo settore, L. 106/2016, all'articolo 10, tale fondazione nazionale avente «lo scopo di sostenere, mediante l'apporto di risorse finanziarie e di competenze e gestionali, la realizzazione e lo sviluppo di interventi innovativi da parte di enti del Terzo settore, caratterizzati dalla produzione di beni e servizi con un elevato impatto sociale occupazionale e rivolti, in particolare, ai territori e ai soggetti maggiormente svantaggiati. La Fondazione nel rispetto del principio di prevalenza dell'impegno di risorse provenienti da soggetti privati, svolge una funzione sussidiaria e non sostitutiva dell'intervento pubblico ed è soggetta alle disposizioni del Codice civile e delle leggi speciali e dello statuto, senza obbligo di conservazione del patrimonio o di remunerazione degli investitori». Lo Statuto della Fondazione è stato approvato con il D.P.R. del 28 luglio 2017 e divenuta operativa il 01 marzo 2018 con la prima riunione e nomina del Comitato di Gestione.

¹⁴⁶ A riguardo si veda art. 91 del D.lgs.117/2017. La sanzione amministrativa pecuniaria prevista per la prima e seconda tipologia di violazione (distribuzione indiretta di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve, e quella di devoluzione del patrimonio) è indirizzata ai rappresentanti legali e ai componenti degli organi amministrativi degli enti del Terzo settore che hanno commesso la violazione o che hanno concorso a commettere la violazione. Mentre la terza tipologia legata all'utilizzo illegittimo della denominazione colpisce chiunque esegua tale utilizzo. Inoltre, l'articolo ricorda anche come le sanzioni siano irrogate dall'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore.

Devoluzione del patrimonio residuo effettuata in assenza o in difformità al parere dell'Ufficio del Registro Unico Nazionale	Da 1.000,00 euro a 5.000,00 euro
Utilizzo illecito di indicazione di ente del Terzo settore, di associazione di promozione sociale o di organizzazione di volontariato oppure i corrispondenti acronimi, ETS, APS e ODV	Da 2.500,00 euro a 10.000,00 euro Raddoppiata in caso di illegittimo utilizzo finalizzato a ottenere erogazioni di denaro o altre utilità da terzi

L'estrema sanzione è prevista dall'articolo 50 del CTS e prevede la cancellazione dal Registro Unico del Terzo settore che potrà avvenire o in seguito a istanza motivata da parte dell'ETS o in caso di accertamento d'ufficio.

2.2.5 *Il bilancio sociale*

Un altro rivoluzionario aspetto previsto per gli ETS è il bilancio sociale, ossia uno strumento di informazione e trasparenza che le imprese sociali e gli altri enti del Terzo settore sono tenuti a redigere per fornire agli *stakeholders* (lavoratori, associati, cittadini, pubbliche amministrazioni, ecc.) tutte le informazioni necessarie circa le attività e i risultati sociali conseguiti dall'ente¹⁴⁷. La redazione di tale documento deve avvenire secondo quanto disposto nelle Linee guida¹⁴⁸. Oltre che informativo verso l'esterno, tale documento, in quanto utile per evidenziare gli aspetti gestionali dell'organizzazione non rilevabili dai bilanci o rendiconti gestionali tradizionali, risulta essere uno strumento valutativo e di controllo interno per i risultati, garantendo così un rapporto più efficace e coerente tra valori e missione dell'ente.

Oltre che per tutte le imprese sociali, la redazione e la pubblicazione è obbligatoria per tutti i centri di servizio per il volontariato e pure per gli altri enti del Terzo settore aventi ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a 1 milione di euro¹⁴⁹. Anche se non formalmente obbligati, qualora lo volessero, gli altri ETS che non superano tale limite potranno ugualmente redigerlo.

¹⁴⁷ Si veda l'articolo *Bilancio sociale*, pubblicato nel sito di Cantiere del Terzo Settore al link <https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/bilancio-sociale/> che tratta in maniera approfondita il tema del bilancio sociale fornendone anche utili tabelle illustrative a riguardo.

¹⁴⁸ Adottate con il Decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 4 luglio 2019, *Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore*, pubblicato al link <https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2019/DM-04072019-Adozione-linee-guida-redazione-bilancio-sociale-enti-Terzo-settore.pdf>

¹⁴⁹ A riguardo si veda il primo comma dell'articolo 14 del Codice del Terzo settore riportato di seguito: «1. Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale 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 esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte».

I principi che guidano la redazione del documento riguardano:

- la completezza, ossia l’inserimento di informazioni esaustive circa l’attività dell’ente e i suoi effetti economici, sociali e ambientali;
- la rilevanza, ottenuta mediante l’inserimento di tutte le informazioni ritenute utili per uno svolgimento corretto e completo del processo valutativo da parte degli stakeholders, senza alcuna omissione;
- la trasparenza, in particolare la scelta giustificata di certi criteri per analizzare e valutare le informazioni dell’ente;
- la neutralità riguardante la rappresentazione imparziale delle informazioni, riportando sia aspetti negativi che positivi;
- la competenza di periodo;
- la comparabilità, ossia il confronto temporale e spaziale dei dati inseriti
- la chiarezza di quanto esposto attraverso un linguaggio accessibile e fruibile a tutti,
- la veridicità e a verificabilità delle fonti, oltre che l’attendibilità delle stime, specie riguardo i dati aventi un certo grado di incertezza;
- l’autonomia e l’indipendenza da garantire ai terzi qualora dovessero esprimere un giudizio¹⁵⁰.

La struttura del bilancio sociale, sulla base di quanto definito dalla Linee guida, dovrà contenere diversi capitoli riguardanti la metodologia adottata, le informazioni generali sull’ente (anagrafica, area territoriale, ambito di attività, missione, relazione con altri enti e contesto di riferimento), dati di governance (sistema di governo e controllo, base sociale, democraticità e partecipazione interna), personale (lavoratori, volontari, contratti di lavoro, compensi, rimborsi spese), attività svolta, situazione economica finanziaria (separando contributi pubblici da privati), monitoraggio dell’organo di controllo e altre informazioni (impatto ambientale, parità di genere e rispetto dei diritti umani, eventuali contenziosi in atto, prevenzione della corruzione)¹⁵¹.

¹⁵⁰ Riguardo tali principi di redazione si rimanda al già citato articolo *Bilancio sociale*, pubblicato nel sito di Cantiere del Terzo Settore al link <https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/bilancio-sociale/>. Di tale articolo si ritiene opportuno evidenziare quanto specificato riguardo l’obbligo di redazione del bilancio. Per gli ETS è iniziato a partire dal primo esercizio successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del D.M. 4 luglio 2019, avvenuta il 9 agosto 2019 e quindi a partire dal 1° gennaio 2020. Per le imprese sociali diverse dalle cooperative, l’obbligo di redazione è in vigore già dal 2008 sulla base delle Linee guida ministeriali del 2008, sostituite però da quelle del 2019 da applicarsi ai bilanci sociali successivi dal 2020 in poi.

¹⁵¹ A riguardo si veda quanto contenuto nell’allegato *Linee Guida* del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 4 luglio 2019, *Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore*, suddiviso in diversi paragrafi riguardanti: introduzione e riferimenti normativi, le finalità delle linee guida, i soggetti tenuti alla redazione del bilancio sociale, i destinatari del bilancio sociale, i principi di redazione

Il bilancio necessita dell'apposita attestazione dei sindaci costituenti l'organo di controllo interno circa la conformità alle Linee guida, per poi essere depositato presso il registro delle imprese, contestualmente al bilancio di esercizio e pubblicato sul proprio sito internet.

2.2.6 *Il ruolo de volontariato*

Come già evidenziato nella stesura del seguente elaborato, il concetto di Terzo settore è fortemente legato a quello di volontariato. La volontarietà è una delle caratteristiche alla base dell'attività dell'ente, oltre che elemento comune a tutti gli ETS che decidano di dotarsi di volontari per operare. Il ruolo del volontario era disciplinato dalla Legge 11 agosto 1991 n. 266, "Legge-quadro sul volontariato", e dalla Legge 7 dicembre 2000 n. 383, "Disciplina delle associazioni di promozione sociale"¹⁵², abrogate e sostituite dalla nuova disciplina contenuta all'interno del Codice del Terzo settore agli articoli 17, 18, 19, 32, 35, entrati in vigore il 3 agosto 2017, a cui si aggiunge quanto contenuto in altre circolari e note ministeriali.

La riforma settoriale ha influito sulla definizione di volontariato trascinandolo al di fuori del Terzo settore legale e rendendolo sempre più un elemento autonomo e a sé stante. La nuova definizione di volontariato è, infatti, caricata di un potenziale polimorfismo dovuto alla non più necessaria presenza di un ente che faccia da tramite perché questo si configuri, e alla rimozione del precedente vincolo per cui il volontariato poteva configurarsi solo nei rapporti associativi delle Odv e delle Aps¹⁵³.

Il secondo comma dell'articolo 17 del CTS evidenzia come il volontariato non dipenda più dall'attività prestata, ma piuttosto dal soggetto che lo pratica, ossia colui *«che, per sua libera scelta, svolge attività 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*

del bilancio sociale, la struttura e il contenuto del bilancio sociale, l'approvazione, il deposito, la pubblicazione e la diffusione del bilancio sociale.

¹⁵² L'articolo 2 della Legge 266/1991 aveva appunto definito che *«1. Ai fini della presente legge per attività di volontariato deve intendersi quella prestata in modo personale, spontaneo e gratuito, tramite l'organizzazione di cui il volontario fa parte, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà. 2. L'attività del volontariato non può essere retribuita in alcun modo nemmeno dal beneficiario. Al volontario possono essere soltanto rimborsate dall'organizzazione di appartenenza le spese effettivamente sostenute per l'attività prestata, entro limiti preventivamente stabiliti dalle organizzazioni stesse. 3. La qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonome e con ogni altro rapporto di contenuto patrimoniale con l'organizzazione di cui fa parte».*

¹⁵³ A riguardo si rimanda alla posizione di P. Consorti in *Terzo settore e volontariato: profili generali*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, Il Mulino, Bologna 2021, pp. 80-81.

per fini di solidarietà». L'espressione *“anche per il tramite”* sottolinea come adesso sia concessa l'eventuale possibilità di esercitare il servizio di volontariato anche presso soggetti for profit e non solo ed esclusivamente presso ETS, indice del superamento del volontariato solo associato¹⁵⁴.

Il nuovo CTS considera i singoli volontari dei soggetti tipici del Terzo settore, i quali sono anche tutelati dalla Costituzione attraverso l'applicazione del principio di sussidiarietà. Il volontario, operante nell'esclusivo perseguimento di finalità solidaristiche, si impegna ad operare in progetti di attività volti a favorire il benessere delle società non solo dal punto di vista materiale, ma anche da quello spirituale. L'attività del volontario, come precisato nel CTS, ricalca quanto stabilito dalla precedente disciplina confermando i caratteri dell'assoluta spontaneità, libertà e gratuità, prevedendo l'unica eccezione di un rimborso per le spese effettivamente sostenute e documentate e riconfermando l'incompatibilità con qualsiasi forma di lavoro subordinato o autonomo.

2.2.7 Il Registro Unico Nazionale del Terzo settore

Al centro della riforma del Terzo settore vi è l'istituzione del Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS), regolato da quanto presente al Titolo VI del Codice del Terzo settore e volto a perseguire due principali obiettivi: in primis, riorganizzare il sistema di registrazione degli enti e di tutti gli atti di gestione rilevanti sostituendosi alla molteplicità di registri già esistenti, e in secondo luogo svolgere il ruolo di garante informativa per la piena conoscibilità di dati e informazioni sugli ETS iscritti.

Il Registro Unico supera l'eterogeneità e la molteplicità dei registri previsti dalla disciplina fino ad allora vigente, in particolare sostituendosi all'Anagrafe ONLUS e a quelli sul volontariato, promozione sociale e cooperazione sociale¹⁵⁵. Istituito presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali e articolato su base territoriale, il Registro Unico, con il suo carattere pubblico garantisce anche un maggior grado di trasparenza e di accessibilità alle informazioni relative agli enti in esso iscritti¹⁵⁶.

¹⁵⁴ *Ibidem*.

¹⁵⁵ Prima della riforma un susseguirsi di interventi di legge statale e regionale aveva condotto a una formazione di una *«babele di registri, peraltro, tra loro non comunicanti»*, generanti una *«significativa disomogeneità territoriale, che non favorisce l'attività degli stessi enti, né la certezza delle loro relazioni con cittadini e pubblica amministrazione»*, E. Vivaldi, *Il Registro Unico del Terzo Settore*, in *Non Profit*, 2017, n.3, p. 145.

¹⁵⁶ Va inoltre ricordato come l'accesso alle informazioni del Registro è reso possibile anche in via telematica collegandosi al sito <https://servizi.lavoro.gov.it/runts/it-it/>. Come riportante in questo, infatti, *«il Registro è, infatti,*

L'iscrizione al RUNTS è facoltativa¹⁵⁷, ma risulta essere un requisito propedeutico per l'assunzione della qualifica di ETS o di quelle specifiche di Odv, Aps, ente filantropico, rete associativa, e della conseguente fruizione dei vantaggi fiscali, finanziari e di rapporto con gli enti pubblici previsti dalla riforma. Esso è articolato in diverse sezioni, ognuna relativa a una categoria di ETS (organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, imprese sociali incluse le cooperative sociali, reti associative¹⁵⁸, società di mutuo soccorso e altri enti del Terzo settore¹⁵⁹), tuttavia, la migrazione tra le sezioni sarà ammessa qualora ne sussistano i presupposti¹⁶⁰.

In principio il Registro era stato pensato per diventare operativo dal 1° gennaio 2019, tuttavia la reale operatività di questo è iniziata il 23 novembre 2021, sulla base di quanto individuato dal Decreto direttoriale n. 561 del 26 ottobre 2021¹⁶¹.

Di seguito si riporta un'utile tabella volta a rappresentare sommariamente i principali effetti dell'operatività di tale Registro.

Enti iscritti nei registri ODV e APS	Godono di un automatico processo di trasmigrazione: dal 23 novembre 2021 le amministrazioni che gestivano i registri ODV e APS hanno iniziato a trasferire sul sistema informativo del RUNTS i dati degli enti già iscritti. Conclusa tale attività preliminare, gli uffici RUNTS verificheranno le singole posizioni degli enti in trasmigrazione,
---	---

gestito attraverso modalità telematiche su base territoriale dall'Ufficio gli Uffici Regionali e gli Uffici Provinciali del RUNTS, istituiti rispettivamente presso il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, presso ciascuna Regione e le Province autonome di Trento e Bolzano. Il RUNTS è pubblico, consultabile da tutti gli interessati e dalle Pubbliche Amministrazioni. Le procedure di iscrizione degli enti, le modalità per il deposito degli atti, le regole per la tenuta la conservazione e la gestione del RUNTS sono definite dal Decreto Ministeriale 15 settembre 2020, n. 106 e dai relativi allegati». La gestione informatica del Registro è affidata a Infocamere (società telematica delle Camere di Commercio), sulla base della convenzione siglata nel 2019 tra Ministero del lavoro e delle politiche sociali e Unioncamere.

¹⁵⁷ Tale carattere facoltativo è reso necessario dal rispetto del principio della libertà di associazione, previsto all'articolo 18 della Costituzione e caratterizzante la struttura costituzionale alla base della riforma dettata dal D.lgs. 117/2017.

¹⁵⁸ Le quali potranno contemporaneamente iscriversi a due o più sezioni del Registro in quanto potrebbero aggregare ETS disomogenei e appartenenti a categorie differenti.

¹⁵⁹ Tale categoria residuale permette di iscriversi a tutti quei soggetti in possesso dei requisiti generali per l'iscrizione, ma non in grado di riconoscersi in una specifica categoria.

¹⁶⁰ A riguardo l'art. 50 comma 3 del CTS prevede che «*se vengono meno i requisiti per l'iscrizione dell'ente del Terzo settore in una sezione del Registro ma permangono quelli per l'iscrizione in altra sezione del Registro stesso, l'ente può formulare la relativa richiesta di migrazione che deve essere approvata con le modalità e nei termini previsti per l'iscrizione nel Registro unico nazionale*». La verifica dei presupposti, così come previsto all'art. 51, avverrà con cadenza triennale.

¹⁶¹ La formazione del Registro era stata prevista da quanto contenuto alla lettera m) del primo comma dell'articolo 4 della Legge Delega 106/2016 con cui si intendeva «*riorganizzare il sistema di registrazione degli enti (...) attraverso la previsione di un Registro unico nazionale del Terzo settore, (...) da istituire presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali*». Esso doveva essere operativo già dal 1° gennaio 2019, sulla base di un decreto ministeriale da emanare entro un anno dall'entrata in vigore del CTS, e nel rispetto dei 180 giorni successivi al decreto, previsti per Regioni e Province autonome al fine di definire le modalità di iscrizione e cancellazione, a riguardo si veda comma 2, art. 53, del CTS e quanto riportato in M. A. Doddi, *La riforma del Terzo Settore - aspetti giuridici e organizzativi, Quaderni Del Volontariato n.1*, CSV Foggia, edizione settembre 2020, p.26. Tuttavia, fu firmato solo l'11 marzo 2019 il già menzionato accordo tra Ministero e Unioncamere e a causa dell'attesa dell'approvazione della Commissione Europea le tempistiche si allungarono ulteriormente.

	eventualmente richiedendo informazioni e documenti aggiuntivi. Procederanno, infine, con provvedimento a iscrivere gli enti nel RUNTS o a negare l'iscrizione in assenza dei requisiti.
ONLUS	Gli enti iscritti all'Anagrafe delle ONLUS compresi nell'elenco pubblicato dall'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 34 del D.M. 106/2020 ¹⁶² , potranno attivare tramite l'apposito portale, la procedura per richiedere la propria iscrizione al RUNTS. Avranno tempo fino al 31 marzo del periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione UE dei provvedimenti fiscali previsti dal Codice del Terzo settore
Imprese sociali e cooperative sociali	A partire dal 21 marzo 2022, questi enti iscritti nella sezione "imprese sociali" del registro imprese, soddisfaranno il requisito dell'iscrizione al RUNTS e saranno in esso iscritti
Enti non iscritti nei precedenti registri	Dal 24 novembre 2021 possono richiedere l'iscrizione al RUNTS esclusivamente attraverso il portale dedicato ¹⁶³

Fonte: pagina web dedicata al Registro Unico Nazionale del Terzo settore sul sito del Ministero del lavoro e delle politiche sociali

Va inoltre precisato che, come previsto dal secondo comma dell'articolo 11 del D.lgs. 117/2017, qualora l'ente del Terzo settore svolgesse la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, sarà soggetto all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese.

Infine, risulta significativo evidenziare come la duplice tipologia di controllo cui sono sottoposti gli ETS. Gli Uffici del RUNTS, come anticipato, oltre che l'attività di controllo formale e preventivo dei documenti necessari alla presentazione della domanda di iscrizione, svolgono anche tutta quella serie di successivi controlli di verifica della permanenza dei requisiti d'iscrizione e di perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. eseguibili anche attraverso ispezioni e/o verifiche, regolati secondo le disposizioni dell'articolo 93 del CTS. Oltre a questi controlli formali, vi sono quelli condotti dall'Amministrazione Finanziaria riguardo la corretta applicazione dei regimi fiscali previsti per le categorie di enti del Terzo settore. Tale duplicità dei controlli genera anche la possibilità che si verifichino particolari situazioni di violazione di taluni obblighi fiscali ma nessun obbligo formale, e viceversa, comportando quindi casistiche in cui potrebbero perdersi le agevolazioni fiscali, ma rimanere comunque iscritti al RUNTS¹⁶⁴.

¹⁶² Tale elenco è raggiungibile seguendo il link <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/cs-28-marzo-2022>.

¹⁶³ Risulta opportuno sottolineare come la domanda di iscrizione possa essere presentata dal rappresentante legale dell'ente o dal rappresentante legale della rete associativa cui l'ente aderisce, a meno che non si configuri uno dei casi previsti dall'articolo 22 del CTS riguardante gli enti dotati di personalità giuridica o quelli che intendano acquisirla attraverso l'iscrizione al RUNTS e per i quali si presuppone l'intervento di un notaio.

¹⁶⁴ Proprio in merito a tali casistiche appare chiaro come il Legislatore abbia previsto un sistema basato su una continua e reciproca comunicazione tra due organi di controllo (Uffici RUNTS e Amministrazione Finanziaria). Volendo esemplificare, l'Ufficio del RUNTS provvederà a comunicare eventuali provvedimenti di cancellazione

2.2.8 *Le Odv e le Aps*

In ultima istanza si ritiene utile approfondire la particolare disciplina prevista per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, le quali hanno ricevuto una maggiore attenzione e interesse da parte del Legislatore nella stesura del corpo normativo del Codice del Terzo settore, di cui al D.lgs. 117/2017.

Accanto alla disciplina comune dettata per la generalità degli enti del Terzo settore il Codice presenta una serie di specifiche disposizioni per Odv e Aps.

Le Odv erano, come è stato già anticipato, sottoposte a quanto previsto dalla Legge n. 266/1991 (*Legge Quadro sul volontariato*), la quale è stata abrogata il giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Codice, ed erano altresì iscritte presso uno specifico registro delle Odv, il quale però è stato abrogato in seguito all'autorizzazione della Commissione Europea e all'effettiva operatività del RUNTS.

Il Titolo V del CTS "*Di particolari categorie di enti del terzo settore*" è suddiviso in sei diversi capi dedicati¹⁶⁵. Ponendo l'attenzione sulle novità della riforma settoriale, più specificatamente su quanto definito dall'articolo 32 comma 1 che indica come «*Le organizzazioni di volontariato sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre organizzazioni di volontariato*¹⁶⁶, per lo svolgimento prevalentemente in favore di terzi di una o più attività di cui all'articolo 5¹⁶⁷, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati». L'articolo successivamente tratta, al comma 1-bis la possibilità di integrare il numero di associati mancanti al limite di sette entro un anno, pena la cancellazione dal RUNTS, e al comma 2 la possibilità per le organizzazioni complesse di ammettere in qualità di associati altri ETS o altri enti senza scopo di lucro, purché in numero inferiore al 50% del numero di Odv associate.

di un ETS all'Amministrazione Finanziaria, la quale, verificati i requisiti, potrà richiedere il pagamento di maggiori imposte per il venir meno dei presupposti previsti per le agevolazioni fiscali. A riguardo si veda A. Fatarella e F.M. Silvetti., *Riforma del Terzo settore e controlli sugli enti non profit*, in *Il Fisco* 2018, p. 252.

¹⁶⁵ Titolo V - Codice del Terzo Settore (D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117) *Di particolari categorie di enti del terzo settore*: Capo I (artt. 32-34) – *Delle organizzazioni di volontariato*, Capo II (artt. 35-36) – *Delle associazioni di promozione sociale*, Capo III (artt. 37-39) – *Degli enti filantropici*, Capo IV (art. 40) – *Delle imprese sociali*, Capo V (art. 41) - *Delle reti associative*, Capo VI (artt. 42-44) – *Delle società di mutuo soccorso*

¹⁶⁶ In questo passaggio il Legislatore si riferisce alla possibilità che vi siano delle organizzazioni complesse e associazioni di associazioni.

¹⁶⁷ Tale articolo si rammenta essere inerente alla definizione e tassativa elencazione delle attività di interesse generale per il perseguimento, in assenza di scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. A riguardo oltre che il testo degli articoli 5 e 32 del Codice del Terzo settore si rimanda anche a quanto esposto nel già citato M. A. Doddi, *La riforma del Terzo Settore - aspetti giuridici e organizzativi*, *Quaderni Del Volontariato n.1*, CSV Foggia, edizione settembre 2020, pp. 63-66.

Sulla base di quanto era stato precedentemente disposto dalla L. 266/1991, l'attività delle Odv dovrà essere esercitata con prevalenza delle prestazioni di volontari; tuttavia, sarà assumere lavoratori dipendenti o usufruire delle prestazioni di lavoratori autonomi, o di altra natura, al solo fine del funzionamento regolare dell'organizzazione, ovvero nei limiti necessari a qualificare o specializzare l'attività svolta. A questa disciplina il nuovo Codice fissa un preciso limite relativo al numero di lavoratori impiegati che non potrà essere superiore al 50% del numero di volontari¹⁶⁸. Inoltre, resta vigente la regola per cui l'attività di interesse generale prestate potranno essere retribuite solo attraverso il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate¹⁶⁹.

In merito alla governance, il Codice del Terzo settore all'articolo 34 definisce come gli amministratori debbano essere scelti tra gli associati e come non debbano trovarsi nelle condizioni di ineleggibilità e decadenza previste dall'articolo 2382 del Codice civile¹⁷⁰. Logicamente anche a questi non potrà essere corrisposto alcun tipo di compenso, se non il solo rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate.

Per quanto riguarda la nuova disciplina delle associazioni di promozione sociale, sostitutiva di quanto previsto dalla Legge n. 383/2000, il Legislatore muovendosi su quanto previsto per le Odv, all'articolo 35, indica come esse siano enti del Terzo settore aventi la forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, e costituite da non meno di sette persone fisiche o tre Aps per lo svolgimento di una o più attività di interesse generale di cui all'art. 5, a favore dei propri associati, di loro familiari, o di terzi. Anche per queste è previsto il preciso limite di ammissibilità come associati non superiore al 50% per altri ETS o enti senza scopo di lucro. Parimenti, per esse resta valida la regola per cui qualora il numero di associati diventasse inferiore a sette, sarebbe concesso un anno per integrare la differenza numerica trascorso il quale avverrebbe la cancellazione dal RUNTS.

Il Legislatore, al secondo comma dell'articolo 35, ha però indicato specifiche fattispecie non rientranti all'interno della categoria, ossia: *«i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e*

¹⁶⁸ A riguardo si rimanda al dispositivo dell'articolo 33, comma 1, del Codice del Terzo settore. Additivamente a tale limite, l'articolo al secondo comma definisce anche che le Odv potranno trarre le risorse economiche per il funzionamento e lo svolgimento della propria attività da diverse fonti, quali quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali e attività di raccolta fondi e attività diverse.

¹⁶⁹ Fatta eccezione per i casi in cui tali attività siano svolte in maniera secondarie e strumentale secondo i limiti definiti per le attività diverse (di cui all'art. 6)

¹⁷⁰ Dispositivo dell'art. 2382 del Codice civile *«Non può essere nominato amministratore, e se nominato decade dal suo ufficio, l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato ad una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi».*

discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale».

In accordo con quanto previsto dalla disciplina precedente, viene riconfermato l'obbligo per l'ente di esercitare l'attività volontaria in maniera prevalente e non remunerata, con la possibilità però di assumere lavoratori dipendenti e usufruire di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura qualora necessario per lo svolgimento di attività di interesse generale e perseguimento delle finalità. Anche per questa categoria di enti il Legislatore fissa il limite non superiore al 50% per l'impiego di lavoratori rispetto al numero di volontari, aggiungendovi altresì anche quello del 5% del numero degli associati¹⁷¹.

In ultima istanza, si ritiene utile fornire un utile tabella per confrontare la nuova disciplina prevista per organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, di cui si è appena parlato, nel tentativo di dare evidenze degli aspetti comuni e di divergenza dei vari dispositivi del Codice.

Denominazione	“Organizzazione di volontariato” ovvero “ODV”	“Associazione di promozione sociale” ovvero “APS”
Forma giuridica	Associazione riconosciuta o non riconosciuta	Associazione riconosciuta o non riconosciuta
Numero minimo associati	7 persone fisiche o 3 Odv: possono partecipare altri ETS o enti senza scopo di lucro e in numero non superiore al 50% del numero di Odv	7 persone fisiche o 3 Aps: possono partecipare altri ETS o enti senza scopo di lucro e in numero non superiore al 50% del numero di Aps
Attività	Svolta a favore di terzi e attraverso prestazione di volontari e associati in maniera prevalente	Svolta a favore di associati, loro familiari o terzi e attraverso prestazione di volontari e associati in maniera prevalente
Risorse umane	Possibilità di attivare rapporti di lavoro retribuito (dipendente, autonomo o di altra natura) solo quando <i>«necessario ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità»</i> . Numero di lavoratori non superiore al 50% del numero di volontari.	Possibilità di attivare rapporti di lavoro retribuito (dipendente, autonomo o di altra natura) solo quando <i>«necessario ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità»</i> . Numero di lavoratori non superiore al 50% del numero di volontari o del 5% del numero di associati

¹⁷¹ Anche per la disciplina delle associazioni di promozione sociale si rimanda a quanto definito dal Codice del Terzo settore ai dispositivi degli articoli 35 e 36, e a quanto presente in M. A. Doddi, *La riforma del Terzo Settore - aspetti giuridici e organizzativi, Quaderni Del Volontariato n.1*, CSV Foggia, edizione settembre 2020, pp. 71-74.

2.3 La fiscalità degli enti del Terzo settore

Il terzo paragrafo di questo secondo capitolo dedicato al Codice del Terzo settore si propone di tracciare una panoramica sugli aspetti fiscali relativi delle nuove figure degli enti del Terzo settore.

A tal proposito, si è deciso di articolare il seguente paragrafo in diverse sezioni in modo tale da descrivere, in prima battuta, il contesto normativo ottenuto dai vari interventi legislativi regolanti la fiscalità degli enti non profit prima dell'avvento della riforma del Terzo settore, per poi, invece, concentrarsi con maggiore attenzione sulle novità introdotte dal Codice. Tale paragrafo intende trattare a grandi linee gli ambiti di intervento della nuova disciplina fiscale degli ETS, in particolare, i vari riflessi di questa in materia di imposte sui redditi e di quanto previsto dal TUIR, oltre che imposte indirette e tributi locali. Nella stesura ci si è inoltre impegnati nel descrivere nella maniera più efficace e concisa possibile il carattere della commercialità e non commercialità dell'ente, studiandolo sia in relazione agli enti senza finalità di lucro e quanto definito dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi, sia rispetto a quanto diversamente previsto per gli enti del Terzo settore e dal Codice loro dedicato.

In conclusione, si è ritenuto opportuno riportare l'attenzione del lettore sul regime fiscale di favore previsto per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, oltre che riassumere brevemente le agevolazioni riguardanti le erogazioni liberali destinate agli enti iscritti al RUNTS e regolati dalle disposizioni del CTS.

