Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale in Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

Il regime fiscale degli enti del Terzo Settore nel D.Lgs. n. 117/2017

Relatore
Ch. Prof. Maurizio Interdonato

Correlatore
Ch. Prof. Marco Olivi

Laureando
Sara Toso
849653

Anno Accademico
2017 / 2018

Indice

Introduzione 4

Capitolo 1

De iure condendo 6

1.1 Tra Stato e Mercato: il Terzo Settore 6

1.2 Il concorso alle spese pubbliche 13

1.3 La natura del beneficio 15

1.4 La fiscalità compensativa 19

Capitolo 2

Dalle origini alla Riforma 23

2.1 Le origini 23

2.2 Gli anni Settanta 26

2.2.1 Le riforme 26

2.2.2 La stagione del volontariato 28

2.3 Gli anni Ottanta 30

2.3.1 La specializzazione del volontariato 31

2.3.2 La nascita delle cooperative sociali 32

2.3.3 Il nuovo ruolo del Terzo Settore 33

2.4 Gli anni Novanta 35

2.5 Le ragioni di una riforma 37

2.6 Dal disegno di legge del 2014 al nuovo Codice del Terzo Settore 42

Capitolo 3

Il regime fiscale degli ETS ex D.Lgs. n. 117/2017 **48**

3.1 Gli enti del Terzo Settore e le loro attività **48**

3.2 L'art. 79 CTS: disposizioni in materia di imposte sui redditi **60**

3.3 L'art. 143 TUIR e l'art. 79 CTS: un confronto **66**

3.3.1 L'art. 79, co. 5: *"attività svolte in forma di impresa"* **66**

3.3.2 L'art. 79, co. 2: *"corrispettivi che non superano i costi effettivi"* **68**

3.3.3 L'art. 79, co. 6: *"in conformità alle finalità istituzionali dell'ente"* **69**

3.4 Le caratteristiche del *favor* **70**

3.5 Il regime forfetario **78**

3.5.1 ETS non commerciali **78**

3.5.2 ODV e APS **81**

3.6 Imposte indirette e locali **83**

3.7 Erogazioni liberali **85**

3.8 Scritture contabili ai fini tributari **87**

3.9 Coordinamento normativo e modifiche **89**

3.10 Abrogazioni **93**

3.11 Entrata in vigore, efficacia applicativa e regime transitorio **96**

Conclusioni **101**

Bibliografia **104**

Introduzione

La storia del fenomeno non profit ha origini lontane e si intreccia con quella degli interventi solidali e umanitari occorsi nei secoli; la forza motrice del suo sviluppo va però ricercata nei più recenti mutamenti intervenuti nell'architettura sociale. Il coinvolgimento a tempo pieno delle donne nel mondo del lavoro fa sì che molte delle attività di assistenza e cura dei membri più fragili della società (quali anziani, bambini, malati e portatori di handicap), prima svolte direttamente dalla famiglia, debbano oggi essere esternalizzate. La difficoltà di Stato e Mercato nel soddisfare l'incalzante domanda di servizi di assistenza alla persona ha favorito il sorgere di una terza via, la quale si pone talvolta come supporto talvolta come sostituta della Pubblica Amministrazione: il c.d. Terzo Settore. Si è pertanto reso necessario un intervento normativo volto a superare la disorganicità della legislazione previgente: gli enti del Terzo Settore (di seguito anche ETS) sono stati fino a questo momento disciplinati in parte dal Libro I del Codice Civile (associazioni e fondazioni), in parte da leggi speciali (ONLUS, APS, ODV, imprese sociali).

Dopo un'attesa quasi ventennale si è quindi giunti all'emanazione, in attuazione della legge delega 6 giugno 2016, n. 106, di tre decreti legislativi sulle tematiche attinenti al Terzo Settore stesso:

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

i quali modificano la previgente disciplina in maniera così significativa da essere definiti "Riforma del Terzo Settore".

L'elaborato in questione, prendendo in considerazione l'ultimo di essi, si propone di effettuare una disamina del nuovo regime fiscale agevolato delineato per gli enti del Terzo Settore dal Titolo X dello stesso. Data la particolarità e la significatività delle attività svolte, il legislatore ha infatti accordato agli enti in parola un trattamento di favore. Ma quali dovrebbero essere le sue caratteristiche? Quali i pilastri su cui si fonda? E ancora, è in grado, così com'è, di cogliere appieno la specificità del Terzo Settore e del suo operato?

Partendo dal presupposto che, a norma dell'articolo 53 della Costituzione, tutti sono chiamati a concorrere alle pubbliche spese (tanto le persone fisiche quanto quelle giuridiche), viene da domandarsi come gli enti del Terzo Settore si pongano in relazione a tale principio. Se è vero, infatti, che essi si sostituiscono allo Stato nell'erogazione di taluni servizi, reimpiegando (*ex lege*) nella medesima attività tutte le nuove risorse che da essa derivino, si potrebbe ragionevolmente concludere che essi assolvano al loro obbligo a monte, ancor prima, cioè, di essere sottoposti al prelievo fiscale. Un nuovo sistema impositivo che intenda valorizzare e incentivare l'operato degli enti in parola non dovrebbe quindi prescindere dal tener conto di questa loro peculiarità. Ciò detto, resterebbe da determinare la natura del *favor* che un regime di tal fatta comporterebbe. In questa sede verrà proposta come soluzione più auspicabile quella che viene definita "fiscalità compensativa", un meccanismo secondo il quale lo Stato dovrebbe riconoscere ai soggetti operanti nel Terzo Settore una giusta compensazione, appunto, tra il risparmio di risorse pubbliche che essi sono in grado di generare e quanto dovuto dagli stessi in termini di capacità economica.

Se questo è quanto *de iure condendo*, bisogna però poi fare i conti con l'apparato normativo effettivamente voluto e plasmato dal legislatore. Dopo un doveroso *excursus* sull'evoluzione del Terzo Settore nel tempo, quindi, la parte conclusiva del presente scritto si propone di fornire

un quadro quanto più possibile chiaro ed esaustivo delle principali novità introdotte dal d.lgs. 117/2017, in un continuo parallelo con la disciplina previgente.

1. *De iure condendo*

1.1 Tra Stato e Mercato: il Terzo Settore

Le origini del fenomeno non profit, con riguardo tanto al nostro ordinamento[1] quanto a quelli degli altri Paesi, non vanno certamente ricercate in tempi recenti. La sua storia è infatti strettamente collegata con quella degli interventi umanitari e solidali occorsi nei secoli.

Gli enti non profit si configurano come organizzazioni di uomini e cose alla stregua di aziende, ma senza fini di lucro, essi perseguono, cioè, uno scopo (missione) non consistente nella realizzazione di un profitto. Rientrano pertanto in questa definizione le organizzazioni che, con varia forma giuridica, svolgono la loro azione nel campo dell'assistenza alla persona, sportivo, ricreativo, religioso, educativo, della ricerca, della tutela della cultura e dell'ambiente, ecc. Essi si sono affermati e sviluppati al punto tale che, oggi, si può parlare di una vera e propria area di economia solidale che ha ad oggetto le loro attività e le loro problematiche: il Terzo Settore.

Nel Terzo Settore si ricomprendono quindi soggetti di natura privata che operano perseguendo finalità ideali e di interesse collettivo. Esso si pone come *tertium genus* tra il settore della Pubblica Amministrazione, costituito dagli enti pubblici, e quello del Mercato, in cui operano le imprese.

[1] Si pensi, ad esempio, alle IPAB istituite dalla Legge Crispi del 1890, agli enti ecclesiastici riconosciuti dagli accordi tra lo Stato e la Santa Sede, alle associazioni e fondazioni previste dal Codice Civile del '43.

I soggetti della Pubblica Amministrazione, pur perseguendo anch'essi finalità di interesse generale, hanno natura pubblica e le attività che svolgono si differenziano da quelle del Terzo Settore per due principali ragioni:

a) sono regolate dalla legge;

b) sono normalmente finanziate dal gettito fiscale [2].

Il settore del Mercato, invece, vede come suoi attori principali le imprese che, sebbene siano anch'esse soggetti privati:

a) operano con finalità lucrative soggettive [3] (caratteristica principe degli enti del Terzo Settore è invece il divieto di distribuire gli utili agli associati);

b) ricorrono prevalentemente al finanziamento tramite capitale di rischio (a differenza del Terzo Settore che sfrutta donazioni di privati, apporti della Pubblica Amministrazione e quanto ricavato dall'operato socialmente rilevante svolto).

Il Terzo Settore ammette al suo interno la coesistenza di svariate tipologie di soggetti giuridici: a quelli appartenenti alle categorie civilistiche delle associazioni, fondazioni e comitati si sono aggiunte nel tempo numerose altre figure introdotte da leggi speciali che, assecondando le esigenze manifestate di volta in volta dalla collettività, hanno normato vari settori del sociale quali le associazioni di volontariato, le cooperative sociali, le organizzazioni non governative, le Onlus, ecc. L'evoluzione di questo *tertium genus* ha condotto altresì

[2] Va precisato che ciò è parzialmente vero per le IPAB. Istituite ufficialmente nel 1980 con la cosiddetta legge Crispi, che ne definì caratteristiche e modalità di funzionamento, hanno una storia che risale ai tempi del Medioevo, quando sorsero un gran numero associazioni di carattere religioso dedite al soccorso dei poveri. Esse, nei primi anni Duemila, sono state oggetto di una significativa trasformazione normativa (L. 328/2000, D.Lgs 207/2001, legislazione regionale intervenuta a seguito della modifica nel 2001 del Titolo V della seconda parte della Costituzione) che le ha condotte a trasformarsi da Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficienza in Aziende di Servizi alla Persona (ASP) ma anche, e soprattutto, in persone giuridiche private (in particolare, associazioni o fondazioni). Esse, pertanto, risultano essere finanziate in parte tramite le attività svolte internamente, in parte tramite trasferimenti di origine pubblica.

[3] Nel proseguo della trattazione, lo scopo di lucro, quando non diversamente specificato, si intende in senso soggettivo. Quest'ultimo si identifica con lo svolgimento di un'attività economica al fine di ripartirne il ricavato tra i partecipanti all'attività stessa.

all'introduzione dell'Impresa Sociale, soggetto che, pur appartenendo al mondo non profit, svolge attività imprenditoriale.

Da alcuni anni, ormai, si assiste ad una crescente attenzione da parte di società civile, sistema politico, accademie e imprese nei confronti del Terzo Settore. Tale interesse trova giustificazione nella sempre maggiore importanza che esso va acquisendo nell'attuale modello di welfare, che vede l'iniziativa privata di carattere sociale prendere il sopravvento sull'intervento pubblico.[4] Da molto tempo, da sempre forse, il Terzo Settore ha operato nell'ambito dei servizi di interesse generale inserendosi tra le difficoltà dello Stato e quelle del Mercato in tal senso.

Lo Stato sociale, nazionale e locale

- si trova a vivere una situazione di profonda crisi finanziaria, la quale comporta un crescente assottigliamento del ruolo del pubblico nelle attività socialmente rilevanti;
- si trova a fare i conti con un contesto sociale mutato rispetto al passato, che implica una domanda di servizi sociali costantemente in aumento e sempre più esigente in termini qualitativi: l'ingresso delle donne nel mondo del lavoro fa sì che oggi le persone siano sempre più disposte a pagare per servizi di assistenza a bambini, anziani e portatori di handicap, di cui prima era la famiglia ad occuparsi direttamente.

Elementi, questi, tipici delle società avanzate, che mal si sposano con la contingente difficoltà/impossibilità da parte dello Stato di inasprire ulteriormente la pressione fiscale per coprire i costi legati crescente domanda delle prestazioni in parola.

Riguardo al Mercato sarebbe forse più appropriato parlare non tanto di "difficoltà" quanto piuttosto di mancanza di interesse: da un lato, la particolare natura di alcune delle attività caratteristiche del settore (si pensi ad esempio a quelle svolte dagli operatori nei centri di

[4] PROPERSI, ROSSI, *Gli enti non profit*, Giuffrè, Milano, 2015, p. 1 ss.

assistenza agli anziani, ai diversamente abili o, ancora, negli hospice) rende il livello di automazione possibile prossimo allo zero; dall'altro, la redditività riscontrata è di gran lunga inferiore a quella osservabile in altri ambiti. Tutto ciò si traduce in un aumento di costi che rende il settore meno appetibile.

L'attività, pertanto, tenderà ad essere svolta solamente qualora si costituisca una domanda superiore ai costi da sostenere per penetrare il settore [5] e nei confronti di soggetti che siano in grado di remunerare adeguatamente le risorse impiegate. In questo secondo caso, quindi, ad essere in discussione non è la qualità del servizio bensì la sua ridotta accessibilità.

Ma perché il Terzo settore sarebbe in grado di supplire alle mancanze di Stato (per mancanza/insufficienza di risorse) e Mercato (per mancanza/insufficienza di redditività) in materia di welfare? [6] Due le ragioni principali:

1. le organizzazioni non profit, in virtù del vincolo di non distribuzione degli utili cui soggiacciono, sono meno propense a sfruttare l'ignoranza del consumatore (minore asimmetria informativa a favore di quest'ultimo) [7] con in quale, pertanto, sono in grado di stabilire una particolare relazione di fiducia;
2. maggiore capacità di fornire un servizio meno standardizzato e vicino ai bisogni dei fruitori grazie ad una maggior vicinanza con territorio e ad un maggior

[5] *Cfr* SEGRE, *Il profitto capovolto: epistemiologia del non profit*, in Riv. Dir. Fin., 2006, II, 638; il quale parla non di "difficoltà" ma di "fallimento" di Stato e Mercato. Per approfondimenti:
- con riguardo al "fallimento" dello Stato si veda WEISBROD, *Toward a theory of the voluntary non-profit sector in a three-sector economy,* in The Economics of Nonprofit Institutions, S. Rose-Ackerman (ed.), Oxford University Press, New York, 1986; secondo il quale lo Stato, per via del sistema di voto maggioritario, è in grado di soddisfare solamente le esigenze dell'elettore mediano; ciò spiega la nascita delle organizzazioni non-profit che, pur avendo natura privata, offrono beni pubblici cercando di intercettare i bisogni di quegli individui che si discostano dal sentire comune.
- con riguardo al "fallimento" del Mercato si veda, invece, HANSMANN, *The role of Nonprofit Enterprise*, in The Yale Law Journal, 1980, vol. 89, no. 5, 835-901; secondo il quale le organizzazioni non lucrative nascono in quei settori in cui gli individui si trovano in difficoltà nel valutare la quantità e la qualità dei beni/servizi che acquistano. In questi contesti, il vincolo di non distribuzione degli utili cui esse soggiacciono, fa sì che non siano portate a sfruttare l'asimmetria informativa nei confronti dei consumatori a proprio vantaggio, ragion per cui sono in grado di instaurare particolari relazioni di fiducia con questi ultimi.
[6] BOZZI, *Terzo settore: osservazioni a "prima lettura"su una riforma culturale prima che giuridica*, in Contratto e impresa, 2017, IV, 1271.
[7] BARAGGIA, *I vincoli normativi sul settore non profit*, in Riv. trim. dir. pubb., 2010, 742-743.

coinvolgimento dei lavoratori (spesso volontari) nella *mission* dell'ente di cui fanno parte e del Terzo Settore in generale. [8]

Lo scenario appena descritto trova ampiamente conferma nei dati empirici raccolti dall'ISTAT nell'ultimo Censimento dell'industria e dei servizi.[9] Al 31 dicembre 2011:

- le organizzazioni non profit attive in Italia sono 301.191, il 28% in più rispetto al 2001 (anno dell'ultima rilevazione censuaria sul settore);
- il motore del settore è costituito dal contributo lavorativo di 4,7 milioni di volontari e 681 mila dipendenti, senza contare le altre tipologie di risorse umani presenti;
- il totale delle entrate di bilancio è risultato pari a 64 miliardi di euro, mentre le uscite totali ammontano a 57 miliardi.

	2011	2001	Var. % 11/01
Istituzioni non profit	301.191	235.232	28,0
Unità locali delle istituzioni non profit	347.602	253.344	37,2
Istituzioni con volontari	243.482	220.084	10,6
Volontari*	4.758.622	3.315.327	43,5
Istituzioni con addetti	41.744	38.121	9,5
Addetti (dipendenti)	680.811	488.523	39,4
Istituzioni con lavoratori esterni	35.977	17.394	106,8
Lavoratori esterni	270.769	100.525	169,4
Istituzioni con lavoratori temporanei	1.796	781	130,0
Lavoratori temporanei	5.544	3.743	48,1

Figura 1. Numero di istituzioni non profit attive, valori assoluti e variazioni percentuali. Censimenti 2001 e 2011 (fonte: ISTAT).

[8] Cfr. UNICREDIT FUNDATION, *Ricerca sul valore economico del Terzo Settore in Italia,* 2012, p. 51 ss. Consultabile al sito https://www.unicreditfoundation.org/it/publications/terzo-settore-italia.html.
[9] ISTAT, *Censimento dell'industria e dei servizi 2011 – Istituzioni non profit*. Consultabile al sito dedicato http://censimentoindustriaeservizi.istat.it/.