2.3.1 Cenni storici sul regime precedentemente adottato

Come già anticipato nella stesura del presente elaborato, i bisogni sociali dei cittadini, insoddisfatti da quanto offerto da Stato e dal Mercato, rappresentarono terreno fertile per lo sviluppo di realtà non aventi finalità lucrative e aventi scopi assistenziali e di benessere sociale che il sistema di *welfare* statale non era riuscito a garantire¹⁷². Gli enti no profit, espressione dell'allora ancora indefinito Terzo settore e adottanti differenti vesti giuridiche, erano parzialmente disciplinati da un intrecciato e frastagliato sistema di leggi speciali che aveva creato un cosiddetto "groviglio legislativo" rimasto in vigore fino al 1997.

In questo contesto intricato di leggi speciali si rese necessario l'intervento unificatore e

¹⁷² Riguardo a tale condizione si rimanda a quanto esposto nel primo capitolo in merito alla storia del Terzo settore e alla posizione di F. Salinas, *La nuova disciplina tributaria degli enti non profit: il D.lgs. 460/1997*, *Obiter Dictum Electronic Law Journal*, Unitn 1998. Questi riporta come il contesto in cui si inserì il decreto sulle ONLUS fosse caratterizzato dai fallimenti di Stato per quanto attiene alle soddisfazioni dei bisogni legati alla sfera personale dei cittadini e ai fallimenti del Mercato per l'inadeguata allocazione efficiente delle risorse.

coordinatore in virtù di nuova visione del diritto legato alla personalità della fattispecie in esame, piuttosto che correlato alla territorialità¹⁷³. Additivamente a ciò, si inserì il nuovo quanto cruciale ruolo degli enti non profit, ormai non più mere organizzazioni economiche marginali surrogate ai settori di Stato e Mercato, ma piuttosto realtà agenti come vere e proprie aziende¹⁷⁴. L’emanazione del decreto legislativo n. 460 del 4 dicembre 1997, “Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale”, venne raggiunta dopo anni di dibattiti in cui venne istituita¹⁷⁵ la Commissione per la riforma del Terzo settore, presieduta dal più volte citato economista Stefano Zamagni e composta da brillanti e rinomati docenti universitari, dirigenti ministeriali, tecnici e professionisti¹⁷⁶. La nuova disciplina per le ONLUS per un ventennio ha tentato di ricondurre le differenti espressioni realtà dell’intricato mondo no profit sotto una categoria comune regolata da una disciplina omogenea e unificante che, tuttavia, si concretizzò nell’indesiderato effetto di attrarre molti enti non lucrativi aspiranti di essere assoggettati alla disciplina di favore prevista per le ONLUS per godere del suo carattere da molti definito premiale.

Il decreto permetteva agli enti soddisfacenti determinati requisiti di poter godere di quanto previsto qualora individuati come enti non commerciali o ONLUS, con particolare riguardo verso il beneficio dell’esclusione dalla determinazione dell’imponibile dei redditi generati da attività di tipo commerciale, noto come “regime di decommercializzazione”. Secondo la disciplina delle ONLUS, infatti, si considerava che l’attività dell’ente senza scopo lucro perseguente finalità di utilità sociale avvenisse attraverso modalità non commerciali, indipendentemente dal fatto che questo lo fossero effettivamente. Questa presunzione di non commercialità assoggettava così anche attività oggettivamente commerciali alla disciplina di favore prevista per le attività non commerciali, comportando la conseguente esclusione dei redditi generati dall’imponibile.

¹⁷³ A riguardo, oltre alla già menzionata posizione dell’economista Stefano Zamagni, il quale ha presieduto la Commissione ministeriale per la riforma del non profit, si rimanda anche a G. Tabet, *Verso una nuova fiscalità del terzo settore*, in *Non Profit*, Meridiana 1997, n. 28 p. 69, e a quanto richiamato in merito al criterio di “personalità” in L. Castaldi, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino 1996.

¹⁷⁴ A. Santuari, *Le Onlus, Profili civili, amministrativi e fiscali*, Padova 2007, p. 198.

¹⁷⁵ Sotto il Governo Dini, secondo e ultimo governo delle XII legislatura e cinquantunesimo esecutivo della Repubblica italiana in carica dal 17 gennaio 1995 al 18 maggio del 1996, e con Augusto Fantozzi Ministro delle finanze.

¹⁷⁶ F. Salinas, *La nuova disciplina tributaria degli enti non profit: il D.lgs. 460/1997*, op. cit., con il Governo Dini già nel dicembre del 1995 era stato approvato un disegno di legge, il quale però decadde a causa dello scioglimento delle camere. Solo sotto il successivo governo Prodi la Commissione per la riforma del Terzo settore ricominciò ad operare riprendendo quanto previsto dal disegno di legge. Nella Legge Finanziaria valida per il 1997, ossia la Legge 662/1996, si fissò un obiettivo riguardante la duplice emanazione di un decreto inerente alla nuova disciplina degli enti non commerciali e delle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS), e un altro volta alla determinazione dei caratteri di un organismo di controllo di nuova creazione.

Prima dell'entrata in vigore di quanto previsto dal D.lgs. 460/1997 regolante le ONLUS, il Testo Unico delle Imposte sul Reddito di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 si era incaricato di tracciare la disciplina tributaria di diritto comune, in particolare esplicitando e distinguendo gli enti commerciali e non commerciali. A fondamento di tale dicotomia vi era quanto previsto dall'articolo 87 dello stesso TUIR sui soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società¹⁷⁷. L'allora articolo 87 – oggi articolo 73 per effetto della riforma del 2004 – inquadra come enti non commerciali una categoria residuale derivante da “un'interpretazione ex adverso” dell'articolo, composta da enti pubblici o privati diversi dalle società residenti nel territorio dello Stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. La ratio distintiva alla base della legislazione tributaria si basa unicamente sul fatto che il soggetto svolga o meno una delle attività di cui all'articolo 55 del TUIR¹⁷⁸ riguardante le attività producenti reddito d'impresa, ritenendo irrilevanti per la definizione del carattere commerciale la natura pubblica o privata, l'assenza di finalità lucrative e lo svolgimento di attività di interesse generale¹⁷⁹.

Il risvolto pratico di tale definizione risulta chiaro e si concretizza nel fatto che per il Tuir si considerano enti commerciali quelli che oggettivamente producono redditi di impresa attraverso l'esercizio prevalente o esclusivo di attività commerciali, mentre sono considerati non commerciali quelli non costituiti per svolgere attività commerciali e non generanti alcun reddito in maniera prevalente dall'esercizio di tali attività.

L'identificazione delle attività statutariamente previste, o effettivamente esercitate come commerciali o non commerciali, si è però distinta per la presenza di diverse fattispecie a cavallo tra le due categorie che per anni hanno richiesto interventi delucidatori mediante risoluzioni tributarie e sentenze di Commissioni tributarie e Cassazioni, al fine di identificare tali attività e qualificare l'ente come commerciale o non commerciale¹⁸⁰.

¹⁷⁷ Tra i soggetti passivi dell'aliquota d'imposta Ires (pari al 24%) definiti dall'allora articolo 87, ora divenuto articolo 73, si rammentano: società di capitali (società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata), società cooperative e di mutua assicurazione, enti pubblici e privati diversi da società, aventi per oggetto esclusivo o principale attività di tipo commerciale, oltre che società ed enti di ogni tipo non residenti nel territorio dello Stato.

¹⁷⁸ L'art. 55 TUIR definisce, al comma 1, che: «Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c.», e al comma 2 che devono considerarsi attività d'impresa pure «le attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi».

¹⁷⁹ Tale articolo inquadra la non commercialità dell'ente in relazione alla presenza in base a legge, atto costitutivo o statuto di avere ad oggetto esclusivo o principale dell'attività svolta un complesso di attività di tipo non commerciale. A riguardo si veda la posizione di Luca Gori, *La disciplina fiscale* in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, op.cit., pp. 124-125.

¹⁸⁰ A riguardo si ritiene opportuno menzionare la risoluzione ministeriale n. 12/0166 del 15 ottobre 1994 e quella n. 210/E del 22 ottobre 1997 sulla somministrazione di cibi e bevande nei circoli ricreati, quella n. 141/E del 4 giugno 2009 riguardo l'accesso gratuito agli immobili per gli associati, oltre che le sentenze della Cassazione n.

Additivamente a tali difficoltà si è inserita la particolare situazione in cui all'interno dell'atto costitutivo o statuto fosse previsto l'esplicitamento di più attività, di cui solo una parte di natura non commerciale; in tal caso, alla luce delle delucidazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 124/E del 12 maggio 1998¹⁸¹, al fine di qualificare l'ente come non commerciale occorrerà «fare riferimento all'attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipizza l'ente medesimo»¹⁸².

Tra le novità introdotte dal D.lgs. 460/1997, spicca sicuramente quanto previsto dall'articolo 4 sul "Regime forfetario di determinazione del reddito" che ha introdotto l'articolo 109-bis (oggi art. 145) all'interno del TUIR dettando il nuovo "Regime forfetario degli enti non commerciali". Secondo tale articolo, il reddito d'impresa generato dovrà essere calcolato ai fini della determinazione dell'imponibile attraverso l'applicazione forfetaria di un coefficiente di redditività sui ricavi, nei modi illustrati dalla tabella che segue¹⁸³:

Categoria di attività	Ammontare dei ricavi	Coefficiente
Attività di prestazione di servizi	Fino a € 15.493,70	15%
	Da € 15.593,70 a € 309.874,14	25%
Altre attività	Fino a € 25.822,24	10%
	Da € 25.822,84 a € 516.456,90	15%

7740/1987, n. 3845/1988, n. 4050/1990 e n. 9395/1995 riguardanti i servizi delle case di cura e di ricovero per gli anziani.

¹⁸¹ Tale Circolare fornisce chiarimenti riguardo le innovazioni che il D.lgs. 460/1997 ha introdotto riguardo la disciplina degli enti non commerciali, in maniera da garantire una comune e uniforme interpretazione del tema dai vari Uffici interessati. Il testo di tale Circolare è reperibile al seguente sito web <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getPrassiDetail.do?id={DF693B79-0FDE-4939-B0D4-F1C2D3E65AF2}>

¹⁸² La stessa Circolare n. 124/E del 12 maggio 1998 prosegue riassumendo come «Se l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari è non commerciale, l'ente deve annoverarsi fra quelli non commerciali, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'imposta sul valore aggiunto e, conseguentemente, deve essere rispettivamente assoggettato alla disciplina recata dal Titolo II, Capo III, del T.U.I.R. e dall'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 nonché alla disciplina contabile prevista per tale categoria di enti. Diversamente, l'ente, ancorché dichiarare finalità non lucrative, è considerato ente commerciale quando l'attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici è di natura commerciale. La definizione di ente commerciale risultante dal riformulato comma 4 dell'art. 87 del T.U.I.R. deve, tuttavia, essere confrontata con la previsione dell'art. 6 del decreto legislativo n. 460 del 1997 concernente la perdita della qualifica di ente non commerciale».

¹⁸³ Si ritiene utile evidenziare che al fine del corretto calcolo dell'imponibile, al valore ottenuto tramite l'applicazione del coefficiente di redditività al rispettivo ammontare di ricavi, andranno sommate anche eventuali plusvalenze patrimoniali ex art. 86 TUIR, sopravvenienze attive ex art. 88 TUIR, dividendi e interessi ex art. 89 TUIR e proventi immobiliari ex art. 90 TUIR. Inoltre, si rammenta che le soglie di ricavi contenute all'interno della tabella solo la traduzione in euro di quanto previsto in lire dal dispositivo dell'articolo 175 TUIR, di seguito riportato: «a) attività di prestazioni di servizi: 1) fino a lire 30.000.000, coefficiente 15 per cento; 2) da lire 30.000.001 a lire 360.000.000, coefficiente 25 per cento; b) altre attività: 1) fino a lire 50.000.000, coefficiente 10 per cento; 2) da lire 50.000.001 a lire 1.000.000.000, coefficiente 15 per cento».

L'articolo specifica, inoltre, che nel caso in cui dovesse configurarsi il contemporaneo svolgimento di entrambe le tipologie di attività si dovrà adottare il coefficiente dell'attività prevalente qualora gli ammontari possano essere distinti e, in mancanza di ciò, dovrà adottarsi quello relativo alla prestazione di servizi¹⁸⁴. Il TUIR specifica, infine, come tale regime è opzionale ed esercitabile in sede di dichiarazione dei redditi, e ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta in cui si esercita tale opzione fino a quando non è revocata e comunque per un triennio¹⁸⁵.

2.3.2 Il carattere commerciale e non commerciale

A nostro avviso, una volta definite le applicazioni previste dal TUIR congiuntamente alle innovazioni apportate dal D.lgs. 460/1997 in materia di imposte sui redditi, risulta opportuno quanto necessario approfondire ulteriormente la dicotomia riguardante enti commerciali e non commerciali alla luce del nuovo differente trattamento fiscale introdotto dal Codice del Terzo settore¹⁸⁶.

Innanzitutto, occorre evidenziare come la riforma fiscale del Terzo settore parta dall'assunto per cui tutti gli enti non profit non possono essere ricondotti ad una unica, indistinta e grossolana categoria tributaria, come venne fatto con le ONLUS, ma bensì debbano essere tutelati e rispettati nelle loro differenti sfaccettature e caratteristiche attraverso una coerente disciplina inserita all'interno di un coordinato sistema legislativo¹⁸⁷. In particolare, la nuova fiscalità

¹⁸⁴ Al contrario della presunzione pervista dall'art. 18 del D.P.R. 600/1973, il quale, in mancanza dell'annotazione di precisi ammontari distinti, presume prevalenti i ricavi derivanti dalle altre attività.

¹⁸⁵ La revoca viene effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi e ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta in cui si presenta la dichiarazione, come stabilito dal comma 4 dell'art. 145 TUIR.

¹⁸⁶ Sono proprio i vari decreti riformanti il Terzo settore, infatti, ad aver permesso di riordinare il frastagliato sistema di tassazione degli enti non profit, il quale era ispirato a criteri di premialità e a forme di esenzione che spesso prescindono e non seguono logiche di coerenza sistematica relativamente al diritto interno ed eurounionale. Si veda la posizione di Gabriele Sepio, avvocato e segretario generale della Fondazione Terzjus (Osservatorio di Diritto del terzo settore, della filantropia e dell'impresa sociale) in *Dal non profit a Terzo settore Una riforma in Cammino: 2° rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia*, Editoriale Scientifica, Terzjus Report 2022, pp. 85 e ss.

¹⁸⁷ Come contenuto nel Report Terzjus 2022: «I decreti di riforma del Terzo settore sono partiti, dunque, dalla necessità di assegnare alle varie branche del diritto il proprio ruolo naturale per garantire un quadro sistematico coerente. Al diritto civile il compito di regolare le varie fattispecie consentendo di inquadrare i modelli organizzativi degli enti in categorie ben precise idonee ad identificare le diverse qualifiche giuridiche nell'ambito del Terzo settore, oggi coincidenti prevalentemente ma non esclusivamente con le sezioni del Runt. Al diritto tributario quello di determinare la capacità economica prodotta dagli enti e selezionare il relativo trattamento fiscale scegliendo quando rinunciare al prelievo a fronte di un interesse superiore legato alla matrice sussidiaria dell'attività svolta e quando, invece, assoggettare a tassazione i redditi prodotti seguendo regole di coerenza con le logiche di mercato e con la disciplina eurounionale poste a tutela della libera concorrenza. Insomma, il tempo in cui la fiscalità di vantaggio per il non profit era concepita come un favor inamovibile ispirato a logiche di consenso dovrebbe ormai essere superato unitamente alla tradizionale concezione, spesso diffusa tra gli operatori

riguarda l'applicazione delle nuove disposizioni fiscali sulla base di parametri idonei a qualificare gli enti che fiscalmente rientrano o meno nella sfera della commercialità, comportando in tal maniera un alleggerimento del carico fiscale dell'intero settore, riconoscendone opportunamente gli ambiti di decommercializzazione delle varie attività svolte dagli enti del Terzo settore.

Dopo tale premessa introduttiva si procede quindi con la descrizione della tassazione e delle scelte degli ETS relativamente alla commercialità e non commercialità.

Il sopra citato art. 73 del TUIR aveva trattato tale distinzione per quanto attiene agli enti diversi da quelli del Terzo settore¹⁸⁸, per i quali, invece, si era già anticipata un'attività di riordino della disciplina per definire il ruolo dell'ente non commerciale e i trattamenti fiscali ad esso riservati nella futura disciplina del nuovo CTS¹⁸⁹.

La disciplina del D.lgs. 460/1997 aveva precisato come l'oggetto esclusivo o principale dovesse essere inteso come «attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto». La seconda parte del decreto aveva inoltre introdotto le figure delle Organizzazioni non lucrative ad Utilità sociale (ONLUS), ossia entità riconosciute unicamente ai fini tributari e per cui erano previste agevolazioni di favore per il loro scopo solidaristico¹⁹⁰.

del non profit, secondo cui all'assegnazione di forme di fiscalità di vantaggio non debbano corrispondere precisi obblighi di trasparenza e rendicontazione».

¹⁸⁸ Come già descritto, il TUIR aveva ricondotto la qualifica di ente non commerciale alla natura dell'attività essenziale svolta per realizzare gli scopi primari, definendo come se tale attività fosse stata una di quelle di cui all'art. 55 TUIR riguardanti le attività generanti reddito d'impresa, si sarebbe stati in presenza di un ente commerciale.

¹⁸⁹ Con l'avvento della riforma del Terzo settore di cui alla Legge Delega 106/2016, tra i vari obiettivi prefissati, vi era quello di pronunciarsi espressamente circa il riordino e armonizzazione della disciplina tributaria e delle forme di vantaggio. Più specificamente, all'articolo 9 comma 1 lettera a), si erano annunciati una «*revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente*» oltre che «*l'introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, del divieto di ripartizione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e dell'impatto sociale delle attività svolte dall'ente*». Tuttavia, tale proposito non venne soddisfatto e il seguente D.lgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore) mantenne inalterate le delucidazioni e le precisazioni circa la dialettica tra enti commerciali e non commerciali, prevedendo che seppur civilisticamente gli enti avrebbero potuto iscriversi al RUNTS rispondendo a tutti i requisiti del caso e venendo a configurarsi come enti del Terzo settore (ETS), fiscalmente sarebbe rimasta valida la distinzione in enti commerciali e non commerciali per il Terzo settore, prevedendo che le attività di interesse generale potessero svolgersi anche secondo caratteri commerciali.

¹⁹⁰ Tale trattamento fiscale di favore era visto come premio riservato a quelle forme associative operanti nell'interesse della collettività e a favore dei più svantaggiati, oltre che per uniformare tutte le organizzative aventi diversa natura, ma le medesime finalità. Riguardo tale passaggio si condivide la posizione di G. Tabet, *Profili soggettivi della fattispecie*, in *Il Fisco* 1998, p. 2888, in cui chiarisce come si intendesse «*salvaguardare l'identità della causa solidaristica, preservandola da pericolose commistioni con quella lucrativa o mutualistica*». Ovviamente per tali ONLUS non potevano essere concesse agevolazioni solo in forza del loro scopo, ma sarebbe stato opportuno valutarne anche le finalità attraverso cui sarebbe stato perseguito, poiché questo, com'è facilmente intuibile, avrebbe portato alla comparsa di un innumerevole numero di associazioni aventi finalità opportunistiche e attività commerciali, ma adottanti la forma di ONLUS con i relativi vantaggi fiscali.

Le ONLUS erano, infatti, considerate enti non commerciali *ope legis* e in quanto tali era riconosciuto un regime fiscale di favore in forza del solo elemento soggettivo circa le finalità di utilità sociale perseguite, prescindendo dalla natura dell'attività svolta. Per queste era, infatti, prevista una decommercializzazione *fictio iuris* riguardante l'art. 150 del TUIR¹⁹¹, basata sulla presunzione che attività oggettivamente di carattere commerciale dovessero considerarsi non commerciali *ex lege* da un punto di vista fiscale, e conseguentemente irrilevanti per il calcolo del reddito d'impresa costituente la base imponibile da assoggettare a tassazione.

Con l'avvento della riforma del Terzo settore, e sulla base di quanto anticipato nella Legge Delega, molti avevano ritenuto scontato l'avvio di una fase di "traghetamento"¹⁹² della disciplina ONLUS estesa a tutti gli ETS, ma così non fu. Il nuovo Codice del Terzo settore abrogò, infatti, totalmente la disciplina prevista dal D.lgs. 460/1997 introducendo una nuova normativa *ex novo* incentrata sulla distinzione tra enti commerciali e non commerciali seguendo una ratio basata su criteri quantitativi oggettivi¹⁹³.

L'epicentro della fiscalità del Terzo settore è individuabile all'articolo 79 "Disposizione in materia di imposte sui redditi del nuovo Codice di cui al D.lgs. 117/2017"¹⁹⁴.

Al primo comma viene ribadito come tutti gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese

¹⁹¹ Si veda quanto contenuto nella Sezione II "Disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)" del D.lgs. 460/1997, in particolare l'articolo 12 "Agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi" introducendo l'articolo 111-ter "Organizzazioni non lucrative di utilità sociale" all'interno del TUIR, in cui si disponeva che «1. Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale. 2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile».

¹⁹² A riguardo si riporta la posizione del tributarista Alessandro Mazzullo nel già menzionato A. Mazzullo, *Il Nuovo Codice del Terzo Settore. Profili civilistici e tributari* (d.lgs. 3 luglio 2017, n.117), op.cit., p. 221, in cui afferma che «l'impressione iniziale, desumibile in base agli incerti criteri di delega, era invece quella di un traghetamento verso un regime che replicasse le caratteristiche innovative della disciplina delle ONLUS, estendendola a tutti gli ETS, seppure rimodellandone radicalmente il contenuto, dall'interno».

¹⁹³ Da ciò, l'ente del Terzo settore si vide riconosciuta la possibilità di svolgere le attività di interesse generale (di cui all'art. 5 CTS) seguendo i criteri tipici dell'azienda e realizzandole anche mediante attività aventi carattere commerciale. Tuttavia, in tal caso, a differenza di quanto previsto per gli enti esercitanti le attività di interesse generale in forma non commerciale, si sarebbe applicato un differente trattamento fiscale, nonostante dal punto di vista civilistico entrambi sarebbero stati parimenti inquadrati come ETS. Come ribadisce Gabriele Sepio nel già citato Terzjus Report 2022 sul diritto del Terzo settore: si crea una situazione inversa dove la qualificazione dell'ente non profit avviene sotto la lente del diritto tributario che ne definisce la dimensione fiscale nei suoi aspetti e connotazioni, e non essendoci appunto un'adeguata base civilistica disciplinante l'ente, assume una rilevanza unitaria.

¹⁹⁴ La filosofia alla base della nuova disciplina dettata per il Terzo settore, oltre che rendere la disciplina applicata agli enti nazionali compatibile e in linea con quella europea, mira a limitare l'esborso in termini di spesa fiscale prevedendo appunto che la decommercializzazione senza limiti prevista per le ONLUS venga sostituita da una serie di nuovi e diversi limiti quantitativi precisamente fissati e previsti per le attività di cui all'art. 79, 84 e 85 del CTS.

sociali, debbano applicare quanto contenuto in esso oltre che quanto previsto dal TUIR¹⁹⁵.

Al secondo comma viene, invece, dettata la reale disciplina circa le attività di interesse generale svolte dall'ente che si considereranno aventi natura non commerciale qualora svolte in maniera gratuita e con forme di corrispettivo non superiori ai costi effettivi¹⁹⁶.

Additivamente a tale previsione, il comma 2-bis sancisce anche come queste attività possano considerarsi non commerciali qualora, per non più di due periodi d'imposta consecutivi, i ricavi non superino di oltre il 5% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta¹⁹⁷.

Tale definizione di commercialità è da applicarsi anche ad attività accreditate e convenzionate con l'Unione europea, con amministrazioni pubbliche nazionali o straniere, o con altri organismi pubblici di diritto internazionale¹⁹⁸.

Alla base della distinzione circa natura commerciale o non commerciale di un ETS, deve essere riservato particolare riguardo allo studio singole attività di interesse generale da questo svolte. Infatti, proprio tale aspetto appare spesso critico, poiché non è sempre chiaro e immediato ricollegare l'appartenenza dell'attività di interesse generale svolta a una precisa categoria del tassativo elenco di cui all'art. 5 del CTS¹⁹⁹.

Il Codice e la sua azione riformatrice promuovono la nuova figura degli ETS: una precisa categoria di enti "incasellata"²⁰⁰ all'interno dello storico binomio enti commerciali - enti non

¹⁹⁵ Alle imprese sociali sono specificamente destinate le disposizioni fiscali previste dal decreto legislativo del 3 luglio 2017 n. 112, "Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106".

¹⁹⁶ Articolo 79, comma 2, del CTS: «2. Le attività di interesse generale di cui all'articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l'Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento». Tale passaggio rappresenta la «decommercializzazione delle attività di interesse generale svolte a titolo gratuito».

¹⁹⁷ Articolo 79, comma 2-bis, del CTS: «2-bis. 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». Tale comma è stato inserito dall'art. 24-ter comma 3 del D.L. 23 ottobre 2018 n. 119 "Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria", convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2018, n. 136. Come riporta la Relazione illustrativa del Decreto correttivo n. 105/2018, infatti, tale margine consente di gestire l'ente con maggiore flessibilità e senza correre il rischio che lievi profitti potessero incidere sulla qualifica dell'ETS comportandone la perdita della non commercialità. Sul tema si esprimerà anche la Circolare CNDCEC, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative*, aprile 2019, p. 60, in cui si afferma che «in caso di margini positivi per due volte consecutive e nei limiti della percentuale di tolleranza, l'attività non perderà la sua natura non commerciale, dovendo nuovamente, per almeno un periodo d'imposta, soddisfare il criterio base di non commercialità (comma 2), svolgendo la sua attività dietro corrispettivi non superiori ai costi effettivi».

¹⁹⁸ A riguardo, oltre che il dispositivo del citato art. 79, si veda anche Luca Gori, *La disciplina fiscale* in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, op.cit., pp. 126-127.

¹⁹⁹ Spesso, infatti, un'attività svolta da un ETS potrebbe ricadere in più fattispecie definite dalle lettere dell'elenco a causa delle variegata e multiformi modalità di intervento di tali enti nel Terzo settore.

²⁰⁰ Si veda A. Mazzullo, *Il Nuovo Codice del Terzo Settore. Profili civilistici e tributari (d.lgs. 3 luglio 2017, n.117)*, op.cit., pp. 224-225.

commerciali. Se, infatti, civilisticamente prevale una visione dell'ETS basata sull'espletamento di attività perseguenti finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, andando ad indagare e premiare, attraverso l'attribuzione di tale qualifica, l'elemento soggettivo dell'attività dell'ente, tributariamente, invece, i riflessi fiscali sono ricondotti all'elemento oggettivo della prevalenza o meno dei ricavi di tipo commerciale²⁰¹.

Al comma 5, l'art. 79 stabilisce che gli ETS svolgenti in maniera esclusiva o prevalente attività di interesse generale sono da considerarsi ETS commerciali, nel medesimo periodo d'imposta, quando i proventi delle attività di cui all'art. 5 svolte in forma d'impresa e delle attività diverse di cui all'art. 6²⁰², superano le entrate derivanti da attività non commerciali (contributi, sovvenzioni, liberalità quote associative, proventi da attività decommercializzate *et similia*)²⁰³. Qualora si riuscisse ad ottenere a tale qualifica si potrebbe godere di agevolazioni previste dal Titolo X e determinare il reddito soggetto ad imponibile secondo il sistema del cumulo delle fonti di reddito, come nel caso delle persone fisiche²⁰⁴.

In ultima istanza, l'articolo 79 al sesto comma dispone anche che debbano considerarsi non commerciali tutte quelle attività che l'ETS svolge nei confronti dei propri associati, dei loro familiari e conviventi «*in conformità con le finalità istituzionali dell'ente*». Viceversa, qualora queste venissero effettuate a fronte del versamento di uno specifico contributo, si dovranno

²⁰¹ Da ciò ne consegue che due enti aventi il medesimo ammontare di ricavi commerciali, potrebbero essere sottoposti ad un differente trattamento in forza della diversa qualifica riservata loro e dipendentemente dalla prevalenza o meno della commercialità sul totale dei ricavi (art. 79 comma 5). Si potrebbe verificare anche che un ETS, avente un ammontare di ricavi commerciali molto superiore rispetto a quelli di un altro ETS di più piccole dimensioni, potrebbe risultare un ETS non commerciale se tali maggiori ricavi commerciali non fossero prevalenti rispetto alle altre attività; e l'ente di minori dimensioni potrebbe essere inquadrato come ETS commerciale, nonostante l'ammontare di ricavi notevolmente inferiore rispetto al primo, qualora questi fossero prevalenti rispetto alle entrate.

²⁰² Ad eccezione delle attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto di criteri fissati art. 6 del CTS.

²⁰³ Dispositivo dell'art. 79, comma 5, del CTS: «5. Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 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. Independentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali, intendendo per queste ultime 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, lettera b), tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali».

²⁰⁴ È facilmente intuibile quindi quanto risulterà di fondamentale effettuare una corretta e adeguata valutazione prospettica riguardo il rapporto di prevalenza tra i proventi commerciali e quelli di natura non commerciale. Tale valutazione sarà infatti oggetto anche di un onere dichiarativo previsto dall'articolo 83, comma 3, del Codice del Terzo settore, poiché laddove l'ETS volesse concedere la possibilità ai propri donatori di usufruire di forme di deduzione e di detrazione tributariamente previste dal Codice, occorrerà una dichiarazione sulla natura non commerciale dell'ente stesso, al momento dell'iscrizione nel Registro Unico del Terzo settore. A riguardo si rimanda nuovamente a quanto presente in A. Mazzullo, *Il Nuovo Codice del Terzo Settore. Profili civilistici e tributari* (d.lgs. 3 luglio 2017, n.117), op.cit., pp. 229-230.

considerare aventi natura commerciale.

2.3.3 Imposte sui redditi

In materia d'imposte dirette il Legislatore ha deciso di riservare agli ETS non commerciali un particolare regime di favore per la determinazione dell'imponibile. Questo consiste sostanzialmente in un meccanismo derogatorio in capo alla possibilità da parte dell'ente non commerciale di applicare un coefficiente di redditività all'ammontare di ricavi conseguiti svolgendo, in modalità commerciali, attività di interesse generale e attività diverse. Il regime forfettario è opzionabile da parte di tutti gli ETS qualificabili come non commerciali sulla base di quanto previsto dall'art. 79 comma 5 del CTS. Tale regime opzionale di favore opera analogamente a quanto previsto dall'articolo 145 TUIR di cui si è già parlato precedentemente. Il coefficiente che l'ETS non commerciale potrà decidere di applicare sarà diverso a seconda dell'ammontare di ricavi e della tipologia di attività svolta, come illustrato dalla tabella seguente:

Categoria di attività	Ammontare dei ricavi	Coefficiente
Attività di prestazione di servizi	Fino a € 130.000	7%
	Da € 130.001 a € 300.000	10%
	Oltre € 300.000	17%
Altre attività	Fino a € 130.000	5%
	Da € 130.001 a € 300.000	7%
	Oltre € 300.000	14%

All'ammontare dei ricavi dovranno anche aggiungersi plusvalenze patrimoniali (art. 86 TUIR), sopravvenienze attive (art. 88 TUIR), dividendi e interessi (art. 89 TUIR) e proventi immobiliari (art. 90 TUIR).