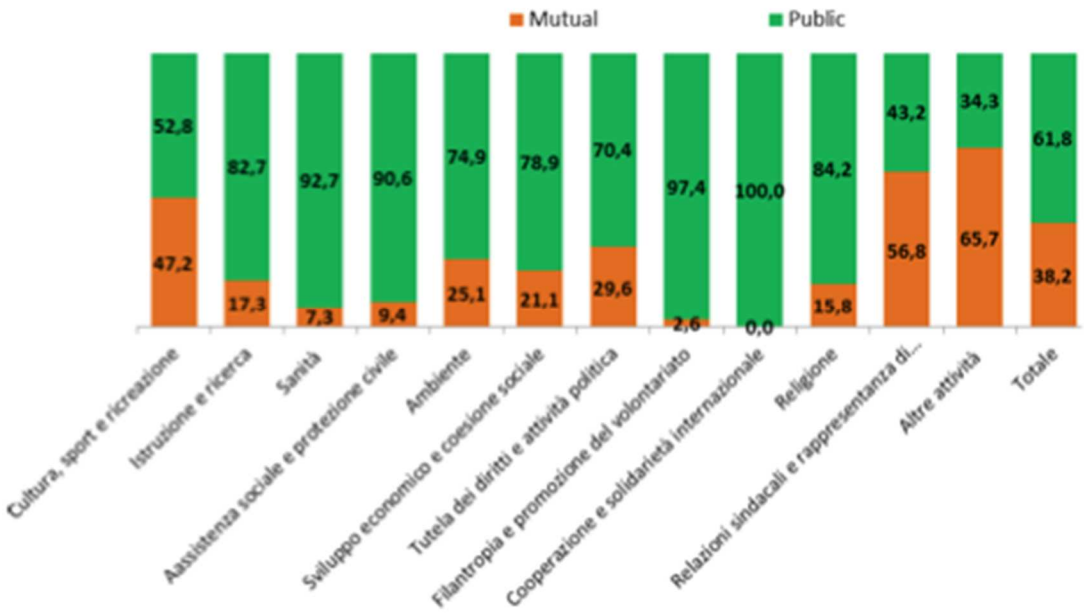

Figura 2. Istituzioni non profit di pubblica utilità (o solidaristiche) per settore di attività prevalente. Valori percentuali. Censimento 2011 (fone: ISTAT).[10]

Se il tradizionale modello di *welfare state* consentiva la separazione tra la sfera economica e quella sociale sulla base di un'azione dualistica di Mercato e Stato, dove il primo produceva la ricchezza e il secondo la redistribuiva secondo criteri di equità, oggi questa fase è ormai al tramonto. In tempi più recenti è stato infatti introdotto in Italia un passaggio intermedio, il cd. *welfare mix*, in cui l'ente pubblico mantiene la titolarità dei servizi, avvalendosi però della collaborazione di altri soggetti, in particolare quelli del Terzo Settore. Questi ultimi, dunque, rappresentano una risorsa complementare, supplementare o eventuale rispetto alla Pubblica Amministrazione in tale schema, intervenendo laddove essa non sia in grado o non ritenga opportuno farlo. In un contesto di difficoltà dello Stato come quello descritto sopra, risulta irrilevante agli occhi di quest'ultimo la natura dei soggetti cui rivolgersi per soddisfare

[10] La distinzione tra organizzazioni mutualistiche e di pubblica utilità, che attiene alla tipologia di destinatari dei servizi prodotti, permette di caratterizzare meglio l'attività delle organizzazioni stesse. Le prime sono orientate al soddisfacimento degli interessi e dei bisogni dei soli soci, le seconde al benessere della collettività in generale (o comunque di un insieme più ampio dell'eventuale compagine sociale).

l'incalzante domanda di servizi sociali; che essi siano pubblici o privati lo schema che si viene a configurare è il seguente:

1) la Pubblica Amministrazione stanzia delle somme;
2) gli enti del Terzo Settore concorrono alla copertura dei rimanenti costi con quanto pagato dalle persone che vogliano usufruire dei loro servizi, entrando così in competizione gli uni con gli altri.

Diverso, ma di grande attualità, è invece il concetto di *welfare society* in cui si esplica il principio di sussidiarietà orizzontale contenuto nel dettato costituzionale. In questo modello viene riconosciuta alle organizzazioni del Terzo Settore la capacità di programmare gli interventi e le scelte strategiche finalizzati al perseguimento dell'interesse generale di concerto con l'ente pubblico, titolare di una funzione di garanzia.[11] Individui, società civile, Stato e Mercato sono tutti coinvolti nella creazione di un bene collettivo che nasce dal benessere individuale. Se, dunque, il *welfare state* rappresenta "un regime regolato giuridicamente, in cui il diritto a un determinato insieme di beni e servizi è garantito dalla legge", la *welfare society* o "*welfare* societario" configura invece "un sistema sociale in cui l'impegno per il benessere collettivo è, in qualche modo, parte integrante della vita di ogni giorno. [12]

[11] *Ricerca sul valore economico del Terzo Settore in Italia,* cit., p. 20-23.
[12] ROBERTSON, *Welfare State and Welfare Society*, in Social Policy and Administration, 1988, vol. 22, no. 3, 222-234.

1.2 Il concorso alle spese pubbliche

È chiaro, a questo punto, che gli enti del Terzo Settore costituiscono una vera e propria area di collegamento tra società e Stato e sono destinati ad avere in futuro un'importanza sempre maggiore; un nuovo sistema impositivo che li riguardi deve quindi tenere necessariamente conto della rilevanza e, allo stesso tempo, della particolarità del loro operato.

Quando si intenda parlare di tributi, qualsivoglia sia l'aspetto che ci si proponga di indagare, non si può prescindere dal novellare l'articolo 53 della nostra Costituzione, il quale sancisce il principio di capacità contributiva. Stando al suo dettato, infatti, *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva (…)"*.

Ciò che interessa in questa sede è capire in che modo esso vada letto in relazione agli enti del Terzo Settore.

Il termine "tutti" utilizzato dall'Assemblea Costituente chiarisce fin da subito che l'onere tributario non grava soltanto su persone fisiche e società, ma anche su tutte le formazioni pluralistiche intermedie quali gli enti in parola. Se per le prime due categorie di soggetti l'idoneità al concorso è assunto universalmente noto e condiviso, con riguardo alla terza si è a lungo dibattuto se fosse legittimo o meno attribuire loro la natura di soggetti passivi. Come fa però notare Moschetti, *"se l'articolo 53 si riferisce ad ogni soggetto che manifesti un'autonoma disponibilità di potere economico, l'obbligo di concorrere alle pubbliche spese non può non valere per le persone giuridiche e in genere per tutte le organizzazioni aventi una propria autonomia economica"*.[13] Dal momento che l'ordinamento identifica le formazioni sociali come possibili titolari di diritti e obblighi di natura patrimoniale, non risulta, in virtù di ciò, irragionevole sostenere che esse siano in condizione di esprimere una propria autonoma forza economica e, quindi, una propria autonoma capacità contributiva. È necessario però distinguere

[13] MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in Enciclopedia giuridica Treccani, vol. VI, Roma, 1988, 7.

tra organizzazioni con e senza scopo di lucro (soggettivo): mentre le prime nascono al fine di generare ricchezza per i soggetti che ne fanno parte, e per tale ragione si potrebbe addirittura confondere la loro capacità economica con quella di questi ultimi (in quanto destinata a tramutarsi, con modi e tempi variabili, nella capacità economica degli stessi); le seconde, al pari delle persone fisiche, sono le destinatarie finali della ricchezza che generano. E se anche la loro capacità contributiva è assimilabile a quella delle persone fisiche essa può, analogamente a quella di queste ultime, essere considerata come espressione di attitudine al concorso alle pubbliche spese. Questa conclusione, con riguardo alle organizzazioni appartenenti al Terzo Settore, va letta tenendo conto di un elemento ulteriore: le finalità di utilità sociale che ne costituiscono la *ratio essendi*. Non di rado accade che detta funzione sociale si esplichi in settori normalmente di pertinenza dello Stato o considerati da quest'ultimo meritevoli di una particolare tutela (alla luce anche dei principi e dei valori contenuti nella Costituzione), sicché gli enti in parola assumono un ruolo di completamento o, talvolta, persino di supplenza dell'intervento pubblico. In tali casi pare opportuno riconoscere che la capacità di queste organizzazioni è già integralmente assorbita dal concorso alle pubbliche spese. Concorso, il loro, che va a vantaggio delle casse dello Stato: la destinazione della forza economica espressa alla produzione di beni e servizi che altrimenti richiederebbe l'azione pubblica, si traduce in una contrazione del fabbisogno di risorse statali. Quindi, se su un piano oggettivo si riscontra una capacità economica, e con essa un'attitudine a farsi carico di una quota di spese pubbliche, su uno funzionale si rileva che tale capacità è, in ragione della natura del soggetto che la manifesta, a monte, interamente impiegata a copertura delle medesime spese. Ad una contribuzione in senso specifico (prendendo cioè in considerazione i singoli presupposti alla base delle diverse imposte) e pecuniario, cui sono chiamate persone fisiche e organizzazioni lucrative, si sostituisce una contribuzione in senso più ampio e, si potrebbe dire, in natura. La valorizzazione di questo secondo punto di vista consente di ricondurre la *ratio essendi* di queste

organizzazioni nell'alveo della sussidiarietà orizzontale postulata dall'articolo 118, comma 4 della Costituzione, con l'intento di traslare sul versante delle entrate un analogo effetto devolutivo che l'attuazione di questo principio dovrebbe assicurare su quello delle spese, laddove collega l'espansione dell'iniziativa privata in ambito sociale ad una contrazione del ruolo del settore pubblico. Lo schema che si viene a delineare è, quindi, il seguente: le organizzazioni che operano nel Terzo Settore producono beni e servizi di utilità sociale, integrando l'offerta del settore pubblico o surrogandola, sulla scia del principio di sussidiarietà orizzontale; il settore pubblico riduce il suo intervento nel sociale. Ciò detto, tanto maggiore è l'importanza dei diritti civili e sociali che le organizzazioni tutelano con il loro operato, e cioè l'interesse generale che soddisfano, tanto più semplice risulta individuare un legame tra il risparmio di risorse pubbliche, determinato dal minor intervento dello Stato nel Terzo Settore, e la capacità economica manifestata dalle organizzazioni che operano in quest'ultimo; tanto più agevole risulta individuare questo legame, tanto più sembra ragionevole intendere la capacità in questione come una partecipazione alle pubbliche spese che prescinde dall'intermediazione dell'imposta.[14]

1.3 La natura del beneficio

Nel delineare il nuovo sistema normativo, quindi, il legislatore tributario dovrebbe riconoscere un regime fiscale di favore a quegli enti che, oltre ad essere non lucrativi, si caratterizzano per la rilevanza sociale generale dei loro scopi.

Resta da capire quale natura dovrebbe assumere questo diverso trattamento da riservarsi agli enti del Terzo Settore. Sovente, infatti, si ricorre al termine "agevolazione" inteso come *genus* cui ricondurre le *species* dell'esenzione e dell'esclusione; secondo questa impostazione, quindi,

[14] ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del Terzo Settore,* in Rass. Tributaria, 2010, 4, 974.

la categoria sovraordinata delle agevolazioni sarebbe formata da ogni forma di attenuazione della tassazione che conduca ad una effettiva diminuzione del prelievo o per lo meno all'impiego di schemi semplificati di attuazione del tributo. Secondo una diversa prospettiva, le figure dell'esenzione e dell'esclusione potrebbero essere contrapposte alle agevolazioni, intendendo queste ultime come disposizioni che portano ad un onere tributario minore (ma non nullo) o a semplificazioni formali.[15] Per individuare il discrimine tra esenzioni ed esclusioni, invece, è necessario fare riferimento all'ambito di applicazione del tributo: mentre nel primo caso la fattispecie soddisfa il presupposto di quest'ultimo, ma non viene tassata; nel secondo non viene assoggettata a tassazione in quanto non soddisfa il presupposto stesso.[16] In quest'ottica è possibile ricondurre al concetto di agevolazione la sola esenzione, solo quest'ultima, infatti, sarebbe in possesso della caratteristica propria delle agevolazioni di derivare il trattamento favorevole da una norma derogatoria, e ciò la accosterebbe alle altre fattispecie di agevolazione, dalle quali essa si distingue perché attiene all'*an* e non al *quantum* dell'imposizione.[17]

A parere di chi scrive, se si volesse inquadrare in quest'ottica il regime di favore di cui dovrebbero beneficiare gli enti del Terzo Settore, esso andrebbe ricondotto entro i confini dell'esenzione: le risorse generate, pur essendo per natura suscettibili di essere sottoposte a tassazione, dovrebbero esserne esentate in ragione del loro totale reimpiego in attività di interesse generale che consentono di ridurre la spesa pubblica.

Il rapporto fra le norme di agevolazione fiscale e il principio di capacità contributiva è ampiamente dibattuto in dottrina. Bisogna tener conto, infatti, che l'art. 53 Cost. si pone a garanzia di due interessi: quello della collettività al concorso di tutti alle spese pubbliche e quello del singolo al rispetto della sua capacità contributiva. I due interessi appena citati hanno

[15] BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in Rass. Tributaria, 2002, 2.
[16] In tal senso, D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in Noviss. Dig. it., App. 1, Torino, 1980, 153 ss.
[17] BASILAVECCHIA, *op. cit.*

pari rango e si limitano a vicenda; non sarebbe quindi legittima una disposizione che ne tutelasse uno penalizzando l'altro. Il legislatore, pertanto, deve trovare una soluzione che bilanci le due esigenze. Ciò nel rispetto di quella che è la duplice funzione dell'articolo in questione: solidaristica, in quanto chiunque sia in grado di concorrere alle pubbliche spese deve farlo; garantistica, in quanto è tenuto a partecipare a tali spese solamente chi abbia capacità contributiva, nella misura e nei limiti della stessa.[18]

È possibile individuare atteggiamenti più rigorosi, che ammettono l'esistenza di norme agevolative in deroga all'art. 53 Cost. solamente nel caso in cui esse siano funzionali alla tutela di altri principi costituzionalmente propugnati; ed altri più permissivi, che rapportano tali norme al principio di capacità contributiva stesso.[19] Ciò detto, è stato autorevolmente osservato che *"molte esenzioni fiscali sono strumento di attuazione di precise direttive costituzionali e che, quindi, le diversità di trattamento che esse importano debbono ritenersi volute, e non vietate, dalla Costituzione"*.[20] Questa affermazione, però, non convince granché. Quando si entra nel merito dell'art. 3 della Carta costituzionale, è d'obbligo tener presente che si ha a che fare con uno dei principi fondamentali di quest'ultima e, pertanto, bisogna domandarsi fino a che punto esso può essere derogato da un'altra norma, sebbene anch'essa di rango costituzionale. Il filo d'Arianna, tuttavia, va ricercato nello stesso articolo 3, il quale non postula solamente l'eguaglianza dei cittadini di fronte alla legge, ma assegna anche alla Repubblica il compito di *"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"*. In quest'ottica, quindi, la legittimità e la ragion d'essere delle agevolazioni derivano dalla necessità di adeguare gli schemi impositivi standard alle particolari condizioni economiche e

[18] MOSCHETTI, *op. cit.*, 3.
[19] INTERDONATO, *Agevolazione per gli immobili di interesse storico e artistico: un'interpretazione coerente con la ratio ed adeguata ai limiti costituzionali,* in Rivista di diritto tributario, 2007, X, [28], 382.
[20] LA ROSA, *Esenzione (dir. Trib.)*, in Enciclopedia del diritto, XV, Milano, 1966, 567 ss.

sociali riscontrabili nella realtà.[21] In questo contesto, meritano di essere menzionati i punti di vista di quegli Autori che si focalizzano sulla funzione solidaristica dell'art. 53 Cost. e ritengono che "*la capacità contributiva, pur presupponendo come requisito necessario la capacità economica, non si identifica con essa"* [22], finendo con l'ammettere la norma agevolativa solo nella misura in cui essa *"sia espressione di una minore idoneità al concorso alle spese pubbliche giustificata da una lettura armonizzata dell'art. 53 Cost. con gli altri valori fondamentali espressi nella Costituzione"*.

C'è poi chi si spinge oltre fino a ridurre il contenuto dell'art. 53 Cost. a mera espressione di una "giustizia sostanziale tributaria", intendendolo, cioè, come un *"mero criterio distributivo generale degli oneri tributari"*.[23] Concezione, questa, che prende le mosse da una visione egualitaria, solidaristica e welfaristica che riscontra nella capacità contributiva non solo uno strumento finalizzato alla determinazione del prelievo di denaro, ma anche un mezzo politico per conseguire quella che viene definita una "giustizia distributiva", finalizzata alla correzione delle ineguaglianze sociali.[24] Ponendosi in quest'ottica ogni dubbio sull'incompatibilità tra norme agevolative e art. 53 Cost. viene meno.

La stessa linea di pensiero è sostenuta da quegli autori che vedono nelle norme agevolative delle eccezioni al principio di capacità contributiva su cui il tributo si basa, la qual cosa ne legittima l'esistenza e l'applicazione ogniqualvolta siano giustificate da interessi contemplati dall'ordinamento, anche se non tutelati dalla Costituzione.

---

[21] D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie,* in Novissimo Digesto Italiano, Appendice I, Torino, 1980, 153 ss.

[22] MOSCHETTI, *op. cit.*, 5. In tal senso si veda Corte Cost. sent. n. 97 del 10 luglio 1968, in cui; Corte Cost. sent. n. 120 del 6 luglio 1972; Corte Cost. sent. n. 200 del 28 luglio 1976; Corte Cost. sent. n. 62 del 20 aprile 1977 (tutte reperibili nella banca dati Leggi d'Italia); da cui emerge che la Corte, in primis, identifica la capacità contributiva in una situazione di effettiva idoneità del soggetto a sopportare il carico tributario; in secundis, che, per la determinazione di tale idoneità, si affida a degli "indici concretamente rilevatori di ricchezza".

[23] LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in Tratt. dir. trib.. 1: il diritto tributario e le sue fonti, I, Padova, 1994, 419.

[24] MAZZULLO, *op. cit.*

Allo stesso modo, chi non ravvisa un obbligo per il legislatore di perseguire e finanziare i fini pubblici con le sole entrate tributarie, ritiene giusto che egli "*tenga, conto tramite esenzioni o agevolazioni, della quota parte della ricchezza o della capacità economica destinata dai soggetti a finalità di interesse pubblico o di pubblica utilità*".

1.4 La fiscalità compensativa

C'è chi sostiene però che, in materia di Terzo Settore, sarebbe forse più corretto parlare non tanto di un'agevolazione, quanto piuttosto di una fiscalità compensativa [25] generale: lo Stato dovrebbe riconoscere una giusta compensazione tra quanto risparmiato grazie all'azione sociale da esso posta in essere e quanto dovuto dallo stesso in termini di capacità economica. Ciò consentirebbe di dare effettivo risalto alla capacità del Terzo Settore di concorrere al miglioramento del cosiddetto "saldo primario" sotto forma di minori uscite (spesa pubblica) prima ancora che di maggiori entrate (prelievo fiscale).[26]

A parere di chi scrive, la strada giusta da percorrere sarebbe proprio questa, la quale troverebbe legittimazione

a) nel risparmio, di cui si è appena detto, che gli enti del Terzo Settore consentono allo Stato tramite la loro azione;
b) nel limite, costituito dal vincolo di non distribuzione degli utili, a cui essi sono assoggettati dalla legge.

[25] *Cfr.* MAZZULLO, *Impresa sociale "3.0"*, in Cooperative e enti no profit, n. 10/2013, 37 e 38; il quale, partendo dal presupposto che non è tanto il Terzo Settore a necessitare di agevolazioni da parte dello Stato, quanto piuttosto quest'ultimo ad essere agevolato dal primo, ipotizza un sistema compensativo parametrato all'effettivo impatto sociale degli enti che vi operano.
[26] MAZZULLO, *Ripensare la fiscalità del Terzo Settore: dal no profit al non profit*, Fisco, 2014, 28, 2769.

La tesi proposta appare ragionevole: il nostro ordinamento non è estraneo ad esempi di fiscalità siffatta. Si pensi ad esempio all'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991, successivamente abrogato [27], il quale prevedeva che *"il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato"*. I menzionati immobili, annoverabili nel più ampio *genus* dei beni culturali (disciplinati dal d. lgs. n. 42 del 22 gennaio 2004, Codice dei beni culturali e del paesaggio) sono quelli che

a) abbiano più di cinquant'anni e rivestano un interesse artistico o storico, compresi parchi, ville e giardini;
b) rivestano un interesse particolarmente rilevante in virtù della loro connessione con la storia politica, militare, della letteratura, dell'arte e della cultura in genere, ovvero quali testimonianze dell'identità e della storia delle istituzioni pubbliche collettive, religiose.

È possibile che essi abbiano natura tanto pubblica quanto privata e, in questo secondo caso si definiscono "beni privati di interesse pubblico"; si tratta cioè di beni appartenenti a soggetti privati sui quali vengono posti dei limiti ai proprietari con riguardo alle facoltà d'uso/di godimento degli stessi e alla loro libera circolazione in ragione dell'interesse alla loro

[27] Il comma in oggetto è stato abrogato dall'art. 4, co. 5-quater, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 44. Sulle questioni di legittimità costituzionale sollevate intorno ad esso in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. si è espressa più volte la Corte Costituzionale, la quale, da ultimo con la sentenza n. 11/2016, ha chiarito che esse non sono fondate in quanto *"il beneficio accordato sulla componente fondiaria del reddito degli immobili di interesse culturale trova fondamento nella minore utilità economica derivante dalla conformazione legale dello specifico statuto domenicale di tali beni. (…) In particolare, la tutela prevista ha ad oggetto direttamente il bene, che il proprietario è obbligato a preservare nella sua integrità e originalità con impegno costante e, all'occorrenza, con l'impiego di specifiche tecniche e metodi di intervento manutentivo. (…) La diversità di trattamento legale degli immobili di diretto interesse culturale si manifesta anche nella subordinazione a regime autorizzativo e di previa denuncia delle principali facoltà e di godimento e disposizione dei beni stessi (…)."*

conservazione e fruizione da parte della collettività, espressamente tutelate dalla Costituzione. A titolo di esempio: è vietato qualsiasi tipo di intervento sull'immobile senza che questo sia stato prima autorizzato dall'amministrazione, il cambio di destinazione d'uso deve essere comunicato al Ministero e deve essere compatibile con il suo carattere storico artistico e non minacciarne la conservazione; di quest'ultima è responsabile il proprietario, che deve accollarsene le spese, e, in caso di sua inerzia, può provvedere direttamente il Ministero ponendo a carico del proprietario stesso l'esborso sostenuto; lo Stato può concorrere alle suddette spese a patto che il proprietario renda disponibile l'immobile alla collettività; lo stesso obbligo può essere imposto se l'interesse storico artistico rivestito dall'immobile risulta essere particolarmente rilevante; infine, in caso di vendita, è previsto un diritto di prelazione a favore cella pubblica amministrazione, oltre alla possibilità per quest'ultima di procedere ad espropriazione per pubblica utilità.

Il diritto di proprietà del soggetto risulta assottigliato al punto tale che egli lo può esercitare solo nella misura in cui non confligga con l'interesse pubblico alla conservazione e all'utilizzo dell'immobile stesso. In questo contesto, la Corte di Cassazione (sent. 11445/1993) ha ragionevolmente affermato che le agevolazioni si pongono alla stregua di un'equa compensazione per il proprietario, gravato da questa lunga serie di condizionamenti. In particolare, il fatto che nell'inerzia del proprietario l'amministrazione possa predisporre tutti gli interventi che ritenga opportuni per la conservazione e manutenzione degli immobili in parola, addebitandone i costi al proprietario stesso, fa sì che tutte le spese relative alla tutela del bene culturale siano qualificabili come spese pubbliche finalizzate alla salvaguardia del patrimonio storico-artistico del Paese. In questo modo il soggetto già contribuisce alle spese pubbliche, facendosi carico di spese che altrimenti dovrebbe accollarsi lo Stato. Se il legislatore non tenesse in considerazione quanto appena detto, finirebbe, da un lato, col colpire due volte

la stessa manifestazione di forza economica, dall'altro col violare il principio di uguaglianza sancito dalla Costituzione riservando il medesimo trattamento a situazioni diverse.[28]

È esattamente su questo schema che andrebbe costruito il sistema di *tax expenditures* relativo al Terzo Settore. Se, come accade nel caso dei proprietari di immobili di interesse storico artistico appena descritto, gli enti del Terzo Settore sono in grado di generare un risparmio per lo Stato (svolgendo attività e fornendo servizi che altrimenti sarebbero di competenza di quest'ultimo), appare ragionevole affermare che essi dovrebbero beneficiare di un regime agevolativo analogo, per natura e presupposti, a quello previsto dal novellato all'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991 per gli immobili in parola.

Appurato, quindi, che l'ordinamento attualmente vigente già contempla il concetto di fiscalità compensativa, viene da sé aspettarsi che esso costituisca il *fil rouge* dell'intera Riforma del Terzo Settore.

V'è da chiedersi, a questo punto, quale dovrebbe essere il discrimine quando si tratti di stabilire se un'organizzazione possa essere qualificata o meno come ente del Terzo Settore e beneficiare, quindi, del regime di favore ipotizzato.

Conta la finalità perseguita in sé, a prescindere che i beneficiari dei servizi erogati siano la collettività tutta o un insieme ristretto di soggetti, o è necessario che l'attività svolta interessi un bacino di individui quanto più ampio possibile?

Se è vero che:

a) è compito dello Stato porre in essere ogni attività volta all'attuazione dei principi contenuti nella Costituzione (uguaglianza, assistenza sanitaria, lavoro, istruzione, tutela della cultura e dell'ambiente, ecc.);

[28] INTERDONATO, *op. cit.,* [28], 382.

b) gli enti del Terzo Settore si pongono al giorno d'oggi come coadiutori, e talvolta supplenti, della Pubblica Amministrazione fornendo servizi che essa non sarebbe in grado di erogare in toto o ad un livello soddisfacente in termini qualitativi;

appare evidente che ciò che dovrebbe far pendere l'ago della bilancia è il fine perseguito, il quale si concretizza nell'attività posta in essere.

Quanto detto sopra con riguardo al rapporto tra norme agevolative e Costituzione rende però d'uopo una precisazione: risulta indispensabile definire cosa si intenda per attività (finalità) di interesse generale. A parere di chi scrive, dovrebbero essere considerate tali quelle che, col loro esplicarsi, consentano la tutela/attuazione di tutti quei principi di rilevanza costituzionale di cui si è detto sopra. Solo in questo modo è possibile, infatti, comprendere e giustificare un sistema agevolativo nei confronti degli enti del Terzo Settore che, reimpiegando interamente i frutti derivanti dal loro operato in iniziative siffatte, assolvono già al dovere solidaristico di contribuzione alle pubbliche spese.

2. Dalle origini alla Riforma

2.1 Le origini [29]

È nell'Ottocento, in un contesto caratterizzato da un intervento pubblico poco incisivo e dalla proliferazione di enti e organizzazioni private, che le prime organizzazioni non-profit fanno la loro comparsa in Italia nella forma di istituzioni filantropiche e caritative di matrice cattolica [30]. La ragion d'essere di queste ultime non era da identificarsi tanto nella volontà di

[29] RANCI, *Oltre il welfare state – Terzo Settore, nuove solidarietà e trasformazioni del welfare,* Il Mulino, Bologna, 1999, 154-160.

[30] Come, ad esempio:

- la Società San Vincenzo de Paoli, nata ufficialmente a Parigi nel 1835, quando i suoi fondatori, guidati dal beato Federico Ozanam, decisero di inquadrare i loro incontri, fin lì definiti "Conferenze di diritto e di storia",

sradicare definitivamente la povertà, quanto piuttosto in quella di assecondare un orientamento sociale e culturale di carattere assistenzialista, secondo cui il sostegno agli indigenti non era un diritto di questi ultimi bensì un imperativo morale di chi prestava loro soccorso. In quest'ottica, sul piano operativo, la loro opera si esplicava attraverso la beneficenza, l'assistenza domiciliare, la messa a disposizione di strutture di accoglienza. Il fine ultimo di tali attività non era solamente quello di alleviare le pene dei più bisognosi, ma anche l'edificazione morale di chi le svolgeva.

Le complesse dinamiche che fin dalla notte dei tempi hanno caratterizzato i rapporti Stato-Chiesa hanno permesso alle istituzioni religiose di avvalersi di significative sovvenzioni pubbliche e di uno statuto giuridico speciale caratterizzato da un'ampia autonomia politica e gestionale; si pensi, ad esempio, a scuole e ospedali gestiti dai c.d. "enti ecclesiastici civilmente riconosciuti", i quali possono beneficiare di un trattamento fiscale invece precluso alle organizzazioni laiche equivalenti. Va detto che, in linea di principio, in Italia la tendenza maggioritaria è sempre stata quella di accordare alle congregazioni religiose un trattamento privilegiato riconosciuto e tutelato dallo Stato [31].

Un ruolo di spicco nella società civile è stato sicuramente svolto anche dai partiti politici e dai sindacati che, se da un lato hanno posto dei limiti alla formazione di una società autonoma e indipendente per via della loro forte capacità di organizzazione del sociale, dall'altro hanno però favorito la nascita di svariate associazioni [32] finalizzate ad estendere il più possibile la

---

in un regolamento fondato sulla sottomissione alla Chiesa cattolica, sull'elevazione morale dei partecipanti e degli assistiti, sulla semplicità e sulla carità;

- le *Gesellenverein* ("Case di assistenza e insegnamento professionale)", associazioni di giovani apprendisti artigiani, fondate in Germania dal sacerdote Adolf Kolping nel 1847;
- le azioni caritative del Cottolengo (istituto che si occupa di persone con handicap fisici e mentali, la cui azione ebbe inizio nel 1828) e di Don Bosco (negli stessi anni, a tutela dei giovani apprendisti e lavoratori spesso sfruttati) a Torino.

[31] Questo già col Concordato del 1929 e in seguito ravvisabile sia nella Costituzione sia nella revisione del Concordato (1985).

[32] Come, ad esempio, l'ARCI (Associazione Ricreativa e Culturale Italiana) fondata a Firenze il 26 maggio 1957 ad opera di movimenti popolari e antifascisti con l'intento di dar vita ad una rete di circoli, case del popolo e società mutualistiche; e le ACLI (Associazioni Cristiane dei Lavoratori Italiani) che nascono nel corso di quattro incontri tenutisi a Roma tra il giugno e il luglio del 1944, a pochi giorni dalla liberazione della città e della firma del Patto di

gamma di interessi collettivi tutelati. Nel corso degli anni, l'influenza dei partiti all'interno delle istituzioni civili e sociali si è fatta sempre più significativa e li ha condotti ad appropriarsi di *"uno spazio che negli altri Paesi a capitalismo avanzato è occupato dalle burocrazie e dalle associazioni civiche locali"* [33].

Va però detto che, la mancata immunità del sistema politico all'influenza degli interessi particolari, ha portato da un lato ad una scarsa regolamentazione del welfare, dall'altro, con l'ampliamento della rosa degli interessi pubblici, all'attribuzione di uno statuto speciale, caratterizzato dalla commistione di pubblico e privato, agli enti privati che avessero ad oggetto la tutela di tali interessi [34]. Accordare uno statuto semipubblico agli enti in parola, se da un lato consente un maggiore controllo da parte dello Stato, dall'altro comporta agevolazioni fiscali e l'accesso a risorse destinate in via esclusiva alla Pubblica Amministrazione senza entrare in competizione con gli altri soggetti privati.

È necessario attendere fino agli anni Settanta per vedere le organizzazioni del Terzo Settore svincolarsi da ingerenze di varia natura. Fino a quel momento esse non erano mai state in grado tanto di affermarsi individualmente all'interno del sistema politico quanto di assumere un peso decisivo nella determinazione delle politiche pubbliche e nella promozione di nuovi diritti civili e sociali; la tutela dei loro interessi avveniva tramite l'intermediazione di istituzioni religiose, partiti e sindacati presenti sul territorio nazionale.

Una conseguenza di questa situazione era l'incapacità delle organizzazioni in parola di offrire un'adeguata protezione alle categorie sociali di cui si occupavano. Le uniche eccezioni in tal senso erano rappresentate

---

Roma con cui venne istituita formalmente la CGIL, dalla convinzione che i lavoratori necessitassero di un'organizzazione che li formasse nella dottrina sociale cristiana oltre ad una che li tutelasse sul lavoro.

[33] PERLMUTTER, *Italy: why no voluntary sector?,* in RANCI, op. cit,, 156.

[34] Si pensi, ad esempio alle IPAB che con la Legge Crispi del 1890 ottennero un ordinamento semipubblico che, se formalmente prevedeva un controllo da parte dell'amministrazione pubblica, di fatto assegnava loro una notevole autonomia gestionale; alle associazioni di categoria (per mutilati, ciechi, sordomuti) e ad altre organizzazioni come la Croce Rossa e Italia Nostra che, pur avendo natura associativa e volontaria, hanno poi acquisito uno statuto semipubblico che prevede sovvenzioni di provenienza pubblica e un peso rilevante all'interno del processo decisionale pubblico.

a) dalle associazioni mutualistiche, le quali si ponevano inizialmente in netta contrapposizione al settore pubblico e si sviluppavano spesso come reazione alla logica paternalistica della beneficienza operata dalle istituzioni religiose [35];
b) dalle associazioni di categoria che, a partire dagli anni Trenta, acquisirono uno status di ente pubblico o semipubblico che le legittimava a porsi come titolari esclusive della rappresentanza dei soggetti cui si rivolgevano: erano le associazioni degli invalidi e delle vittime di guerra, dei mutilati e invalidi civili, di ciechi e sordomuti;
c) dai patronati di derivazione sindacale, i quali assicuravano protezione ai lavoratori per il tramite di partiti e sindacati.

Il ruolo ricoperto da tali associazioni nel processo di sviluppo del welfare nazionale non è assolutamente trascurabile, esse hanno infatti favorito l'implementazione di programmi pubblici volti alla tutela di interessi e bisogni di tipo particolaristico.

2.2 Gli anni Settanta [36]

2.2.1 Le riforme

La situazione appena descritta rimane invariata fino alla fine degli anni Sessanta, quando prendono avvio i tentativi di cambiamento più significativi. Centrale era il bisogno di superare la logica particolaristica e corporativa vigente e, pertanto, essi insistevano su due fronti:

1) aumentare il grado di regolazione delle politiche sociali da parte del settore pubblico;

[35] Le Società di Mutuo Soccorso nacquero nella seconda metà dell'IXI secolo come forme di associazionismo e mutualità con lo scopo di proteggere le persone da eventi dannosi che potessero verificarsi sul posto di lavoro (infortuni, malattia, perdita del posto). La loro storia è segnata da molteplici tentativi da parte delle autorità pubbliche di sottoporle al proprio controllo. Nonostante i ripetuti rifiuti emersi dai congressi nazionali delle società stesse, il loro riconoscimento pubblico avviene nel 1886, quando:
a) erano ormai in crisi;
b) l'estensione di programmi pubblici di assicurazione obbligatoria tolsero interesse per l'attività da esse svolta.
[36] RANCI, op. cit., 160-166.

2) favorire lo sviluppo e l'espansione di una rete di servizi collettivi decentrati sul territorio nazionale.[37]

L'intervento pubblico si fa quindi più significativo e, anche in mancanza di un set normativo completo, il sistema comincia ad assumere il carattere dell'universalità: viene riconosciuto il diritto alle cure e all'assistenza sanitaria di tutti cittadini, a prescindere da forme di contribuzione o privilegi di categoria.

Parallelamente si assiste ad un ulteriore tentativo di distinzione tra pubblico e privato[38]: le attribuzioni di alcune IPAB vengono trasferite alle regioni con la conseguente soppressione di alcune di esse (Dpr 616/1977, art. 113); le associazioni nazionali di categoria vengono trasformate in enti morali con personalità giuridica di diritto privato (Dpr 616/1977) e perdono molti dei finanziamenti pubblici di cui beneficiavano; il Dpr 616/1977 getta le basi per la futura possibilità da parte delle IPAB di acquisire la natura di persone giuridiche private.

L'espansione dello stato sociale e i chiarimenti giuridici sui confini tra pubblico e privato non sono però stati sufficienti a determinare un significativo ridimensionamento del comparto privato-religioso, né dei regimi misti. Resistono molti dei trattamenti di favore: gli ospedali religiosi mantengono lo statuto preferenziale; le associazioni di categoria non perdono la facoltà di nominare rappresentanti nelle commissioni per l'accertamento dell'invalidità; la natura delle IPAB non viene chiarita.

È possibile affermare, quindi, che il tentativo del settore pubblico di razionalizzare il quadro composito costituito dalle molteplici istituzioni non-profit esistenti continua a concretizzarsi

---

[37] Le modifiche più significative al sistema previgente sono introdotte
- dalla legge n. 132/1968 che interviene sull'organizzazione del sistema ospedaliero;
- dalla legge n. 698/1975 che sopprime l'Opera nazionale per la protezione della maternità e dell'infanzia e ne attribuisce le funzioni ai comuni;
- dal Dpr n. 616/1977 che stabilisce le funzioni amministrative spettanti a comuni e regioni e trasferisce ai primi le IPAB che non abbiano finalità educativo-religiose (art. 25);
- dalla legge n. 833/1978 che istituisce il servizio sanitario nazionale.

[38] ONIDA, *Evoluzione delle istituzioni e dei soggetti,* in E. Ranci Ortigosa (a cura di), Welfare state e politiche sociali in Italia, Milano, 1990 pag. 66-86.

nella progressiva incorporazione di soggetti privati [39], che ne preserva la loro natura senza far corrispondere all'istituzionalizzazione formale un'effettiva regolazione pubblica.

Il risultato di questa prima parte di riforme è un sistema di welfare di tipo residuale, imperniato cioè sulla famiglia, intesa come risorsa di solidarietà, e sul ruolo meramente suppletivo dello Stato.