Il secondo comma dell'art. 80 specifica che se l'ente esercita entrambe le tipologie di prestazioni bisognerà considerare la prevalenza se presente distinta annotazione, o, in caso contrario, presumere prevalenti quelle relative alla prestazione di servizi²⁰⁵.

L'opzione, spiega il terzo comma, andrà esercitata all'interno della dichiarazione dei redditi annuale e esplicherà i suoi effetti dall'inizio del periodo d'imposta in cui si è esercitata, fino alla revoca e per un triennio²⁰⁶.

²⁰⁵ Art. 80 comma 2, CTS: «Per gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi».

²⁰⁶ Art. 80 comma 3, CTS: «L'opzione di cui al comma 1 è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e

2.3.4 Imposte indirette e tributi locali

L'articolo 82 del Codice del Terzo settore riguarda la disciplina in materia di imposte dirette e tributi locali. In particolare, il quadro agevolativo si rivolge alle imposte sulle successioni e donazioni, ipotecaria e catastale, di registro, di bollo, sugli intrattenimenti, oltre che tributi locali, IRAP e tasse sulle concessioni governative²⁰⁷.

Al primo comma, come di consuetudine, il Legislatore ricorda che quanto disposto è destinato ad applicarsi a tutti gli ETS, comprese cooperative sociali e ad esclusione delle imprese sociali costituite in forma societaria, salvo per quanto contenuto ai commi 4 e 6 dell'articolo che si applicheranno a tutti gli ETS, imprese sociali incluse.

Il dispositivo prosegue quindi articolandosi in altri nove ulteriori commi (da comma 2 a comma 10) definendo le varie agevolazioni previste per le differenti tipologie di imposte indirette e tributi locali. È bene sottolineare, tuttavia, come tali forme agevolative non siano tutte introdotte *ex novo*, bensì siano trattamenti di favore già codificati all'interno dell'ordinamento italiano ai quali è destinata un'opera di ampliamento dei soggetti beneficiari. Il valore di tale articolo, infatti, non si basa su delle rivoluzionarie nuove esenzioni fiscali introdotte, ma piuttosto nell'attività unificatrice che ha permesso di raggruppare le agevolazioni per determinati soggetti presenti in differenti testi di legge e susseguitesi nel tempo, all'interno di un unico *corpus* normativo.

Come per i paragrafi precedenti, per rendere più fruibile e agevole la comprensione si riporta una tabella riepilogativa dell'intero quadro delle agevolazioni circa le imposte indirette e i tributi locali²⁰⁸:

Tipologia di imposta	Applicazione	Destinatari	Articoli CTS
Imposta successioni/donazioni	Esenzione su trasferimenti gratuiti	ETS ma non IS società	Art. 82, comma 2
Imposta ipotecaria e catastale	Esenzione su trasferimenti gratuiti	ETS ma non IS società	Art. 82, comma 2
Imposte di registro, ipotecaria e catastale	In misura fissa su atti costitutivi e modifiche statutarie ²⁰⁹	ETS ma non IS società	Art. 82, comma 3
Imposta di registro	Esenzione su modifiche	ETS ma non IS società	Art. 82,

comunque per un triennio. La revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata».

²⁰⁷ Si veda il paragrafo riguardante ETS ed Imposte indirette e locali (art. 82) presente all'interno di A. Mazzullo, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari* (D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117), op.cit., pp. 239-241.

²⁰⁸ Per comodità impresa sociale costituita in forma di società verrà abbreviato in "IS società".

²⁰⁹ Tale previsione rappresenta un elemento di novità per l'ordinamento italiano. In base a tale previsione, infatti, gli atti costitutivi e le modifiche statuarie, oltre che anche le operazioni straordinarie di fusione, scissione o trasformazione attuate da ETS o cooperative sociali (ad esclusione delle imprese sociali costituite in forma societaria) applicheranno in misura fissa le imposte di registro, ipotecaria e catastale.

	statutarie di adeguamento normativo		comma 3
Imposte di registro ipotecaria e catastale	In misura fissa su atti traslativi o costitutivi immobiliari a titolo oneroso	ETS incluse le IS	Art. 82, comma 4
Imposta di bollo	Documenti richiesti o prodotti	ETS ma non IS società	Art. 82, comma 5
Imposta municipale propria e tributi su servizi indivisibili	Esenzione su immobili non commerciali	ETS non commerciali	Art. 82, comma 6
Imposta su intrattenimenti	Esenzione su attività occasionali	ETS ma non IS società	Art. 82, comma 9
Tassa concessioni governative	Esenzione su atti e provvedimenti	ETS ma non IS società	Art. 82, comma 10

Fonte: A. Mazzullo, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari* (D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117), Giappichelli, Torino 2017, p. 240.

2.3.5 Il regime fiscale di Odv e Aps

Ad organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, il Legislatore ha invece inteso riservare il regime forfettario di cui all'art. 86 del Codice del Terzo settore.

Il regime di favore opera in maniera analoga a quanto previsto dall'art. 145 TUIR per gli enti non commerciali in generale, e dall'art. 80 CTS per gli ETS non commerciali. A differenza di questi però, tale regime prevede dei coefficienti di redditività più vantaggiosi, soprattutto per le organizzazioni di volontariato²¹⁰. Ai sensi del comma 1, tale determinazione forfettaria di favore si applica relativamente alle attività commerciali svolte da organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, nel limite di un determinato ammontare di proventi commerciali d'esercizio ragguagliati²¹¹. Come per i regimi precedenti se ne riporta una tabella illustrativa in modo da rendere più chiara e immediata la comprensione:

Tipologia di ente	Ammontare dei ricavi	Coefficiente
-------------------	----------------------	--------------

²¹⁰ Tali coefficienti sono previsti dal comma 3 dell'art. 86 CTS, di seguito riportato: «3. Le organizzazioni di volontariato che applicano il regime forfettario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti nei limiti di cui al comma 1 un coefficiente di redditività pari all'1 per cento. Le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfettario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti nei limiti di cui al comma 1 un coefficiente di redditività pari al 3 per cento».

²¹¹ Di seguito si riporta il dispositivo dell'articolo 86, comma 1, CTS: «1. Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale possono applicare, in relazione alle attività commerciali svolte, il regime forfettario di cui al presente articolo se nel periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 130.000 euro o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea in sede di rinnovo della decisione in scadenza al 31 dicembre 2019 o alla soglia che sarà eventualmente armonizzata in sede europea. Fino al sopraggiungere della predetta autorizzazione si applica la misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE».

Organizzazione di volontariato ODV	Fino € 130.000	1%
	Oltre € 130.000	Passa a regime, art. 80 CTS
Associazione di promozione sociale APS	Fino € 130.000	3%
	Oltre € 130.000	Passa a regime, art. 80 CTS

Ai sensi del comma 2 dell'art. 86 CTS, essendo un regime forfettario opzionale, le ODV e le APS intenzionate a goderne dovranno comunicarne l'adozione di tale regime in sede di dichiarazione annuale o di inizio.

Oltre ai vantaggi legati all'applicazione del coefficiente, il comma 5 dell'articolo, prevede che adottando il regime forfettario ODV e APS potranno essere esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, fermo restando l'obbligo di conservazione dei documenti ricevuti ed emessi²¹².

A differenza degli altri regimi, le ODV e le APS applicanti il regime forfettario di cui all'art. 86 CTS, come spiega il comma 8, non dovranno versare l'IVA²¹³ e saranno altresì esonerati da tutti gli obblighi di cui al D.P.R. 633/1972, «*ad eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti*».

Inoltre, potendo ODV e APS svolgere l'attività sia in forma commerciale che non commerciale e applicare il regime loro dedicato a prescindere dalla loro qualificazione, si aprono quindi cinque diversi scenari possibili e configurabili per tali enti, così sintetizzabili²¹⁴:

ODV/APS sono	Ammontare di ricavi	Disciplina applicabile
Enti commerciali	Sotto € 130.000	Regime forfettario opzionale ex art. 86 CTS
Enti commerciali	Sotto € 130.000	Regime ordinario enti commerciali
Enti non commerciali	Sotto € 130.000	Regime forfettario opzionale ex art. 86 CTS
Enti non commerciali	Da € 130.000 a € 300.000	Regime forfettario degli ETS non commerciali
Enti non commerciali	Sopra € 300.000	Regime ordinario enti non commerciali

²¹² Art. 86, comma 5, CTS: «5. Fermo restando l'obbligo di conservare, ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, i documenti ricevuti ed emessi, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfettario sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili. La dichiarazione dei redditi è presentata nei termini e con le modalità definiti nel regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 32».

²¹³ Tale disciplina di favore ricalca quanto precedentemente previsto dai commi 54 e 89 della Legge di stabilità 2015 (Legge 190/2014).

²¹⁴ A riguardo il sottoparagrafo *Regime forfettario ODV e APS* in A. Mazzullo, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari* (D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117), op.cit., pp. 238-239.

2.3.6 *Incentivi alle liberalità*

Al fine di delineare in maniera completa ed efficace la disciplina fiscale contenuta nel Codice, occorre trattare anche lo strumento del Social Bonus e, più in generale, l'intero sistema di incentivi destinato alle erogazioni liberali.

La riforma settoriale dedica buona parte delle sue attenzioni allo studio e alla promozione delle attività di finanziamento attraverso cui gli enti del Terzo settore ottengono le risorse necessarie al sostentamento e lo svolgimento delle loro attività. Inoltre, tale tema risulta di cruciale importanza anche sotto un'ottica antielusiva, indirizzata, appunto, a contrastare quei contribuenti intenzionati a sfruttare le varie forme agevolative per evadere l'Amministrazione Finanziaria e conseguire indebiti vantaggi fiscali.

La nuova disciplina fiscale riguardo le liberalità destinate agli ETS si concretizza in quanto contenuto agli articoli 81 e 83 del D.lgs. 117/2017.

L'articolo 81 introduce l'importante novità del Social Bonus, ovvero una misura volta ad impattare sui beni immobili pubblici inutilizzati e confiscati in modo da «*valorizzare in modo adeguato i beni culturali e ambientali*»²¹⁵. Esso consiste in un credito d'imposta per persone fisiche e aziende che hanno effettuato un'erogazione liberale a favore di ETS impegnati nell'attività di recupero di immobili pubblici inutilizzati o beni, sia mobili che immobili, confiscati alla criminalità organizzata. L'ETS dovrà necessariamente aver presentato un progetto di recupero di tali beni al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, il dovrà approvarlo, e in cui sarà previsto di utilizzare tali beni per svolgere attività di interesse generale attraverso modalità non commerciali²¹⁶.

La misura del credito è pari al 65% di quanto erogato qualora l'erogante fosse una persona fisica, mentre pari al 50% nel caso in cui fosse una società o un ente. Tuttavia, tale credito soggiace ad un limite massimo del reddito imponibile che ancora una volta cambierà a seconda del soggetto erogante. Qualora si fosse nel caso di persona fisica o ente non commerciale il tetto corrisponderà al massimo al 15% del reddito imponibile, mentre al 5 per mille dei ricavi annui per i soggetti titolari di reddito d'impresa, i quali potranno anche utilizzarlo in

²¹⁵ Riguardo tale espressione si rimanda all'art. 9 comma 1, lettera i) della Legge Delega n. 106/2016.

²¹⁶ Oltre al dispositivo di cui all'art. 81 CTS si veda anche il già menzionato A. Mazzullo, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari* (D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117), op.cit., pp. 241-242.

compensazione²¹⁷. Tale credito è inoltre ripartito in tre quote annuali costanti²¹⁸.

Oltre che attraverso lo strumento del Social Bonus, le erogazioni liberali a favore degli ETS non commerciali godono anche di una disciplina di favore in termini di deduzione e detrazione d'imposta²¹⁹.

L'art. 83 del CTS "Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali", prevede che qualora una persona fisica eroghi un importo in denaro o in natura a favore di un ETS non commerciali, egli potrà beneficiare di una detrazione pari al 30% dell'importo erogato dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche. Tuttavia, il Legislatore fissa anche il limite di importo massimo complessivo detraibile, pari a 30.000 euro per ogni periodo d'imposta. Additivamente a ciò, il primo comma dell'articolo prosegue prevedendo un trattamento vantaggioso qualora l'ETS non commerciale destinatario dell'erogazione sia un'organizzazione di volontariato. L'importo massimo detraibile a favore di tali soggetti sarà, infatti, elevato al 35% degli oneri sostenuti dal contribuente²²⁰.

Il secondo comma dell'articolo prosegue definendo le forme di deduzione previste disponendo come il soggetto erogante (persona fisica, ente o società) potrà dedurre le liberalità a favore di ETS non commerciali, entro il limite del 10% del reddito complessivo dichiarato. Sforato questo limite, l'eccedenza potrà essere riportata negli esercizi successivi fino a un massimo di quattro e fino a concorrenza del suo ammontare.

Oltre che liberalità in denaro, il soggetto erogante potrà eseguirle sotto forma di beni in natura appartenenti alle categorie espressamente previste dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze²²¹.

²¹⁷ Art. 81, comma 3, CTS: «3. Per i soggetti titolari di reddito d'impresa, ferma restando la ripartizione in tre quote annuali di pari importo, il credito d'imposta di cui ai commi 1 e 2 è utilizzabile tramite compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive».

²¹⁸ Art. 81, comma 2, CTS: «2. Il credito d'imposta spettante ai sensi del comma 1 è riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del 15 per cento del reddito imponibile ed ai soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 5 per mille dei ricavi annui. Il credito d'imposta è ripartito in tre quote annuali di pari importo».

²¹⁹ A riguardo si rimanda a quanto esplicitato in A. Mazzullo, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari* (D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117), op.cit., pp. 242-243. Inoltre, si ricorda che la condizione necessaria per configurarsi come ETS è l'avvenuta iscrizione al RUNTS.

²²⁰ Art. 83, comma 1, CTS: «1. Dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si detrae un importo pari al 30 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000 euro. L'importo di cui al precedente periodo è elevato al 35 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente, qualora l'erogazione liberale sia a favore di organizzazioni di volontariato. La detrazione è consentita, per le erogazioni liberali in denaro, a condizione che il versamento sia eseguito tramite banche o uffici postali ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241».

²²¹ Art. 83, comma 2, CTS: «2. Le liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, da persone fisiche, enti e società sono deducibili dal reddito

È opportuno sottolineare come i soggetti destinatari, in accordo con quanto contenuto al terzo comma del medesimo articolo, debbano essere ETS non commerciali iscritti correttamente al Registro Unico del Terzo settore. Tali enti di cui all'art. 79 comma 5, qualora perdessero la natura non commerciale dovranno provvedere, attraverso il proprio rappresentante legale, a darne tempestiva comunicazione all'Ufficio del RUNTS, entro il termine di trenta giorni dalla chiusura del periodo d'imposta, pena una sanzione amministrativa da € 500 a € 5.000²²².

Tali disposizioni su detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali possono applicarsi anche qualora gli importi erogati non avvengano a favore di ETS non commerciali, ma, piuttosto, indirizzate a ETS commerciali di cui al comma 1 dell'art. 82, a patto che questi utilizzino quanto ricevuto sotto forma di liberalità per gli scopi non lucrativi di cui al comma 1 dell'art. 8 del medesimo CTS²²³.

Alla luce di tali forme agevolative contenute nei primi commi dell'articolo, risulta fondamentale riportare quanto definito dal quarto comma. Al comma 4 dell'articolo 83 CTS è fissato l'espresso divieto circa la cumulabilità delle suddette forme di detrazione e deduzione con altre forme di detraibilità e deducibilità d'imposta a fronte delle medesime erogazioni²²⁴.

In ultima istanza, si riporta un utile tabella riguardante la disciplina fiscale prevista per le liberalità:

complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato. Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare. Con apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono individuate le tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d'imposta e sono stabiliti i criteri e le modalità di valorizzazione delle liberalità di cui ai commi 1 e 2».

²²² Art. 83, comma 3, CTS: «3. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano a condizione che l'ente dichiarare la propria natura non commerciale ai sensi dell'articolo 79, comma 5, al momento dell'iscrizione nel Registro unico di cui all'articolo 45. La perdita della natura non commerciale va comunicata dal rappresentante legale dell'ente all'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale, entro trenta giorni dalla chiusura del periodo d'imposta nel quale si è verificata. In caso di mancato tempestivo invio di detta comunicazione, il legale rappresentante dell'ente è punito con la sanzione amministrativa da 500 euro a 5.000 euro». Al rappresentante legale dell'ETS spetterà l'onere di dichiarare la natura non commerciale dell'ETS. Tuttavia, rimarrà comunque l'onere per il soggetto erogante, di verificare presso il RUNTS che l'ente destinatario della liberalità abbia prodotto la dichiarazione sulla non più presente natura commerciale, o comunque abbia acquisito da questo un'attestazione a riguardo.

²²³ Art. 83 comma 6, CTS: «6. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche agli enti del terzo settore di cui al comma 1 dell'articolo 82 a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate ai sensi dell'articolo 8, comma 1». Si riporta anche quanto previsto all'Art. 8, comma 1, CTS: «1. Il patrimonio degli enti del Terzo settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale»

²²⁴ Art. 83, comma 4, CTS: «4. Ferma restando la non cumulabilità delle agevolazioni di cui ai commi 1 e 2, i soggetti che effettuano erogazioni liberali ai sensi del presente articolo non possono cumulare la detraibilità e la deducibilità con altra agevolazione fiscale prevista a titolo di detrazione o di deduzione di imposta da altre disposizioni di legge a fronte delle medesime erogazioni».

	ETS non commerciali	ODV (anche commerciali)
Detrazione	30% IRPEF, ma non > € 30.000	35% IRPEF, ma non > € 30.000
Deduzione	10% IRES e IREF, con possibilità di deduzione dei successivi 4 anni se eccedente il reddito complessivo	

Fonte: A. Mazzullo, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari* (D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117), op.cit., p. 243²²⁵.

²²⁵ L'autore riporta un'ulteriore tabella riguardante la detrazione dall'imposta lorda dei contributi associativi versati alle società di mutuo soccorso di cui al comma 5 dell'art. 83 CTS di cui se ne riporta il dispositivo: «5. *Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19 per cento dei contributi associativi per un importo non superiore a 1.300 euro versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'articolo 1 della legge 15 aprile 1886, n. 3818, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie.*».

Capitolo III

La Legge 16 dicembre 1991, n. 398

3.1 Il mondo dello sport in Italia

Nell'espone ed evidenziare il carattere rivoluzionario della riforma del Terzo settore, si è cercato di far comprendere l'importanza delle novità contenute all'interno della nuova disciplina settoriale, in particolare, focalizzando la nostra attenzione sui principali elementi di comunanza e di differenza tra il nuovo Terzo settore e il complesso e frammentato sistema normativo che fino ad allora aveva regolato le realtà del sistema non profit. Dopo aver delineato un quadro di massima sul concetto di Terzo settore e gli elementi che lo hanno composto in passato e che lo compongono tuttora, nel precedente capitolo si è approfondita la riforma di quest'ultimo, contenuta all'interno dei decreti legislativi emanati in attuazione delle Legge Delega 106/2016. Trattati i temi principali della riforma, con particolare interesse per l'aspetto fiscale delle nuove e delle vecchie realtà appartenenti al Terzo settore, il presente lavoro intende dedicare il seguente terzo capitolo alle realtà dilettantistiche del mondo sportivo.

Nel presente paragrafo si parlerà innanzitutto del contesto sportivo italiano e delle due principali tipologie di associazioni e società sportive dilettantistiche che lo compongono, approfondendo anche le figure degli enti gerarchicamente sovraordinati e regolanti il mondo dello sport in Italia. Su tali aspetti introduttivi verrà inoltre descritto brevemente anche l'impatto della recente riforma dello sport.

Successivamente si affronterà la tematica per cui tale capitolo è stato pensato, ossia il particolare regime fiscale di favore applicato alle realtà dilettantistiche previsto dalla Legge 16 dicembre 1991 n. 398, descrivendone il processo evolutivo e modificativo che questa ha ricevuto nel tempo. Nell'ultimo paragrafo si è, infine, portata l'attenzione sulle correlazioni della Legge 398/1991, aggiornata alle ultime novità introdotte dalla riforma dello sport, con le nuove disposizioni del Codice del Terzo settore, indagandone e analizzandone le possibili alternative e conseguenze per gli enti dilettantistici sportivi qualora decidessero di entrare a far parte del Registro Unico Nazionale del Terzo settore.

3.1.1 Il contesto sportivo nazionale e le sue evoluzioni

Storicamente le prime forme di movimento sportivo risalgono al 23 giugno 1894, data in cui lo

storico e pedagogo francese Pierre de Coubertin fondò il CIO, Comité International Olympique (in italiano il Comitato Olimpico Nazionale), ossia un'associazione di diritto internazionale dotata di personalità giuridica, operante in qualità di massimo organismo sportivo mondiale e finalizzata a reintrodurre la tradizionale usanza greca dei giochi olimpici con cadenza quadriennale. Nel promuovere lo sport ai massimi livelli e assicurarne la celebrazione, nel 1894 venne emanata la Carta Olimpica, ossia la fonte primaria del movimento olimpico, gettante le basi per le prime regolamentazioni del futuro settore sportivo. È proprio all'articolo 3 di questa che si descrive come il movimento olimpico sia formato in primis dal CIO, seguito dalle Federazioni internazionali, i comitati olimpici e quelli organizzativi dei giochi olimpici, fino alle varie associazioni e società sportive²²⁶.

Sulla spinta del movimento sportivo nel 1907 in Italia nacque il Comitato Nazionale Olimpico (CNO), nel 1914 rinominato Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI), qualificato come ente privato con scopo organizzativo rispetto alla partecipazione degli atleti ai giochi olimpici. Sotto il regime fascista vi fu il primo vero riferimento normativo del mondo sportivo, ossia la Legge 16 febbraio 1942, n. 426 con cui si riconobbe la personalità giuridica del Comitato Olimpico Nazionale Italiano, ossia il CONI, un ente pubblico non economico svolgente una funzione ordinatrice sul settore sportivo italiano²²⁷. L'articolo 1 dello statuto CONI dà una chiara ed esplicita illustrazione di esso, in particolar modo al secondo comma, in cui lo si definisce autorità disciplinante, regolatrice e gestoria delle attività sportive, subordinata alla vigilanza del Presidente del Consiglio dei Ministri. Così facendo, il Legislatore ha inteso creare una struttura autonoma in cui l'ordinamento sportivo risulta separato e con maggiori responsabilità in capo al CONI e al Ministero dello Sport²²⁸, diversamente da quanto avviene nelle altre nazioni, in cui i Comitati Olimpici si limitano a svolgere una funzione di mera

²²⁶ Riguardo tale *excursus* storico si rimanda a quanto contenuto nel capitolo *Storia e composizione degli organismi sportivi* a cura di Francesco Franceschetti in C. Bottari, P. D'Onofrio, F. Franceschetti, F. Laus, R. Nicolai, G. Paruto, *Diritto, Organizzazione e Gestione dello sport e delle attività motorie*, Bononia University Press, Bologna 2021, pp. 117 e ss.

²²⁷ È ben noto, infatti, come alla base dei principi guida del movimento fascista vi era lo sport e "l'elevazione fisica degli italiani", in quanto rappresentante la potenza e l'identità nazionale, oltre che la non devianza giovanile. Già nel 1926, infatti, fu creata l'Opera Nazionale Balilla, istituita al fine di formare fisicamente gli studenti sin dalle scuole elementari fornendo anche insegnamenti di tipo militare per preparare athleticamente le nuove generazioni ai tempi di guerra. Il prototipo di uomo fascista, infatti, era colui che riusciva a sintetizzare in sé "l'inno, la battaglia, il libro e il moschetto, il pensiero e l'azione, la cultura e lo sport".

²²⁸ Gli articoli 2 e 3 dello Statuto CONI trattano l'insieme delle funzioni di disciplina e regolazione (art. 2) e quelle di gestione (art. 3) che tale ente svolge, sintetizzabili sommariamente: nella cura e nel coordinamento delle attività sportive del territorio nazionale, nell'emanazione dei principi fondamentali della disciplina sportiva, nella tutela della salute degli atleti, nella promozione della pratica sportiva per l'intera popolazione in particolare il settore giovanile, contro discriminazioni e disuguaglianze, nella lotta all'utilizzo di sostanze e metodi dopanti, oltre che nelle funzioni legate alle attività di formazione sportiva per gli atleti, nella risoluzione di controversie nel settore sportivo e nella conciliazione del carattere economico dello sport con il carattere popolare, sociale, educativo e culturale.

individuazione e supporto degli atleti per la partecipazione ai giochi olimpici. In Italia, invece, è lo Stato che trasferisce all'ente pubblico non economico del CONI i poteri dispositivi, coordinativi e gestori sul settore sportivo nazionale italiano e sulle realtà sportive private operanti in esso.

Le prime forme di associazionismo sportivo iniziarono a diffondersi all'interno del contesto nazionale verso la fine del XIX secolo²²⁹. Queste associazioni si distribuivano territorialmente in tutto il Paese e attraverso il loro raggruppamento nelle Federazioni sportive nazionali si tentò per la prima volta di organizzare e riordinare l'attività agonistica. Tali Federazioni compongono il Consiglio Nazionale del CONI, ossia il massimo organo decisionale e di indirizzo dello sport italiano. Queste sono associazioni di diritto privato non aventi finalità lucrative, dotate di personalità giuridica e costruite sull'affiliazione di società. In base allo statuto sono ispirate ai principi di democrazia, uguaglianza e pari opportunità per tutti gli associati²³⁰. La maggior parte delle Federazioni Sportive Nazionali (FSN) ha natura dilettantistica, fatta eccezione per alcune che prevedono anche attività professionistiche, e dal punto di vista gerarchico esse sono le unità componenti il CONI e le Federazioni internazionali di competenza, le quali fanno a loro volta parte del CIO.

Accanto a queste figure il CONI riconosce le Discipline Sportive Associate (DSA), le quali operano in uno sviluppo verticale del settore sportivo, partendo dall'attività dilettantistica a quella professionistica legate a una o a un gruppo di discipline. Queste sono molto simili alle FSN, ad eccezione del carattere non sempre ludico e ricreativo, ma soprattutto per il fatto che le discipline non sono ancora riconosciute come sport olimpici.

Infine, vi sono anche gli Enti di Promozione Sportiva (EPS). Questi nascono nel dopoguerra come Enti di Propaganda Sportiva operando secondo intenti propagandistici unenti il mondo sportivo e la coscienza politica. Dagli anni Settanta questi diventano Enti di Promozione Sportiva, ossia associazioni aventi come fini istituzionali la promozione e l'organizzazione di attività fisico-sportive secondo scopi ludici, formativi e ricreativi²³¹.

²²⁹ Esiste, infatti, l'Unione Nazionale delle Associazioni Sportive Centenarie d'Italia, ossia un'associazione riconosciuta dal CONI raggruppante le associazioni costituite da più di cento anni e ancora operative nel territorio italiano.

²³⁰ A riguardo si veda il capitolo di Francesco Franceschetti sulle Federazioni Sportive Nazionali in C. Bottari, P. D'Onofrio, F. Franceschetti, F. Laus, R. Nicolai, G. Paruto, *Diritto, Organizzazione e Gestione dello sport e delle attività motorie*, op.cit., pp. 131 e ss.

²³¹ Questi enti non mirano a formare e selezionare i migliori atleti nazionali, ma piuttosto a diffondere la pratica sportiva e la cultura dello sport, operando quindi più in ambito amatoriale e organizzativo dei dilettanti. Anche su tale passaggio si rimanda a C. Bottari, P. D'Onofrio, F. Franceschetti, F. Laus, R. Nicolai, G. Paruto, *Diritto, Organizzazione e Gestione dello sport e delle attività motorie*, op.cit., pp. 140 e ss. Tale paragrafo ha inteso descrivere le figure di Federazioni Sportive Nazionali ed Enti di Promozione Sportiva in quanto le associazioni

Tali premesse sui vari enti sportivi sono state rese necessarie dal fatto che, come verrà successivamente approfondito, qualora un'associazione volesse svolgere un'attività sportiva sotto l'egida del CONI e accedere ai conseguenti vantaggi fiscali, sarà necessaria la presenza di un'affiliazione con una Federazione Sportiva Nazionale, una Disciplina Sportiva Associata o un Ente di Promozione Sportiva²³².

Fino al 2019, il mondo dello sport dilettantistico in Italia è stato regolato dalle disposizioni ritrovabili all'interno del D.L. del 28 maggio 2004, n. 136, "Disposizioni in materia di attività sportiva dilettantistica" e di quanto previsto dall'articolo 90 delle Legge del 27 dicembre 2002, n. 289, "Disposizioni per l'attività dilettantistica".

Tuttavia, la Legge Delega 8 agosto 2019, n. 86 ha previsto la futura emanazione di una serie di deleghe circa la riforma dello sport, anticipando che entro dodici mesi si sarebbero adottati uno o più decreti legislativi volti a riordinare e riformare l'ordinamento sportivo, le professioni sportive, nonché le semplificazioni di tale settore. In particolare, all'articolo 5 venivano delegati al Governo interventi riformanti gli enti sportivi professionistici e dilettantistici e quanto previsto in materia di lavoro sportivo²³³. Sull'input di tale Legge Delega, allo stesso modo di

sportive potranno praticare l'attività sotto il patrocinio del CONI e godere dei conseguenti vantaggi fiscali, solo qualora fossero affiliate a una Federazione o a un EPS.

²³² Sul sito internet di *ASI – Associazioni Sportive e Sociali Italiane*, ossia un EPS riconosciuto dal CONI, nonché Rete associativa Nazionale e Associazione di Promozione Sociale riconosciuta, relativamente alle informazioni presenti in un articolo pubblicato al link <http://www.asinazionale.it/notizie/perche-chiedere-al-coni-il-riconoscimento-come-disciplina-sportiva-associata-dsa>, il 14 luglio 2021 il CONI riconosceva: 44 Federazioni Sportive Nazionali (FSN), 19 Discipline Sportive Associate (DSA), 15 Enti di Promozione Sportiva nazionali (EPS), 19 associazioni benemerite e l'affiliazione ad esso di circa 100.000 società sportive con oltre 11 milioni di tesserati.

²³³ L'articolo 5 della Legge Delega del 8 agosto 2019 n. 86, "Delega al Governo per il riordino e la riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici nonché del rapporto di lavoro sportivo", dispone al comma 1 che «1. *Allo scopo di garantire l'osservanza dei principi di parità di trattamento e di non discriminazione nel lavoro sportivo, sia nel settore dilettantistico sia nel settore professionistico, e di assicurare la stabilità e la sostenibilità del sistema dello sport, il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi di riordino e di riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici nonché di disciplina del rapporto di lavoro sportivo*». L'articolo elenca una serie di principi e criteri direttivi che per questioni di fruibilità si ritiene opportuno sintetizzare nelle seguenti macrocategorie: 1) l'importanza del ruolo educativo e sociale dell'attività sportiva e la capacità di migliorare la vita delle persone, 2) il riconoscimento del principio della specificità dello sport e del rapporto di lavoro sportivo unitamente al concetto di uno "sport per tutti", ottenibile mediante la creazione di un contesto di tolleranza, senza alcuna discriminazione di nessun tipo e con pari opportunità per tutti gli utenti; 3) la definizione della figura del lavoratore sportivo sia dilettante che professionista, con attenzione sia agli aspetti fiscali che previdenziali; 4) la tutela della salute e della sicurezza per i praticanti l'attività sportiva, resa possibile grazie a specifici adempimenti a carico dei club; 5) l'attività formativa dei lavoratori del settore, con particolare riguardo per i giovani, i quali dovranno essere supportati e facilitati nell'accesso al lavoro; 6) disciplinare i rapporti di collaborazione amministrativa e gestionale di natura non professionale nel settore sportivo dilettantistico; 7) riordinare e coordinare le disposizioni in materia di lavoro sportivo, incluso quello professionistico di cui alla Legge 91/1981, perseguendo una migliore armonizzazione normativa sul tema; 8) la revisione e riordino della mutualità nello sport professionistico; 9) il riconoscimento della figura del laureato in scienze motorie e di tutti i soggetti possedenti titoli equipollenti; 10) ricondurre l'attività di controllo sugli enti

come successivamente avverrà per il Terzo settore²³⁴, verranno introdotti cinque diversi decreti legislativi ciascuno regolante uno specifico ambito, che per semplicità si ritiene utile riportare nel modo seguente:

- D.lgs. 36/2021 sul riordino e la riforma degli enti sportivi e del lavoro sportivo;
- D.lgs. 37/2021 sulle disposizioni in materia di rapporti di rappresentanza degli atleti e delle società sportivi e di accesso ed esercizio della professione di agente sportivo;
- D.lgs. 38/2021 riguardante normativa sulla sicurezza dell'attività di costruzione, ammodernamento ed esercizio degli impianti sportivi;
- D.lgs. 39/2021 introducente le semplificazioni in materia di adempimenti degli organismi sportivi;
- D.lgs. 40/2021 sulle misure in materia di sicurezza delle discipline invernali.

Nonostante la promulgazione appartenga al medesimo anno, cioè il 2021, la reale efficacia di tali testi legislativi non è la stessa per tutti, in quanto posticipata attraverso disposizioni informative.

Inizialmente, il 1° gennaio 2022 è entrato in vigore una parte della disciplina del D.lgs. 36/2021 relativo agli enti sportivi, sia professionistici che dilettantistici, e al lavoro sportivo, limitatamente al riconoscimento ai fini sportivi (art. 10), al fondo per passaggio al professionismo ed estensioni degli sport femminili (art. 39), alla promozione della parità di genere (art. 40) e l'accesso con disabilità ai corpi militari (Titolo VI). Dalla stessa data è, inoltre, in vigore l'intero D.lgs. 40/2021 riguardante la sicurezza delle discipline sportive invernali.

Dal 31 agosto del 2022 è valido quanto previsto dal D.lgs. 39/2021 che prevede la semplificazione degli adempimenti relativi agli organismi sportivi, con particolare riguardo all'acquisto della personalità giuridica e alle modalità di iscrizione al nuovo "Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche".

Infine, dal recente 1° gennaio 2023 è in vigore l'intera disciplina del D.lgs. 36/2021, di cui risultano fondamentali: la definizione di sport, le forma giuridiche delle società sportive

sportivi in mano al CONI; 11) revisionare e riordinare quanto disposto riguardo le discipline sportive con animali, in particolare relativamente alla sanità, il trasporto e alla tutela e al benessere di questi.

²³⁴ Anche per il Terzo settore, infatti, come già approfondito nei precedenti capitoli del presente elaborato, nel 2016 la Legge Delega n. 106 attribuì al Governo il compito di elaborare ed emanare dei decreti legislativi riformanti il settore non profit in Italia, che, come sappiamo, si concretizzarono nell'approvazione dei seguenti quattro testi legislativi: D.lgs. 40/2017 "Istituzione e disciplina del servizio civile universale a norma dell'articolo 8 della legge 6 giugno 2016 n. 106", D.lgs. 111/2017 "Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo 9 comma 1 lettera c) e d) della legge 6 giugno 2016 n. 106", D.lgs. 112/2017 "Revisione della disciplina in materia di impresa sociale a norma dell'articolo 2 comma 2 lettera c) della legge 6 giugno 2016 n. 106", D.lgs. 117/2017 "Codice del Terzo settore a norma dell'articolo 1 comma 2 lettera b) della legge 6 giugno 2016, n. 106".

dilettantistiche, i requisiti degli atti costitutivi e degli statuti e dell'oggetto sociale, la nozione di assenza di lucro e il rimborso al socio del capitale effettivamente versato secondo certi limiti, oltre alla totalità delle disposizioni contenute negli altri due decreti legislativi, ossia il D.lgs. 37/2021 e il D.lgs. 38/2021.

Alla luce di ciò è facilmente intuibile comprendere come la riforma dello sport estenda il suo campo applicativo su una moltitudine variegata di diversi elementi e ambiti, dei quali solo una parte risulta rilevante per le finalità informative del presente lavoro. Tale riforma risulterà di nostro interesse, infatti, solo limitatamente ai suoi risvolti sulle associazioni e società sportive dilettantistiche, relativamente alle nuove procedure per il riconoscimento della personalità giuridica, alla nuova definizione di assenza di scopo di lucro, oltre che alle novità legate al nuovo Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche.

Così facendo, si riusciranno a definire le caratteristiche di tali soggetti, per poi approfondire nei successivi paragrafi, i regimi fiscali di favore applicati ad essi, e l'eventuale convenienza che tali enti trarrebbero da un eventuale abbandono della disciplina finora applicata, per entrare a far parte delle realtà sportive del Terzo settore e del regime di favore per esse previsto.

3.1.2 Gli enti sportivi dilettantistici

Dopo aver sommariamente definito il contesto sportivo italiano e gli organi regolanti il suo ordinamento, si ritiene opportuno approfondire con maggiore attenzione le realtà protagoniste di tale settore, attorno e per le quali sono stati introdotti regimi agevolativi di favore a livello fiscale e contabile.

Le aziende sportive sulla base della finalità o meno di lucro sono fondamentalmente suddivisibili in due tipologie: le realtà aventi la forma d'impresa ovvero quelle configuratesi come organizzazioni non profit. La distribuzione dell'utile ne determina, appunto, la differente disciplina d'applicazione poiché i soggetti potranno essere società di capitali (Srl o Spa), le quali possono operare anche nel settore professionistico²³⁵, ovvero associazioni sportive dilettantistiche.

La differenza tra queste due categorie di sport, professionistico o dilettantistico, non si rileva

²³⁵ In Italia solo alle società di capitali costituite in forma di Spa o Srl è concessa l'esclusiva possibilità di stipulare contratti con atleti professionisti, in base a quanto definito dalla Legge del 23 marzo 1981, n. 91. Per esse non sono previste particolari disposizioni, salvo l'obbligo di reinvestimento del 10% degli utili in favore dei vivai e l'istituzione del collegio sindacale secondo le previsioni del Codice civile, ed è inoltre concessa la possibilità di avere finalità lucrative. Sul tema si rimanda a quanto presente nel capitolo sugli enti sportivi dilettantistici in G. Martinelli e M. Saccaro, *Sport dilettantistico: come gestirlo*, Ipsoa, Milano 2013, pp. 60-61.

tanto sotto un aspetto economico legato ai compensi e alle forme remunerative degli atleti, quanto piuttosto sotto un aspetto giuridico dell'attività. A tal proposito, il Legislatore, nel regolare la disciplina sportiva, si è occupato di definire in positivo esclusivamente l'attività professionistica, in particolar modo attraverso quanto contenuto nella Legge 23 marzo 1981, n. 91 recante le norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti, lasciando quindi la possibilità di considerare dilettantistica l'insieme di tutte le attività non rientranti all'interno dell'ambito applicativo del testo di legge.

Ai fini del presente lavoro si presterà attenzione unicamente all'aspetto dilettantistico dello sport in Italia, focalizzandosi sulle realtà che lo costituiscono, ossia le organizzazioni non profit degli enti sportivi dilettantistici.

Le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e le società sportive dilettantistiche (SSD) rappresentano il nucleo fondante l'intero sistema sportivo italiano e l'organizzazione di esso. Per entrambi gli enti l'oggetto tipico, in base a quanto concesso dal Legislatore, risulta essere lo svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica attraverso l'azione dei propri associati o tesserati²³⁶.

Le associazioni potranno essere riconosciute o non riconosciute, a seconda che siano dotate o meno di personalità giuridica. Riguardo ciò, il Codice civile disciplina agli articoli da 15 al 45, le associazioni riconosciute e le fondazioni, mentre dagli articoli 36 a 42, le associazioni non riconosciute e i comitati.

Qualora le associazioni fossero non riconosciute l'atto costitutivo non sarebbe soggetto ad alcun vincolo di forma, essendo esso un atto di autonomia, mentre viceversa, qualora lo fossero, si renderebbe necessaria la forma dell'atto pubblico.

A tale proposito, è bene sottolineare come la personalità giuridica non deve essere confusa con la soggettività giuridica, la quale appartiene a tutte le organizzazioni, a differenza della personalità che andrà invece richiesta e ottenuta tramite la procedura di riconoscimento stabilita dalla Prefettura²³⁷.

Attraverso la personalità giuridica si configura una scissione tra l'associazione e le persone che la compongono, garantendo una sorta di protezione per le obbligazioni e i contratti compiuti in nome e per conto dell'associazione. Viceversa, nel caso in cui si fosse provvisti di tale

²³⁶ Per quanto attiene all'attività svolta sia ASD che SSD possono svolgere attività sportiva dilettantistica grazie all'integrazione operata dall'art. 90 L. 289/2002.

²³⁷ In accordo a quanto previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica del 10 febbraio 2000 n. 361, "Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private e di approvazione delle modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto".

personalità giuridica questa forma di protezione verrebbe meno e la persona che rappresenta l'ente dovrà rispondere personalmente di quanto compiuto. Tale concetto è sintetizzabile nell'espressione di "autonomia patrimoniale perfetta", una condizione, appunto, in cui le vicende dell'associazione incidono solo sul patrimonio dell'ente e mai su quello delle persone fisiche che la compongono; viceversa, si configureranno casi di "autonomia patrimoniale imperfetta" ove i creditori potranno soddisfarsi anche sul patrimonio personale dei soggetti agenti in nome e per conto dell'ente²³⁸.

Tornando ora sulla differenza tra i due organismi protagonisti del sistema sportivo dilettantistico, va evidenziato che le ASD sono enti non commerciali aventi finalità sportive e non lucrative, mentre le SSD sono società di capitali o società cooperative esercitanti attività sportiva dilettantistica in assenza di scopo di lucro attraverso modalità commerciali²³⁹. Tale differenza implica che all'interno di un'ASD, in quanto ente associativo, i soggetti operanti in nome e per conto di essa avranno la piena responsabilità patrimoniale di quanto compiuto, mentre in una SSD la responsabilità dei soci sarà limitata al capitale conferito, essendo l'ente dotato di una sua autonomia patrimoniale²⁴⁰. Inoltre, nell'ASD lo svolgimento dell'attività amministrativa e di gestione seguiranno i principi di partecipazione democratica, mentre nella SSD si seguiranno gli approcci capitalistici circa l'organizzazione e la partecipazione²⁴¹.

²³⁸ In questo caso però, ai sensi dell'articolo 38 del Codice civile, l'associazione non riconosciuta, dotandosi di un patrimonio detto fondo comune, vedrà rispondere delle obbligazioni sociali solo i soci agenti in nome e per conto dell'ente, evitando che risponda solidamente e personalmente l'intera compagine associativa. Le differenze tra associazione riconosciuta e non riconosciuta potranno sommariamente essere sintetizzate con la seguente tabella:

Associazione riconosciuta	Associazione non riconosciuta
Atto costitutivo	Nessun requisito di forma
Presenza di personalità giuridica	Assenza di personalità giuridica
Autonomia patrimoniale perfetta	Autonomia patrimoniale imperfetta

Senza dimenticare che in quanto associazioni entrambe disporranno della soggettività giuridica, ossia la capacità giuridica di un soggetto di essere titolare di diritti, doveri o situazioni giuridiche soggettive.

²³⁹ La definizione delle seguenti alternative di veste giuridica è ritrovabile all'interno del comma 17 dell'art. 90 della Legge del 27 dicembre 2003, n. 90, ossia la cosiddetta Finanziaria 2003, recante le disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica. In essa si riporta, infatti, che oltre alle finalità sportive e alla ragione o denominazione sociale, gli enti sportivi dilettantistici potranno assumere esclusivamente una delle seguenti forme: «a) associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del Codice civile; b) associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361; c) società sportiva di capitali costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro».

²⁴⁰ Volendo chiarire tale aspetto con un esempio scolastico: qualora vi fosse in atto una procedura di richiesta di risarcimento di danni, il presidente dell'associazione sportiva dilettantistica e i consiglieri di essa saranno chiamati in causa rispondendo direttamente con il loro patrimonio personale per tale risarcimento, mentre nel caso in cui tale azione fosse intrapresa nei confronti di una società sportiva dilettantistica, allora la responsabilità ricadrebbe in capo ai soci nei limiti del capitale conferito.

²⁴¹ Quindi, ci saranno delle sostanziali differenze tra i due enti sportivi dilettantistici in termini di responsabilità e di proprietà. Come predetto, il risarcimento riguarderà tutti i soci dell'ASD estendendosi anche al patrimonio personale del presidente qualora le casse dell'associazione non fossero sufficientemente capienti, a differenza della limitata responsabilità patrimoniale vigente nella SSD. In termini proprietari, invece, l'ASD apparterrà a tutti gli associati senza alcuna suddivisione in quote del capitale sociale, con la conseguente partecipazione di tutti alle

I capisaldi del sistema sportivo italiano e di tutto ciò che lo riguarda possono essere ricercati nella interrelazione esistente tra associazioni e società sportive, da un lato, e dall'indispensabile ruolo del volontariato dall'altro.

Con particolare riguardo per le forme associative sportive si ritiene necessario precisare come queste realtà si costruiscano attorno a una triplicità di elementi fondanti. In primis vi è l'elemento personale, derivante dalla compresenza di più individui, seguito dal secondo elemento riguardante l'atteggiamento che accomuna tali soggetti, ossia la medesima propensione a praticare attività sportiva, e infine il terzo elemento, quello patrimoniale, relativo alla disponibilità di destinare determinate risorse economiche per lo svolgimento dell'attività sportiva.

Tuttavia, la contemporanea presenza di tali elementi sarà sufficiente solo nel caso in cui si volesse costituire una mera associazione sportiva. Altrimenti, qualora si volesse costituire un ente svolgente attività sportiva a livello dilettantistico nell'ordinamento sportivo, vale a dire una società o associazione sportiva dilettantistica, usufruendo delle conseguenti forme agevolative fiscali e contabili loro riservate, si dovrà ottemperare a una serie di ulteriori obblighi, formalità e atti scritti.

Oltre ai tre elementi di cui sopra, infatti, l'associazione o la società sportiva dilettantistica dovrà necessariamente:

1. costituirsi attraverso un atto scritto contenente i principi previsti dai commi 17 e 18 dell'articolo 9 della Legge 27 dicembre 2002 n. 290²⁴²;
2. procedere all'affiliazione a una Federazione Sportiva Nazionale, Ente di Promozione Sportiva o Disciplina Sportiva Associata riconosciuti dal CONI;
3. iscriversi al Registro CONI delle società e associazioni sportive dilettantistiche;
4. impegnarsi nello statuto a rispettare le direttive e i regolamenti del CONI e della Federazione o ente di promozione sportiva che procedere al riconoscimento²⁴³.

assemblee sociali e il pari peso e diritto di voto in esse oltre che l'assenza di un proprietario, a differenza della situazione interna alle SSD, la quale – seguendo i principi capitalistici – disporrà di un assetto proprietario dipendente dalla quota di capitale sociale detenuta e con soci aventi un peso e diritti diversi.

²⁴² L'articolo 90 della L. 289/2002, intitolato "Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica", detta la disciplina giuridica delle ASD e al contempo agevola lo sviluppo del settore sportivo, disponendo anche in materia di tributi diretti e l'insieme di soggetti destinatari di precisi benefici fiscali legati al mondo dello sport dilettantistico. In particolare, i commi 17 e 18 contengono le disposizioni su ASD e SSD sotto il profilo giuridico, mentre quanto contenuto dai commi 1 a 11, assieme al 23, tratta gli aspetti tributari di favore riservati a queste. A riguardo si rimanda anche alla Circolare 21/E del 22 aprile 2003 dell'Agenzia delle Entrate avente come oggetto proprio l'articolo 90 della Legge 27 dicembre 2002.

²⁴³ Sull'argomento si rimanda a G. Martinelli e M. Sacco, *Sport dilettantistico: come gestirlo*, Ipsoa, Milano 2013, in particolare il primo capitolo riguardante l'ordinamento sportivo e la gestione degli impianti.

Presso la piattaforma telematica del CONI è istituito il Registro Nazionale delle Società Sportive Dilettantistiche²⁴⁴ in cui sono suddivise in quattro diverse sezioni le ASD e le SSD:

- associazioni sportive dilettantistiche senza personalità giuridica;
- associazioni sportive e dilettantistiche con personalità giuridica;
- associazioni sportive dilettantistiche con fini di lucro;
- società sportive dilettantistiche costituite nella forma di società di capitali.

In aggiunta a ciò, occorre comprendere che queste due forme di enti sportivi dilettantistici non costituiscono un binomio dialettico alternativo e indipendente, ma piuttosto come la SSD non sia altro che l'evoluzione dimensionale di un'ASD. È, infatti, proprio quando l'associazione sportiva dilettantistica aumenta le proprie dimensioni e conta un maggior numero di associati che si sottopone a un maggior carico in termini di responsabilità e di gestione, per i quali si rende necessario compiere quello *step* evolutivo trasformante l'associazione sportiva dilettantistica in una società sportiva dilettantistica dotata di personalità giuridica e autonomia finanziaria.

3.1.3 Le ASD e le SSD nella riforma dello sport

Prima della riforma dello sport e dei suoi decreti legislativi che hanno trovato efficacia dal 2021, il contenuto degli statuti degli enti sportivi si rifaceva a quanto stabilito dall'art. 90 della Legge 289/2002 e dall'art. 148 del TUIR. Questi prevedevano che venisse data indicazione della denominazione dell'ente, seguita poi dalla definizione dell'oggetto sociale circa l'attività sportiva dilettantistica, compresa quella didattica, l'assenza di finalità di lucro, oltre che il rispetto dei principi di democraticità e uguaglianza, dell'obbligo di un rendiconto economico finanziario e di quello di devoluzione del patrimonio, con anche la presenza di previsioni riguardo la modalità di scioglimento, la sovranità dell'assemblea dei soci, e altri ulteriori elementi.

Riguardo il contenuto dello statuto è intervenuto il menzionato Decreto legislativo 28 febbraio 2021 n. 36, relativo all'attuazione dell'articolo 5 della Legge Delega 8 agosto 2019 n. 86, sul riordino e la riforma della disciplina sugli enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché del lavoro sportivo.

Tale Decreto ha introdotto delle novità su due principali sezioni dello statuto: l'oggetto sociale

²⁴⁴ Consultabile online collegandosi al sito <https://www.coni.it/it/registro-societa-sportive.html> e istituito dal CONI per il "riconoscimento ai fini sportivi" ai sensi dell'art. 5, c.2 lett. c) del D.lgs. 23 luglio 1999 n. 242.

e l'assenza di finalità lucrative e di distribuzione degli utili.

La prima novità riguardante l'oggetto sociale e la tipologia dell'attività svolta sta nel fatto che nella disciplina precedente le informazioni circa l'attività svolta si limitavano a richiamare lo svolgimento dell'organizzazione di attività sportive dilettantistiche comprendendo anche l'attività didattica, mentre successivamente, il D.lgs. 36/2021 ha espressamente previsto che l'oggetto sociale dell'ente sportivo dilettantistico facesse specifico riferimento all'esercizio in via stabile e principale dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica.

In questa maniera, le precisazioni circa un'attività sportiva presente in forma stabile e principale denotano come il Legislatore volesse rimarcare il carattere di predominanza che essa deve avere rispetto alle cosiddette attività diverse, caratterizzate da connotati di secondarietà e strumentalità rispetto alle attività di tipo istituzionale²⁴⁵. A tal proposito, è infatti specificato che, qualora l'atto costitutivo e lo statuto lo consentano, le associazioni e le società sportive dilettantistiche potranno esercitare delle attività diverse da quelle principali²⁴⁶.

Il secondo aspetto cruciale modificativo della riforma riguarda le novità sulla nuova accezione di assenza di scopo di lucro che comporterà un notevole e significativo impatto sulla disciplina del mondo sportivo dilettantistico.

Innanzitutto, occorre precisare che il lucro è da intendersi secondo l'accezione di lucro soggettivo, per cui le ASD e le SSD potranno sì generare degli utili e per non incappare in situazioni di perdita, ma tali avanzi della gestione dovranno essere reinvestiti nell'attività o destinati all'incremento del patrimonio, senza poter essere distribuiti. Secondo il regime precedente, infatti, doveva essere prevista l'assenza lucrativa, dettata dal mero divieto di distribuzione degli utili, mentre ora, conseguentemente a quanto contenuto nei decreti legislativi della riforma, tale assenza lucrativa non è stata semplicemente riconfermata²⁴⁷, ma

²⁴⁵ Sul carattere di secondarietà e strumentalità si rimanda anche alle attività diverse definite all'interno del nuovo Codice del Terzo settore, approfondite nel secondo capitolo del presente elaborato.

²⁴⁶ A riguardo si veda l'art. 9 del D.lgs. 36/2021, modificato dall'art. 4 del D.lgs. 163/2022, relativo alle attività secondarie e strumentali e stabilente che: «*1. Le Associazioni e le Società Sportive Dilettantistiche possono esercitare attività diverse da quelle principali di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e che abbiano carattere secondario e strumentale rispetto alle attività istituzionali secondo criteri e limiti definiti con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri o dell'Autorità politica da esso delegata in materia di sport, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della Legge 23 agosto 1988, 400*».

²⁴⁷ L'art. 8 del D.lgs. 36/2021 – modificato dal D.lgs. 163/2022, art.3 – contiene la definizione delle condizioni certificanti l'assenza di fine di lucro. Al primo comma precisa che «*1. Le associazioni e le società sportive dilettantistiche destinano eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del proprio patrimonio*». Al secondo comma si specifica inoltre che «*è vietata la distribuzione,*

ha anche ampliato il suo raggio d'azione, comportando importanti precisazioni circa il vincolo di destinazione, la platea dei soggetti destinatari e le presunzioni di distribuzione indiretta degli utili, le quali erano già in passato vigenti in qualità di elaborazione di prassi, mentre oggi, sono assortite a norma di rango primario in quanto espressamente contenute all'interno di un decreto legislativo.

Il Decreto specifica però anche che qualora l'ente dilettantistico fosse una SSD esso potrà parzialmente dividere gli utili. La SSD, infatti, costituita in forma di società di capitale o cooperativa, potrà destinare una quota inferiore al 50% degli utili all'aumento gratuito del capitale sociale, ovvero distribuire dividendi ai soci, purché in misura non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato²⁴⁸. Sempre nel caso, in cui si fosse in presenza di una SSD, inoltre, sarebbe anche concessa la possibilità di rimborsare i soci del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato²⁴⁹.

Come anticipato, una prima parte del Decreto legislativo 28 febbraio 2021 n. 36, era già entrata in vigore trovando efficacia dal 1° gennaio 2022, in particolare, l'articolo 10 del relativo al riconoscimento ai fini sportivi.

Al primo comma del presente articolo si prevedeva come alle associazioni e alle società sportive dilettantistiche fossero effettivamente riconosciute ai fini sportive da tre differenti tipologie di soggetti: le Federazioni Sportive Nazionali (FSN), le Discipline Sportive Associate (DSA) e gli Enti di Promozione sportiva (EPS).

Ciò che cambia, e che è di cruciale importanza è però quanto previsto dal Decreto legislativo 28 febbraio 2021 n. 39, in vigore dal 3 aprile 2021 e dispiegante i suoi effetti dal recente 31 agosto 2022. Infatti, prima della riforma del settore sportivo, l'ente in grado di certificare la

anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto».

²⁴⁸ Art. 8, comma 3, D.lgs. 36/2021: «3. Se costituiti nelle forme di società di capitali e cooperative di cui al Libro V, Titoli V e VI, del codice civile, gli enti dilettantistici possono destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato. Le disposizioni di cui al primo periodo non si applicano agli enti costituiti nelle forme delle società cooperative a mutualità prevalente di cui all'articolo 2512 del Codice civile».

²⁴⁹ Art. 8, comma 4, D.lgs. 36/2021: «4. Negli enti dilettantistici che assumono le forme di società di capitali e cooperative di cui al Libro V, Titoli V e VI, del Codice civile è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti di cui al comma 3».

natura dilettantistica di ASD e SSD era il CONI e il Registro tenuto presso di esso²⁵⁰. Ad oggi, invece, sulla base di quanto contenuto agli articoli 4 e 5 del D.lgs. 39/2021²⁵¹, tale ruolo è stato delegato al Dipartimento per lo sport, attraverso l'iscrizione al nuovo Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche²⁵². L'elenco delle società e associazioni iscritte in tale Registro è annualmente trasmesso dal Dipartimento per lo sport, al Ministero dell'economia e delle finanze e all'Agenzia delle Entrate.

Le novità in capo all'istituzione di questo nuovo Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche riguardano l'abolizione del Registro CONI e della relativa procedura d'iscrizione, oltre che il potere, in capo al Dipartimento per lo sport, di diffidare gli organi amministrativi affinché provvedano a regolarizzare i comportamenti illegittimi violanti le previsioni del D.lgs. 36/2021 entro un tempo congruo, e comunque non inferiore ai venti giorni. Qualora tali irregolarità risultassero non sanabili o non sanate entro i termini, il Dipartimento revocherà la qualifica di ente dilettantistico all'ASD o SSD.

Infine, è utile precisare che l'articolo 12 del D.lgs. 39/2021 prevede altresì l'automatica trasmigrazione delle ASD e delle SSD già iscritte nel Registro CONI all'interno del nuovo Registro Nazionale delle attività sportive dilettantistiche.

Senza entrare ulteriormente nel dettaglio della procedura di iscrizione, di cancellazione e di gestione del Registro, si ritiene opportuno riporre l'attenzione su un'altra importante novità contenuta all'interno del medesimo D.lgs. 39/2021, in particolare agli articoli 7 e 14 riguardanti il tema della personalità giuridica.

Partendo dal presupposto che si conosca il significato di personalità giuridica, appare logico intuire come essa rappresenti una sorta di schermo patrimoniale protettivo per i membri del

²⁵⁰ L'art. 10, comma 2, del D.lgs. 36/2021 prevede, infatti, che: «*La certificazione della effettiva natura dilettantistica dell'attività svolta da società e associazioni sportive, ai fini delle norme che l'ordinamento ricollega a tale qualifica, avviene mediante l'iscrizione del Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, tenuto dal Dipartimento per lo sport, il quale trasmette annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze - Agenzia delle entrate l'elenco delle società e delle associazioni sportive ivi iscritte*».

²⁵¹ Al fine di un chiaro riferimento normativo si riporta il dispositivo di legge dell'art. 4 del D.lgs. 39/2021 sull'istituzione del Registro nazionale: «*1. Presso il Dipartimento per lo sport è istituito, senza nuovi o maggiori oneri per il bilancio dello Stato, il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche... 2. Il Registro è interamente gestito con modalità telematiche. Il trattamento dei relativi dati è consentito alle pubbliche amministrazioni che ne facciano richiesta per lo svolgimento dei propri fini istituzionali*». E anche quello dell'art. 5 dello stesso D.lgs. 39/2021 sulla struttura del Registro: «*1. Nel Registro sono iscritte tutte le Società e Associazioni sportive dilettantistiche che svolgono attività sportiva, compresa l'attività didattica e formativa, operanti nell'ambito di una Federazione sportiva nazionale, Disciplina sportiva associata o di un Ente di promozione sportiva riconosciuti dal CONI. 2. L'iscrizione nel Registro certifica la natura dilettantistica di Società e Associazioni sportive, per tutti gli effetti che l'ordinamento ricollega a tale qualifica. 3. Sono iscritti in una sezione speciale le Società e Associazioni sportive riconosciute dal Comitato italiano paralimpico*».

²⁵² Per la gestione del Registro, il Dipartimento di avvale di Sport e Salute Spa, a cui demanda anche le attività di controllo e di verifica ispettiva.

Consiglio Direttivo, del Presidente o comunque di chi si spende nel nome e per conto della società.

Secondo le precedenti previsioni di legge, il riconoscimento sportivo e quello della personalità giuridica erano due procedimenti distinti. Per ottenere la personalità giuridica si poteva percorrere una duplice strada: quella della procedura ordinaria in prefettura, prevista dal D.P.R. 361/2000, che risultava però molto complessa e, concretamente, aveva spinto molte delle associazioni sportive dilettantistiche ad optare per la seconda alternativa, cioè quella della trasformazione eterogenea prevedente il passaggio da associazione non riconosciuta a società a responsabilità limitata sportiva (SSD avente la forma di Srl)

Con la riforma e l'entrata in vigore del D.lgs. 39/2021 vengono semplificate le procedure per il riconoscimento e l'acquisto della personalità giuridica. A riguardo, l'articolo 7 stabilisce che con la domanda di iscrizione al Registro può essere presentata immediatamente anche l'istanza di riconoscimento della personalità giuridica, bypassando tutta la procedura prefettizia che vi era in passato. Mentre all'articolo 14 viene specificato come le associazioni dilettantistiche potranno acquistare tale personalità giuridica mediante l'iscrizione al Registro, derogando a quanto alla procedura precedente di cui al D.P.R. 361/2000.