2.2.2 La stagione del volontariato

La più generale tendenza di modernizzazione cui si assiste negli anni Settanta, si ripercuote anche sul Terzo Settore. A partire da questo decennio si assiste infatti *"ad una progressiva articolazione interna del settore, che indebolisce sempre di più l'egemonia storica esercitata dalla Chiesa cattolica"* (RANCI, op. cit, 163). L'evento più significativo in tal senso coincide con la comparsa di nuove organizzazioni volontarie svincolate dalla Chiesa.

Nonostante il volontariato trovi ancora una volta nelle comunità religiose locali la sua principale forza motrice, l'impegno prioritario a soddisfare i bisogni manifestati dal territorio di appartenenza fa sì che le neo costituite organizzazioni declinino convintamente la rappresentanza da parte delle autorità religiose, rendendosi così completamente autonome. Esse si trovano inoltre a doversi assumere responsabilità di tipo pubblico al fine di fronteggiare le nuove emergenze sociali quali tossicodipendenza, prevenzione del disagio giovanile, tutela di portatori di handicap, bambini e anziani.

La diffusione di queste nuove iniziative a carattere volontario riflette il mutato scenario socio-culturale di quegli anni: da un lato, le rivendicazioni dei movimenti di protesta (ormai esauritisi) si erano diffuse nella società, traducendosi in una richiesta di ampliamento e

[39] PACI, *Pubblico e privato nei moderni sistemi di welfare*, Napoli, 1989.

consolidamento dei diritti di cittadinanza; dall'altro, lo Stato sociale sembra divenuto cosciente del carattere di universalità che dovrebbe caratterizzare il suo intervento.

Si assiste al tramonto della logica assistenzialista, che lascia il posto a quella che si può definire una "lotta all'emarginazione", che erge il volontariato a tutore e rappresentante di tutte le categorie sociali non raggiunte dal welfare state. È così che l'assistenza, prima (in ottica assistenzialista) dovere morale di chi prestava soccorso ai bisognosi, diventa un diritto di questi ultimi: il volontariato si fonda sulla credenza che il riscatto degli emarginati, grazie al sostegno e al loro reinserimento nella società, coincida con una rinnovata qualità dei rapporti sociali.

L'azione dei nuovi gruppi non consiste nel porre in essere atti di protesta o nel farsi portavoce dei diritti dei loro interlocutori, quanto piuttosto nell'organizzare una rete di presidi su tutto il territorio capaci di offrire una seconda chance a tutti quei soggetti che si trovino, per i motivi più disparati, ai margini della società.

Il panorama culturale in cui si sviluppano queste nuove forme di assistenza risulta quindi molto distante da quello della filantropia tradizionale; ciò rende difficile trasferire questa nuova ideologia alle organizzazioni preesistenti che, caratterizzate da un accentuato centralismo, mantengono una guida di carattere religioso. I leader dei nuovi gruppi provengono invece molto spesso dai movimenti sociali originatisi negli anni precedenti e utilizzano la loro esperienza per radunare persone (volontari) che sposino la loro stessa causa.

La nascita e lo sviluppo del volontariato devono quindi attribuirsi a un variegato assieme di fattori:

1. la diffusione di valori nuovi rispetto al passato con riguardo all'impegno sociale;
2. la centralizzazione delle organizzazioni preesistenti;
3. ideologie e competenze, eredità dei movimenti sociali di poco precedenti, che i gruppi di matrice cattolica hanno saputo sfruttare.

Sebbene le finalità perseguite da queste istituzioni si pongano in contrasto con quelle del settore pubblico, esse evidenziano la scarsa efficacia dell'azione di quest'ultimo. Nate con un assetto organizzativo per lo più informale, sono presto oggetto di un processo di specializzazione e razionalizzazione del loro operato che culminerà con la promulgazione della Legge 266/1991 (Legge quadro sul volontariato) con la quale "*La Repubblica italiana riconosce il valore sociale e la funzione dell'attività di volontariato come espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo, ne promuove lo sviluppo salvaguardandone l'autonomia e ne favorisce l'apporto originale per il conseguimento delle finalità di carattere sociale, civile e culturale individuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province autonome di Trento e di Bolzano e dagli enti locali*" (art. 1).

2.3 Gli anni Ottanta [40]

Se si volesse trovare un istante temporale in cui il Terzo Settore come lo si intende oggi è effettivamente venuto ad esistenza, si dovrebbe collocare in questo decennio. È in questo periodo infatti che nuove organizzazioni professionali (come le cooperative sociali) ed altre già tradizionalmente attive (come le Associazioni Cristiane dei Lavoratori Italiani, l'Associazione Ricreativa e Culturale Italiana, le associazioni ambientaliste, di tutela dei cittadini, ecc.) assumono un assetto organizzativo e un volume di attività paragonabile a quello di una piccola impresa. Offrendo servizi efficienti ed efficaci si pongono definitivamente come coadiutrici o sostitute della Pubblica Amministrazione.

[40] RANCI, op. cit., 166-173.

2.3.1 La specializzazione del volontariato

A partire dal 1985, in linea con quanto già accaduto in Paesi con un sistema di welfare più sviluppato di quello italiano, si assiste alla progressiva specializzazione degli enti del Terzo Settore. Ciò che distingue la nostra esperienza dalle altre è la rapidità con cui si è passati da un sistema informale e autogestito ad uno strutturato e qualificato. Ciò si deve principalmente a tre fattori:

1) la capacità dei servizi resi dalle organizzazioni di volontariato di intercettare esigenze sociali non ancora colte dalle politiche pubbliche;
2) l'insostenibilità della domanda di servizi senza l'ausilio da parte delle Pubblica Amministrazione;
3) la velocità con cui le istituzioni pubbliche riconoscono la funzione sociale del volontariato.

Durante tutti gli anni Ottanta la gamma delle attività poste in essere dai gruppi in parola si amplia notevolmente: a quelle consuete di assistenza, terapeutiche e riabilitative, si aggiungono il pronto soccorso, la tutela dei diritti, il *counselling*, l'assistenza specializzata e altro ancora.

Si sviluppa un nuovo *modus operandi* in cui ad essere centrali non sono più questioni meramente etiche o politico-sociali, assume invece rilevanza la competenza: diventa fondamentale la volontà di alcuni soggetti di mettere la propria professionalità al servizio della collettività tutta. L'operato delle organizzazioni non viene valutato solamente sulla base dei buoni propositi su cui si basa, ma anche sulla concreta capacità di soddisfare i bisogni sociali emergenti. "*La graduale specializzazione del Terzo Settore sembra quindi indicare il compimento del passaggio da forme di solidarietà fondate su motivazioni etiche o ideologiche a servizi prodotti in forma collettiva sulla base di competenze specialistiche"* (RANCI, op. cit.,

169). Questa tendenza, inoltre, rende il settore attrattivo anche per professionisti prima estranei ad esso, portando così al suo interno competenze e risorse più qualificate rispetto al passato.

2.3.2 La nascita delle cooperative sociali

Una testimonianza concreta del processo di trasformazione appena descritto è fornita dalla nascita di una nuova figura all'interno del Terzo Settore: le cooperative sociali [41]. Molte delle organizzazioni volontarie esistenti, infatti, trovandosi a dover gestire importanti volumi di servizi, decisero di adottare un'organizzazione e una veste giuridica più consona alla vasta scala su cui si chiedeva loro di agire.

La significativa diffusione di questo nuovo soggetto si deve principalmente a tre fattori:

1) la propensione della Pubblica Amministrazione a delegare la gestione dei servizi sociali ad enti privati senza scopo di lucro;
2) l'inquadramento in uno schema formale di tutte quelle attività a carattere volontario inizialmente svolte a livello micro;
3) il coinvolgimento di un gran numero di nuovi operatori.

L'azione delle nuove cooperative sociali interessa principalmente due ambiti distinti: quello dei servizi socioassistenziali, da un lato, quello del lavoro, dall'altro (le cooperative di inserimento lavorativo hanno come fine quello di inserire nel mondo del lavoro i soggetti in difficoltà). [42]

L'importanza assunta dagli enti in parola rendeva necessario provvedere quanto prima al riconoscimento del loro statuto giuridico, specie perché esso ben si prestava all'adozione di

[41] Dai dati del Centro Studi Cgm del 1997 risulta che in questo decennio sono sorte circa il 70% delle cooperative sociali censite nel 1996.
[42] BORZAGA, LEPRI, SCALVINI, *Le cooperative di solidarietà sociale,* III – *Materiali e letture,* Forlì, 1989.

un'organizzazione imprenditoriale pur in presenza di un fine solidaristico. [43] Inoltre, molte delle associazioni volontarie già esistenti avevano individuato in questo nuovo tipo di formazione la *"soluzione organizzativa più adatta a coniugare da un lato le esigenze di razionalizzazione connesse alla gestione di un ampio volume di risorse economiche e di lavoro professionale, dall'altro l'esigenza di mantenere una gestione flessibile, autonoma e partecipata"* (RANCI, op. cit. 171). Questo insieme di fattori ha quindi portato all'emanazione della legge n. 381/1991 che definisce le caratteristiche delle cooperative sociali, concede loro dei vantaggi fiscali e ne regola i rapporti con la Pubblica Amministrazione.

2.3.3 Il nuovo ruolo del Terzo Settore

È ancora una volta nel decennio in analisi che il Terzo Settore trova finalmente la sua dimensione. Il tentativo di contenere la spesa pubblica, da un lato, e l'inefficienza dello Stato in materia di welfare, dall'altro, lasciano campo libero a cooperative, associazioni e fondazioni, che vengono e coinvolte sempre più nella definizione delle politiche pubbliche. Si viene a creare quindi una netta separazione tra il ruolo dello Stato, che si configura ormai come mero finanziatore, e quello del Terzo Settore, che assume invece un ruolo operativo e si pone come l'effettivo erogatore dei servizi. A ciò si accompagna una serie di provvedimenti[44] volti a definire i rapporti tra Pubblica Amministrazione ed enti del Terzo Settore, che tuttavia manifestano ancora una concezione categoriale verso questi ultimi:

[43] All'epoca solo le associazioni riconosciute e le fondazioni consentivano questa commistione. Secondo Borzaga, però, queste due forme alternative presentano dei limiti. Con riguardo alla fondazione: elevato dirigismo, identificazione nel patrimonio piuttosto che nei servizi, controlli pubblici. Con riguardo all'associazione: struttura inadatta a gestire attività a rilevante contenuto economico e organizzativo, mancanza di norme che garantiscano una gestione trasparente. La cooperativa consentirebbe, invece, una gestione imprenditoriale dei servizi pur non violando i principi della non lucratività e la democraticità della gestione.

[44] Dcm 16 febbraio 1990 ("Direttiva alle regioni in materia di riconoscimento della personalità giuridica di diritto privato alle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficienza a carattere regionale ed infraregionale"), legge 266/1991 (Legge quadro sul volontariato, che riconosce e promuove il ruolo sociale di quest'ultimo e regola i rapporti tra organizzazioni di volontariato e istituzioni pubbliche), legge 381/1991 (che disciplina le cooperative sociali).

a) accordano un regime di favore solamente ad alcuni tipi di organizzazioni;

b) effettuano distinzioni tra le diverse organizzazioni sulla base di criteri talvolta incompatibili con la natura di alcune di esse[45] e che non tengono conto del ruolo effettivamente svolto nel raggiungimento degli obiettivi delle politiche pubbliche.

Contemporaneamente a ciò si assiste:

c) all'attribuzione agli enti del Terzo Settore di responsabilità nel sociale che esulano dalla mera fornitura di servizi di pubblica utilità, come, ad esempio, la progettazione di nuovi programmi di welfare e la riabilitazione sociale dei giovani deviati;

d) alla loro consultazione per quanto concerne le azioni contro Aids e droga, quelle nel campo della protezione civile, della donazione del sangue, dei servizi socioassistenziali, della tutela dei malati, ecc.

Fattori, questi, che determinano il passaggio da una concezione protezionistica della tutela, incentrata sull'ottenimento di vantaggi individuali, ad una più universalistica, incentrata sui diritti di tutti i cittadini, che si estrinseca in una serie di interventi sociali e politici volti al riconoscimento di diritti non sufficientemente garantiti dalla normativa esistente.

Nonostante ciò, la capacità del Terzo Settore di influire sulle decisioni del *policy maker* risulta ancora molto ridotta.

[45] L'adozione di criteri di tipizzazione quali, ad esempio, la prevalenza di volontari all'interno dell'organizzazione o l'esistenza di vincoli mutualistici tra i membri di una cooperativa, impedisce di applicare questi ultimi a tutte le organizzazioni non-profit che si servono di lavoratori professionali.

2.4 Gli anni Novanta [46]

Il Terzo Settore varca la soglia del nuovo decennio come una realtà frammentaria e indistinta: le organizzazioni che lo compongo presentano significative differenze dal punto di vista organizzativo, finanziario, dei settori operativi e del rapporto con la Pubblica Amministrazione. Nonostante ciò la loro azione è riconducibile a tre principali macro aree: l'assistenza sociale, l'istruzione e la sanità.

Le forme organizzative e istituzionali esistenti sono, a questo punto, molteplici:

a) Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficienza (IPAB);
b) Enti privati riconosciuti;
c) Organizzazioni di volontariato;
d) Associazioni mutualistiche e gruppi di *self-help*;
e) Cooperative sociali.

A differenza di quanto accadeva negli anni Settanta e Ottanta, il ruolo ormai cruciale svolto dal Terzo Settore nel sistema di welfare italiano (che altrimenti sarebbe in grado di garantire livelli di offerta di gran lunga inferiori alla domanda), fa sì che l'attenzione nei suoi riguardi si sposti dagli aspetti etici e sociali a quelli economico-finanziari. Come fa notare Ranci (op. cit., 250) *"il Terzo Settore viene considerato oggi non soltanto per le sue qualità morali e civili (promozione della solidarietà e dell'impegno civile, capacità di anticipazione e rivelazione dei bisogni sociali emergenti, e via dicendo) ma anche per i vantaggi che mostra in termini di riorganizzazione del sistema di welfare e per le potenzialità di sviluppo occupazionale che lascia intravedere. Il dibattito sulle forme di solidarietà sociale che ha tenuto banco per tutto il decennio Ottanta lascia spazio oggi alla considerazione della capacità produttiva,*

[46] RANCI, op. cit., 177-179, 249-257, 270-273.

occupazionale e gestionale delle organizzazioni non-profit". La capacità di implementare strutture organizzative efficienti diviene quindi di fondamentale importanza per queste ultime, le quali misurano il loro successo sulla qualità dei sevizi che offrono.

Contemporaneamente si assiste ad una minore attenzione nei confronti del volontariato, che ricopre oramai un ruolo marginale all'interno del settore, popolato di soggetti più solidi dal punto di vista economico, politico e imprenditoriale.

Il mutato quadro in cui il Terzo Settore è inserito vede una crescente privatizzazione delle azioni in materia di welfare, che diventano sempre più di competenza di quest'ultimo; si assiste, infatti, ad una progressiva rinuncia da parte dello Stato a sviluppare programmi gestiti dalla Pubblica Amministrazione e, parallelamente, all'incentivazione dell'offerta privata.[47] È così che quest'ultima si colloca su un piano ormai quasi paritario a quello dell'offerta pubblica, ponendosi come sua alternativa e non solo come elemento complementare.

Si può dire quindi che sia proprio negli anni Novanta che il Terzo Settore si vede finalmente riconosciuto il suo ruolo pubblico. Tramontata infatti l'idea che soggetti pubblici e privati viaggiano su due binari paralleli, si viene a configurare quello che viene definito un modello di *welfare mix* in cui ai contributi dei diversi soggetti (indipendentemente dalla loro natura) viene attribuito eguale valore e i diversi modi di agire vengono allineati in nome della coincidenza dei fini perseguiti.

Gli anni Novanta costituiscono quindi un momento cruciale con riguardo all'assetto dei rapporti tra soggetti pubblici e privati nel campo del welfare e dei servizi assistenziali. Essi sono infatti testimoni di una duplice novità:

[47] Esempi in tal senso si hanno in materia di sanità, con la previsione di forme sperimentali di assicurazione integrativa oltre a quella pubblica (D.Lgs. 502/1992); in materia di servizi sociali, dove si ricorre alla collaborazione coi partiti e viene data la possibilità di portare in detrazione le spese private per servizi alla persona; in materia di istruzione, con la previsione di forme di sostegno pubblico per le scuole private.

a) la crescita, per la prima volta in Italia, di una regolazione per quanto concerne la disciplina dei rapporti tra soggetti pubblici e privati in materia di welfare e servizi sociali;
b) il riconoscimento alle organizzazioni non-profit di una dignità pari a quella delle istituzioni pubbliche, rinunciando definitivamente a collocarle in una posizione subordinata o complementare.

2.5 Le ragioni di una riforma

Alla fine del ventesimo secolo, quindi, queste organizzazioni intermedie, che solo sessant'anni prima venivano etichettate come "enti morali" costituenti delle appendici della Chiesa cattolica e che ricoprivano una posizione del tutto marginale nella società, vengono riconosciute a tutti gli effetti come enti del Terzo Settore in grado di trasporre sul piano concreto il principio di sussidiarietà rinvenibile nella Costituzione.

Le dimensioni e la rilevanza sempre crescenti del Terzo Settore [48] non sono però state affrontate dal legislatore con l'introduzione di un *corpus* unitario, bensì con un insieme di regole frammentate e stratificate che non tiene conto di una realtà in continua evoluzione.

[48] Cfr. ISTAT, Censimento dell'industria e dei servizi 2011 - Istituzioni non profit, in cui si legge: *"Nel tessuto produttivo italiano il settore non profit rappresenta il 6,4 per cento delle unità economiche attive, con il 3,4 per cento degli addetti (dipendenti) in esse impiegati. In base all'analisi per attività economica il non profit costituisce la principale realtà produttiva del Paese nei settori dell'Assistenza sociale (con 361 istituzioni non profit ogni 100 imprese) e delle attività culturali, sportive, di intrattenimento e divertimento (con 239 istituzioni non profit ogni 100 imprese). Inoltre, il peso della componente non profit nell'assistenza sociale risulta rilevante anche in termini di occupazione: 418 addetti non profit ogni 100 addetti nelle imprese. (...) In quasi tutti i settori di intervento cresce il numero di istituzioni presenti. (...) L'analisi temporale evidenzia inoltre che i settori più dinamici della filantropia, promozione del volontariato, cooperazione e solidarietà internazionale, nonostante rappresentino il 2 per cento del comparto non profit, registrano un incremento consistente sia di lavoro dipendente (rispettivamente +408,6 per cento e +100 per cento) sia di lavoro volontario (+161,9 per cento e +130,5 per cento)".*

Costituiscono esempio a tale riguardo la legge n. 266/1991 sulle organizzazioni di volontariato, la legge n. 381/1991 sulla cooperazione sociale, la legge n. 383/2000 sulle associazioni di promozione sociale, la legge n. 155/2006 relativa all'impresa sociale, oltreché il decreto legislativo n. 460/1997 sulle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS). Non va dimenticato, inoltre, che associazioni e fondazioni trovano la loro disciplina nel Libro I del Codice Civile.