Perché quanto disposto dagli articoli 7 e 14 possa realizzarsi, è però necessaria la presenza di un notaio, il quale ricevuto l'atto costituito dell'associazione dovrà verificarne la sussistenza delle condizioni per la costituzione e delle disposizioni di cui al D.lgs. 39/2021 relative alla natura dilettantistica. Svoltata tale operazione di verifica, il notaio dovrà depositare l'atto entro venti giorni presso l'ufficio competente del Dipartimento per lo sport richiedendone l'iscrizione, dopodiché, quest'ultimo, verificata i presupposti, iscriverà l'ente al Registro nazionale delle attività dilettantistiche²⁵³.

3.2 La Legge 398/1991 in breve

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche normalmente, in quanto svolgenti attività senza scopo di lucro, sono sottoposte a una fiscalità ordinaria al pari di quanto avviene per gli enti commerciali ai sensi delle disposizioni del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, ossia il Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

²⁵³ L'importanza dell'iscrizione è riscontrabile anche all'art. 10 del Decreto, il quale sancisce l'opponibilità ai terzi degli atti per i quali è previsto l'obbligo di iscrizione, annotazione o deposito presso il Registro. Tale opponibilità avrà efficacia una volta avvenuta la pubblicazione di tali atti nel Registro, a meno che l'ente non provi la già conoscenza di essi da parte dei terzi.

Il Legislatore ha previsto un regime fiscale agevolato di cui alla Legge 16 dicembre 1991, n. 398 contenente le disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche, al quale potranno aderire in alternativa alla disciplina ordinaria.

La ratio del regime di favore è riconducibile alla volontà del Legislatore di non trattare le associazioni sportive non aventi scopo di lucro secondo le stesse disposizioni legislative regolanti i proventi commerciali conseguiti dagli enti aventi carattere lucrativo, riconoscendone e valorizzandone così, il cruciale ruolo sociale che tali realtà rivestono in Italia.

I soggetti destinatari della Legge 398/1991 sono gli enti di cui all'art. 90, comma 17, della Legge 289/2002, ossia le associazioni sportive dilettantistiche e le società sportive dilettantistiche aventi finalità sportive, riconosciute mediante l'iscrizione al Registro CONI, e adottanti una delle seguenti tre forme giuridiche:

- a) associazione sportiva priva di personalità giuridica²⁵⁴;
- b) associazione sportiva con personalità giuridica²⁵⁵;
- c) società sportiva di capitali o cooperativa²⁵⁶.

Il 16 dicembre 1991, la Camera dei Deputati e il Senato della Repubblica Italiana hanno approvato il testo legislativo in base al quale le associazioni e le società sportive svolgenti attività sportive dilettantistiche potranno godere del particolare regime tributario una volta soddisfatti congiuntamente i due seguenti requisiti:

- L'assenza di scopo di lucro nello svolgimento delle attività previste dallo statuto.
- La corretta iscrizione di esse al Registro CONI, implicante il riconoscimento delle attività sportive dilettantistiche svolte, comprese le attività didattiche e di affiliazione a una Federazione Sportiva Nazionale (FSN) o Ente di Promozione Sportiva (EPS).

In aggiunta al rispetto di tali fondamentali requisiti, sulla base del dispositivo dell'articolo 1 della Legge 398/1991 e al fine di accedere alle varie forme di agevolazione fiscale e snellimento contabile, nel periodo d'imposta precedente alla richiesta di accesso al regime, l'associazione o la società sportiva dilettantistica avrebbe anche dovuto necessariamente conseguire un ammontare di proventi derivanti dallo svolgimento di attività commerciali non superiori a 400

²⁵⁴ Disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del Codice civile.

²⁵⁵ Ai sensi di quanto definito dal Decreto del Presidente della Repubblica del 10 febbraio 2000, n. 361.

²⁵⁶ Tali soggetti seguiranno anche le disposizioni del successivo comma 18 della Legge 289/2002, riguardante le informazioni espressamente previste e indispensabilmente inserite nello statuto dell'ASD o SSD. Sul tema si veda quanto contenuto alle pagine 6, 7 e 8 della Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 1° agosto 2018, n. 18/E, avente ad oggetto le «*Questioni fiscali di interesse delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, emerse nell'ambito del Tavolo tecnico tra l'Agenzia delle entrate ed il Comitato Olimpico Nazionale Italiano*».

mila euro. Tale valore del limite di accesso ha subito diverse modificazioni nel tempo dovute ai vari aggiustamenti normativi, come verrà meglio approfondito nel prossimo paragrafo.

3.2.1 L'evoluzione normativa

Come già anticipato, nel testo originario del 16 dicembre 1991, il Legislatore aveva previsto come unici soggetti beneficiari del regime *«le associazioni sportive e le relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle Federazioni Sportive Nazionali o agli Enti nazionali di Promozione Sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche»*. Oltre che per i soggetti destinatari, il testo originario disponeva diversamente anche riguardo al limite di accesso e al coefficiente di redditività. In particolare, inizialmente il limite per accedere al regime fissava la necessaria presenza di un ammontare di proventi da attività commerciali non superiore a 100 milioni di lire; in risposta al quale – una volta soddisfatto – si sarebbe permessa, ai fini delle imposte sui redditi, l'applicazione di un coefficiente di redditività del 6% sulla suddetta categoria di proventi da attività commerciali, a cui aggiungere le eventuali plusvalenze patrimoniali.

La specifica determinazione del limite di ricavi commerciali fu annualmente soggetta a modificazioni e aggiustamenti in forza dei decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri di concerto con il Ministro per i beni culturali e ambientali, delegato per lo spettacolo e lo sport, e il Ministro delle finanze. Dal terzo comma dell'articolo 1 delle Legge 398/1991 è evincibile, infatti, come il limite di 100 milioni di lire di cui ai commi 1 e 2 dello stesso articolo 1, fosse annualmente soggetto a modifiche *«nella stessa misura della variazione percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati»*²⁵⁷.

L'anno successivo, la Legge 6 febbraio 1992 n. 66 – convertendo in legge quanto contenuto nel D.L. 30 dicembre 1991 n. 417, in particolare il suo articolo 9-bis – aveva espressamente mutato le disposizioni della Legge 398/1991 allargando la platea di soggetti suscettibili di applicare il regime a tutte *«le associazioni senza scopo di lucro e alle associazioni pro-loco»*, in quanto compatibili. Tale novità estese il campo di applicazione della Legge rivolgendosi a qualsiasi associazione non avente finalità lucrative e a quelle associazioni locali di volontariato costituite

²⁵⁷ Da tale disposizione ne deriva, infatti, come tale limite sia mutato nel tempo. In particolare, i decreti del Presidente del Consiglio di Ministri con cadenza annuale ne hanno modificato l'ammontare nella maniera seguente: il D.P.C.M. del 14 dicembre 1993 aveva fissato l'importo a 105,3 milioni di lire per il 1992 e a 110 milioni di lire per il 1993; il D.P.C.M. del 24 novembre 1994 a 114,510 milioni di lire per il 1994; il D.P.C.M. del 7 novembre 1995 a 119,892 milioni di lire per il 1995; il D.P.C.M. del 12 dicembre 1996 a 126,647 milioni di lire per il 1996; il D.P.C.M. del 28 novembre 1997 a 128,411 milioni di lire per il 1997; il D.P.C.M. del 10 novembre 1998 a 130,594 milioni di lire per il 1998.

sulla base di un contratto privato tra singoli cittadini intenzionati a svolgere attività di promozione e sviluppo del territorio, denominate appunto associazioni “pro-loco” (dal latino, «a favore del luogo»).

Per quanto attiene alla soglia dei proventi commerciali da rispettare e al coefficiente di redditività da applicare a questi, gli aggiustamenti normativi da evidenziare fanno capo alla Legge 13 maggio 1999 n. 13, e alla Legge 27 dicembre 2002 n. 289. Il primo testo di legge elevò il valore massimo di proventi commerciali conseguibili nell’esercizio a 360 milioni di lire, in risposta al quale si sarebbe applicato l’attuale coefficiente di redditività del 3%, a cui aggiungere le eventuali plusvalenze patrimoniali. La seconda, invece, regolò nuovamente la soglia elevandola a 250 mila euro e mantenendo inalterata l’applicazione a tutte le associazioni senza fini di lucro e pro loco del coefficiente di redditività del 3%.

L’insieme dei soggetti destinatari subì un’ulteriore specificazione con la Legge 24 dicembre 2003 n. 350, intervenuta sul tema ricomprendendo anche le associazioni bandistiche, filodrammatiche, musicali, di danza popolare e cori amatoriali, purché legalmente costituite in assenza di finalità lucrative. Tuttavia, tale previsione legislativa non è altro che una mera precisazione relativamente ai soggetti destinatari, e non un ampliamento del bacino di essi; infatti, il precedente articolo 9-bis del D.L. 417/1991 aveva dapprima esteso la normativa di cui alla Legge 398/1991 a tutte le associazioni non lucrative, già comprendenti al loro interno i soggetti musicali specificamente elencati dalla Legge 350/2003.

L’evoluzione di tale testo normativo si mantenne stabile e senza ulteriori modifiche fino all’avvento della riforma del Terzo settore e dei suoi decreti attuativi.

Poco prima di esse, la Legge 11 dicembre 2016 n. 232 – ossia la Legge di Bilancio 2017 – dispose, infatti, al comma 50 dell’articolo 1, come dovesse essere aggiunto a quanto previsto all’art. 90 comma 2 della Legge 289/2002 sul limite di accesso al regime, che «*a decorrere dal periodo d’imposta in corso alla data del 1° gennaio 2017 l’importo è elevato a 400.000 euro*». Successivamente con la riforma del Terzo settore, in particolare attraverso l’articolo 102, comma 2, lett. e) del Decreto legislativo del 3 luglio 2017, n. 117, venne abrogata definitivamente la modifica di cui all’articolo 9-bis del D.L. 417/1991, limitando l’applicazione del regime di favore alle sole associazioni sportive dilettantistiche a partire dal periodo d’imposta successivo all’autorizzazione della Commissione europea sulle misure fiscali, essendo il Codice del Terzo settore un *corpus* normativo *sub-giudice* rispetto alla normativa europea²⁵⁸.

²⁵⁸ Come riporta l’articolo a cura della redazione di Cantiere Terzo Settore, *Terzo Settore: avviato confronto con Commissione Ue su riforma*, 25/09/2022, l’autorizzazione della Commissione Europea sull’impianto fiscale del

In conclusione, gli aggiustamenti caratterizzanti l'evoluzione normativa del regime di forfettario di favore di cui alla Legge 398/1991, possono essere così riassunti²⁵⁹:

Evoluzione normativa Legge 398/1991	Soggetti destinatari	Limite di accesso	Coefficiente di redditività
Testo originario della Legge 16 dicembre 1991 n. 398	Le associazioni sportive e le relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche	Nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a lire 100 milioni	Applicazione all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 6% aggiungendo le plusvalenze patrimoniali
Decreto-legge 30 dicembre 1991 n. 417, art. 9-bis	Alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco, in quanto compatibili.	Nessuna variazione	Nessuna variazione
Legge 13 maggio 1999 n. 133, art. 245, commi 3 e 4	Nessuna variazione	Da 130,594 milioni di lire viene elevato a 360 milioni di lire	Viene ridotto al 3% dell'ammontare di proventi da attività commerciali, a cui aggiungere le plusvalenze patrimoniali
Legge 27 dicembre 2002, n. 289, art. 90, comma 2	Nessuna variazione	Da 360 milioni di lire viene elevato a 250 mila euro	Nessuna variazione
Legge 24 dicembre 2003 n. 350, art. 2, comma 31	Specifica che il regime si estende anche a: associazioni bandistiche, cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro	Nessuna variazione	Nessuna variazione

Terzo settore è stata annunciata dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali Andrea Orlando in occasione della presentazione del secondo rapporto di Terzjus dello scopo 21 settembre 2022 a Roma. Tale rapporto Terzjus è reperibile collegandosi al sito dell'ente Terzjus, al sito <https://terzjus.it/argomenti/terzjus-report-2022/#:~:text=Il%202021%20settembre%202022%20nella,non%20profit%20al%20Terzo%20settore.>

²⁵⁹ Tale tabella ha inteso focalizzarsi solo sulle differenze più sostanziali e significative circa l'applicazione del regime di favore previsto alla Legge 398/1991, motivo per cui si è deciso di escludere gli aggiustamenti annuali del limite di proventi da attività commerciali operati con deliberazione del Presidente del Consiglio dei Ministri sulla base della variazione percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, di cui si è già fornito un dettaglio nella precedente nota a piè pagina.

Legge 11 dicembre 2016 n. 232, art. 1, comma 50	Nessuna variazione	A decorrere dal 1° gennaio 2017 l'importo è elevato a 400 mila euro	Nessuna variazione
Decreto legislativo 3 luglio 2017 n. 117, art. 102, comma 2, lett. e)	Applicazione del regime alle sole associazioni sportive dilettantistiche	Nessuna variazione	Nessuna variazione

3.3 Le agevolazioni previste

Al verificarsi dei requisiti fondamentali e qualora l'esercizio dell'attività avvenisse nel rispetto del limite di accesso di 400 mila euro, alle associazioni e società sportive dilettantistiche sarà concessa la possibilità di esercitare l'opzione di applicazione del tale regime agevolato mediante la comunicazione all'Ufficio SIAE (Società Italiana degli Autori ed Editori) competente per il domicilio fiscale dell'associazione. Questa dovrà pervenire, prima dell'inizio dell'anno solare in cui si intende applicare il regime, dopodiché occorrerà comunicare l'esercizio dell'opzione anche all'Agenzia delle entrate²⁶⁰, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del D.P.R. 442/1997.

Il regime agevolativo perdurerà per 5 anni, durante i quali l'ente non dovrà in nessun modo superare il limite di 400 mila euro di ricavi e soddisfacendo sempre i requisiti di forma giuridica, riconoscimento sportivo e assenza lucrativa, e qualora questi non venissero rispettati, già dal mese successivo alla violazione, l'ente sarà costretto ad applicare il regime ordinario sia per la determinazione del reddito che per l'assolvimento dell'IVA e degli adempimenti contabili.

La disciplina fiscale di favore riserva una serie di benefici alle ASD e alle SSD in materia di abbattimento dell'imponibile, sia relativamente alle imposte dirette (IRES e IRAP) che indirette (IVA), nonché l'alleggerimento degli oneri formali attraverso delle semplificazioni contabili.

Sommariamente, le agevolazioni riguardano:

- l'applicazione di un coefficiente di redditività del 3% sull'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, a cui aggiungere le eventuali plusvalenze patrimoniali.
- la detrazione forfettaria dell'IVA sulle cessioni di beni e/o prestazioni di servizi effettate, pari al 50% di quanto incassato.

²⁶⁰ Ciò avverrà presentando il quadro VO della dichiarazione IVA, il quale andrà allegato al modello Unico, in cui è previsto un'apposita casella VO da barrare.

- l'esonero dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili previsti dagli articoli 14, 15, 16, 18 e 20 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, e da quelli di cui al Titolo II del D.P.R. 27 ottobre 1972 n. 633.

Nei successivi paragrafi, si procederà, quindi, ad approfondire con maggiore dettaglio il funzionamento di queste forme agevolative.

3.3.1 Le agevolazioni ai fini IRES e IRAP

Il pagamento delle imposte IRES e IRAP seguirà una diversa procedura di determinazione a seconda che ci si trovi di fronte ad una associazione sportiva dilettantistica o a una società sportiva dilettantistica²⁶¹.

L'ASD in quanto non svolgente scopo di lucro risulterà essere un ente non commerciale, per cui, relativamente alle modalità di calcolo dell'imponibile derivante da redditi fondiari, redditi di capitale e redditi diversi, come disposto dal comma 1 dell'art. 143 del TUIR²⁶², seguirà la disciplina ordinaria prevista per gli enti non commerciali²⁶³. Mentre, per la determinazione dei redditi d'impresa, in particolare relativamente ai proventi commerciali conseguiti nell'anno dall'ASD, si applicherà quanto previsto dal regime di cui alla Legge 398/1991. Dopo aver effettuato tale distinzione delle categorie di reddito, e proceduto all'adozione della suddetta Legge, ai fini delle imposte sui redditi, l'ASD applicherà il coefficiente forfettario di redditività del 3% sui proventi commerciali, a cui poi sommerà le eventuali plusvalenze patrimoniali e i redditi fondiari, di capitale e diversi determinati ai sensi degli articoli 143 e successivi del TUIR. Diversamente, per le SSD, essendo queste costituite in forma di società di capitali non si configureranno come enti non commerciali, ma piuttosto applicheranno il principio contenuto all'articolo 81 del TUIR, in base al quale non sarà rilevante la natura dei redditi poiché, a prescindere dalla fonte di provenienza, questi si considereranno redditi d'impresa²⁶⁴. Quindi, le

²⁶¹ A riguardo si rimanda alle chiarificazioni di cui alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 1° agosto 2018, n. 18/E, p. 11 e ss.

²⁶² Art. 143 TUIR, comma 1: «1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 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».

²⁶³ Essendo le ASD delle associazioni senza scopo di lucro esse, fiscalmente, risulteranno essere degli enti non commerciali. Si veda quanto approfondito sulla tassazione degli enti non commerciali in base alle disposizioni TUIR, di cui si è parlato nell'ultimo paragrafo del secondo capitolo (par. 2.3.2).

²⁶⁴ Tale dispositivo, noto come principio di onnicomprensività e attrazione reddituale, prevede testualmente che: «1. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa

società sportive dilettantistiche, definite in base all'art. 90 della Legge 289/2002, applicheranno il coefficiente di redditività del 3% sulla totalità di proventi e componenti positivi formanti il reddito complessivo²⁶⁵, ad eccezione delle plusvalenze patrimoniali.

Risulta di fondamentale importanza ricordare che i proventi commerciali derivanti dall'espletamento delle attività istituzionali saranno assoggettati allo specifico regime di decommercializzazione previsto dal terzo comma dell'articolo 148 TUIR, in base al quale, infatti, per le associazioni sportive dilettantistiche *«non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso il pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, 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, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati»*.

All'interno dei proventi di tipo commerciali vi sono diverse tipologie di sottoinsiemi²⁶⁶, tra cui anche le sopravvenienze attive e i contributi ricevuti per lo svolgimento di attività commerciali. Tuttavia, in forza di esplicite previsioni legislative, oltre a quelli decommercializzati dal TUIR, ex art. 148 comma 3, non fanno parte dei proventi commerciali e non concorrono a formare il reddito imponibile per l'applicazione forfettaria del regime di cui alla Legge 398/1991, i seguenti proventi²⁶⁷:

- alla condizione che non superino il limite di “due eventi” per ciascun periodo d'imposta e la soglia annua complessiva fissata con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e con il Ministro per i beni e le attività culturali²⁶⁸, rimarranno escluse le due tipologie di proventi, di cui al comma 2 dell'art. 25 della Legge 13 maggio 1999, n. 133, alle lettere a) e b), ossia quelli realizzati dalle associazioni nello svolgimento di attività commerciali

sezione». I riferimenti alla lettera a) e b) del comma 1 dell'art. 73, riguardano appunto i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, i quali, come previsto da tale articolo, sono: *«a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato; 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»*.

²⁶⁵ Essendo valido quanto previsto dal suddetto art. 81 del TUIR sull'onnicomprendività reddituale.

²⁶⁶ Esempi di queste potrebbero essere: le prestazioni pubblicitarie, le sponsorizzazioni, la somministrazione di bevande e alimenti, la vendita di biglietti per eventi o spettacoli, e molto altro ancora.

²⁶⁷ Oltre che ai riferimenti normativi della Legge 133/1999, si rimanda nuovamente alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 1° agosto 2018, n. 18/E, pp. 12 e 13.

²⁶⁸ A riguardo il Decreto interministeriale del 10 novembre 1999 del Ministero delle finanze ha fissato il tetto massimo dei proventi realizzati in via occasionale e saltuaria a 100 milioni di lire, cioè 51.646 euro.

connesse agli scopi istituzionali, ovvero quelli realizzati per il tramite di raccolta pubblica di fondi in occasione di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione²⁶⁹;

- i premi di addestramento e di formazione tecnica previsti dall'articolo 6 della Legge 23 marzo 1981, n. 91, riguardanti appunto il diritto, per ASD e SSD, a stipulare il "primo" contratto professionistico con l'atleta in quanto fornenti l'addestramento e la formazione di esso²⁷⁰;
- i fondi derivanti da raccolte pubbliche in occasione di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

Quindi, una volta determinata la natura commerciale dei redditi e l'eventuale loro esclusione qualora ricadano nelle tipologie di proventi appena menzionate, si procederà all'applicazione del coefficiente di redditività del 3%, forfettizzando il calcolo della base imponibile, su cui andrà applicata l'aliquota IRES pari ora al 24%.

Per quanto attiene all'IRAP – e precisamente per la sfera delle attività commerciali – (aliquota ordinaria ora fissata al 3,9%), invece, il calcolo della base imponibile riceverà il medesimo trattamento di quanto fatto per l'IRES, e in tal senso verrà applicato il coefficiente di redditività del 3% sui proventi di natura commerciale. Per i soggetti che si avvalgono dei regimi forfettari, in accordo con quanto previsto al secondo comma dell'art. 17 del D.lgs. 466/1997, si dovrà calcolare il valore della produzione netta, ottenuto dall'applicazione del coefficiente di redditività del 3%, sommando quanto sostenuto per:

- retribuzioni per il personale dipendente;
- compensi per prestazioni di lavoro autonomo non abituali;
- compensi per i collaboratori coordinati e continuativi;
- interessi passivi²⁷¹.

Va inoltre ricordato che nella determinazione della base imponibile IRAP si applicano le

²⁶⁹ Previsti alla lett. a), comma 3, art. 143 TUIR.

²⁷⁰ A riguardo, all'articolo 6, comma 1 della Legge 91/1981, sostituito da quanto contenuto all'art. 1 del D.L. 485/1986, convertito con modificazioni dalla Legge 586/1996, viene previsto come: «*Nel caso di primo contratto deve essere stabilito dalle Federazioni Sportive Nazionali un premio di addestramento e formazione tecnica in favore della società od associazione sportiva presso la quale l'atleta ha svolto la sua ultima attività dilettantistica o giovanile*».

²⁷¹ Volendo quindi chiarire la determinazione dell'imponibile IRAP attraverso un esempio scolastico: un'ASD optante per il regime di favore della Legge 398/1991, qualora conseguente €150.000 di ricavi commerciali e, nel medesimo periodo, interessi passivi per €3.000 e spese per lavoratori dipendenti per €15.000, determinerà forfettariamente un reddito applicando il coefficiente del 3% sull'ammontare dei proventi commerciali (€150.000 x 3% = €4.500) a cui sommerà interessi passivi e spese per lavoratori dipendenti. Il valore della produzione ai fini IRAP risulterà quindi pari a €4.500 + €3.000 + €15.000 = €22.500.

seguenti deduzioni forfettarie²⁷²:

Base imponibile	Deduzione
Inferiore a 180.759,91 euro	8.000 euro
Maggiore di 180.759,91 euro, ma inferiore a 180.839,91 euro	6.000 euro
Maggiore di 180.839,91 euro, ma inferiore a 180.919,91 euro	4.000 euro
Maggiore di 180.919,91 euro, ma inferiore a 180.999,91 euro	2.000 euro

3.3.2 Le agevolazioni ai fini IVA

Oltre che a benefici legati a IRES e IRAP, il regime tributario di favore prevede delle agevolazioni anche sull'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, l'IVA.

Ai sensi di quanto stabilito dal comma 1 dell'art. 9 del D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544, i soggetti opzionanti il regime della Legge 398/1991, applicheranno *«per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali, connesse agli scopi istituzionali»* il regime IVA di cui all'art. 74 comma 6 del D.P.R. 633/1972. Tale comma prevede, infatti, una detrazione forfettaria del 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili, ad eccezione di *«cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica»* per cui la detrazione è specificamente fissata a 1/3 dell'imposta. Volendo riepilogare, quindi, il versamento dell'IVA sarà quindi ridotto delle seguenti percentuali:

- del 50% dell'IVA a debito sui proventi commerciali derivanti dalle vendite di biglietti, prestazioni pubblicitarie e vendita di gadget;
- del 50% dell'IVA a debito per le sponsorizzazioni;
- del 33,33% dell'IVA per le cessioni o concessioni televisive o radiofoniche.

Le ASD e le SSD senza finalità di lucro in regime di 398/1991, esonerate dall'obbligo di dichiarazione annuale IVA, dovranno comunicarlo all'Agenzia delle Entrate secondo le medesime modalità e termini allegando la specifica modulistica della dichiarazione IVA, barrando la specifica casella del "quadro VO" all'interno della dichiarazione dei redditi.

3.3.3 Le semplificazioni formali

Oltre a vantaggi sulla determinazione forfettaria del reddito e in materia di IVA, il regime

²⁷² Stilata sulla base delle informazioni contenute all'interno del documento di ricerca Viviana Capozzi, *Deduzioni Irap ed enti non commerciali*, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, novembre 2020, p. 12, oltre che quanto disposto all'art. 11, comma 4-bis del D.lgs. 446/1997 noto come "Decreto IRAP".

398/1991 propone all'ASD o SSD che ha aderito al suddetto regime, anche delle agevolazioni in termini di semplificazioni e minori adempimenti, elencabili sinteticamente in:

- esonero dagli obblighi IVA relativi alla fatturazione (tranne che per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni, o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie) e di registrazione (ex art. 74, comma 6, D.P.R. 633/1972);
- esonero dall'obbligo di certificazione mediante scontrini fiscali e ricevute fiscali (ex articolo 2, comma 1, lett. hh, D.P.R. 696/1996);
- esonero dall'obbligo di dichiarazione ai fini IVA (ex. art. 74, comma 6, D.P.R. 633/1972);
- esonero dalla tenuta delle scritture contabili, quali libro giornale, libro degli inventari e registro dei beni ammortizzabili, a favore di tutti i soggetti svolgenti attività commerciali.

Va però ricordato che tali soggetti beneficiari del regime agevolato, ai sensi di quanto stabilito dal terzo comma dell'art. 9 del D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544, saranno in ogni caso tenuti ai seguenti obblighi:

- conservazione e numerazione progressiva delle fatture di acquisto e di vendita;
- annotazione dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento commerciale con riferimento al mese precedente, entro il quindicesimo giorno del mese, nello specifico modello adottato dal Ministero delle Finanze, ossia il "Registro IVA minori" di cui al D.M. 11 febbraio 1997;
- annotazione distinta delle plusvalenze patrimoniali e operazioni intracomunitarie rispetto ai corrispettivi del punto precedente;
- versamento dell'IVA dovuta secondo le periodicità previste.

Quindi oltre che per i benefici di ordine fiscale, il regime agevolato risulta essere il più utilizzato dalle ASD anche per le semplificazioni circa gli adempimenti contabili e per quanto previsto in materia di imposta sul valore aggiunto.

In ultima istanza risulta opportuno evidenziare come fino all'anno 2022, alle associazioni e alle società sportive dilettantistiche applicanti il regime della Legge 398/1991 era concessa la possibilità di gestire l'attività di fatturazione attiva e passiva attraverso la modalità "cartacea" qualora non avessero conseguito proventi derivanti da attività commerciali maggiori di 65 mila euro. A riguardo è intervenuto il recentissimo D.L. 36/2022 che ha modificato quanto disposto

dall'art. 1, comma 3 del D.lgs. 127/2015, abbassando la soglia per l'obbligo di fatturazione elettronica a 25 mila euro a partire dal 1° luglio 2022. Tale disposizione riguarda il processo di emissione, ricezione e conservazione delle fatture abbassando la soglia precedentemente prevista unicamente per le ASD e SSD "minori" adottanti le agevolazioni di cui alla Legge 398/1991, essendo già vigente dal 2019 l'obbligo di fatturazione elettronica per tutte le ASD e SSD non rientranti in tale regime.

3.4 Il rapporto con il Terzo settore

Alla luce di quanto finora trattato circa gli enti dilettantistici protagonisti del mondo dello sport in Italia si è proceduto alla definizione del regime di forfettizzazione che il Legislatore ha inteso riservare a questi con la Legge 398/1991, analizzandola in tutte le sue principali peculiarità e forme agevolative e semplificatrici.

Come già anticipato, tale regime, nato con esclusivo riferimento alle associazioni sportive e le relative sezioni era stato ben presto esteso a tutte le associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro loco dall'art. 9-bis del D.L. 417/1991. Rimasto immutato per circa venticinque anni, tale trattamento tributario venne nuovamente limitato con l'avvento della riforma del Terzo settore e dei suoi decreti legislativi attuativi.

Come già anticipato nella sezione relativa all'evoluzione normativa del regime, l'articolo 102, comma 2, lett. e) del Codice del Terzo settore contenente le abrogazioni di diversi riferimenti normativi, ha ridimensionato il bacino di soggetti destinatari del regime di favore previsto dalla Legge 398/1991, riducendolo alle sole associazioni sportive dilettantistiche.

3.4.1 Le scelte da effettuare

La compresenza della riforma dello sport e di quella del Terzo settore, realizzate rispettivamente dal D.lgs. 28 febbraio 2021 n. 36, e dal D.lgs. 3 luglio 2017 n. 117, e dai relativi decreti legislativi²⁷³, ha concesso la possibilità di optare per diversi assetti giuridici agli enti protagonisti di tali discipline, liberi di adottare la qualifica di ASD o SSD per l'ambito sportivo, e di ETS o impresa sociale per il Terzo settore.

Ricordando quanto stabilito dall'art. 2, comma 1, lett. a) del D.lgs. 36/2021, per ASD si intende

²⁷³ La riforma del Terzo settore può considerarsi operativa e completata con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale n. 210 del 10 settembre 2018 del Decreto legislativo 3 agosto 2018, n. 105 correttivo il Terzo settore.

il «soggetto giuridico affiliato ad una Federazione Sportiva Nazionale, ad una Disciplina Sportiva Associata o ad un Ente di Promozione Sportiva che svolge, senza scopo di lucro, attività sportiva, nonché la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica». All'interno delle disposizioni di cui all'articolo 5 del Codice del Terzo settore relativo alle attività di interesse generale, alla lettera t) del comma 1 è definito come le attività di «organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche» rientrano all'interno del tassativo elenco delle tipologie di attività di interesse generale. Da tale previsione ne discende che l'ente sportivo dilettantistico potrà assumere anche la qualifica di ente del Terzo settore, in particolare: le ASD saranno suscettibili di adottare quanto disciplinato per le APS, mentre le SSD quanto definito per le imprese sociali (di cui al D.lgs. 112/2017)²⁷⁴. Viceversa, però tale lettera t) dell'elenco delle tipologie delle attività di interesse generale implica anche che l'organizzazione e la gestione dell'attività sportiva dilettantistica non è un'attività unicamente riservate alle ASD iscritte al CONI (che in forza di tale previsione potranno iscriversi al RUNTS), ma allo stesso tempo questa potrebbe essere svolta anche da un ente del Terzo settore (ETS o APS), in quanto svolgente le attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS, senza che esso sia iscritto al CONI²⁷⁵.