La disciplina degli enti non-profit risultava pertanto:

- datata, in quanto l'impostazione del Codice Civile era legata da un lato al pregiudizio liberale nei confronti di quelli che allora erano definititi corpi morali, avvertiti come possibile mano-morta; dall'altro a quello fascista, allo stesso modo contrario a qualsiasi intermediario tra Stato e cittadino;
- frammentaria, perché le numerose disposizioni successive al codice avevano perso di vista la nozione unitaria di ente non profit e dato vita a un insieme variegato di regole (specie con riguardo al trattamento fiscale dei diversi enti);

e, per questi motivi, non più in grado di cogliere la complessità del fenomeno.

ETS	NORMA
Fondazioni bancarie	d.lgs. n. 356/1990
ODV	l. n. 266/1991
Cooperative sociali	l. n. 381/1990
ONLUS	d.lgs. n. 460/1997
APS	l. n. 383/2000
Fondazioni musicali	l. n. 367/2006
Impresa sociale	d.lgs. 155/2006
Startup sociali	l. n. 221/2012

Figura 3 Norme di riferimento per gli enti del Terzo Settore prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 117/2017

Nonostante l'esigenza di una legislazione di settore per gli enti non-profit (che fosse da un lato di supporto alla loro ormai fondamentale azione, dall'altro semplificatrice del composito quadro vigente) si sia cominciata ad avvertire già in questi anni, è solo il 13 maggio 2014 che il Consiglio dei Ministri dà finalmente avvio al progetto di Riforma del Terzo Settore.

Si tratta di una Riforma auspicata da quasi un ventennio, che fa seguito ai diversi tentativi, quali quello della Commissione Rescigno (1998), della Commissione Vietti (2005) e dalla Commissione Pinza (2006), i cui lavori si sono concretizzati nella mera proposizione di Disegni di Legge di iniziativa parlamentare [49] e governativa [50] mai recepiti da norme vigenti. Da non dimenticare l'ulteriore proposta di legge, presentata su iniziativa dell'onorevole Vietti nel 2008, la quale prevedeva una riforma della normativa in materia di associazioni e fondazioni finalizzata a riconoscere loro la possibilità di svolgere attività imprenditoriale e a regolare quest'ultima. Più in linea con la Riforma recentemente approvata, invece, le proposte presentate nel 2010 [51] e nel 2013, dall'on. Bobba: obiettivo di entrambe era "*riconoscere il valore delle*

[49] D.d.l. Vietti, C. 1090 della XVI Legislatura (2008) e D.d.l. Bobba, C. 3683 della XVI Legislatura (2010).
[50] D.d.l. approvato dal Consiglio dei Ministri, su iniziativa del Ministro Alfano, il 31 marzo 2011.
[51] Camera dei Deputati n. 3683, Delega al Governo per la riforma della disciplina del codice civile in materia di associazioni, di fondazioni e di altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro, nonché istituzione dell'Agenzia per il Terzo Settore, proposta di legge presentata il 30 luglio 2010 a iniziativa dell'on. Bobba e altri.

formazioni sociali liberamente costituite quali strumenti di promozione della partecipazione dei cittadini alla vita politica, economica e sociale del Paese, ma anche di far vivere nel corpo sociale i princìpi di solidarietà e sussidiarietà" [52].

In esse, però, non è possibile ravvisare il nuovo modo di guardare al Terzo Settore, di cui si riconosce il ruolo fondamentale e di interesse generale nell'attuazione dei principi di solidarietà e sussidiarietà espressi dalla Costituzione, che emerge dalla relazione [53] al Disegno di Legge presentato il 22 agosto 2014, in cui si legge che l'obiettivo è *"la costruzione di un rinnovato sistema che favorisca la partecipazione attiva e responsabile delle persone, singolarmente o in forma associata, per valorizzare il potenziale di crescita e occupazione insito nell'economia sociale e nelle attività svolte dal cosiddetto Terzo Settore, anche attraverso il riordino e l'armonizzazione di incentivi e strumenti di sostegno"*.

Oltre alla necessità di

a) adeguare la normativa, ormai datata, al quadro dinamico e produttivo che emerge dal rapporto ISTAT 2011 [54];
b) semplificare e armonizzare la stessa, ponendo finalmente rimedio alla sua frammentarietà e disorganicità;

ve n'è una terza all'origine della Riforma: passare da una concezione "no profit" ad una "non profit" (ovvero *not for profit*) del Terzo Settore.

La visione legislativa di un Terzo Settore qualificabile soltanto in termini di non lucratività oggettiva oggi non ha infatti più senso.

---

[52] Relazione alla proposta n. 3683, cit.
[53] Relazione al disegno di legge presentato il 22 agosto 2014, Camera dei Deputati n. 2617, recante Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale, presentato dal Presidente del Consiglio dei Ministri, Renzi, dal Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, Poletti, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, Padoan.
[54] ISTAT, *Censimento dell'industria e dei servizi 2011 – Istituzioni non profit*, cit.

La situazione fotografata dall'Istat nell'Aprile 2014 ben rappresenta il disallineamento che, nel tempo, si è venuto a creare tra le previsioni normative e la realtà dei fatti:

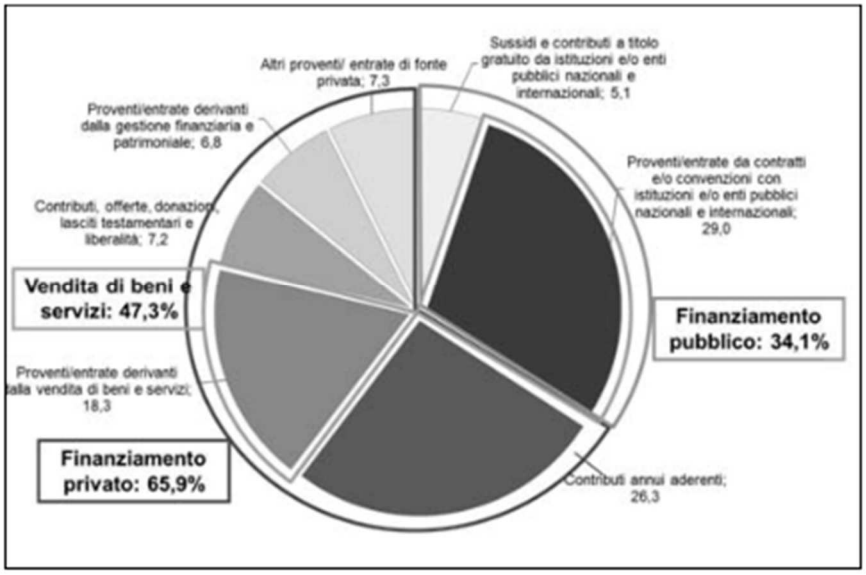

Figura 4 Le entrate del Terzo Settore nel 2011 (ISTAT, Censimento dell'industria e dei servizi 2011 – Istituzioni non-profit, 2014)

Come si può vedere dal grafico, il finanziamento al Terzo Settore nel 2014 risultava così composto: 65,9% privato, 34,1% pubblico. Ma ciò che rileva maggiormente ai fini della presente analisi è che, già all'epoca, le sue entrate derivavano per il 47,3% dallo svolgimento di attività commerciali (vendita di beni e servizi). Inoltre, dal punto di vista economico, Unicredit Fundation nella sua "Ricerca sul valore economico del Terzo Settore in Italia" svolta nel 2012 [55], stimava un volume di entrate per il Terzo Settore pari a 67 miliardi di euro, pari al 4,3% del Pil, in significativo aumento rispetto ai dati del censimento ISTAT del 2001, che attestavano il dato intorno ai 38 miliardi di euro, pari al 3,3% del Pil.

A fronte di queste cifre era quindi giunto il momento di ancorare la specificità del Terzo Settore al concetto di non lucratività soggettiva (e non più oggettiva), ovvero alla non redistribuzione (diretta e indiretta) di quanto eventualmente ricavato dallo svolgimento di

[55] UNICREDIT FUNDATION, *Ricerca sul valore economico del Terzo Settore in Italia,* cit., prefazione.

attività commerciali, consentendo così il passaggio da una concezione no profit ad una non profit dello stesso.

2.6 Dal disegno di legge del 2014 al nuovo Codice del Terzo Settore

Il 13 maggio 2014, il Consiglio dei Ministri annuncia il progetto di riforma del Terzo Settore. Centrale, al suo interno, risulta essere la volontà di costruire *"un rinnovato sistema che favorisca la partecipazione attiva e responsabile delle persone, singolarmente o in forma associata, per valorizzare il potenziale di crescita e occupazione insito nell'economia sociale e nelle attività svolte dal cosiddetto Terzo Settore (…)"*. [56] Obiettivo, questo, che il Consiglio si propone di realizzare tramite il conferimento di apposite deleghe al Governo "*finalizzate al riordino e alla revisione organica della disciplina degli enti privati del terzo settore e delle attività che promuovono e realizzano finalità solidaristiche e d'interesse generale, anche attraverso la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale, in attuazione del principio di sussidiarietà, al fine di sostenere la libera iniziativa dei cittadini associati per perseguire il bene comune, elevare i livelli di cittadinanza attiva, coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona, valorizzando al contempo il potenziale di crescita e occupazione del settore"*. [57]

È opinione del legislatore che un riordino complessivo del sistema normativo, in ottica di una maggiore omogeneità e armonizzazione, specie con riguardo ai benefici concessi, potrebbe infatti garantire:

- un ulteriore sviluppo del settore

[56] Ddl n. 2617 del 22 agosto 2014, *Delega al governo per la riforma del Terzo Settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio Civile universale.*
[57] Op. ult. cit.

- un più efficiente impiego delle risorse pubbliche;
- minori problemi derivanti dalla stratificazione delle diverse norme nel tempo;
- un miglior rapporto dei cittadini singoli e associati con le istituzioni;
- maggiori livelli di protezione, inclusione, partecipazione sociale e occupazione.

Il suddetto progetto, come già sottolineato, arriva dopo un'attesa quasi ventennale. Interessante, per capire come si è giunti fin qui, è il punto di vista di Miscali (*La fiscalità del Terzo Settore: dall'agnosticismo legislativo al "diritto costituzionale alla sussidiarietà fiscale,* in *La fiscalità del Terzo Settore* a cura di G. Zizzo, Giuffrè, Milano, 2011), secondo il quale tre sono le fasi attraversate dalla normativa tributaria degli enti intermedi nel tempo:

1. la prima, definita dall'autore di *agnosticismo legislativo*, precedente la riforma tributaria dei primi anni Settanta;
2. la seconda, in cui essi trovano una parziale regolamentazione nelle norme del TUIR;
3. la terza, quella cominciata proprio con il disegno di legge del 2014, in cui le organizzazioni non-profit vengono finalmente dotate di un set di norme *ad hoc* [58].

Nel corso della prima fase la disciplina degli enti non-profit era costruita per differenza e in negativo rispetto a quella degli enti commerciali; il focus del legislatore dell'epoca era infatti posto sulla produzione di nuova ricchezza, caratteristica distintiva delle organizzazioni con scopo di lucro. Ne derivava una scarsa considerazione per tutte quelle formazioni intermedie che, perseguendo finalità non lucrative grazie a sovvenzioni e contributi, non erano in grado di generare risorse ulteriori.

Nella seconda fase, post riforma, si assiste al passaggio da un'imposizione di tipo reale (che, per definizione, non tiene conto della condizione sociale, economica e familiare del

[58] Va precisato che già esisteva una legislazione c.d. di settore con riguardo alle ONLUS disciplinate dal d.lgs. 460/1997.

contribuente) ad una di tipo personale (che invece lo fa). È in questo contesto che gli enti intermedi trovano un primo effettivo riconoscimento dal punto di vista normativo. Dal nuovo sistema delineato dal TUIR si evince che:

- essi sono riconosciuti come soggetti passivi di imposta;
- la determinazione della base imponibile si basa sulla commercialità/non commercialità dell'attività svolta.

Con riguardo alla terza fase, quella che il sistema si trova a vivere, un ulteriore passo avanti è stato fatto con la Legge 106/2016, il cui art. 1, co. 2, lettera b) stabilisce che si provveda *"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"*.

È così che finalmente si approda al d.lgs. 117/2017 (di seguito anche "Codice" o "CTS"), che provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo Settore *"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 2, 3, 4, 9, 18 e 118, quarto comma, della Costituzione"*.

Esso si inserisce nel più ampio progetto di riforma promosso e coordinato dal Sottosegretario Luigi Bobba, che, in attuazione della legge delega di cui sopra, ha portato all'emanazione di ben tre decreti legislativi in materia di Terzo Settore [59].

[59] Oltre a quello in esame:

Il nuovo Codice si compone di dodici titoli, per un totale di 104 articoli. Il titolo I reca le disposizioni generali; il titolo II si occupa degli enti del Terzo settore in generale; il titolo III reca la disciplina del volontariato e dell'attività di volontariato; il titolo IV racchiude la disciplina delle associazioni e delle fondazioni del Terzo Settore; il titolo V si occupa di particolari categorie di enti del Terzo settore; il titolo VI è dedicato al Registro unico nazionale del Terzo settore (di seguito anche "RUNTS" o "Registro"), mentre il titolo VII tratta dei rapporti con gli enti pubblici. Il titolo VIII si occupa della disciplina relativa alla promozione e al sostegno degli enti del Terzo settore e il titolo IX reca la regolamentazione attinente ai titoli di solidarietà degli enti del Terzo settore e altre forme di finanza sociale. Il titolo X contiene il regime fiscale, il titolo XI la disciplina dei controlli e del coordinamento. Il titolo XII, da ultimo, chiude il Codice con le disposizioni transitorie e finali.

Sebbene l'intenzione palesata nella legge delega fosse quella di delineare un quadro quanto più possibile unitario per gli ETS, il risultato finale assomiglia maggiormente ad un "sistema duale" [60], tanto dal punto di vista civilistico quanto da quello tributario. Da un lato, infatti, vi sono alcuni oggetti impossibilitati *ex lege* ad acquisire la qualifica di ETS, dall'altro ve ne sono degli altri che potrebbero preferire non farlo per almeno tre ordini di ragioni:

- per specifica scelta strategica;
- per evitare di dover sostenere oneri amministrativi, di *governance* e il controllo da parte delle competenti Pubbliche Amministrazioni*;*

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

[60] Cfr. Circolare del CNDCEC, novembre 2017, *Riforma del Terzo Settore: elementi professionali*, I.

- per non perdere vantaggi fiscali di settore (in quest'ultimo gruppo spicca il caso delle associazioni sportive dilettantistiche [61]).

I soggetti non rientranti nell'alveo del Terzo Settore continueranno ad applicare il libro I del codice civile, il TUIR sotto il profilo tributario ed eventuali norme speciali di settore. Gli ETS, invece, verranno regolamentati quasi interamente dal CTS, sia sotto il profilo civilistico sia sotto quello tributario. L'art. 3, co. 1, stabilisce che le disposizioni del Codice trovano applicazione, ove non espressamente derogate e nei limiti di compatibilità, anche alle categorie di ETS che hanno una disciplina particolare (si pensi, al riguardo, alle cooperative sociali e alle imprese sociali). Si renderà quindi necessaria un'attività di coordinamento tra discipline, sia quelle speciali contenute in altre fonti (intendendosi per tali quelle non ricomprese nel Codice) sia quelle particolari presenti nel Codice che derogano ai principi generali contenuti nel titolo II del Codice stesso.

Gli interventi sul Codice Civile, che pure erano previsti nella legge delega, si sono poi concretizzati nella sola introduzione dell'art. 42-*bis*, c.c., che rende possibili le operazioni straordinarie in via diretta per le associazioni riconosciute e non riconosciute e per le fondazioni, laddove la legge delega prevedeva una riforma di portata generale.

Il Codice prevede, inoltre, una spiccata accentuazione dei doveri di *accountability* e dei controlli cui potranno essere sottoposti gli enti che sceglieranno di divenire ETS: RUNTS consultabile *online*, la costituzione per atto pubblico per gli enti che vogliano ottenere la personalità giuridica con un controllo di legalità *ab origine* effettuato dal notaio, il deposito dei bilanci di esercizio e dei bilanci sociali, i doveri di trasparenza da realizzarsi mediante il sito web, l'obbligo di avere un organo di controllo interno, la revisione legale, le verifiche periodiche effettuate dall'Ufficio del RUNTS o dalle reti associative autorizzate creano un

[61] Per quelle che decideranno di non iscriversi al RUNTS, in forza dell'articolo 89, comma 1, lett. c) CTS continua a valere il regime forfetario previsto dalla l. 398/1991 (non abrogata da Codice solo per questi enti, se non iscritti).

sistema entro il quale la corretta gestione e la conoscibilità delle attività svolte da parte degli associati e degli altri *stakeholder* sembra estremamente favorita, se non garantita.

Il sistema dei controlli amministrativi ruota intorno Ufficio del RUNTS (da istituirsi), ma, con l'andare del tempo un ruolo sempre maggiore dovrebbe essere assunto dall'autocontrollo ad opera dalle reti associative a cui gli enti aderiranno o dai Centri Servizi del Volontariato (CSV), secondo una formula molto simile a quella applicata nell'ambito delle cooperative.

Da non trascurare poi l'ampio spazio di manovra lasciato dalle norme all'autonomia contrattuale agli ETS, cosa che rende particolarmente importanti le attività finalizzate all'adeguamento degli statuti.

Significativamente potenziato risulta anche l'istituto dell'impresa sociale (regolamentata dal d.lgs. 112/2017).

Inoltre, la riforma ha notevolmente potenziato l'istituto dell'impresa sociale (la cui regolamentazione è contenuta nel d.lgs. 112/2017), con riguardo al quale è stato ampliato il ventaglio delle attività da porre in essere, prevista la detassazione degli utili reinvestiti o devoluti ad altri ETS, introdotta la possibilità di remunerare i soci mediante la rivalutazione ISTAT delle quote e la distribuzione dei dividendi (nel limite dell'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentato di 2,5%) e, infine, è regolata la detrazione/deduzione spettante agli investitori.

Da sottolineare anche come la riforma abbia finalmente definito la figura del volontario con regole comuni a tutti gli ETS.

In conclusione, il Codice stabilisce una serie di agevolazioni tributarie, che si discostano significativamente da quelle passate, in materia di imposte dirette (che dovrebbero essere compatibili con i limiti previsti dall'Unione europea), e ripristina (o amplia) alcune agevolazioni nell'ambito di quelle indirette.

3 Il regime fiscale degli ETS ex D.Lgs. 117/2017

3.1 Gli enti del Terzo Settore e le loro attività

Ciò che maggiormente interessa, ai fini della presente trattazione, sono le nuove disposizioni introdotte in materia fiscale. Ad esse è dedicato il Titolo X del Codice del Terzo Settore. Chiave di volta della disciplina, seppur di non facile lettura, risulta essere l'articolo 79, il quale opera una distinzione tra enti commerciali e non (all'interno del Terzo Settore stesso) sulla base delle attività svolte e delle modalità con cui lo sono.

Un'analisi approfondita dell'articolo in parola rende indispensabile fare un passo indietro al Titolo I, per capire quali siano i soggetti idonei ad acquisire la qualifica di ETS e le attività che questi ultimi possono svolgere.

Innanzitutto, gli ETS individuati dal legislatore all'articolo 4 del nuovo Codice sono:

- 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"*.

Una particolarità è costituita dagli enti religiosi civilmente riconosciuti, i quali possono optare per l'iscrizione al Registro ed essere riconosciuti come ETS (alle condizioni di cui all'art.

4, co. 3 [62]) limitatamente alle attività di interesse generale di cui all'art. 5 eventualmente svolte. Tali enti potranno definirsi del Terzo Settore solo una volta conseguita l'iscrizione al RUNTS: solo allora potranno beneficiare delle agevolazioni previste dal nuovo Codice.

Ciò accomuna le diverse tipologie di enti ammissibili sono le attività svolte e le finalità da essi perseguite. Al riguardo, l'articolo in parola, definisce gli ETS come quegli enti *"costituiti per il perseguimento […] di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale"*. Tale definizione presenta tuttavia una complessità non indifferente per due diverse ragioni:

1. la necessità di amalgamare tra loro due materie intrinsecamente e profondamente diverse come il diritto e le scienze sociali;
2. la sovrapposizione di elementi soggettivi (le finalità) e oggettivi (le attività di interesse generale).

Con riguardo a quest'ultimo punto, il rapporto tra finalità e attività può essere interpretato in due modi alternativi:

a) in termini di coincidenza, secondo lo schema A = B = C [63];
b) in termini di autonomia e complementarietà, secondo la formula A + B = C [64].

Stando alla prima interpretazione, che vede finalità, attività ed ente stesso legati da una relazione identitaria, per potersi qualificare come ETS sarebbe sufficiente perseguire determinate finalità (in questo caso civiche, solidaristiche e di utilità sociale), cioè svolgere le proprie attività in specifici ambiti (quelli di interesse generale). Il requisito soggettivo si tradurrebbe, sul piano concreto, nello svolgimento oggettivo dell'attività settoriale. Le finalità

[62] *"Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13"*.
[63] Dove A sono le finalità (civiche, solidaristiche e di utilità sociale) perseguite dall'ente, B le attività di interesse generale poste in essere e C l'ETS in sé.
[64] Si veda *supra,* nota 63.

sarebbero pertanto desumibili in via presuntiva dallo svolgimento di una determinata tipologia di attività.

Tale orientamento sembrerebbe essere avvallato, per un verso, dal fatto che il Codice fa riferimento ad ambo gli elementi (quello soggettivo e quello oggettivo) quasi sovrapponendoli, tanto in sede di qualificazione degli ETS (articolo 4, comma 1) quanto in sede di individuazione delle attività di interesse generale (articolo 5, commi 1 e 2); per altro, dal principio contenuto all'articolo 4, comma 1, lett. b) della legge delega, la quale si propone di *"individuare le attività di interesse generale che caratterizzano gli enti del Terzo Settore […] secondo criteri che tengano conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale nonché sulla base dei settori di attività già previsti dal decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e dal decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155"*. In base all'appena novellato articolo della legge delega, quindi, l'individuazione delle attività di interesse generale dovrebbe avvenire sulla base della capacità di queste ultime di manifestare quella utilità sociale, civica o solidaristica, cui dovrebbe tendere l'operato degli ETS.

Al contrario, sposando la seconda teoria, si potrebbe sostenere la necessità di verificare la sussistenza di entrambi i due profili (soggettivo e oggettivo). Non sarebbe quindi sufficiente svolgere un'attività di interesse generale che non sia legata al perseguimento di una finalità civica, solidaristica o di utilità sociale (oltre che, naturalmente, senza scopo di lucro); così come, ribaltando la questione, non lo sarebbe perseguire siffatti obbiettivi senza porrei in essere, in via principale o esclusiva, una di queste attività. In assenza di uno degli addendi, verrebbe meno il risultato finale: la natura stessa di ETS.

Uno sguardo alle normative settoriali antecedenti il Codice, mostra però come la relazione tra finalità e attività sia storicamente costruita sulla base della prima impostazione proposta. A titolo di esempio, il comma 2 dell'articolo 10 del d.lgs. n. 460/1997 (disciplina delle ONLUS), stabiliva che: *"Si intende che 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".

Il comma 4, aggiungeva inoltre che: "*A prescindere dalle condizioni previste ai commi 2 e 3, si considerano comunque inerenti a finalità di solidarietà sociale le attività statutarie istituzionali svolte nei settori della assistenza sociale e sociosanitaria, della beneficenza, della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico…"*, cioè nei settori del comma 1, ma diversi da quelli di cui al comma 2.

"In sostanza, la normativa ONLUS distingueva tra attività istituzionali a solidarietà immanente e attività istituzionali a solidarietà dipendente. In questo secondo caso, lo scopo di solidarietà era presunto in via assoluta ed esclusiva se l'attività era svolta nei confronti di persone svantaggiate. Lo scopo di solidarietà veniva quindi identificato nello svolgimento di quelle attività settoriali o nei confronti di quelle persone svantaggiate, secondo lo schema A = B = C". [65]

Alla luce di ciò, stante la mancanza di una precisazione in tal senso da parte del nuovo Codice, sembra ragionevole inquadrare il binomio finalità-attività all'intero della prima soluzione proposta, permanendo comunque alcuni dubbi interpretativi.

[65] MAZZULLO, *Il nuovo codice del Terzo Settore – Profili civilistici e tributari (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117),* Torino, 2017, 36-39.

Viene a questo punto da domandarsi cosa si intenda per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Il fine solidaristico è rinvenibile in diverse disposizioni precedenti al CTS: è implicito nell'articolo 28 della l. n. 49/1987, in materia di ONG; è reso esplicito nell'articolo 2 della l. n. 266/1991 [66], in materia di ODV, e nel citato d.lgs. n. 460/1997 (articolo 10, comma 2), con riguardo alle ONLUS. Esso, però, non è comune a tutti gli ETS: si pensi, ad esempio, alle reti associative, alle società di mutuo soccorso e a certe forme di cooperazione sociale a mutualità prevalente, ma interna; in questi casi le finalità sono sicuramente di utilità sociale, ma non solidaristiche.

Il carattere di utilità sociale, invece, lo si ritrova innanzitutto all'articolo 41 della Costituzione (per indicare le finalità che dovrebbero avere le iniziative economiche, ovvero il miglioramento del benessere per il maggior numero possibile di individui). Lo si rinviene poi in provvedimenti più recenti, quale, ad esempio, il d.lgs n. 346/1990 (in materia di successioni e donazioni) [67]; nella disciplina sulle fondazioni bancarie [68], sulle APS [69] e sull'impresa sociale [70]. *"Ciò che, tuttavia, caratterizzerebbe l'utilità sociale rispetto alla solidarietà sarebbe la possibilità di svolgere la propria attività anche in forma mutualistica"* (MAZZULLO, op. cit., 44).

---

[66] Dove si legge che: *"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"*.

[67] Si veda l'articolo 3, comma 1: "*Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461"*.

[68] Si veda l'articolo 1 del d.lgs. n. 153/1999.

[69] L'articolo 2, comma 1 della l. n. 383/2000 prevede che: *"Sono considerate associazioni di promozione sociale le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati"*.

[70] Si veda l'articolo 2 del d.lgs. n. 155/2006.

Più incerto è il significato dell'espressione "finalità civiche". Assecondando la corrente di pensiero che definisce il Terzo Settore come Economia civile [71], essa si potrebbe spiegare come quella che fa riferimento al bene comune, all'utilità dell'intera cittadinanza.

Al di là del significato più stringente delle espressioni in disamina, si può affermare con certezza che è proprio la pubblica utilità delle finalità perseguite dagli ETS a giustificare il regime di vantaggio che il legislatore ha disegnato per questi ultimi.

Ciò detto, è l'articolo 5 CTS a stabilire nello specifico quali siano le attività di interesse generale: "*Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto:*

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

b) interventi e prestazioni sanitarie;

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

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

e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;

[71] Si vedano in tal senso, ad esempio: BRUNI-ZAMAGNI, *Economia civile,* Bologna, 2004; BRUNI-SMERILLI, *L'altra metà dell'economia*, Roma, 2014; BECCHETTI-BRUNI-ZAMAGNI, *Microeconomia. Un testo di economia civile*, Bologna, 2014.

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

g) formazione universitaria e post-universitaria;

h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;

i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;

j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;

k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;

l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;

m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;

n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;

o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di

condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;

p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;

q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;

r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;

s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;

t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;

u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;

v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;

w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;

x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;

y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;

z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

2. Tenuto conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 6 giugno 2016, n. 106, nonché delle finalità e dei principi di cui agli articoli 1 e 2 del presente Codice, l'elenco delle attività di interesse generale di cui al comma 1 può essere aggiornato con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri da adottarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400 su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza Unificata, acquisito il parere delle Commissioni parlamentari competenti, che si esprimono entro trenta giorni dalla data di trasmissione del decreto, decorsi i quali quest'ultimo può essere comunque adottato."

Con riguardo al presente elenco, si rendono necessarie due precisazioni:

1. come si legge a pag. 3 della Relazione illustrativa del decreto legislativo in esame, esso non è tassativo: *"L'elenco dì attività di cui al comma l è esaustivo, nel senso che solo le attività elencate costituiscono attività di interesse generale ai fini del Codice. Tuttavia, deve osservarsi che molte attività non nominate non devono ritenersi, solo per questo, escluse, perché potrebbero rientrare in una o più attività individuate nell'elenco. Ad esempio, l'attività di "promozione sociale" potrebbe collocarsi, tra le altre, nelle lettere a), e), f), i) dell'articolo 5, comma l, a seconda di quale sia il suo oggetto specifico. D'altronde, compaiono nell'elenco formule, come quella di cui alla lettera w), che si prestano ad includere varie attività di interesse generale non specificamente individuate nell'elenco. In ogni caso, il comma 2 dell'articolo 5, attuando uno specifico punto di delega, consente l'aggiornamento, nel rispetto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, dell'elenco di attività mediante decreto del Presidente*

del Consiglio dei ministri da adottarsi su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, acquisito il parere delle commissioni parlamentari competenti";

2. richiama tutte le attività già previste dall'art. 10, comma 1 del d.lgs. 460/1997 [72], quelle che storicamente gli enti che operano nel Terzo Settore storicamente svolgono, più alcune "nuove" in cui gli stessi possono giocare un ruolo decisivo nella promozione dell'interesse generale come, ad esempio, la riqualificazione di beni pubblici confiscati alla criminalità organizzata.

La gamma di attività potenzialmente esercitabili viene ulteriormente ampliata dall'articolo 6 del Codice, il quale prevede che: "*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*

---

72 "

1. *assistenza sociale e socio-sanitaria;*
2. *assistenza sanitaria;*
3. *beneficenza;*
4. *istruzione;*
5. *formazione;*
6. *sport dilettantistico;*
7. *tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409;*
8. *tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22;*
9. *promozione della cultura e dell'arte;*
10. *tutela dei diritti civili*
11. *ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400".*

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".

Se si escludono le attività di interesse generale di cui all'articolo 5 e le raccolte fondi di cui al 7, il novellato articolo sembra riferirsi, almeno potenzialmente, a tre tipologie diverse di attività:

a) quelle commerciali, che fungono da supporto finanziario per quelle di interesse generale;
b) quelle di interesse generale, commerciali e non, che ancora non rientrano nell'elenco di cui all'articolo 5 e successive integrazioni;
c) quelle diverse da quelle di cui all'articolo 5 e non idonee a rientravi nemmeno tramite successiva integrazione.

Con questo dettato il legislatore, in primo luogo, pone un limite all'iniziativa economica privata degli enti del Terzo Settore: le attività commerciali eventualmente svolte devono costituire esclusivamente un supporto finanziario per le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli enti stessi.[73] Ulteriori limitazioni sono, da un lato, la necessità che queste attività diverse siano espressamente previste dall'atto costitutivo o dallo statuto dell'ente; dall'altro, quella di conformarsi agli ulteriori criteri e limiti stabiliti dal decreto ministeriale (comunque considerando l'insieme delle risorse impiegate in tali attività in rapporto a quelle utilizzate per

[73] Va notato che questa disposizione sembrerebbe porsi in contrasto con l'esigenza di valorizzare
- il potenziale di crescita del Terzo Settore, che emerge dal ddl n. 2617/2014;
- la sua funzione imprenditoriale, che emerge invece dall'audizione dell'Agenzia delle Entrate alla Camera, *"Esame dei progetti di Legge recanti Delega al Governo per la riforma del Terzo settore*", del 13 novembre 2014: "*le sue entrate derivano per il 47,3% dallo svolgimento di attività commerciali. Dal punto di vista macroeconomico, il Terzo Settore rappresenta tra il 4,2% (Istat '14) e il 10% del Pil (se si considerano anche gli effetti intersettoriali – Rapporto Euricse '14). A fronte di questi dati, sulla base delle stime estrapolate dal rapporto Vieri Ceriani del 2011, le tax expenditures del Terzo Settore ammontano a circa 1,2 Mld di euro. La realtà ha ampiamente superato la norma civilistica sdoganando definitivamente l'idea che gli enti non profit si qualifichino per la finalità non lucrativa e non per l'attività svolta che può anche essere commerciale. Va dunque apprezzata la possibilità di ripensare l'attuale regime di tassazione del Terzo Settore alla luce delle finalità solidaristiche e di utilità sociale, della non lucratività soggettiva e dell'impatto sociale (…)".*

porre in essere le attività di interesse generale). Il decreto ministeriale di cui sopra, come precisato dalla Relazione illustrativa, non dovrà limitarsi ad individuare dei criteri solamente quantitativi, ma anche qualitativi. Secondarietà e strumentalità possono infatti ambedue essere declinate tanto in un senso quanto nell'altro. Con riguardo alla prima, ad esempio, se dal punto di vista qualitativo essa connota le finalità dell'ente ed implica quindi che le attività (secondarie) svolte non siano quelle che realizzano direttamente queste ultime; dal punto di vista quantitativo, viene determinata in base ai costi e ai ricavi, rispetto al totale delle risorse impiegate e acquisite.

Vale la pena, a questo punto, guardare al rovescio della medaglia e chiedersi cosa si intenda per attività "principale" o "prevalente". Sovente, in dottrina, i due aggettivi sono stati erroneamente trattati e utilizzati alla stregua di sinonimi. Sebbene sottendano entrambi un confronto tra diversi elementi, il loro significato non è lo stesso. Nel primo caso la comparazione ha carattere qualitativo e si riferisce ad un preciso oggetto o ambito di riferimento; solo quel termine (o quei termini) che rappresenta(no) l'essenza stessa dell'oggetto o dell'ambito di riferimento sarà pertanto identificato come "principale", mentre gli altri si qualificheranno come "secondari". Nel secondo caso, invece, l'aggettivo è da intendersi nel senso di "preponderante", "che supera". Il confronto ha questa volta natura quantitativa e il termine di paragone, che è già insito nell'aggettivo (il valore), è misurabile.

Utilizzare l'aggettivo "principale" col significato di "prevalente" equivaleva a dare risalto a criteri di natura qualitativa, cosicché *"l'attività che risultava prevalente un anno avrebbe potuto non esserlo l'anno successivo, pur essendo rimasto inalterato lo scopo dell'ente o la sua struttura organizzativa"*. I criteri quantitativi, inoltre, molto spesso risultano non idonei a cogliere l'entità dell'impegno profuso nelle attività non commerciali per tre differenti ragioni:

a) perché esse sono svolte gratuitamente o a fronte di corrispettivi inferiori ai costi;

b) perché a porle in essere sono gli stessi associati, senza avvalersi di dipendenti [74];

c) perché le risorse impiegate non sono reperite sul mercato.[75]

Secondo questa impostazione sarebbe quindi risultata principale quell'attività che consentisse all'ente di raggiungere lo scopo prefissatosi.

Chiarificatore, se non risolutivo, in tale contesto, appare il dettato dell'articolo 73, comma 4 del TUIR il quale stabilisce che *"per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto"*. L'attività principale è pertanto quella che caratterizza l'essenza stessa dell'ente.

3.2 L'art.79 CTS: disposizioni in materia di imposte sui redditi

Agli enti che optino per l'iscrizione al RUNTS, divenendo così ETS, si applicano i modelli impositivi definiti dal Titolo X del Codice, a seconda delle diverse tipologie di soggetti.

In generale, va notato che il quadro normativo delineato dal legislatore delegato vuole definire un sistema fiscale compatibile con il diritto dell'Unione europea, idoneo a superare le criticità attualmente derivanti dalla sovrapposizione di norme generali poco utilizzate e molteplici regimi derogatori che, nel tempo, hanno tal volta determinato l'adozione di procedure di infrazione europee e, comunque, prodotto effetti distorsivi nell'ordinamento interno [76].

Ciò premesso, è possibile approcciarsi con la giusta contezza all'articolo 79 del nuovo Codice, "Disposizioni in materia di imposte sui redditi": *1. Agli enti del Terzo settore, diversi*

[74] INTERDONATO, *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente e finalità antielusive,* in *Riv. dir. trib,* 1998, III, 209 ss..
[75] Cfr. PERRONE, Società e associazioni sportive nelle imposte dirette e nell'Iva, Roma, 1990, 14.
[76] Cfr. circolare CNDCEC, novembre 2017, op. cit.

dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili.