A riguardo è utile evidenziare che gli enti sportivi dilettantistici potranno applicare le disposizioni regolanti le forme giuridiche di ASD o SSD, qualora queste non risultino incompatibili e in contrasto con quanto contenuto all'interno del Codice del Terzo settore. Così facendo, il Legislatore – in forza di quanto previsto dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 1° agosto 2018, n. 18/E – non ha escluso la possibilità di adottare una doppia qualifica applicando le forme di vantaggio sia della disciplina sportiva che di quella del Terzo settore²⁷⁶. Tale doppio binario normativo ha sin da subito generato la formazione di pareri discordanti, con particolare attenzione all'obbligo o meno di iscrizione al RUNTS.

Molti furono indotti a pensare erroneamente che l'ASD fosse obbligata ad effettuare l'iscrizione al Registro Unico del Terzo settore (RUNTS) o che fosse in qualche modo obbligata a procedere a adeguamenti statutarî per diventare un'associazione di promozione sociale (APS) ai fini sportivi. Al contrario, va chiarito che la possibilità per queste di procedere all'iscrizione al Registro CONI, ossia l'unico organismo in grado di certificare l'attività sportiva dilettantistica e godere di una serie di particolarità e di benefici, non esclude la possibilità di iscriversi anche

²⁷⁴ A riguardo si veda la posizione di Luca Gori al capitolo 11, *Ai «confini» del Terzo settore*, in P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, il Mulino, Bologna 2021, pp. 255-256.

²⁷⁵ Si veda quanto presente in A. Fici, *Un diritto per il Terzo settore*, Editoriale Scientifica, Napoli 2020, p. 86.

²⁷⁶ Purché non si verificano, appunto casi di incompatibilità tra le normative.

al RUNTS senza compiere alcun tipo di modifica statutaria. Infatti, l'associazione potrà iscriversi al CONI in quanto associazione sportiva dilettantistica, e allo stesso tempo procedere con l'iscrizione al Registro Unico del Terzo settore in qualità di associazione di promozione sociale²⁷⁷. Come anticipato, però, tale compresenza potrà verificarsi qualora le regole previste per l'ASD non siano incompatibili con quelle previste per la APS²⁷⁸: perciò, una ASD che decide di iscriversi al Terzo settore non potrà più godere della serie di benefici che il Legislatore le aveva riservato con la qualifica di ASD.

Quindi seppur in presenza di una possibile doppia qualifica come ASD e APS, ovvero come SSD e impresa sociale, si dovrà rinunciare alle disposizioni di favore incompatibili con il Terzo settore²⁷⁹.

Volendo entrare maggiormente nel dettaglio, le ASD rinunciarebbe innanzitutto al regime di vantaggio previsto dalla Legge 398/191 oltre che anche di quanto previsto da alcuni articoli del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), soprattutto relativamente all'attività e ai rimborsi dati ai volontari, in quanto all'interno del Codice del Terzo settore non è prevista la possibilità di dare rimborsi forfettari ai volontari, a differenza di quanto era invece concesso sulla base di varie previsioni legislative specifiche per le ASD²⁸⁰.

²⁷⁷ In questa maniera essa beneficerà di una doppia qualifica dovuta all'assunzione di entrambe le vesti giuridiche. Sull'argomento si è espressa la già menzionata Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 1° agosto 2018, n. 18/E, e come descrive il professionista del Terzo settore e dello sport Guido Martinelli nell'articolo G. Martinelli, *Sport e terzo settore – I° parte*, EuroconferenceNews, 12/09/2018: «Sul punto, come è noto, è intervenuta anche la recente circolare AdE 18/E/2018, chiarendo che le società e associazioni sportive dilettantistiche, a seguito della approvazione della riforma del Terzo settore, potranno decidere di non iscriversi all'istituendo registro unico nazionale del terzo settore, mantenendo le agevolazioni e la disciplina propria, oppure decidere di entrare a far parte del terzo settore. In questo caso godranno delle agevolazioni specifiche previste per tali enti "in luogo del regime fiscale specifico riservato alle associazioni e società sportive dilettantistiche non lucrative"».

²⁷⁸ Su tale aspetto si richiama la posizione di Antonio Fici di cui al paragrafo 5.3 *Sulla possibile qualificazione di una ASD come ente del terzo settore (e più specificamente come APS)* contenuto nel già menzionato A. Fici, *Un diritto per il Terzo settore*, Editoriale Scientifica, Napoli 2020, p. 86. Il professor Fici porta l'attenzione del lettore su come tra l'iscrizione nel registro CONI delle associazioni sportive dilettantistiche e l'iscrizione nel RUNTS delle ASD non vi sia alcuna incompatibilità stabilita per legge e conseguentemente come una un'associazione con come oggetto sociale l'organizzazione e la gestione dell'attività sportiva dilettantistica possa cumulare le due qualifiche di ASD ai fini sportivi (attraverso l'iscrizione al Registro CONI) e di APS ai fini del terzo settore (attraverso l'iscrizione al RUNTS), senza che questo porti alla cancellazione da uno dei due registri. Tale posizione, come spiega in nota Fici, è il risultato di quanto implicitamente presupposto nella Circolare 18/E del 1° agosto 2018 dell'Agenzia delle Entrate, la quale dà per scontato il fatto che l'iscrizione al RUNTS è consentita senza dover rinunciare a quella del registro CONI.

²⁷⁹ A riguardo si veda l'insieme di casi pratici e FAQ presenti alla guida pratica di A. Bugamelli, L. Cacciapaglia e F.G. Poggiani, *La riforma del Terzo Settore: Analisi della disciplina e casi pratici*, Cesi Multimedia, Milano 2021.

²⁸⁰ Sempre in G. Martinelli, *Sport e terzo settore – I° parte*, EuroconferenceNews, 12/09/2018 viene riportato l'elenco delle agevolazioni fino ad allora vigenti, ossia:

- 1) «defiscalizzazione dei corrispettivi specifici versati da soci o tesserati alla Federazione sportiva, ente di promozione sportiva o disciplina sportiva di affiliazione;
- 2) agevolazioni previste dalla L. 398/1991 (semplificazioni contabili e determinazione forfettaria delle imposte sui redditi e dell'Iva da versare);

In tal senso, infatti, il regime dettato dalla Legge 398 del 1991, il quale sulla base delle recenti disposizioni è rimasto valido limitatamente alle sole associazioni sportive dilettantistiche, potrà applicarsi solo qualora tali enti decidessero di rimanere esclusi dal Terzo settore. Tale regime, infatti, non prevede nel suo perimetro coloro che hanno acquisito la qualifica di ETS e risulta più vantaggioso del regime forfettario previsto per le attività commerciali svolte da APS e ODV di cui all'art. 86 CTS.

Un'ASD avente come oggetto l'attività sportiva dilettantistica potrà iscriversi al RUNTS nella sezione APS, la cui qualifica è la meglio conciliante per caratteristiche e per gli scopi dell'attività svolta. Infatti, prima della riforma settoriale molte ASD, organizzando e gestendo l'attività sportiva dilettantistica per e a favore dei propri associati, avevano già adottato la qualifica di APS a carattere nazionale (figura poi abrogata dalla Legge 383/2000)²⁸¹.

Ma conviene veramente a una ASD iscritta al CONI, procedere all'iscrizione al RUNTS qualificandosi come APS? Se lo facesse quali sarebbero le conseguenze?

La risposta a tali interrogativi non è affatto univoca e scontata, in quanto sarà necessario analizzare la situazione caso per caso, stilandone una precisa e accurata analisi dei costi e dei benefici, valutandone i diversi assetti fiscali e gestionali derivanti dall'opzione d'iscrizione o meno al RUNTS. Infatti, seppur quanto previsto dalla Legge 398/91 risulti fiscalmente più

-
- 3) *esclusione dall'applicazione della norma sulla perdita della natura di ente non commerciale (articolo 149 Tuir), ossia solo per le associazioni sportive dilettantistiche non si corre il rischio, in presenza di proventi commerciali superiori a quelli istituzionali, che l'amministrazione finanziaria non consideri più l'ente non commerciale con conseguente perdita di ogni agevolazione;*
 - 4) *agevolazioni fiscali, previdenziali e assicurative nei confronti dei compensi corrisposti sia ai soggetti che svolgono esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche sia ai collaboratori con funzioni amministrativo-gestionali;*
 - 5) *presunzione di spesa pubblicitaria dei corrispettivi per sponsorizzazione fino a € 200.000 (possibilità che le aziende sponsor possano dedurre integralmente come spesa l'investimento promo - pubblicitario fatto dal proprio reddito);*
 - 6) *esclusione da imposta sulla pubblicità della cartellonistica collocata all'interno di impianti con capienza non superiore a 3.000 posti;*
 - 7) *esclusione dall'applicazione della tassa sulle concessioni governative;*
 - 8) *applicazione dell'imposta di registro a tassa fissa;*
 - 9) *detrazioni dall'imposta per contributi erogati da persone fisiche ad associazioni sportive dilettantistiche fino ad un massimo di € 1.500 annui;*
 - 10) *detrazione delle spese di iscrizione ai corsi fino a € 210 annui;*
 - 11) *riduzione dell'accisa gas metano;*
 - 12) *5 per mille».*

In particolare, aderendo al Terzo settore e procedendo all'iscrizione al RUNTS, i soggetti sportivi rinuncerebbero alle previsioni della Legge 398/1991 e degli articoli 148 e 149 TUIR (ossia i primi tre punti dell'elenco), come previsto dal Titolo X del D.lgs. 117/2017 istituito il Codice del Terzo settore. Anche le agevolazioni previste dall'art. 90 della Legge 289/2002, contenute ai punti 5-8 dell'elenco sono riservate alle realtà qualificate ASD e SSD, escludendovi quindi gli enti del terzo settore sportivi, i quali seguiranno le disposizioni del CTS. Anche la detrazione d'imposta di cui al punto 9 non sarà valida e verrà sostituita da quella prevista dal CTS, così come la disciplina del cinque per mille (punto 10).

²⁸¹ A riguardo si veda A. Fici, *Un diritto per il Terzo settore*, op.cit., p. 83 e ss.

conveniente della disciplina prevista dal Codice del Terzo settore²⁸², quest'ultima permetterà di intrattenere un legame più stretto con le pubbliche amministrazioni oltre che lo snellimento di alcuni iter burocratici.

Alla luce dei vari regimi fiscali esaminati nei precedenti capitoli del presente elaborato, sarà possibile comprendere i pro e i contro legati alla convenienza dell'iscrizione o meno dell'ASD al RUNTS.

Lo svantaggio principale derivante da tale opzione è individuabile all'art. 89, comma 1 del CTS, il quale stabilisce che agli enti del Terzo settore non si applicheranno le disposizioni del TUIR contenute al comma 3 dell'articolo 143, ai commi 2, 5, 6 dell'art. 144, gli articoli 148 e 149, nonché la Legge del 16 dicembre 1991, n. 398²⁸³. Con tale previsione viene definito che le ASD che entrano nel Terzo settore perderanno il regime di decommercializzazione dei corrispettivi specifici previsto dal TUIR e quelli particolari in materia di IRES, IRAP e IVA di cui alla Legge 398/1991, assieme anche ai casi di esenzione dalla determinazione del reddito imponibile dei proventi commerciali di cui all'art. 25, comma 2 della Legge 133/1999²⁸⁴.

Di contro, un'ASD diventando APS manterrebbe inalterata la disciplina fiscale di cui al comma 2 dell'art. 69 TUIR, riguardante l'esenzione dal reddito imponibile dei compensi sportivi entro la soglia di 10 mila euro, e quella di cui al comma 8 dell'art. 90 della Legge 289/2002, sulla deducibilità delle sponsorizzazioni (qualificate come "spese di pubblicità" ex art. 74, comma 2, TUIR) fino a 200 mila euro.

Tuttavia, l'accesso al RUNTS permette di conseguire diverse agevolazioni in favore delle ASD che diventano APS, non solo in termini di benefici fiscali, ma anche per la facilitazione di accesso a fondi specifici e alleggerimento di iter burocratici²⁸⁵.

I principali vantaggi dell'iscrizione al RUNTS, con riferimento a quanto già esposto e approfondito dettagliatamente nel secondo capitolo del presente lavoro relativo al Codice del Terzo settore e le novità introdotte possono essere sommariamente sintetizzati nel modo

²⁸² In particolare, con quanto previsto dagli articoli 79 a 89 in materia fiscale.

²⁸³ Art. 89, comma 1, CTS: «1. Agli enti del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 1, non si applicano le seguenti disposizioni: a) l'articolo 143, comma 3, l'articolo 144, commi 2, 5 e 6 e gli articoli 148 e 149 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; b) l'articolo 3, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 e gli articoli 1, comma 2 e 10, comma 3 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347; c) la legge 16 dicembre 1991, n. 398».

²⁸⁴ Sugli elementi per l'analisi costi/benefici in capo all'iscrizione di un'ASD al RUNTS si consulti nuovamente quanto scritto dal professore Antonio Fici in A. Fici, *Un diritto per il Terzo settore*, op.cit., p. 89.

²⁸⁵ Riguardo i vantaggi, specie quelli di natura extra-fiscale, si veda l'articolo G. Martinelli, *Sport e terzo settore - II° parte*, EuroconferenceNews, 17/09/2018.

seguinte²⁸⁶:

- relativamente all'aspetto extra fiscale i benefici riguardano l'acquisizione automatica della personalità giuridica qualora si disponesse patrimonio superiore a 15.000 € nel momento di iscrizione al RUNTS per mezzo di un notaio (art. 22 CTS) e semplificazioni circa il rapporto con gli enti pubblici, in particolare per la sottoscrizione di convenzioni per svolgere in favore di terzi attività o servizi sociali di interesse generale (artt. 55 e 56 CTS). Le APS godranno anche di vantaggi relativi all'accesso al credito agevolato (art. 67 CTS), al Fondo sociale europeo (art. 69 CTS), al Fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel Terzo settore (art. 72 CTS) e ad altre risorse finanziarie specifiche destinate al sostegno degli ETS (artt. 73 e 75 CTS), oltre che privilegi generali sui beni mobili (art. 68 CTS) e semplificazioni per strutture e autorizzazioni temporanee riguardanti la manifestazioni pubbliche (art. 70 CTS), per i locali utilizzati (art. 71 CTS), e l'esonero dalla presentazione del modello EAS (art. 94, comma 4, CTS).
- fiscalmente, invece, l'iscrizione al RUNTS comporterà diversi regimi di vantaggio in materia di crediti d'imposta (Social Bonus, art. 81 CTS) e forme di deduzione e detrazione per erogazioni liberali (art. 83 CTS), oltre che al regime fiscale di favore in materia di imposte sui redditi (artt. 79 e 85 CTS)²⁸⁷. Alle APS saranno concesse anche agevolazioni

²⁸⁶ Relativamente all'elenco di tali benefici oltre ai richiamati articoli del Codice del Terzo settore (D.lgs. 117/2017) e del D.lgs. 111/2017, si rimanda all'utile tabella di sintesi contenuta in A. Fici, *Un diritto per il Terzo settore*, op.cit., pp. 90-95.

²⁸⁷ Le APS sulla base dell'articolo 85 comma 1 del CTS godono di un particolare regime di decommercializzazione per i corrispettivi specifici. Questo è comparabile con quanto previsto per le ASD in base all'articolo 148 comma 3 del TUIR, ad eccezione del riferimento per i "tesserati delle organizzazioni nazionali". A riguardo si riporta un ulteriore tabella esplicativa a cura del professor Antonio Fici ritrovabile in A. Fici, *Un diritto per il Terzo settore*, Editoriale Scientifica, Napoli 2020, pp. 96-97.

Decommercializzazione ex art. 148, comma 3, TUIR	Decommercializzazione ex art. 85, commi 1 e 2, CTS
«Per le associazioni ... sportive dilettantistiche non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, 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, dei rispettivi associati partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati»	«Non si considerano commerciali le attività svolte dalle APS in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei 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 misura non inferiore al 70% da enti del terzo settore ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera m.). Non si considerano, altresì, commerciali, ai fini delle imposte

riguardanti esenzione e applicazione in misura fissa di imposte indirette e tributi locali (art. 82 CTS), applicazione di un regime forfettario per le attività commerciali svolte (art. 86 CTS²⁸⁸), oltre che l'accesso al cinque per mille (art. 3, comma 1, lett. a, D.lgs. 111/2017).

Premesso quindi che non esiste una decisione valida in assoluto, alla luce dei regimi agevolativi finora esposti, in linea di massima si può affermare che le ASD con elevati proventi commerciali e/o con elevate entrate non assoggettabili alla decommercializzazione prevista dall'articolo 148 comma 3 del TUIR, è presumibile che mantengano il regime della Legge 398/1991, a patto che rispettino il limite di 400 mila euro, senza quindi entrare nel Terzo settore. Viceversa, un'ASD con contenute entrate commerciali, inferiori ai 130 mila euro, avrebbe un'elevata convenienza ad entrare nel RUNTS, potendo beneficiare del regime forfettario previsto per le associazioni di promozione sociale di cui all'art. 86 del Codice del Terzo settore.

Diversamente, le SSD, qualora optassero per l'ingresso nel Terzo settore si configurerebbe non come APS, ma come imprese sociali, e probabilmente la scelta risulterebbe più conveniente rispetto all'esclusione dal RUNTS²⁸⁹, soprattutto per la completa detassazione degli utili che vengono reinvestiti all'interno della società per finalità istituzionali.

Inoltre, non vi sono dubbi circa la possibilità che le società sportive dilettantistiche, in quanto società senza scopo lucro, possano configurarsi come imprese sociali (ex D.lgs. 112/2017), le quali sono ammesse a distribuire parzialmente utili. Però, in tal caso, la distribuzione per l'impresa sociale risulta facoltativa, e non obbligatoria, allora appare chiaro come l'ingresso nel RUNTS di una SSD assumente la forma di impresa sociale sarebbe possibile prevedendo in una clausola statutaria il divieto di distribuzione di ogni utile, garantendo in questo modo l'assenza

	<i>sui redditi, le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso il pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali».</i>
--	---

Sul tema si vedano anche gli G. Martinelli, *Il codice del terzo settore e la semplificazione fiscale – II° parte*, EuroconferenceNews, 23/01/2020, e G. Martinelli, *Il terzo settore e le scelte da effettuare*, EuroconferenceNews, 23/11/2021.

²⁸⁸ Il quale prevede una determinazione forfettaria *ad hoc* per ODV e APS, basata sull'imponibilità dell'1% (nel caso di ODV) o 3% (nel caso di APS) del reddito derivante dalle entrate di natura commerciale, purché nel limite di € 130.000.

²⁸⁹ Le ASD che scelgono di restare fuori dal RUNTS, come già detto continuano ad applicare la disciplina della Legge 398/1991, rimasta valida solo per esse e non più anche per le SSD. Appare quindi chiaro capire come la scelta per le ASD sia molto più semplice in quanto in caso non aderissero al RUNTS continueranno ad applicare le leggi già in vigore e di cui potevano già usufruire e beneficiare, non essendo stata emanata alcuna legge che le esclude dai soggetti destinatari di tali regimi.

di scopo di lucro²⁹⁰.

Va anche sottolineato che le SSD assumenti la qualifica di impresa sociale ex D.lgs. 112/2017 dovranno in quanto tali redigere il bilancio sociale²⁹¹, ossia uno strumento informativo di rappresentazione contabile volto a comunicare quanto compiuto in termini di trasparenza, concretezza e lealtà dell'associazione verso i consumatori, i partecipanti e i finanziatori di essa, dando particolare risalto al tema della responsabilità sociale dell'impresa senza limitarsi alla mera numerica rappresentazione contabile e finanziaria.

Ricapitolando, per un soggetto che intende svolgere attività sportiva dilettantistica si aprono diversi scenari configurabili in conseguenza di una duplice scelta:

1. scegliere se essere associazione sportiva dilettantistica o società sportiva dilettantistica;
2. decidere se entrare o meno nel Terzo settore configurandosi come APS (nel caso di ASD) o impresa sociale (nel caso di SSD).

In conclusione – fatta eccezione per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale automaticamente trasigrate all'interno del Registro Unico – è necessario chiarire che la riforma non è obbligatoria per nessun ente, e oggi l'ingresso nel Terzo settore risulta facoltativo e permette di continuare ad applicare la disciplina previgente²⁹². Questa non obbligatorietà vale non solo per gli enti sportivi dilettantistici, ma anche per le altre tipologie di associazioni previste dal Codice civile che possono optare per continuare ad applicare la tipica legislazione degli enti non commerciali. A tal proposito, proprio sul tema della non obbligatorietà di accesso al Terzo settore, si ricorda che vige la facoltà per qualsiasi ente iscritto al RUNTS di poter decidere di uscire dal Terzo settore procedendo alla cancellazione dal Registro Unico. Tuttavia, tale opzione, ai sensi dell'art. 50 comma 2 CTS, comporterà delle

²⁹⁰ Come spiegato in G. Martinelli, *La riforma dello sport e il codice del terzo settore*, EuroconferenceNews, 11/12/2020, un punto di contatto tra la disciplina delle SSD e quella dell'impresa sociale fa riferimento al fatto che «l'articolo 7, comma 3, per le società sportive, di persone o di capitali, è identico, nel contenuto, all'articolo 3, comma 3, D.lgs. 112/2017 per le imprese sociali. Viene prevista, in entrambe le fattispecie, la possibilità di destinare “una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali” ad aumento gratuito di capitale, oppure la distribuzione di dividendi ai soci in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato».

²⁹¹ A riguardo si veda quanto già trattato al secondo paragrafo del secondo capitolo riguardante il Codice del Terzo settore e gli elementi di novità introdotti. Esso dovrà essere depositato presso il registro delle imprese e pubblicato sul sito internet dell'ente, oltre che essere redatto in conformità e seguendo le linee guida adottate con il decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

²⁹² Come ricorda Antonio Fici nel capitolo *Terzo settore e sport dilettantistico. La riforma come opportunità per le associazioni (e le società) sportive dilettantistiche*, in A. Fici, *Un diritto per il Terzo settore*, op.cit., p. 83 e ss., l'entrata nel Terzo settore è sempre facoltativa e mai obbligatoria, la scelta, infatti, non è mai irreversibile e pur andando incontro a conseguenze importanti dal punto di vista patrimoniale, l'ente può decidere di uscire dal Terzo settore dopo esservi entrato.

conseguenze patrimoniali riguardanti l'obbligo alla devoluzione del patrimonio in base a quanto stabilito all'art. 9 CTS, nel limite dell'incremento patrimoniale realizzato dall'ente durante il periodo in cui è stato iscritto al RUNTS.

Capitolo IV

Caso pratico di un'associazione sportiva dilettantistica che decide se entrare o meno all'interno del Terzo settore

4.1 Descrizione del problema

Nella stesura del presente elaborato si è deciso di dedicare il capitolo conclusivo all'esposizione di un caso pratico riguardante un'associazione sportiva dilettantistica posta di fronte al bivio decisionale circa la scelta di entrare all'interno del nuovo riformato sistema del Terzo settore, tramite l'iscrizione al RUNTS, disapplicando la disciplina di favore prevista dalla Legge 16 dicembre 1991, n. 398.

Si premette che tale capitolo non vuole essere una ripetizione di quanto esposto dal punto di vista "teorico" e normativo nel capitolo precedente, in particolare nell'ultimo paragrafo relativo al rapporto tra la Legge 398/1991 e la nuova riforma del Terzo settore, ma come piuttosto questa sezione intenda definire lo stato dell'arte del mondo sportivo alla luce delle recenti riforme, attraverso la descrizione di un caso pratico di un'associazione sportiva dilettantistica realmente esistente, per la quale, tuttavia, per motivi di privacy non verranno esposte tutte le informazioni. L'esemplificazione fornirà un utile e tangibile riferimento per comprendere concretamente la convenienza o meno in capo all'adozione di un determinato regime di tassazione, attraverso un confronto delle alternative possibili simulante il carico fiscale per ciascuna di esse.

Detto ciò, si riporta una breve anticipazione di come verranno affrontati i vari temi. In primis, verrà data una visione riepilogativa delle diverse opzioni di tassazione percorribili da un'associazione sportiva dilettantistica in generale. Successivamente il capitolo si focalizzerà sul caso di "Alfa ASD", descrivendola nell'oggetto sociale dell'attività svolta e riportandone la situazione patrimoniale ed economica relativa agli anni 2020 e 2021. L'ultimo paragrafo, invece, si concentrerà sullo svolgimento dell'attività *tax planning* in modo da poter indagare la convenienza e il carico fiscale in capo a ogni singola opzione di tassazione, mediante un'analisi di costi e benefici supportata da valori numerici di bilancio e riferimenti normativi a riguardo.

4.2 Brevi richiami delle alternative possibili

La casistica in esame prende come riferimento una realtà associativa dilettantistica operante nel settore sportivo, la quale dovrà decidere se continuare ad adottare, come finora fatto, il regime di tassazione di favore previsto dalla Legge 398/1991, ovvero entrare nel Terzo settore abbandonando le precedenti agevolazioni.

Come già largamente descritto nel capitolo precedente, la riforma del Terzo settore, in particolare il Codice del Terzo settore di cui al Decreto Legislativo 3 luglio 2017 n. 117, è intervenuto sulle possibilità di tassazione in capo alle realtà sportive attraverso due principali articoli.

L'articolo 102 del CTS si era espresso sul tema limitando la possibilità di adottare il regime di favore alle sole "associazioni sportive dilettantistiche non aventi fini di lucro, affiliate alle Federazioni Sportive Nazionali o agli Enti di Promozione Sociale e svolgenti attività sportiva dilettantistica, riconosciuta dal CONI, compresa l'attività didattica"²⁹³. In seguito a tale precisazione risulta, pertanto, chiaro il motivo per cui si è deciso di riportare un caso di un'ASD e non di una SSD, che si interroga sulla convenienza nel procedere o meno all'iscrizione al RUNTS, in quanto la società sportiva dilettantistica è stata esclusa dall'insieme dei soggetti suscettibili di applicare il regime della Legge 398/1991.

All'articolo 89 del CTS, il Legislatore è intervenuto in maniera chiara e ineccepibile stabilendo che agli enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali, non si potranno applicare:

- «a) l'articolo 143, comma 3, l'articolo 144, commi 2, 5 e 6 e gli articoli 148 e 149 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
- b) l'articolo 3, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 e gli articoli 1, comma 2 e 10, comma 3 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347;
- c) la legge 16 dicembre 1991, n. 398».

Ai fini del presente capitolo, ci si interesserà solo a quanto previsto dalle lettere a) e c), essendo non pertinente quanto contenuto alla lettera b), relativa alle tipologie di trasferimento non soggette ad imposta sulle successioni (D.lgs. 346/1990) e a quelle di formalità, trasferimenti e vulture non soggette alle imposte ipotecaria e catastale (D.lgs. 347/1990).

²⁹³ Come già approfondito, l'articolo 102 del CTS, relativo ad una serie di abrogazioni sull'applicazione di diverse discipline, alla lettera e) del secondo comma era intervenuto abrogando l'art. 9-bis del Decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, il quale aveva in precedenza allargato la platea dei soggetti applicanti la tassazione forfettaria di cui alla Legge 16 dicembre 1991, n. 398, estesa da allora a tutte le associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco.

Si è consapevoli che tale passaggio presenta molti punti di comunanza e coincidenza con quanto già trattato nel capitolo precedente, tuttavia, si rende necessario richiamare molti di quei concetti teorici e normativi in modo tale da rendere più fruibile e facile la comprensione dei successivi risvolti tangibili e concreti, che il presente caso pratico si propone di illustrare. Inoltre, proprio per ovviare alla problematica della ripetitività in capo al richiamo di determinate previsioni normative già esposte, si è deciso di sintetizzare i dispositivi degli articoli alle loro essenzialità centro del nostro interesse, riportandoli con maggiore dettaglio nelle note a piè pagina.

Pertanto, si entrerà ora nel merito delle specifiche abrogazioni di cui alla lettera a) e c) dell'articolo 89 del Decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017.

Il riferimento normativo per la tassazione dei redditi di qualunque tipologia di contribuente è il Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 – ovvero il Testo Unico delle Imposte sui Redditi, TUIR – e di questo occorrerà approfondire i dispositivi degli articoli 143, 144, 148 e 149, i quali verranno disapplicati una volta entrati nel Terzo settore.

L'articolo 143 riguarda la definizione di reddito complessivo e al terzo comma riporta le due diverse fattispecie di proventi in ogni caso non concorrenti alla formazione del reddito degli enti non commerciali²⁹⁴, ossia:

- a) i fondi pervenuti agli enti non commerciali da raccolte pubbliche effettuate in maniera occasionale in concomitanza con celebrazioni e ricorrenze o campagne di sensibilizzazione²⁹⁵;
- b) i contributi che gli enti non commerciali ricevono dalle Amministrazioni pubbliche per svolgere attività aventi finalità sociali conformi ai fini istituzionali di questi e in forza di quanto previsto convenzioni o regimi di accreditamento²⁹⁶.

L'articolo 144 rivolge la sua attenzione alla determinazione dei redditi e delle perdite

²⁹⁴ Gli enti non commerciali cui si fa riferimento sono quelli definiti dalla lettera c) del primo comma dell'articolo 73 del TUIR, ossia: «c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato».

²⁹⁵ Come anticipato, da qui e per i prossimi richiami normativi, in un'ottica di maggiore precisione si ritiene utile riportare il letterale riferimento normativo nella sua interezza. Qui segue l'art. 143, comma 3, lettera a): «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».

²⁹⁶ Art. 143, comma 3, lettera b): «i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi».

concorrenti alla formazione del reddito complessivo degli enti non commerciali. Di questo articolo vengono abrogati i commi 2, 5 e 6 relativi a:

- 2) l'obbligo di tenuta di contabilità separata per l'attività commerciale svolta dagli enti non commerciali²⁹⁷;
- 5) la determinazione delle spese per gli enti religiosi per l'opera prestata in via continuativa²⁹⁸;
- 6) l'esonero dall'obbligo della tenuta delle contabilità separata per quelli soggetti alla tenuta della contabilità pubblica²⁹⁹;

L'articolo 148 riguarda invece gli enti di tipo associativo, di cui ne dà una completa ed estesa definizione sotto diversi aspetti. Di nostro particolare interesse risulta il "regime di decommercializzazione" delle attività e operazioni previste ai commi 1, 2 e 3:

- 1) l'attività svolta, in conformità coi fini istituzionali, dall'associazione verso i propri associati o partecipanti è da considerarsi attività non commerciale³⁰⁰;
- 2) i corrispettivi specifici ricevuti in contropartita di cessioni di beni e prestazioni di servizi ad associati o partecipanti, concorrono alla formazione del reddito come reddito d'impresa o redditi diversi a seconda dell'abitudine o occasionalità³⁰¹;
- 3) i corrispettivi specifici nei confronti di iscritti, associati, o partecipanti di altre associazioni che svolgono la medesima attività, oltre che le cessioni a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati, non si considerano commerciali³⁰².

²⁹⁷ Art. 144, comma 2, TUIR: «2. Per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata».

²⁹⁸ Art. 144, comma 5, TUIR: «5. Per gli enti religiosi di cui all'articolo 26 della legge 20 maggio 1985, n. 222, che esercitano attività commerciali, le spese relative all'opera prestata in via continuativa dai loro membri sono determinate con i criteri ivi previsti».

²⁹⁹ Art. 144, comma 6, TUIR: «6. Gli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica sono esonerati dall'obbligo di tenere la contabilità separata qualora siano osservate le modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria tenuta a norma di legge dagli stessi enti».

³⁰⁰ Art. 148, comma 1, TUIR: «1. Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo».

³⁰¹ Art. 148, comma 2, TUIR: «2. Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti 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 secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità».

³⁰² Art. 148, comma 3, TUIR (aggiornato alle ultime modifiche del D.L. 30 aprile 2019, n. 34), prevede che: «3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse, non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni

L'articolo 149 riguarda la perdita della qualifica di ente non commerciale prevista nei casi in cui si svolga con prevalenza per un intero periodo d'imposta attività commerciale³⁰³, e stabilisce, al comma 2, l'elenco dei parametri di prevalenza in base ai quali l'attività commerciale prevale su quella non commerciale, qualificando l'associazione come ente avente natura commerciale³⁰⁴.

4.2.1 La Legge 398/1991

Una volta definiti gli articoli del Testo Unico delle Imposte sui Redditi che vengono disapplicati qualora si optasse per l'ingresso nel Terzo settore, sarà ora necessario descrivere quanto disapplicato in base alla lettera c) dell'articolo 89 del CTS, ossia le disposizioni in materia di IRES, IRAP e IVA, oltre che di semplificazione contabile, contenute all'interno del regime di favore di cui alla Legge 16 dicembre 1991 n. 398, i cui vantaggi e agevolazioni sono già stati approfonditi nel capitolo precedente. Di seguito se ne riportano le caratteristiche più essenziali, con particolare riguardo per il calcolo del limite di 400 mila euro.

In primis, va ricordato che per l'adozione di tale regime l'ente è dipendente dalla soddisfazione congiunta dei seguenti requisiti:

- essere un'associazione sportiva dilettantistica senza scopo di lucro;
- essere affiliata alle Federazioni Sportive Nazionali o agli Enti di Promozione Sportiva.
- svolgere un'attività sportiva dilettantistica riconosciuta dal CONI, compresa l'attività didattica.

Oltre a questi l'ASD deve tassativamente soddisfare un limite quantitativo che è più volte mutato nel tempo, e in base alla disciplina vigente prevede che:

- nel periodo d'imposta precedente l'associazione sportiva dilettantistica non deve aver conseguito proventi dall'esercizio di attività commerciali superiori a 400 mila euro.

che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati».

³⁰³ Art. 149, comma 1, TUIR: «1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta».

³⁰⁴ Art. 149, comma 2, TUIR: «2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri: a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese».

Il calcolo del plafond di 400 mila euro segue le specifiche regole dettate per i ricavi commerciali, ai sensi dell'articolo 85 del TUIR, e le sopravvenienze attive, ai sensi dell'articolo 88 del TUIR.

Sulla determinazione di tale plafond si riporta una tabella riepilogativa delle diverse voci di entrata escluse³⁰⁵:

Tipologie di entrate escluse dal calcolo del plafond di € 400.000	Articoli di riferimento
Le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. ³⁰⁶ , conformi ai fini istituzionali ed effettuate senza specifica organizzazione e verso pagamento di coefficiente specifici non eccedenti i costi di diretta imputazione.	Art. 143, comma 1, TUIR
I fondi da raccolte pubbliche occasionali, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.	Art. 143, comma 3, lett. a), TUIR
Contributi ricevuti dalle Amministrazioni pubbliche per svolgere in convenzione o in accreditamento delle attività aventi finalità sociali, conformemente ai fini istituzionali.	Art. 143, comma 3, lett. b), TUIR
L'attività nei confronti di soci o partecipanti conformi ai fini istituzionali. Le somme versate da associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi.	Art. 148, comma 1, TUIR
Attività svolte in diretta attuazione dei fini istituzionali, nei confronti di iscritti, associati e partecipanti, effettuate mediante pagamento di corrispettivi specifici.	Art. 148, comma 3, TUIR
Cessione anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.	Art. 148, comma 3, TUIR
Somministrazioni di alimenti e bevande presso le sedi in cui si svolge l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari. in diretta attuazione degli scopi istituzionali e nei confronti dei soci	Art. 148, comma 5, TUIR
Organizzazioni di viaggi e soggiorni turistici in diretta attuazione degli scopi istituzionali e nei confronti dei soci.	Art. 148, comma 5 e 6, TUIR
Proventi realizzati dalle associazioni nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e i proventi realizzati tramite raccolta pubblica di fondi occasionale, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, a patto che non superino i "due eventi" per anno e l'importo annuo di 51.465,68 €.	Art. 25, comma 2, Legge 133/1999
Il premio di addestramento e formazione tecnica previsto dall'art. 6 della Legge 91/1981.	Art. 3, Legge 398/1991

Fonte: Dottoressa Monica Bernardello, *Come calcolare il limite dei 400.000,00 €*, Consulenze Bernardello - Associazioni ed Enti del Terzo Settore.

³⁰⁵ Tale tabella di sintesi è stata costruita su quanto presente sul sito della Dottoressa Monica Bernardello, da oltre un decennio consulente per associazioni ed enti del Terzo settore, di cui al link <https://www.consulenzebernardello.it/associazioni/plafond-l-398/91/>, riguardante appunto la modalità di calcolo del limite di € 400.000.

³⁰⁶ L'articolo 2195 del Codice civile fa riferimento alle attività degli imprenditori soggetti a registrazione, ossia le attività commerciali riguardanti: «1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni; 3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; 4) un'attività bancaria o assicurativa; 5) altre attività ausiliarie delle precedenti».

Richiamate le caratteristiche principali del limite di cui sopra, alle ASD idonee verrà permesso il godimento di diversi benefici di tassazione e di adempimenti³⁰⁷.

Ai fini IRES il vantaggio concesso dalla Legge 398/1991 è legato alla determinazione del reddito tramite:

- applicazione di un coefficiente di redditività del 3% sui proventi commerciali, a cui poi sommare le eventuali plusvalenze patrimoniali.

Sull'imponibile calcolato verrà applicata l'aliquota ordinaria IRES pari al 24%.

Per il calcolo dell'IRAP, tornerà utile quanto fatto per la determinazione dell'IRES, infatti, l'imposta regionale sulle attività produttive, avente attualmente aliquota fissata al 3,9% si otterrà dalla sommatoria:

- reddito imponibile ai fini IRES
- + retribuzioni per il lavoro dipendente e redditi a questi assimilati
- + compensi per prestazioni di lavoro autonomo non abituale

Ai fini IVA verrà invece applicato un particolare regime per i proventi conseguiti nello svolgimento di attività commerciali "connesse agli scopi istituzionali", applicandovi quanto previsto per le attività di intrattenimento e spettacolo di cui all'articolo 74, comma 6, del D.P.R. 633/1972. Brevemente, l'IVA da versare sarà calcolata sottraendo all'IVA incassata sulle operazioni le seguenti detrazioni forfettarie:

- Il 50% dell'IVA a debito sui proventi commerciali derivanti da vendite di biglietti, prestazioni pubblicitarie, vendita di gadget e sponsorizzazioni;
- Il 33,33% (ossia 1/3) dell'IVA per cessioni o concessioni di ripresa televisiva e trasmissioni radiofoniche.

In base alla Legge 398/1991 le ASD saranno esonerate dai seguenti obblighi contabili e in materia di IVA:

- fatturazione e registrazione IVA³⁰⁸;
- certificazione mediante scontrini e ricevute fiscali³⁰⁹;

³⁰⁷ Le sintesi in materia di IRES, IRAP e IVA che seguiranno sono state costruite sul contenuto riepilogativo presente al già menzionato sito della Dottoressa Monica Bernardello, raggiungibile al seguente link <https://www.consulenzebernardello.it/associazioni/regime-l-398-91/>, oltre che su quanto già presente al terzo capitolo dedicato a tale testo di legge.

³⁰⁸ L'obbligo IVA di fatturazione resterà valido per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni, o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie. Quello di registrazione si basa sulle previsioni del comma 6 dell'articolo 74 del D.P.R. 633/1972.

³⁰⁹ Come previsto dall'articolo 2, comma 1, lettera hh) D.P.R. 696/1996 comprendente tra le operazioni non soggette all'obbligo di certificazione «hh) le cessioni e le prestazioni poste in essere dalle associazioni sportive

- dichiarazione IVA³¹⁰;
- scritture contabili previste per i soggetti svolgenti attività commerciali³¹¹.

Tuttavia, le associazioni beneficianti il regime dovranno comunque provvedere a:

- conservare e numerare progressivamente le fatture di acquisto e di vendita;
- annotare l'ammontare di corrispettivi e proventi da attività commerciali con un'unica registrazione entro il 15 del mese successivo³¹²;
- versare l'IVA dovuta secondo i criteri forfettari meglio sopra indicati.

Richiamati tali regimi, appare di chiara e immediata comprensione il campo applicativo dell'articolo 79 del Codice del Terzo settore. Questo troverà reale efficacia qualora l'ASD decidesse di entrare nel Terzo settore tramite l'iscrizione al RUNTS, e avrà l'effetto di abrogare quanto finora richiamato riguardo il regime di decommercializzazione del TUIR e quello di favore previsto dalla Legge 398/1991.

4.2.2 L'articolo 86 del Codice del Terzo settore

L'iscrizione al RUNTS dell'ente comporta l'applicazione dei relativi articoli del Codice del Terzo settore³¹³.

L'ente iscritto al Registro Unico potrà seguire due diversi regimi alternativi a seconda della sua volontà o meno di configurarsi all'interno del mondo del Terzo settore procedendo all'adozione della specifica qualifica di associazione di promozione sociale (APS) ovvero come generico ente del Terzo settore (ETS) non commerciale³¹⁴.

La qualifica di associazione di promozione sociale presenta, infatti, un particolare regime forfettario di favore studiato *ad hoc* per essa e per le organizzazioni di volontariato, contenuto

dilettantistiche che si avvalgono della disciplina di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, nonché dalle associazioni senza fini di lucro e dalle associazioni pro-loco, contemplate dall'articolo 9-bis della legge 6 febbraio 1992, n. 66».

³¹⁰ Previsto assieme a quello di registrazione all'articolo 74, comma 6 del D.P.R. 633/1972.

³¹¹ Per scritture contabili ci si riferisce alla tenuta del libro giornale, del libro degli inventari e del registro dei beni ammortizzabili.

³¹² Il modello cui fare riferimento è quello previsto dal D.M. 11 febbraio 1997, noto come "Registro IVA minori". Le ASD dovranno annotarvi i proventi previsti dall'art. 25 comma 1 della Legge 133/1999 non costituenti reddito imponibile, le operazioni intracomunitarie ex articolo 47 del Decreto-legge 331/1993, oltre che le plusvalenze patrimoniali.

³¹³ In primis l'articolo 89 che, come approfondito, porterà all'abbandono del regime di decommercializzazione del TUIR oltre che quello di favore previsto dalla Legge 398/1991.

³¹⁴ Su tali alternative si rimanda all'approfondimento sul regime forfettario degli ETS non commerciali presente sul già menzionato sito della Dottoressa Monica Bernardello, raggiungibile al seguente link <https://www.consulenzebernardello.it/riformaterzosettore/regimi-forfettari/>

all'articolo 86 del CTS³¹⁵.

In breve, esso permette di applicare un coefficiente di redditività sui proventi entro un certo limite annuo, ossia nella medesima modalità prevista dalla Legge 398/1991, con la differenza che cambierà la tipologia e il limite di proventi:

- coefficiente del 3% sui ricavi da attività commerciale inferiori a 130 mila euro, per le APS;
- coefficiente del 1% sui ricavi da attività commerciale inferiori a 130 mila euro, per le ODV.

L'applicazione di tale regime ne comporta altresì l'esonero dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili. Tuttavia, rimarrà obbligatoria la conservazione di tutti i documenti emessi e ricevuti, oltre che la presentazione della dichiarazione dei redditi in conformità con quanto stabilito dalla legge.

4.2.3 L'articolo 80 del Codice del terzo settore

Diversamente, la seconda alternativa disponibile, qualora si entrasse nel RUNTS, riguarderebbe il regime forfettario previsto per gli enti del Terzo settore non commerciali in generale. In questo caso si adotteranno diversi coefficienti di redditività, meno convenienti rispetto a quelli previsti specificamente per APS e ODV, la cui applicazione opererà in maniera progressiva sulla base di precise soglie di ricavi commerciali, altresì distinguendo il trattamento fiscale per tipologia di attività svolta. Ai fini di una maggiore chiarezza si riporta un'utile tabella illustrativa³¹⁶:

Ammontare di ricavi commerciali	Attività di prestazione di servizi	Altre attività
Ricavi fino a € 130.000	7%	5%
Ricavi da € 130.001 a € 300.000	10%	7%
Ricavi superiori a € 300.000	17%	14%

4.2.4 Tabella riassuntiva

Infine, in un'ottica riepilogativa si è ritenuto utile riportare un quadro di sintesi che permetta un'agevole lettura delle principali caratteristiche di ogni opzione di regime forfettario

³¹⁵ Di cui si è già parlato al paragrafo 2.3.5 del presente elaborato.

³¹⁶ Un'analogha tabella è già stata inserita nel secondo capitolo al paragrafo 2.3.3, relativo al regime fiscale previsto per gli ETS non commerciali.

applicabile, in particolare grazie al carattere comparativo e di raffronto tra le varie alternative percorribili da un'associazione sportiva dilettantistica posta nella condizione di dover scegliere di entrare o meno nel Terzo settore³¹⁷.

Regimi applicabili	Regime forfettario ex Legge 398/1991	Regime forfettario per APS ex art. 86 CTS	Regime forfettario per ETS non commerciali ex art. 80 CTS
Presupposto	Qualifica di ASD senza scopo di lucro, con ricavi commerciali non superiori a €400.000.	Iscrizione al RUNTS come APS, con ricavi commerciali non superiori a €130.000.	Iscrizione al RUNTS.
IRES/IRAP	Applicazione di un coefficiente di redditività del 3% all'ammontare dei proventi commerciali, a cui aggiungere le eventuali plusvalenze patrimoniali.	Applicazione di un coefficiente di redditività del 3% all'ammontare dei proventi commerciali.	Applicazione di diversi coefficienti: <ul style="list-style-type: none"> • Prestazione di servizi: <ul style="list-style-type: none"> - ricavi fino a €130.000 → 7% - ricavi da €130.001 a €300.000 → 10% - ricavi oltre a €300.000 → 17% • Altre attività: <ul style="list-style-type: none"> - ricavi fino a €130.000 → 5% - ricavi da €130.001 a €300.000 → 7% - ricavi oltre a €300.000 → 14% <p>A cui aggiungere le eventuali plusvalenze patrimoniali³¹⁸.</p>
IVA	Detrazione al 50% dell'IVA, ovvero del 33,33% in caso di cessione di diritti radio-televisivi.	Non applicano IVA.	Regime da IVA a IVA.
Registro IVA	Solo registro IVA "minori".	Nessun registro.	Tenuta registri IVA acquisti/vendite.
Gestione fatture	Numerazione progressiva per anno	Numerazione e conservazione fatture di	Numerazione progressiva per anno solare delle fatture

³¹⁷ La seguente tabella è stata costruita sullo stampo di quella presente sul sito di Arsea Srl, una società finalizzata a supportare l'intero insieme delle organizzazioni non profit per il corretto espletamento degli adempimenti amministrativi, contabili e fiscali previsti, garantendo l'aggiornamento e la formazione dei relativi dirigenti ed amministratori. Di questa si rimanda all'utile approfondimento sulla tassazione di un'ASD all'interno del Terzo settore presente al link <https://www.arseasrl.it/leggiNewsCompleta/1780>.

³¹⁸ Si ricorda che, come disposto dall'art. 80, comma 2 del CTS: «2. Per gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi».

	solare delle fatture di acquisto, conservazione e registrazione nel Registro IVA minori.	acquisto, bollette doganali, certificazione dei corrispettivi e conservazione dei relativi documenti.	di acquisto e conservazione e registrazione nei registri IVA.
Certificazione	Esonero emissione fattura per le prestazioni di cui alla tariffa allegata al D.P.R. 640/72, eccetto per le prestazioni di sponsorizzazione, pubblicità e cessione diritti radio-televisivi ³¹⁹ . Esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale per le attività commerciali ³²⁰ .	Obbligo di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti, salvo l'esonero dall'obbligo di certificazione (art. 86 comma 8) e l'esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale limitatamente alle attività svolte con modalità non commerciali di cui agli artt. 5 e 6 CTS.	Esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale limitatamente alla attività svolte in modalità non commerciale di cui agli artt. 5 e 6 CTS.
Conservazione dei documenti	Obbligo di conservare ³²¹ i documenti ricevuti ed emessi (ivi inclusa la corrispondenza).		
Dichiarativi	Obbligo presentazione dichiarazione dei redditi.		
Contabilità separata	Obbligo di contabilità separata (art. 144 TUIR) per attività commerciale esercitata da enti non commerciali.	Obbligo contabilità separata per l'attività commerciale (art. 87 CTS).	
Scritture contabili parte commerciale	Esonero da tenuta scritture contabili di cui agli artt. 14, 15, 16, 18 e 20 del D.P.R. 600/1973.	Esonero da tenuta scritture contabili (art. 86 comma 5).	Obbligo tenuta di libro giornale e libro inventari, salvo proventi superiori a €50.000.
Bilancio o rendiconto	Approvazione del rendiconto economico-finanziario o bilancio.	Approvazione del bilancio con stato patrimoniale, rendiconto finanziario e dalla relazione di missione ovvero, qualora i ricavi complessivi siano inferiori a € 220.000, rendiconto finanziario per cassa, in entrambi i casi redatti secondo la modulistica predisposta dal Ministro del lavoro, sentito il Consiglio	Approvazione del bilancio con stato patrimoniale, rendiconto finanziario e relazione di missione ovvero, qualora i ricavi complessivi siano inferiori a € 50.000 (disposizione, di cui all'art. 87, che appare in contrasto con l'art. 13 CTS), rendiconto finanziario per cassa, in entrambi i casi redatti secondo la modulistica predisposta dal Ministro del lavoro, sentito

³¹⁹ Con riferimento all'art. 74 del Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633.

³²⁰ Con riferimento al primo comma dell'articolo 1 del Decreto del Ministero delle Finanze del 21 dicembre 1992.

³²¹ Con riferimento all'art. 22 del Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600.

		Nazionale del Terzo Settore (art. 13 CTS).	il Consiglio Nazionale del Terzo Settore (art. 13 CTS).
--	--	--	---

Fonte: Arsea Srl, *comunica n. 59*, del 15/09/2017.

4.3 La realtà di “Alfa ASD”

Per l’esemplificazione di quanto finora richiamato normativamente, si è deciso di riportare il caso delle realtà della Polisportiva “Alfa ASD”. Questa è un’associazione sportiva dilettantistica realmente esistente per la quale, tuttavia, sono stati apportate delle modifiche circa la denominazione e le informazioni statutarie per motivi di privacy.

In base all’oggetto sociale, l’associazione ha per finalità:

- a) lo sviluppo, la promozione, l’organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche;
- b) lo sviluppo, la promozione, l’organizzazione e la gestione di attività didattiche per l’avvio, l’aggiornamento e il perfezionamento nelle medesime discipline;
- c) lo sviluppo, la promozione, l’organizzazione e la gestione di attività motorie e ricreative, anche al fine di promuovere e diffondere la pratica sportiva e i suoi valori, come strumento di formazione, educazione ed inclusione sociale della persona.

Concretamente, “Alfa ASD” è un centro polifunzionale disponente di un’area dedicata all’attività natatoria, costituita da due grandi piscine ospitanti atleti di tutte le età. Accanto a questa vi è anche un’area comprendente una palestra e spazi indoor e outdoor per facilitare il recuperare dagli infortuni e migliorare la mobilità. Le attività e la moltitudine di corsi offerti dalla struttura sono rivolte a tutte le categorie di atleti, oltre che le donne in gravidanza per il supporto pre e post-parto e persone con disabilità.

Ora, compresa sommariamente la tipologia di attività svolta dall’associazione sportiva dilettantistica in esame, si prosegue nella rappresentazione della situazione patrimoniale dell’ente, comprendente la registrazione di attività, passività e patrimonio netto, e del risultato economico con la relativa classificazione di proventi e oneri.

4.3.1 Stato Patrimoniale

Di seguito si riporta la situazione patrimoniale di “Alfa ASD” relativa all’esercizio 2021, suddivisa nelle due sezioni di attività e passività, fornendone altresì una colonna dedicata all’esercizio precedente in un’ottica comparativa.

BILANCIO al 31/12/2021			
STATO PATRIMONIALE			
ATTIVO		31/12/21	31/12/20
A)	QUOTE ASSOCIATIVE NON ANCORA VERSATE	0,00	0,00
B)	IMMOBILIZZAZIONI	61.064,70	53.047,79
I	<i>Immobilizzazioni immateriali</i>	51.584,02	47.818,28
	5) Costi di impianto e di ampliamento	1.632,13	2.448,20
	6) Altre immobilizzazioni (lavori su immobili di terzi)	49.951,89	45.370,08
II	<i>Immobilizzazioni materiali</i>	9.480,68	5.229,51
	1) Terreni e fabbricati	0,00	0,00
	2) Impianti e attrezzature	8.137,89	3.626,82
	3) Altri beni	1.342,79	1.602,69
III	<i>Immobilizzazioni finanziarie</i>	0,00	0,00
	3) Altri titoli	0,00	0,00
C)	ATTIVO CIRCOLANTE	860.219,32	861.269,62
II	<i>Crediti</i>	726.831,05	791.868,28
	1) verso clienti	144.406,42	93.433,08
	- di cui esigibili entro l'esercizio successivo	144.406,42	93.433,08
	- di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	0,00	0,00
	2) verso enti non profit - collegati	0,00	0,00
	- di cui esigibili entro l'esercizio successivo	0,00	0,00
	- di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	0,00	0,00
	3) verso altri	582.424,63	698.435,20
	- di cui esigibili entro l'esercizio successivo	119.089,03	110.674,51
	- di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	463.335,60	587.760,69
III	<i>Attività finanziarie</i>	0,00	0,00

	1) Partecipazioni	0,00	0,00
	2) Altri titoli	0,00	0,00
IV	Disponibilità liquide	133.388,27	69.401,34
	1) Depositi bancari e postali	126.204,36	61.284,01
	3) Denaro e valori in cassa	7.183,91	8.117,33
D)	RATEI E RISCOINTI	0,00	0,00
	TOTALE DELL'ATTIVO	921.284,02	914.317,41

PASSIVO		31/12/21	31/12/20
A)	PATRIMONIO NETTO	19.115,01	15.061,47
I	Fondo di dotazione	15.000,00	15.000,00
	1) Fondo di dotazione iniziale	10.500,00	10.500,00
	2) Fondo patrimoniale di garanzia	4.500,00	4.500,00
II	Patrimonio vincolato	0,00	0,00
	1) Riserve statutarie	0,00	0,00
	2) Fondi vincolati per decisione organi istituzionali	0,00	0,00
	3) Fondi vincolati per decisioni di terzi	0,00	0,00
III	Patrimonio libero	4.115,01	61,47
	1) Risultato gestionale dell'esercizio	4.053,54	-15.672,26
	2) Risultati gestionali esercizi precedenti	61,47	15.733,73
	3) Riserve non vincolate	0,00	0,00
B)	FONDI PER RISCHI ED ONERI	0,00	0,00
	4) Altri accantonamenti	0,00	0,00
C)	TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	151.782,82	395.044,16
	1) Fondo T.F.R.	151.782,82	395.044,16

D)	DEBITI	750.386,19	504.211,78
	4) Debiti verso fornitori	459.612,70	236.598,20
	- di cui esigibili entro l'esercizio successivo	459.612,70	236.598,20
	- di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	0,00	0,00
	5) Debiti tributari	35.941,49	11.287,08
	- di cui esigibili entro l'esercizio successivo	35.941,49	11.287,08
	- di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	0,00	0,00
	6) Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	19.540,08	25.689,50
	- di cui esigibili entro l'esercizio successivo	19.540,08	25.689,50
	- di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	0,00	0,00
	7) Altri debiti	235.291,92	230.637,00
	- di cui esigibili entro l'esercizio successivo	22.695,56	19.097,00
	- di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	212.596,36	211.540,00
	8) Debiti verso enti non profit - collegati	0,00	0,00
	- di cui esigibili entro l'esercizio successivo	0,00	0,00
	- di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	0,00	0,00
E)	RATEI E RISCOINTI	0,00	0,00
TOTALE DEL PASSIVO		921.284,02	914.317,41

4.3.2 Conto Economico

Di seguito si riporta la situazione economica con le relative classificazioni divise tra proventi e oneri per l'esercizio 2021, con rappresentazione anche della situazione dell'esercizio precedente.

BILANCIO al 31.12.2021			
RENDICONTO GESTIONALE			
		31/12/21	31/12/20
PROVENTI (A)			

1)	PROVENTI DA ATTIVITA' TIPICHE	1.361.894,92	1.262.177,49
	1.01. Da contributi su progetti	0,00	0,00
	1.02. Da contratti con enti pubblici	0,00	0,00
	1.03. Da soci ed associati	550,00	450,00
	1.04. Da non soci	0,00	0,00
	1.05. Altri proventi e ricavi - attività sportiva	1.361.344,92	1.261.727,49
2)	PROVENTI DA RACCOLTA FONDI	0,00	0,00
	2.01 Offerte specifiche	0,00	0,00
	2.02 Raccolta fondi 2	0,00	0,00
	2.03 Raccolta fondi 3	0,00	0,00
	2.04 Altri	0,00	0,00
3)	PROVENTI DA ATTIVITA' ACCESSORIE	187.616,49	221.988,86
	3.01 Da attività connesse e/o gestioni commerciali accessorie	187.616,49	221.986,86
	3.05 Altri proventi e ricavi	0,00	2,00
4)	PROVENTI FINANZIARI E PATRIMONIALI	33,02	0,00
	4.01 Da rapporti bancari	33,02	0,00
	4.02 Da altri investimenti finanziari	0,00	0,00
	4.03 Da patrimonio edilizio	0,00	0,00
	4.04 Da altri beni patrimoniali	0,00	0,00
5)	PROVENTI STRAORDINARI	0,00	0,00
	5.01. Da attività finanziarie	0,00	0,00
	5.02. Da attività patrimoniali	0,00	0,00
	5.03 Da altre attività	0,00	0,00
	TOTALE PROVENTI	1.549.544,43	1.484.166,35
ONERI (B)		31/12/21	31/12/20

1)	ONERI DA ATTIVITA' TIPICHE	1.334.239,32	1.274.244,09
	1.1 Per acquisti (materie prime, materiale di consumo, ...)	52.101,74	57.445,87
	1.2 Per servizi	772.544,80	609.798,80
	1.3 Per godimento beni di terzi	0,00	0,00
	1.4 Per il personale	462.024,20	563.607,86
	1.5 Ammortamenti e svalutazioni	6.574,14	5.014,11
	1.6 Oneri diversi di gestione	40.994,44	38.377,45
	1.7 Variazioni delle rimanenze	0,00	0,00
	1.8 Accantonamenti per rischi	0,00	0,00
	1.9 Altri accantonamenti	0,00	0,00
2)	ONERI PROMOZIONALI E DI RACCOLTA FONDI	0,00	0,00
	2.01 Offerte specifiche inviate	0,00	0,00
	2.02 Quota cinque per mille inviata	0,00	0,00
	2.03 Offerte specifiche inviate anni precedenti	0,00	0,00
	2.04 Attività ordinarie di promozione	0,00	0,00
3)	ONERI DA ATTIVITA' ACCESSORIE	211.251,57	225.594,99
	3.1 Per acquisti (materie prime, materiale di consumo, ...)	6.052,65	5.377,70
	3.2 Per servizi	120.771,90	106.427,03
	3.3 Per godimento beni di terzi	0,00	0,00
	3.4 Per il personale	76.319,35	105.107,61
	3.5 Ammortamenti e svalutazioni	1.085,95	935,10
	3.6 Oneri diversi di gestione	7.021,72	7.747,55
	3.7 Variazioni delle rimanenze	0,00	0,00
	3.8 Accantonamenti per rischi	0,00	0,00
	3.9 Altri accantonamenti	0,00	0,00
4)	ONERI FINANZIARI E PATRIMONIALI	0,00	0,00
	4.1 Su rapporti bancari	0,00	0,00
	4.2 Su prestiti	0,00	0,00

	4.3 Da patrimonio edilizio	0,00	0,00
	4.4 Da altri patrimoni immobiliari	0,00	0,00
5)	ONERI DI SUPPORTO GENERALE	0,00	0,00
6)	ONERI STRAORDINARI	0,00	0,00
	TOTALE ONERI	1.545.490,89	1.499.839,08
	RISULTATO GESTIONALE³²²	4.053,54	-15.672,73
	TOTALE A PAREGGIO	1.549.544,43	1.484.166,35

4.4 Tax planning e motivazione della scelta

Una volta richiamati le regole principali e i vantaggi stabiliti dai diversi regimi, e avendo a disposizione tutte le informazioni contenute nello Stato Patrimoniale e Conto Economico di “Alfa ASD”, si procede a una proiezione del carico fiscale a seconda della diversa tipologia di regime adottato.