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.

3. Sono altresì considerate non commerciali:

a) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), se svolte direttamente dagli enti di cui al comma 1 la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti;

b) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), affidate dagli enti di cui al comma 1 ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135.

4. Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di cui al comma 5:

a) i fondi pervenuti 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;

b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 per lo svolgimento delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo.

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. Indipendentemente 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. Il mutamento della qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale.

6. Si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati, familiari o conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi

concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità".

Particolarmente interessante risulta essere il comma 5, che distingue tra enti del Terzo Settore commerciali e non a seconda delle diverse modalità con cui la gamma di attività possibili viene posta in essere dagli stessi.

Sono quindi considerati enti non commerciali quelli diversi dalle imprese sociali che svolgano le attività di interesse generale di cui all'articolo 5 o quelle accreditate/convenzionate con le Pubbliche Amministrazioni con modalità non commerciali, nel caso in cui, cioè, esse siano rese gratuitamente o i corrispettivi siano inferiori ai costi effettivi. Ai fini della determinazione di questi ultimi vanno presi in considerazione gli apporti ricevuti dalle Pubbliche Amministrazioni ma non eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento [77].

Nel caso in cui i proventi derivanti dallo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5 o accreditate/convenzionate con le Pubbliche Amministrazioni siano superiori ai costi, e siano perciò qualificabili come commerciali, si rende necessario effettuare un confronto tra i proventi

[77] Il testo della norma risulta di non immediata interpretazione. A parere di chi scrive, il termine "salvo" utilizzato dal legislatore è finalizzato a riservare agli "eventuali apporti alla spesa previsti dall'ordinamento" un trattamento esattamente opposto a quello previsto per i contributi ricevuti dalle Pubbliche Amministrazioni. Pertanto, se questi ultimi vanno annoverati tra i ricavi (e sommati quindi ai corrispettivi ricevuti a fronte delle prestazioni fornite), dei primi non si deve invece tener conto tanto dal lato dei costi (riducendoli) quanto da quello dei ricavi (aumentandoli), con il risultato che essi non rilevano ai fini della determinazione dell'economicità o meno dell'attività svolta. Si ritiene interessante, in questa sede, menzionare altresì il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze n. 200/2012, in materia di IMU. L'articolo 4, che si occupa di stabilire quali siano le attività non commerciali che consentono l'esenzione dal pagamento della predetta imposta, al comma 2, lett. a) reca infatti la stessa espressione oggetto di analisi: "*Lo svolgimento di attività assistenziali e attività sanitarie si ritiene effettuato con modalità non commerciali quando le stesse:*

a) sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale".

In questo secondo caso è fuor di dubbio che l'utilizzo del termine "salvo" sia finalizzato ad intendere che gli "eventuali apporti alla spesa previsti dall'ordinamento" non incidono nella qualificazione dell'attività come non commerciale. Stante l'analogia della formula utilizzata nelle due norme poste a confronto, ci si può servire di quest'ultima conclusione per avallare quella cui si è giunti con riguardo all'articolo 5, comma 5 del CTS.

derivanti dallo svolgimento delle attività di cui agli articoli 5 e sei con modalità commerciali con quelli di natura non commerciale. In particolare:

- se i proventi derivanti dallo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5 e 6 svolte con modalità commerciali superano le entrate di natura non commerciale (intendendosi con queste contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative, entrate derivanti dalle attività di cui all'articolo 5 se inferiori ai costi, apporti delle Pubbliche Amministrazioni, tenuto conto del valore normale delle attività non commerciali), l'ente è considerato commerciale;
- se, viceversa, i proventi derivanti dallo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5 e 6 svolte con modalità commerciali sono inferiori alle entrate di natura non commerciale, l'ente si considera a sua volta non commerciale.

Si considerano in ogni caso:

- non imponibili, i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche [78], contributi e apporti delle Pubbliche Amministrazioni;
- non commerciali, le quote associative e i contributi;
- commerciali, le quote supplementari e i corrispettivi specifici versati dagli associati a fronte di prestazioni supplementari o diverse cui essi hanno diritto.

Con riferimento al descritto criterio della prevalenza, adottato ai fini qualificatori dell'ente, il CNDCEC, in sede di audizioni parlamentari, ha evidenziato come il medesimo non sembri rispondere a pieno ai criteri direttivi contenuti nella legge delega. Essa, infatti, all'articolo 9, comma 1, lett. a) auspicava che la definizione di ente non commerciale fosse rivista nell'ottica di una connessione di quest'ultima con le finalità di interesse generale da esso perseguite.

[78] La disposizione riproduce il contenuto dell'art. 143, co. 3 del TUIR che, per gli ETS diversi dalle imprese sociali, viene disapplicato ai sensi del successivo art. 89 CTS, adeguando così le norme alle nuove esigenze e potenzialità del Terzo Settore.

Palese, quindi, era la volontà di dare risalto alla non lucratività soggettiva dell'ente (vale a dire, come già visto in precedenza, il perseguimento delle finalità di interesse generale, mediante la destinazione dei proventi, anche derivanti dallo svolgimento di attività commerciali, al perseguimento della *mission* sociale) rispetto a quella oggettiva (marginalità dell'attività commerciale svolta). Valorizzazione che non può ritenersi implementata nella misura in cui il modello adottato rimane fondato su valutazioni di tipo quantitativo: prevalenza dell'attività non commerciale svolta rispetto a quella commerciale.

Va detto però che, nello spirito della Riforma, le disposizioni di cui al Titolo X sono essenzialmente dedicate ad enti aventi natura non commerciale, *"che si finanziano prevalentemente con entrate non sinallagmatiche"* (Circolare CNDCEC, novembre 2017, op. cit.). Alla luce di ciò si coglie la finalità anti abusiva del comma in oggetto: si vuole evitare che dei soggetti di fatto commerciali si servano della qualifica di ETS non commerciale.

Diversamente, qualora si voglia svolgere attività di interesse generale con organizzazione imprenditoriale, pur sempre in assenza di uno scopo di lucro soggettivo, è possibile adottare la forma dell'impresa sociale, il cui modello consente la non imponibilità degli utili non distribuiti.[79]

Ciò detto, l'impostazione di cui al novellato articolo 79, comma 5 CTS, risulta simile a quella generale prevista dagli articoli 73 e 149 [80] del TUIR, dai quali si differenzia però essenzialmente per tre elementi:

1) la non rilevanza dei proventi derivanti da sponsorizzazioni;

[79] In tal modo, l'impresa sociale valorizza un'impostazione qualitativa, garantendo il rispetto delle condizioni necessarie ad evitare che il regime fiscale di non imponibilità costituisca un vantaggio competitivo per queste imprese rispetto alle normali realtà lucrative.

[80] A norma dell'art. 89 del CTS l'articolo in oggetto non si applica agli enti del Terzo Settore di cui all'art. 79, comma 1.

2) il tener conto del valore normale delle cessioni/prestazioni delle attività svolte con modalità non commerciali;
3) la mancata considerazione dei proventi derivanti dalle attività de-commercializzate [81].

3.3 L'art. 143 TUIR e l'art. 79 CTS: un confronto

Appare d'uopo, in questa sede, un richiamo anche all'articolo 143 del Testo Unico, colonna portante nella determinazione della natura commerciale o meno degli enti con cui il novellato articolo 79 CTS condivide la logica di fondo. La distinzione tra enti commerciali e non si basa infatti sulla natura dell'attività svolta: se essa è commerciale, anche l'ente verrà qualificato come tale; se, viceversa, non lo è, anche l'ente sarà identificato come non commerciale. In questo secondo caso il reddito complessivo sarà calcolato, come per le persone fisiche, sommando i redditi delle diverse categorie, ma escludendo da computo gli introiti derivanti dallo svolgimento delle attività non commerciali esercitate in via principale (contributi, quote associative, donazioni, ecc.). [82]

3.3.1 L'art. 79, co. 5: *"attività svolte informa di impresa"* [83]

L'articolo 143 TUIR prevede che, per gli enti non commerciali ai sensi del comma 1, lettera c) dell'articolo 73 [84], *"non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195* [85] *del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali*

[81] MAZZULLO, op. cit., 229. Con riguardo a questo ultimo punto, vale la pena sottolineare che, a differenza di quanto accade nel caso dell'articolo 148 del TUIR, la de-commercializzazione non è conseguenza della qualifica di ente non commerciale, bensì è tale qualifica ad essere influenzata dalla de-commercializzazione.
[82] INTERDONATO, *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente e finalità antielusive*, op. cit., 209, 210.
[83] INTERDONATO, *Il reddito complessivo degli enti non commerciali,* in Giur. sist. dir. trib., L'imposta sul reddito delle persone giuridiche, 311-313.
[84] *"c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali".*
[85] "*Sono soggetti all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:*

dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione".

Al comma 5 dell'articolo 79 del Codice del Terzo Settore si legge, invece, che, indipendentemente dalle previsioni statutarie, gli enti del Terzo Settore vengono qualificati a fini fiscali come commerciali qualora i proventi derivanti dallo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5 *"in forma di impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3"* sommati a quelli delle attività di cui all'articolo 6 (escluse le attività di sponsorizzazione), superino, nel medesimo periodo di imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.

Sorge qui un duplice interrogativo:

a) con riguardo ad ambedue i disposti normativi, se le espressioni "organizzazione specifica" e "organizzazione in forma di impresa" siano equivalenti.
b) con riguardo all'articolo 79, se la specifica di non conformità ai commi 2 e 3 dello stesso non sia ridondante.

Si pensi, ad esempio, ad un ente non commerciale la cui attività abbia ad oggetto la prestazione di servizi diversi da quelli di cui all'articolo 2195 c.c. con un'organizzazione specifica, ma a fronte di corrispettivi inferiori ai costi di diretta imputazione. L'attività in questione andrebbe quindi, da un lato, considerata non economica (in quanto i corrispettivi non eccedono i costi) e perciò non commerciale, dall'altro, intendendo la specifica organizzazione come sinonimo di organizzazione in forma di impresa, economica e, conseguentemente, commerciale.

---

1. *un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;*
2. *un'attività intermediaria nella circolazione di beni;*
3. *un'attività di trasporto per terra, o per acqua o per aria;*
4. *un'attività bancaria o assicurativa;*
5. *altre attività ausiliarie delle precedenti.*

Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano".

Si pensi ora al caso contrario: le attività di cui sopra sono svolte senza specifica organizzazione, ma dietro corrispettivi superiori ai costi di diretta imputazione. Esse risulterebbero quindi, per un verso non economica, in quanto non organizzata in forma specifica, per l'altro, economiche e commerciali, in quanto attuate a fronte di corrispettivi eccedenti i costi di diretta imputazione.

Tali inconciliabilità e con esse ogni differenza tra le due espressioni, potrebbero in realtà essere fatte svanire negando l'assunto secondo cui l'organizzazione in forma di impresa presuppone sempre l'economicità [86].

Anche il secondo interrogativo trova risposta in quanto appena detto: se si considera l'economicità come insita nell'organizzazione in forma di impresa, allora la precisazione con riguardo alla non conformità ai commi 2 e 3, risulta superflua; se, al contrario, si ammette la possibilità che vi sia la forma di impresa senza l'economicità, allora essa si rende necessaria al fine di chiarire che si sta parlando di fattispecie in cui i corrispettivi sono superiori ai costi.

3.3.2 L'art. 79, co. 2: "*corrispettivi che non superano i costi effettivi*" [87]

Un'ulteriore differenza tra i due articoli in esame è ravvisabile proprio nella tipologia di costi da porre a confronto con i corrispettivi ricevuti a fronte delle prestazioni effettuate. Mentre

[86] Vale la pena sottolineare che il concetto di economicità è privo di alcun referente normativo. La dottrina, pertanto, ai fini della sua interpretazione, è ricorsa a criteri sociali, cioè alla comune accezione del termine, giungendo però a risultati non univoci. Un'alternativa è quella proposta da PROTO (*Brevi considerazioni sulle sanzioni, di attività commerciale,* in Riv. dir. trib., 1992, I, 889) secondo cui sarebbe economica la gestione improntata a produrre nuove ricchezze, svolta cioè in modo tale che i corrispettivi superino i costi di diretta imputazione. Un'altra è quella proposta da GALLO (*I soggetti del libro I del codice civile e l'IRPEG: problematiche e possibili evoluzioni,* in Riv. dir. trib., 1993, 351) secondo il quale per aversi economicità è sufficiente che i corrispettivi siano in grado di coprire i costi; soluzione questa, che pur esseno compatibile con il disposto dell'articolo 143 del TUIR, non appare del tutto soddisfacente *"per la facilità con cui l'assenza di economicità potrebbe essere "programmata", e, di conseguenza, gli obblighi tributari elusi" (*INTERDONATO*, Il reddito complessivo degli enti non commerciali*, cit., 305).

[87] INTERDONATO, *Il reddito complessivo degli enti non commerciali*, op. cit., 313-315.

nell'articolo 143 del TUIR si parla di "costi di diretta imputazione", all'articolo 79 del CTS i costi da prendere in considerazione sono quelli effettivi.

Nel primo caso la norma esclude dal computo:

a) i costi generali non industriali (quelli connessi all'esistenza dell'ente);
b) quelli di "imputazione indiretta", cioè quelli riferibili alla prestazione solamente in maniera mediata, attraverso un procedimento logico fondato su congetture. [88]

Ne si può dedurre che il legislatore non abbia voluto prendere in considerazione delle componenti di costo che, non essendo direttamente riferibili alla prestazione resa, richiedono delle valutazioni soggettive.

Nei costi effettivi di cui all'articolo 79 del nuovo codice, invece, vengono fatte rientrare tutte le spese (dirette e non) sostenute per la realizzazione del bene/servizio offerto, con la conseguenza che i corrispettivi potranno essere più elevati e le componenti di costo interamente coperte.

3.3.3 L'art. 79, co. 6: "*in conformità alle finalità istituzionali dell'ente*" [89]

Procedendo oltre, all'ultimo comma dell'articolo 79 si legge ancora che *"si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo Settore nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente"*.

Quest'ultimo requisito è ravvisabile, ancora una volta, anche nell'articolo 143 del TUIR. La conformità alle finalità istituzionali deve in ogni caso essere valutata a seconda delle diverse situazioni sulla base dello scopo indicato nell'atto costitutivo o nello statuto dell'ente, in mancanza, guardando all'attività principale esercitata dallo stesso (art. 73, co. 4 TUIR).

[88] SACCHETTO, *L'imposizione degli enti non commerciali nel Testo Unico,* in *Corr. trib.,* 1989, circ. n. 8, 42.
[89] INTERDONATO, ult. op. cit.

Interessante anche la posizione di FEDELE (*Il regime fiscale delle associazioni,* in *Riv. dir. trib.,* 1995, 336 e 348), il quale ritiene che "se lo scopo è "termine" risultato prefisso all'attività svolta dall'associazione, che può risultare di per sé idonea al raggiungimento dello scopo, ovvero necessitare del concorso di altre attività per il suo conseguimento, sia perché "strumentali", sia in quanto complementari ad esse", la *"conformità alle finalità istituzionali include sicuramente attività "strumentali" ed "accessorie" rispetto agli scopi dell'ente. Ma allora le ipotesi di attività "non conformi" dovrebbero essere ridottissime in quanto lo svolgimento sistematico di attività totalmente estranee agli scopi istituzionali" è probabilmente indice di una diversa configurazione, ab origine o per successiva modificazione, degli scopi stessi"*. Invero, se il concetto di "conformità" non viene interpretato semplicemente come "strumentalità" in senso finanziario, ma richiede che si tratti di un servizio direttamente idoneo a soddisfare le finalità dell'ente, le ipotesi di non conformità risulteranno meno rare di quanto si pensi [90].

3.4 Le caratteristiche del *favor*

In apertura del presente elaborato si disertava su quali fossero le giuste caratteristiche di un nuovo regime agevolativo avente ad oggetto gli enti del Terzo Settore. Sorge quindi spontaneo, *de iure condito*, verificare se le aspettative siano state o meno soddisfatte.

Innanzitutto, il nuovo Codice compie una de-commercializzazione su due diversi livelli:

- generale, valevole quindi per tutti gli ETS (salvo il caso delle imprese sociali);
- speciale, valevole per ODV e APS.

La prima è racchiusa all'interno dell'articolo 79, il quale, come visto, individua una serie di fattispecie con riguardo alle quali il legislatore ha deciso di abdicare al requisito della commercialità. Non si considerano quindi commerciali:

[90] Si veda, in tal senso, Cass. civ., 29/3/1990 n. 2573, in *Boll. trib.,* 1990, 1174.

- le attività di interesse generale svolte a titolo gratuito o con modalità non economiche, ovvero dietro corrispettivi inferiori ai costi (co. 2);
- le attività di particolare interesse sociale di cui all'articolo 5, comma 1, lett. h) se poste in essere direttamente da ETS aventi il loro svolgimento come finalità principale oppure affidate dagli ETS ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità stabilite dal d.p.r. 20 marzo 2003, n. 135 [91], nel limite in cui tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati (co 3, lett. a) e b));
- i contributi e gli apporti erogati dalle Amministrazioni Pubbliche (co. 4, lett. a));
- le raccolte fondi (co. 4, lett. b) [92].

La seconda, invece, trova attuazione negli articoli 84 e 85. L'articolo 84 CTS ha ad oggetto le ODV e individua delle altre attività, in aggiunta a quelle di cui all'articolo 79, commi 2 e 3, che devono considerarsi non commerciali se svolte dalle ODV stesse e senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato [93]. In particolare, si de-commercializzano:

a) attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;

[91] Art. 3, comma 3: *"Qualora le fondazioni svolgano le attività di ricerca attraverso le università e gli altri enti indicati nel comma 1, i rapporti tra le fondazioni e questi ultimi soggetti sono regolati da specifiche convenzioni che disciplinano in particolare:*
a) le linee guida dell'attività da svolgersi presso gli enti ai quali viene affidata la ricerca;
b) i rapporti tra la fondazione e l'ente per la prestazione di collaborazione, di consulenza, di assistenza, di servizio, di supporto e di promozione delle attività;
c) le modalità di utilizzazione di personale di ricerca e tecnico amministrativo, nonché di conferimento di beni, di strutture e di impianti necessari allo svolgimento dell'attività di ricerca;
d) le forme di finanziamento, anche attraverso il concorso di altre istituzioni pubbliche e private".