Come per l’esercizio precedente, l’associazione “Alfa ASD” ha deciso di adottare il regime di cui alla Legge 398/1991 e non procedere all’ingresso nel Terzo Settore, possibile attraverso l’iscrizione al RUNTS.

Si precisa che la tassazione al fine delle imposte dirette è riportata all’interno della voce “Oneri diversi di gestione”, suddivisa tra attività tipica e attività accessoria. Prendendo i valori patrimoniali e reddituali sopra riportati, le imposte IRES ed IRAP per l’esercizio 2021 e 2020 risultano così nel dettaglio:

Oneri diversi di gestione	31.12.2021	31.12.2020
---------------------------	------------	------------

³²² Il risultato negativo dell’esercizio 2020 è riconducibile allo scoppio della pandemia Covid-19 che ha impedito all’ente di condurre lo svolgimento dell’attività sportiva dilettantistica in condizioni di ordinarietà e normalità, ma - come purtroppo ben sappiamo - ha portato la quasi totalità delle realtà associative ad operare in regimi di straordinarietà e difficoltà assoluta, in una sostanziale assenza di garanzie per il futuro e incertezza sulle tempistiche di ripresa dell’attività offerta e servizi prestati.

Attività tipica		
IRES	€ 0,00	€ 0,00
IRAP	€ 12.191,86	€ 15.036,18
Attività accessoria		
IRES	€ 1.350,84	€ 1.668,46
IRAP	€ 2.014,46	€ 2.804,11
Totale IRES	€ 1.350,84	€ 1.668,46
Totale IRAP	€ 14.206,32	€ 17.840,22

Concentrando la nostra attenzione sulla determinazione dell'IRES per l'esercizio 2021, la determinazione del reddito imponibile e dell'imposta dovuta hanno seguito i seguenti calcoli:

IRES	31.12.2021
Ricavi d'esercizio per attività in regime forfettario (da registro)	€ 187.616,49
Costi forfettari al 97%	€ 181.988,00
Imponibile ai fini IRES ex Legge 398/1991	€ 5.628,49
IRES (aliquota al 24,00%)	€ 1.350,84

Quindi, l'adozione del regime previsto dalla Legge 16 dicembre 1991, n. 398, in base al quale i proventi commerciali concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini IRES applicando il coefficiente di redditività del 3%, genera un'imposta IRES per l'esercizio 2021 pari a € 1.350,84. Si ricorda che tale carico fiscale è relativo ai soli proventi commerciali conseguiti dallo svolgimento di attività accessoria, essendo l'attività tipica soggetta al regime di decommercializzazione dei proventi previsto dal terzo comma dell'articolo 148 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

Nonostante "Alfa ASD" abbia già optato e applicato il regime di cui alla Legge 398/1991, si procede ora alla determinazione del carico fiscale ai fini IRES che si sarebbe determinato qualora l'associazione avesse deciso di entrare all'interno del Terzo settore.

Al 31.12.2021, come rappresentato dal Conto Economico, i proventi totali ammontavano a € 1.549.544,43, composti: per € 1.361.894,92 dai proventi derivanti dallo svolgimento delle attività tipiche, per € 187.616,49 da quelli relativi dall'attività accessoria e per € 33,02 dai proventi finanziari e patrimoniali³²³.

L'ingresso nel Terzo Settore comporterà l'applicazione di quanto previsto dagli articoli del relativo Codice. Analogamente al regime di cui alla Legge 398/1991, come già approfondito, il primo comma dell'articolo 85 del CTS definisce il regime di decommercializzazione per i

³²³ Le altre due categorie di proventi da raccolta fondi e proventi straordinari non hanno subito alcuna movimentazione nell'esercizio, mantenendo invariato il valore di € 0, come illustrato all'interno del Conto Economico.

proventi commerciali derivanti dai corrispettivi specifici conseguiti nei confronti dei propri associati e dei familiari, in attuazione degli scopi istituzionali. In base a tale disposizione, quindi, anche nel caso di iscrizione al RUNTS andranno presi come riferimento per la determinazione del reddito ai fini delle imposte dirette, i soli “proventi commerciali” derivanti dallo svolgimento dell’attività accessoria, pari a € 187.616,49.

Sulla base di tale premessa è desumibile che il regime forfettario specificamente previsto dall’articolo 86 CTS per le APS non potrà applicarsi, essendo il limite di accesso a tale regime fissato ad un ammontare massimo di proventi commerciali inferiore a € 130.000.

Questo le avrebbe garantito l’analogia applicazione di un coefficiente di redditività del 3% sui proventi commerciali, per di più sollevandola dall’applicazione dell’IVA e dalla conseguente tenuta dei registri IVA.

Alla luce di tale impossibilità, l’associazione sportiva dilettantistica potrà quindi entrare all’interno del Terzo settore applicando il regime forfettario previsto per gli enti non commerciali in generale.

L’attività svolta dall’ASD è prevalentemente identificata come quella di “prestazione di servizi”, piuttosto che “altre attività”. Applicando il regime forfettario per gli enti del Terzo settore non commerciali, previsto dall’articolo 80 del CTS, sui proventi commerciali d’esercizio pari a € 187.616,49 risulterebbe il seguente carico fiscale IRES:

Ammontare di ricavi commerciali	Prestazione di servizi	Imponibile	IRES al 24%
Ricavi fino € 130.000,00	7%	€ 9.100,00	€ 2.184,00
Da € 130.000,01 a € 187.616,49	10%	€ 5.761,65 ³²⁴	€ 1.382,80
Totali		€ 14.861,65	€ 3.566,80

L’applicazione progressiva in base ai determinati scaglioni, cui applicare gli specifici coefficienti di redditività previsti per la categoria reddituale della prestazione di servizi genererà un’imposta totale IRES pari a € 3.566,80.

³²⁴ Tale valore è stato ottenuto applicando il coefficiente per lo svolgimento di attività di prestazione di servizi, pari al 10%, all’ammontare di ricavi commerciali eccedenti il limite inferiore di € 130.000 ma comunque non superiori al tetto dello scaglione fissato a € 300.000. La differenza data da € 187.616,49 - € 130.000,00 pari a € 57.616,49 risulterà essere l’ammontare da assoggettare al coefficiente di redditività del 10%, ottenendo un imponibile di € 5.716,65, su cui calcolare il carico fiscale IRES applicandovi l’aliquota del 24%.

Per quanto riguarda la determinazione del carico fiscale ai fini IRAP – secondo il relativo Modello IRAP, quadro IE Enti non commerciali³²⁵ – l’imposta regionale sulle attività produttive per l’esercizio 2021, con l’applicazione del regime forfettario ex Legge 398/1991, risulta essere:

Valore produzione forfettario (imponibile ai fini IRES)	€ 5.628,49
Rimborsi km commerciali	€ 0,00
Valore produzione forfettario (A)	€ 5.628,49

IE 1 (retribuzioni personale dipendente)	€ 331.851,52
IE 2 (redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente)	€ 0,00
IE 3 (compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale)	€ 9.577,46
IE 35 (quota retribuzioni riferibile al personale commerciale)	€ 75.424,53
Valore produzione attività istituzionale (B)	€ 416.853,51

Totale valore produzione A+B	€ 422.282,00
Cuneo fiscale	- € 58.217,38
Deduzione forfettaria	€ 0,00
Valore produzione netta	€ 364.264,62
IRAP (aliquota al 3,90%)	€ 14.206,32

Diversamente, qualora “Alfa ASD” decidesse di iscriversi al RUNTS e adottare il regime fiscale previsto per gli enti del Terzo settore non commerciali, l’IRAP d’esercizio – secondo il quadro IE Enti non commerciali del Modello IRAP – sarebbe invece così calcolato:

Valore produzione forfettario (imponibile ai fini IRES)	€ 14.861,65
Rimborsi km commerciali	€ 0,00
Valore produzione forfettario (A)	€ 14.861,65

IE 1 (retribuzioni personale dipendente)	€ 331.851,52
IE 2 (redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente)	€ 0,00
IE 3 (compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale)	€ 9.577,46
IE 35 (quota retribuzioni riferibile al personale commerciale)	€ 75.424,53
Totale valore produzione attività istituzionale (B)	€ 416.853,51

Totale valore produzione A+B	€ 431.715,16
Cuneo fiscale	- € 58.217,38
Deduzione forfettaria	€ 0,00

³²⁵ Si rimanda al Modello IRAP 2021 a cura dell’Agenzia delle Entrate.

Valore produzione netta	€ 373.497,78
IRAP (aliquota al 3,90%)	€ 14.566,41

Quindi, tralasciando l'ulteriore vantaggio legato all'esonero dall'applicazione del regime "IVA da IVA" e alla tenuta dei relativi registri, la convenienza del regime forfettario adottabile dalla realtà di "Alfa ASD" ricade su quello previsto dalla Legge 16 dicembre 1991 n. 398, rispetto a quanto previsto per i soggetti iscritti al Registro Unico Nazionale del Terzo settore, come se ne deduce dalla seguente tabella riepilogativa:

IRES e IRAP - anno 2021			
Regime forfettario	ASD applicante la Legge 398/1991	ETS non commerciali di cui all'art. 80 CTS	APS di cui all'art. 86 CTS
IRES	€ 1.350,84	€ 4.036,52	Non applicabile
IRAP	€ 14.206,32	€ 14.566,41	Non applicabile
Totale	€ 15.557,16	€ 18.602,93	Non applicabile

Sulla base di tali informazioni, possiamo quindi concludere che per "Alfa ASD" risulta più conveniente rimanere esclusa dal Terzo settore e non procedere all'iscrizione al RUNTS, non adottando il regime forfettario di favore previsto per gli ETS non commerciali. Per essa, infatti, risulterà meno oneroso continuare a seguire le disposizioni del regime fiscale dettato dalla Legge 398/1991, il quale, per l'esercizio 2021, garantisce un risparmio totale in materia di imposte sui redditi totale per € 3.045,77, di cui € 2.685,68 di IRES e € 306,09 di IRAP.

Infine, risulta opportuno sottolineare che le conclusioni sulla convenienza fiscale sarebbero state profondamente diverse nel caso in cui i proventi commerciali derivanti dall'attività accessoria – essendo quelli dell'attività tipica decommercializzati – non fossero stati pari a € 187.616,49 ma ad un valore inferiore a € 130.000,00. In questo modo si sarebbe potuto effettuare un confronto anche con il regime forfettario specificamente previsto per le APS, avente un coefficiente di redditività del 3% analogo a quello della Legge 398/1991, che avrebbe reso la tassazione secondo i regimi forfettari possibili molto più simile e l'analisi dei costi e benefici legati alla convenienza meno scontata. In tale fattispecie il vantaggio della non applicazione dell'IVA³²⁶, rispetto al regime forfettario ex Legge 398/1991, avrebbe assunto un

³²⁶ A riguardo si riporta il comma 8 dell'articolo 86 del CTS: «8. Salvo quanto disposto dal comma 9, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfettario sono esonerati dal versamento dell'imposta sul valore aggiunto e da tutti gli altri obblighi previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ad eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti. Resta fermo l'esonero dall'obbligo di certificazione di cui all'articolo 2 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696 e successive modificazioni».

ruolo determinante nella scelta di iscrizione al RUNTS e, quindi, nell'ingresso nel novero degli enti del Terzo settore assumendo la qualifica di associazione di promozione sociale.

Conclusioni

L'approfondimento inerente alla fiscalità del Terzo settore, con particolare riguardo al rapporto di questo con il previgente regime forfettario di cui alla Legge 16 dicembre 1991 n. 398 – scopo del presente elaborato – ha evidenziato un ambito normativo estremamente complesso.

Come si è cercato di descrivere, già la definizione di Terzo settore non è immediata né semplice, in quanto frutto di visioni socioeconomiche, culturali e politiche proprie di contesti diversi. Di qui, ha trovato giustificazione il soffermarsi sull'analisi del concetto di Terzo settore sin dalle sue origini storiche, alla ricerca dei significati profondi degli elementi di continuità e discontinuità rispetto al passato. L'analisi diacronica di tale concetto ha trovato rinforzo nella delucidazione di studiosi esperti della materia che hanno evidenziato i punti di forza e le criticità insite nella stessa terminologia e nei richiami con le politiche dei diversi paesi di area anglosassone e nazionale.

Nella trattazione del presente lavoro ci si è concentrati sull'analisi del parallelismo tra le suddette difficoltà di definizione terminologica e l'esigenza di una chiara delucidazione normativa a riguardo. La pluralità di soggetti convogliati nel cosiddetto Terzo settore ha per anni reso difficoltosa una regolamentazione giuridico-fiscale unitaria, e perciò si è caratterizzata da un progressivo interventismo legislativo che ha creato un contesto normativo frammentato ed eterogeneo, dove tali realtà sono state regolate singolarmente.

Tale quadro è stato modificato con l'avvento della riforma settoriale, in particolare con l'emanazione del Decreto legislativo del 3 luglio 2017 n. 117, relativo al Codice del Terzo settore. Tale nuovo *corpus* normativo unitario ha infatti permesso di definire chiaramente l'ambito del Terzo settore, sia relativamente ai soggetti in esso partecipanti che per le caratteristiche che questi devono possedere.

Si è cercato quindi di riporre l'attenzione sulle previsioni fiscali del nuovo quadro giuridico delineato per il Terzo settore, in particolare sottolineando il rapporto con i regimi fiscali precedenti e le novità da esso introdotte. L'analisi del testo legislativo ha portato a concentrarsi sul riconoscimento della valenza sociale riconosciuto agli enti del Terzo settore e giustificante la disciplina di favore e i regimi forfettari a essi dedicati.

Delineate le caratteristiche del nuovo Codice, ci si è focalizzati sul rapporto di questo con le realtà del mondo sportivo. A tal proposito, si è dedicato un intero capitolo alla trattazione delle

Legge del 16 dicembre 1991 n. 398, contenente le previsioni normative di favore previste per le associazioni e le società sportive dilettantistiche. Di questa se ne sono analizzati l'evoluzione storica che ha coinvolto nel tempo diversi soggetti e le agevolazioni in materia imposte sui redditi, imposta sul valore aggiunto e semplificazioni contabili. In ultima istanza, se ne è indagato il rapporto con il nuovo Codice del Terzo settore, attraverso una rappresentazione pratica di quella che è una scelta che molte associazioni sportive sono tenute a compiere nel periodo attuale.

Di qui, il caso pratico – supportato da un'attenta analisi dei valori patrimoniali e reddituali ricavati dai documenti di bilancio – ha permesso di evidenziare la differente convenienza in capo all'adozione dei nuovi regimi di tassazione forfettaria previsti per le associazioni di promozione sociale, ovvero per gli Enti del Terzo settore non commerciali in generale, o al mantenimento del vecchio regime di cui alla Legge 398/1991. Da questa analisi emerge come ogni caso debba essere analizzato in maniera autonoma e a sé stante, e non esista una decisione univoca migliore per tutti, in quanto pur avendo raggiunto una regolamentazione chiara e precisa rispetto al passato, sarà necessario studiare la struttura patrimoniale, economica e giuridica della realtà in esame per decidere il regime di tassazione applicabile più conveniente.

Bibliografia

AA.VV., *Le aziende non profit tra stato e mercato*, CLUEB, Bologna 1996.

ANGELO GASPARRE, *Logiche organizzative nel welfare locale. Governance, partecipazione, terzo settore*, Franco Angeli, Milano 2012.

ANTONUCCI G., *Prime riflessioni sulla individuazione di un framework nelle aziende del terzo settore*, Franco Angeli, Milano 2012.

ASCOLI U., *Welfare e Terzo settore*, Fascicolo 2, Il Mulino, Bologna 2020.

BECCHETTI L., *Oltre l' homo oeconomicus. Felicità, responsabilità, economia delle relazioni*, Città Nuova, Roma 2009.

BOTTARI C., D'ONOFRIO P., FRANCESCHETTI F., LAUS F., NICOLAI R., PARUTO G., *Diritto, Organizzazione e Gestione dello sport e delle attività motorie*, Bononia University Press, Bologna 2021.

BUGAMELLI A., CACCIAPAGLIA L. e POGGIANI F.G., *La riforma del Terzo Settore: Analisi della disciplina e casi pratici*, Cesi Multimedia, Milano 2021.

CASTALDI L., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino 1996.

CESAREO V., *La società flessibile*, Franco Angeli, Milano 1985.

COLOMBO G.M. e SETTI M., *Terzo settore - Aspetti civilistici, contabili e fiscali*, Wolters Kluwer, 2020.

CONSORTI P., GORI G. e ROSSI E., *Diritto del Terzo settore*, Il Mulino, Bologna 2021.

DE STEFANIS C., QUERCIA A., *Associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive*, Maggioli Editore, Rimini 2014.

DE STEFANIS C., QUERCIA A. e MARINELLI D., *Associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive (SSD) - Guida pratica e Formulario*, Maggioli Editore, 2022.

DODDI M.A., *La riforma del Terzo Settore - aspetti giuridici e organizzativi, Quaderni Del Volontariato n.1*, CSV Foggia, edizione 2020.

DONATI F. e SANCHINI F., *Il codice del Terzo settore: commento al D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano 2019.

DONATI P., *Rapporto sulla società civile in Italia*, Mondadori, Milano, 1997.

FATARELLA A. e SILVETTI F.M., *Riforma del Terzo settore e controlli sugli enti non profit*, in *Il Fisco* 2018.

FICI A., *Un diritto per il Terzo settore*, Editoriale Scientifica, Napoli 2020.

FIORI A., *Poveri, opere pie e assistenza dall'Unità al Fascismo*, Studium, Roma 2005

GOZZOLI G., L'inchiesta sulle Opere pie in Italia, in *Nuova Antologia di Scienze, Lettere ed Arti*, vol. XCI 1887.

HANSMANN H.B., *Reforming Non Profit Corporation Law*, University of Pennsylvania Law Review, Vol. 129, 1981.

IRTI N., *L'età della decodificazione*, Giuffrè, Milano 1999.

KENDALL J. e KNAPP M., *The voluntary sector in the U.K.*, Manchester United Press, Manchester 1992.

LA PORTA S., *L'organizzazione delle libertà sociali*, Giuffrè, Milano 2004.

LUCA G., *Terzo settore e Costituzione*, Giappichelli, Torino 2022.

MARTINELLI G. e SACCARO M., *Sport dilettantistico: come gestirlo*, Ipsoa, Milano 2013.

MAZZULLO A., *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari (D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117)*, Giappichelli, Torino 2017.

PICCIAIA F., *Accountability e modelli di valutazione nelle organizzazioni non profit*, Giappichelli, Torino 2018.

PONZANELLI G., *Gli enti «non profit» in Italia*, Cedam, Padova, 1994.

PONZANELLI G., *Le non profit organizations*, Giuffrè, Milano, 1985.

PROPERSI A. e ROSSI G., *Gli enti non profit*, Giuffrè, Milano 2015.

ROSSI E., *Costituzione, pluralismo solidaristico e Terzo settore*, Mucchi, Modena 2019.

ROSSI E., *Commentario alla Costituzione vol. I*, Utet, Torino 2006.

- ROSSI E., *Le formazioni sociali” nella Costituzione italiana*, CEDAM, Padova 1989.
- ROSSI E. e ZAMAGNI S., *Il Terzo settore nell’Italia unita*, il Mulino, Bologna 2011.
- SALAMON L.M., SOKOLOWSKI S.W., LIST R., *Global civil society. An overview*, Johns Hopkins University, Center for Civil Society Studies, Baltimore, 2003.
- SALINAS F., *La nuova disciplina tributaria degli enti non profit: il D.lgs. 460/1997*, *Obiter Dictum Electronic Law Journal*, Unitn 1998.
- SANTUARI A., *Le Onlus, Profili civili, amministrativi e fiscali*, Padova 2007.
- SMITH J.D., ROCHESTER C., HEDLEY R., *Introduction to the Voluntary Sector*, Routledge, Londra 1995.
- TABET G., *Profili soggettivi della fattispecie*, *Il Fisco* 1998.
- TABET G., *Verso una nuova fiscalità del terzo settore*, *Non Profit*, Meridiana 1997.
- TAYLOR R., *Third sector research*, Springer, Londra 2010.
- TORRICELLI C., *Una sconfinata carità 1244-2014. 770 anni della Misericordia di Firenze*, Edizioni Polistampa, Firenze 2014
- VIVALDI E., *Il Registro Unico del Terzo Settore*, in *Non Profit* 2017.
- ZAMAGNI S., *Il nonprofit italiano al bivio*, Egea, Milano 2002.
- ZAMAGNI S., *Economia, democrazia, istituzioni in una società in trasformazione*, Bologna, Il mulino, 1997.
- ZARDIN D., *Corpi, «Fraternità», mestieri nella storia della società europea*, Bulzoni, Roma 1998.
- BRUNI L., *I beni relazionali. Una nuova categoria nel discorso economico*, disponibile al sito www.fabbricafilosofica.it
- CIRCOLARE CNDCEC, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative – Terza edizione*, 28 luglio 2021, https://commercialisti.it/visualizzatore-articolo?_articleId=1454583&plid=323322

CORSICO D., *La «nuova» disciplina delle associazioni e delle fondazioni tra Codice civile e Codice del Terzo settore*, Osservatorio del diritto civile e commerciale, Il Mulino 2021, <https://www.rivisteweb.it/doi/10.4478/103101>

DI PAOLO P., *L'evoluzione storica del Terzo Settore: nascita e progressiva affermazione – Prima parte*, disponibile a <https://www.lavoro-confronto.it/archivio/numero-15/levoluzione-storica-del-terzo-settore-nascita-e-progressiva-affermazione-prima-parte>

DI PAOLO P., *L'evoluzione storica del Terzo Settore: nascita e progressiva affermazione – Seconda parte*, disponibile a <https://www.lavoro-confronto.it/archivio/numero-16/levoluzione-storica-del-terzo-settore-nascita-e-progressiva-affermazione-seconda-parte>

DI PAOLO P., *L'evoluzione storica del Terzo Settore: nascita e progressiva affermazione - Terza parte*, disponibile a <https://www.lavoro-confronto.it/archivio/numero-17/levoluzione-storica-del-terzo-settore-nascita-e-progressiva-affermazione-terza-parte>

GAROFALO G., *La crisi dello Stato sociale*, Università della Tuscia – Facoltà di Economia disponibile a <http://193.205.144.19/dipartimenti/distateq/garofalo/la%20crisi%20del%20WS.pdf>

GIANCOLA B. e MARTINELLI G., *Articolo 76 D.lgs. 117/2017: questioni di legittimità costituzionale*, Euroconference News, 06/04/2022.

GIANCOLA B. e MARTINELLI G., *Le attività diverse e il terzo settore*, Euroconference News, 30/07/2021.

GRIPPO V., *Il Terzo settore e i relativi obblighi contabili*, Euroconference News, 07/10/2017.

MARTINELLI G. e D'ISANTO M., *Enti del terzo settore: modifiche statutarie e conseguenze fiscali – I° parte*, Euroconference News, 04/02/2019.

MARTINELLI G. e D'ISANTO M., *Enti del terzo settore: modifiche statutarie e conseguenze fiscali – II° parte*, Euroconference News, 06/02/2019.

MARTINELLI G. e D'ISANTO M., *Le fondazioni culturali e il terzo settore – I° parte*, Euroconference News, 21/10/2019.

MARTINELLI G. e ROGOLINO M., *La personalità giuridica per gli enti del terzo settore*, Euroconference News, 31/08/2017.

MARTINELLI G. e SACCARO M., *Perché le ASD non rientrano nel Codice del Terzo Settore?*, Euroconference News, 30/10/2017.

MARTINELLI G., *Che fine faranno le Onlus sportive?*, Euroconference News, 17/06//2019.

MARTINELLI G., *Il codice del terzo settore e la semplificazione fiscale – II° parte*, EuroconferenceNews, 23/01/2020.

MARTINELLI G., *Il codice del terzo settore e la semplificazione fiscale – I° parte*, EuroconferenceNews, 22/01/2020.

MARTINELLI G., *Il codice del terzo settore e le sportive dilettantistiche*, Euroconference News, 01/12/2017.

MARTINELLI G., *Il Decreto Sostegni, la riforma dello sport e quella del terzo settore*, Euroconference News, 22/03/2021.

MARTINELLI G., *Il Registro Unico Nazionale del Terzo settore: alcune considerazioni di carattere fiscale*, Euroconference News, 12/10/2020.

MARTINELLI G., *Il Registro Unico Nazione Terzo settore: il 2021 sarà l'anno di partenza?*, Euroconference News, 15/09/2020.

MARTINELLI G., *Il terzo settore e le scelte da effettuare*, Euroconference News, 23/11/2021.

MARTINELLI G., *Inizia a intravedersi il registro unico nazionale del terzo settore*, Euroconference News, 11/11/2019.

MARTINELLI G., *L'Agenzia delle entrate chiarisce il regime transitorio per odv, aps e onlus*, Euroconference News, 26/10//2019.

MARTINELLI G., *L'ingresso nel terzo settore alla luce del decreto sulle attività diverse*, Euroconference News, 06/08/2021.

MARTINELLI G., *La conversione in legge del Decreto Sostegni bis e le novità per il mondo del non profit*, Euroconference News, 15/07/2021.

MARTINELLI G., *La riforma dello sport e il codice del terzo settore*, Euroconference News, 11/12/2020.

MARTINELLI G., *Le associazioni sportive e il codice del terzo settore*, Euroconference News, 27/05/2019.

MARTINELLI G., *Lo sport, il terzo settore e le agevolazioni fiscali*, Euroconference News, 21/06/2021

MARTINELLI G., *Sport e imprese sociali*, Euroconference News, 18/09/2019.

MARTINELLI G., *Sport e terzo settore – I° parte*, Euroconference News, 12/09/2018.

MARTINELLI G., *Sport e terzo settore – II° parte*, Euroconference News, 17/09/2018.

MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI, Nota n. 3650 del 12 aprile 2019, *Statuti degli enti del terzo settore. Individuazione delle attività di interesse generale e delle finalità. Artt. 4, comma 1, 5 comma 1 e 21*, <https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2019/Nota-n-3650-del-12042019-individuazione-attivita-d-interesse-generale-e-delle-finalita.pdf>

PAGAMICI B., *Enti del Terzo Settore: agevolazioni fiscali applicabili ad ampio raggio*, Ipsoa 05/09/2022.

REDAZIONE IPSOA, *Associazioni e società sportive dilettantistiche: agevolazioni fiscali e tassazione*, Ipsoa, 07/09/2021

Sitografia

ALTALEX disponibile a <https://www.altalex.com/>

ARSEA – SERVIZI PER L’ASSOCIAZIONISMO disponibile a <https://www.arseasrl.it/home>

ASI – ASSOCIAZIONI SPORTIVE E SOCIALI, disponibile a <https://www.asinazionale.it>

ASSOCIAZIONE TERZJUS - OSSERVATORIO DI DIRITTO DEL TERZO SETTORE, DELLA FILANTROPIA E DELL’IMPRESA SOCIALE disponibile a <https://terzjus.it>

CAMERA DEI DEPUTATI disponibile a <https://www.camera.it/>

CANTIERE TERZO SETTORE disponibile a <https://www.cantiereterzosettore.it/>

COMMISSIONE EUROPEA disponibile a <https://ec.europa.eu/>

CONSULENZE BERNARDELLO - CONSULENTE PER ASSOCIAZIONI ED ENTI DEL TERZO SETTORE disponibile a <https://www.consulenzebernardello.it>

DIPARTIMENTO DELLE FINANZE disponibile a <https://www.finanze.gov.it/>

ENCICLOPEDIA TRECCANI disponibile a <https://www.treccani.it/>

GOVERNO ITALIANO – PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI disponibile a <https://www.governo.it/la-presidenza-del-consiglio-dei-ministri>

ITALIA NON PROFIT disponibile a <https://italianonprofit.it/>

NORMATTIVA disponibile a <https://www.normattiva.it/>

UFFICIO FEDERALE DELLE ASSICURAZIONI SOCIALI UFAS – STORIA DELLA SICUREZZA SOCIALE SVIZZERA disponibile a <https://www.storiadellasicurezza sociale.ch/home>

Riferimenti normativi e Circolari

Circolare dell' Agenzia delle Entrate 1 agosto 2018, n. 18/E

Circolare dell' Agenzia delle Entrate 12 maggio 1998, n. 124/E

Circolare dell' Agenzia delle Entrate 22 aprile 2003, n. 21/E

Costituzione Italiana

Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 4 luglio 2019

Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 9 giugno 2022

Decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544

Decreto del Presidente della Repubblica del 10 febbraio 2000, n. 361

Decreto del Presidente della Repubblica del 10 novembre 1997, n. 442

Decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917

Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633

Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600

Decreto del Presidente della Repubblica del 5 ottobre 1998, n. 369

Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446

Decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242

Decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155

Decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36

Decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 37

Decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 38

Decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 39

Decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 40

Decreto Legislativo 29 giugno 1996, n. 367

Decreto legislativo 3 agosto 2018, n. 105

Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 111

Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112

Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117

Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460

Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127

Decreto legislativo 6 marzo 2017, n. 40

Decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18

Decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73

Decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144

Decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73

Decreto-legge 28 maggio 2004, n. 136

Decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34

Decreto-legge 30 aprile 2022, n. 36

Decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417

Decreto-legge 30 dicembre 2021, n. 228

Legge 11 agosto 1991, n. 266

Legge 13 maggio 1999, n. 133

Legge 16 dicembre 1991, n. 398

Legge 16 febbraio 1942, n. 426

Legge 17 dicembre 2012, n. 221

Legge 23 marzo 1981, n. 91

Legge 24 dicembre 2003, n. 350

Legge 26 febbraio 1987, n. 49

Legge 27 dicembre 2002, n. 289

Legge 27 dicembre 2003, n. 90

Legge 28 dicembre 2015, n. 208

Legge 3 agosto 1862, n. 753

Legge 30 luglio 1990, n. 218

Legge 6 febbraio 1992, n. 66

Legge 6 giugno 2016, n. 106

Legge 7 dicembre 2000, n. 383

Legge 8 agosto 2019, n. 86

Legge 8 novembre 1991, n. 381

Legge 8 novembre 2000, n. 328

Legge del 20 maggio 1985, n. 222

Risoluzione ministeriale 22 ottobre 1997, n. 210/E

Risoluzione ministeriale 4 giugno 2009, n. 141/E

Sentenza Corte costituzionale 1988, n. 396

Sentenza Corte costituzionale 1992, n. 75

Sentenza Corte costituzionale 2001, n. 105

Sentenza della Cassazione n. 3845/1988

Sentenza della Cassazione n. 4050/1990

Sentenza della Cassazione n. 9395/1995

Sentenza delle Cassazione n. 7740/1987