[92] Tecnicamente non si tratta di una vera e propria de-commercializzazione. È infatti prevista la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile dei proventi derivanti dalle raccolte fondi.

[93] Si tratta di quanto già previsto precedentemente dal d.m. del 25 maggio 1995, cui rinviava l'art. 8, co. 4 della l. n. 266 del 1991, al fine di chiarire il concetto di marginalità delle attività commerciali ivi previste.

b) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;

c) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

L'articolo 85 si occupa, invece, delle APS. Il comma 1, riprendendo l'articolo 148 [94], comma 3 del TUIR, stabilisce che non si considerano commerciali le attività svolte dalle associazioni

[94] Art. 148, enti di tipo associativo*: "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.*

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 abitualità o di occasionalità.

3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona 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 o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

4. La disposizione del comma 3 non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali né per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:

a) gestione di spacci aziendali e di mense;
b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
d) pubblicità commerciale;
e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

5. Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreché le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

6. L'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici di cui al comma 5 non è considerata commerciale anche se effettuata da associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonché da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, sempreché sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

7. Per le organizzazioni sindacali e di categoria non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali le cessioni delle pubblicazioni, anche in deroga al limite di cui al comma 3, riguardanti i contratti collettivi di lavoro, nonché l'assistenza prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti in materia di applicazione degli stessi contratti e di legislazione sul lavoro, effettuate verso pagamento di corrispettivi che in entrambi i casi non eccedano i costi di diretta imputazione.

di promozione sociale 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. Il presente disposto normativo ha quindi l'effetto di limitare il perimetro di applicazione del previgente articolo 148, comma 3, il quale riguardava (e riguarda tuttora) tutti gli enti associativi non commerciali religiosi, assistenziali, culturali, sportivi dilettantistici, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica. Il fatto che il menzionato articolo non si applichi più agli enti del Terzo Settore diversi dalle imprese sociali, conduce però ad un esito paradossale: continua a valere per gli stessi enti appena elencati, a patto che essi non si qualifichino come ETS, mentre si applica a questi ultimi solamente se aventi qualifica di APS (anche se commerciali).

---

8. Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:
a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

f) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
g) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
h) intrasmissibilià della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

9. Le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del comma 8 non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria."

All'ultimo periodo si legge inoltre che sono da considerarsi non commerciali le attività svolte nei confronti degli enti di cui alla lett. m), comma 1 dell'articolo 5, ovvero quelle rese nei confronti di ETS (che normalmente non fruiscono del servizio, ma lo erogano) da enti a loro volta composti in misura non inferiore al 70% da ETS.

Procedendo oltre, il comma 2 stabilisce che non si considerano commerciali nemmeno le cessioni a terzi di proprie pubblicazioni, a condizione che queste avvengano:

- prevalentemente nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi;
- a fronte di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali.

Ai sensi del comma 3, analogamente a quanto previsto all'articolo 148, comma 4 dei TUIR, si considerano comunque commerciali:

- le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- le somministrazioni di pasti;
- le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto, di deposito, di servizi portuali e aeroportuali;
- le prestazioni effettuate nell'esercizio di attività tipicamente commerciali (gestione di spacci aziendali e mense, organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, gestione di fiere e esposizioni a carattere commerciale, pubblicità commerciale, telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari).

In deroga a quanto appena previsto, e similmente a ciò che si legge all'articolo 148, comma 5 del TUIR, il comma 4, per le sole APS ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lett. e) della legge 25 agosto 1991, n. 287 [95] e iscritte nell'apposito registro, le cui finalità

[95] *"e) nelle mense aziendali e negli spacci annessi ai circoli cooperativi e degli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno".*

assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, opera una de-commercializzazione con riguardo:

- alla somministrazione di alimenti o bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar e esercizi similari;
- all'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici.

A tal fine, e per assicurarne la non concorrenzialità sul mercato, è necessario che vengano soddisfatte due condizioni:

a) le attività in questione devono essere strettamente complementari a quelle finalizzate all'attuazione degli scopi sociali ed effettuate nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi;
b) per il loro svolgimento non ci si deve avvalere di strumenti pubblicitari o di diffusione di informazioni a soggetti diversi dagli associati.

Il comma 5, riprendendo una disposizione già esistente [96], sancisce la non imponibilità ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti, delle quote e dei contributi corrisposti alle APS.

Il comma 6, prevede la non commercialità delle vendite di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito che siano finalizzate alla sovvenzione, a condizione che dette vendite siano:

- curate direttamente dall'organizzazione, senza l'intervento di intermediari;
- svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.

[96] Art. 21, imposta sugli intrattenimenti: "*1. In deroga alla disposizione di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, come modificato, da ultimo, dal decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 60, le quote e i contributi corrisposti alle associazioni di promozione sociale non concorrono alla formazione della base imponibile, ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti. 2. Per gli oneri derivanti dall'attuazione del presente articolo è autorizzata la spesa massima di lire 3.500 milioni per il 2001 e lire 3.500 milioni a decorrere dal 2002*".

Il comma 7, infine, si occupa di un reddito diverso da quello di impresa. Esso prevede, infatti, la non concorrenza a fini IRES dei redditi fondiari relativi agli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciali da parte delle APS [97].

Se la *"de-commercializzazione è una fictio iuris, in virtù della quale un'attività, oggettivamente considerata come commerciale, non viene considerata tale, con conseguente irrilevanza dei proventi sul piano della formazione del reddito imponibile"* (MAZZULLO, op cit., 230) [98], allora il regime di favore previsto dal nuovo Codice per gli ETS va ricondotto alla fattispecie dell'esenzione. Infatti, seppur in presenza di fattispecie che di per sé sarebbero idonee di essere sottoposte alle imposte sui redditi, in quanto ne soddisferebbero il presupposto, il legislatore ha deciso che non si debba a tal fine tenerne conto.

Viene a questo punto da domandarsi se ciò costituisca un esempio di quella fiscalità compensativa di cui si parlava sopra. A parere di chi scrive, la risposta è sì. Il legislatore, infatti, scegliendo di de-commercializzare le attività di interesse generale di cui all'articolo 5, dà prova di riconoscere:

a) il contributo fornito a monte dagli ETS alla spesa pubblica;
b) che le attività in oggetto, se svolte in maniera associativa, sono meritevoli di un trattamento fiscale agevolato, in quanto la persona si estrinseca non solo come singola individualità, ma anche nell'unione con altri e, segnatamente, all'interno di queste particolari formazioni sociali.

Con riguardo al primo punto, l'irrilevanza ai fini delle imposte sui redditi delle attività in parola, compensa quindi legittimamente il risparmio per la Pubblica Amministrazione derivante dall'integrale impiego delle risorse degli ETS stessi in ambiti di rilievo costituzionale di cui, in

[97] L'art. 84, comma 1, lett. a) CTS prevede la stessa cosa per le ODV.
[98] Cfr. ANSELMO, *Le attività commerciali nella disciplina fiscale del terzo settore*, in *La fiscalità del Terzo Settore,* a cura di G. Zizzo, op. cit..

assenza di organizzazioni intermedie, dovrebbe occuparsi lo Stato in via esclusiva, con tutte le difficoltà del caso (vedi *supra*).

La seconda argomentazione trova invece conferma nell'all'articolo 2 del CTS, dove si legge che *"è riconosciuto il valore e la funzione sociale degli enti del Terzo settore, dell'associazionismo, dell'attività di volontariato e della cultura e pratica del dono quali espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo, ne è promosso lo sviluppo salvaguardandone la spontaneità ed autonomia, e ne è favorito l'apporto originale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale".*

In questo contesto, trova conferma anche la teoria secondo la quale le attività considerate di interesse generale, e come tali meritevoli di tutela, dovrebbero tutte soggiacere a dei principi di rilevanza costituzionale. Il Codice, come esplicitamente scritto all'articolo 1, provvede al riordino e alla revisione della disciplina vigente in materia di enti del Terzo Settore *"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 proprio di quei principi contenuti agli articoli 2, 3, 4, 9, 18 e 118, quarto comma [99], della Costituzione. È pertanto esplicita volontà del legislatore tutelare:

- tanto i diritti inviolabili dell'uomo (come singolo e nelle formazioni sociali in cui la sua personalità può altresì esplicarsi), quanto i suoi doveri di solidarietà politica, economica e sociale (art. 2 Cost.);
- la pari dignità sociale e l'eguaglianza davanti alla legge dei cittadini (art. 3 Cost);
- il diritto al lavoro (art. 4 Cost);

[99] *"Stato, Regioni, Citta` 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".*

- la cultura e la ricerca scientifica e tecnica (art. 9 Cost.);
- il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione (art. 9 Cost.)

Vista in quest'ottica, non v'è dubbio che una specifica attività per poter rientrare tra quelle di interesse generale di cui all'articolo 5 del CTS, debba essere dotata di uno spessore tale da consentire la diretta attuazione di quanto voluto dal legislatore in linea con il dettato costituzionale.

3.5 Il regime forfettario

3.5.1 ETS non commerciali

Il nuovo codice propone un regime fiscale differenziato a seconda che l'ETS si qualifichi o meno come commerciale con le modalità viste in precedenza.

Sul piano delle imposte dirette, il regime di favore si concretizza nella possibilità di poter fruire di una forfettizzazione del reddito imponibile [100], analogamente a quanto già previsto dall'articolo 145 del TUIR per gli enti non commerciali [101]. Ad occuparsi di questi ultimi è

[100] Vale la pena sottolineare che il regime forfettario risulta essere conveniente solamente nel caso in cui il reddito effettivamente prodotto sia superiore a quello forfettizzato.

[101] Art. 145, Regime forfetario degli enti non commerciali: *"1. Fatto salvo quanto previsto, per le associazioni sportive dilettantistiche, dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e, per le associazioni senza scopo di lucro e per le pro-loco, dall'articolo 9-bis del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1962, n. 66, gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza secondo la tabella seguente ed aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi del reddito di cui agli articoli 86, 88, 89 e 90:*

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 80 CTS. Esso prevede che gli enti del Terzo Settore di cui all'articolo 79, comma 5, possano optare per una determinazione forfetaria del reddito d'impresa, applicando a tutti quei ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività di cui agli articoli 5 e 6 con modalità commerciali, dei coefficienti di redditività ad hoc. Nella determinazione del reddito imponibile si deve però tener conto dei componenti postivi di cui agli articoli 86, 88, 89 e 90 del TUIR (plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi, interessi e proventi immobiliari).

Per le attività di prestazioni di servizi è previsto che il coefficiente sia:

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

Per tutte le altre:

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

Per gli enti che esercitino contemporaneamente entrambe le tipologie di attività ammissibili, il coefficiente va determinato in base all'ammontare dei ricavi derivanti dall'attività prevalente.

---

2. Per i contribuenti 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.
3. Il regime forfetario previsto nel presente articolo si estende di anno in anno qualora i limiti indicati al comma 1 non vengano superati.
4. L'opzione 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 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.
5. Gli enti che intraprendono l'esercizio d'impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni."
A norma dell'articolo 89 CTS il novellato articolo continua a vivere e ad applicarsi a tutti quegli enti non iscritti al Registro unico del Terzo Settore (formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, associazioni di datori di lavoro ed enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti), nonché agli enti religiosi civilmente riconosciuti non iscritti a detto Registro, ovvero, nel caso lo siano, alle attività diverse da quelle di cui all'articolo 5 che vengano da essi esercitate.

Nell'impossibilità di distinguere quale sia la fonte dei ricavi medesimi, si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

La volontà di usufruire di tale regime di determinazione del reddito va resa esplicita in sede di dichiarazione dei redditi ed ha effetto per il periodo d'imposta in corso e per i due successivi, salvo eventuale revoca. Inoltre:

- eventuali componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti la cui tassazione o deduzione è stata rinviata partecipano alla formazione del reddito relativo all'esercizio antecedente quello di efficacia del predetto regime;
- le perdite fiscali generatesi precedentemente possono essere portate in diminuzione del reddito determinato forfetariamente.

Il comma 7 stabilisce, infine, che gli enti che decidano di adottare il regime in parola sono esclusi dall'applicazione:

- degli studi di settore di cui all'articolo 62-*bis* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331 [102];
- dei parametri di cui all'articolo 3, comma 184 della l. 28 dicembre 1995, n. 549 [103];
- degli indici sistematici di affidabilità di cui all'articolo 7-*bis* del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193 [104].

---

[102] *"1. Gli uffici del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze, sentite le associazioni professionali e di categoria, elaborano, entro il 31 dicembre 1996, in relazione ai vari settori economici, appositi studi di settore al fine di rendere più efficace l'azione accertatrice e di consentire una più articolata determinazione dei coefficienti presuntivi di cui all'articolo 11 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, e successive modificazioni. A tal fine gli stessi uffici identificano campioni significativi di contribuenti appartenenti ai medesimi settori da sottoporre a controllo allo scopo di individuare elementi caratterizzanti l'attività esercitata. Gli studi di settore sono approvati con decreti del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre 1995, possono essere soggetti a revisione ed hanno validità ai fini dell'accertamento a decorrere dal periodo di imposta 1995".*

[103] *"Il Ministero delle finanze-Dipartimento delle entrate, elabora parametri in base ai quali determinare i ricavi, i compensi ed il volume d'affari fondatamente attribuibili al contribuente in base alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta. A tal fine sono identificati, in riferimento a settori omogenei di attività, campioni di contribuenti che hanno presentato dichiarazioni dalle quali si rilevano coerenti indici di natura economica e contabile; sulla base degli stessi sono determinati parametri che tengano conto delle specifiche caratteristiche della attività esercitata".*

[104] *"1. A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuati indici sintetici di affidabilità fiscale cui sono collegati livelli di premialità*

Agli ETS commerciali non resta quindi che applicare il regime IRES ordinario per essi previsto dal TUIR.

Non è chiaro però se agli ETS non commerciali che sforino le soglie previste dall'articolo 80 si applichi comunque il regime forfetario fino al raggiungimento dell'ultimo limite e quello ordinario per i ricavi eccedenti, oppure quest'ultimo per l'intero reddito prodotto.

3.5.2 ODV e APS

L'articolo 86 si occupa invece di due particolari categorie di ETS, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, delineando un regime forfetario più vantaggioso rispetto a quello generale previsto per gli ETS non commerciali in generale. Tale regime, a differenza di quello delineato al precedente articolo 80, non fa distinzioni tra enti commerciali e non. Alla luce di ciò, le alternative possibili sono le seguenti:

a) enti commerciali con ricavi sotto la soglia dei 130.000 euro, hanno la possibilità di optare per il regime forfetario speciale di cui all'articolo 86 oppure per quello ordinario previsto per gli enti commerciali;
b) enti non commerciali
   - con ricavi entro il limite dei 130.000 euro, possono optare per il regime ex articolo 86;

per i contribuenti più affidabili, anche consistenti nell'esclusione o nella riduzione dei termini per gli accertamenti, al fine di promuovere l'adempimento degli obblighi tributari e il rafforzamento della collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti. 2. Contestualmente all'adozione degli indici di cui al comma 1 cessano di avere effetto, al fine dell'accertamento dei tributi, le disposizioni relative agli studi di settore previsti dall'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e ai parametri previsti dall'articolo 3, commi da 181 a 189, della legge 28 dicembre 1995, n. 549".

- con ricavi entro il limite dei 300.000 euro, possono optare per il regime forfetario generico previsto per gli ETS non commerciali;
- con ricavi oltre la soglia dei 300.000 euro, regime ordinario degli enti non commerciali [105].

		Regime forfetario speciale ex art. 86 CTS	Regime forfetario ex art. 80 CTS	Regime ordinario enti commerciali	Regime ordinario enti non commerciali
ENTI COMMERCIALI	Ricavi < 130.000 euro	**X**		**X**	
ENTI NON COMMERCIALI	Ricavi < 130.000 euro	**X**			
	Ricavi compresi tra 130.000 e 300.000 euro		**X**		
	Ricavi > 300.000 euro				**X**

[105] Va tenuto presente che il regime ordinario degli enti non commerciali non consente più l'applicazione del regime forfetario di cui all'articolo 145 del TUIR, salvo quanto espressamente previsto dall'articolo 89, comma 3 con riguardo a: formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, associazioni di datori di lavoro ed enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti (ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile, disciplinati dall'art. 32, comma 4 CTS), enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non iscritti nel RUNTS o, se iscritti, limitatamente alle attività diverse da quelle di cui all'articolo 5 CTS.

3.6 Imposte indirette e locali

L'articolo 82 introduce delle agevolazioni in materia di imposte dirette e tributi locali. Esse riguardano in particolare le imposte:

- sulle successioni e donazioni;
- ipotecaria e catastale;
- di registro;
- di bollo;
- sugli intrattenimenti;
- locali;
- IRAP;
- sulle concessioni governative.

Tali disposizioni non si applicano, però, alle imprese sociali costituite in forma di società, salvo quanto stabilito ai commi 4 (applicabile a tutti gli ETS) e 6 (applicabile agli ETS non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5).

Di particolare rilievo risulta essere il comma 3, che esonera gli ETS dal pagamento dell'imposta di registro a fronte di modifiche statutarie finalizzate a compiere le modifiche o le integrazioni normative necessarie ad allineare gli atti sociali a quanto disposto dalla Riforma.[106]

Nella tabella seguente il riassunto delle agevolazioni con riguardo alle imposte indirette:

[106] Tali disposizioni, ai sensi dell'articolo 104, comma 1, CTS, potranno applicarsi in via transitoria a partire dal 1° gennaio 2018 nei confronti di ONLUS, ODV e APS.

COSA	COME	A CHI	CTS
Imposta successioni/donazioni	Esenzione su trasferimenti gratuiti	ETS ma non IS società [107]	Art. 82, comma 2
Imposta ipotecaria e catastale	Esenzione su trasferimenti gratuiti	ETS ma non IS società [108]	Art. 82, comma 2
Imposta di Registro, ipotecaria e catastale	In misura fissa su atti costitutivi e modifiche statutarie [109]	ETS ma non IS società [110]	Art. 82, comma 3
Imposta di registro	Esenzioni su modifiche statutarie di adeguamento normativo	ETS ma non IS società [111]	Art. 82, comma 3
Imposta di Registro, ipotecaria e catastale	In misura fissa su atti traslativi o costitutivi immobiliari, a titolo oneroso	ETS, incluse le IS (società?) [112]	Art. 82, comma 4
Imposta di bollo	Documenti richiesti o prodotti	ETS ma non IS società [113]	Art. 82, comma 5
Imposta municipale propria e tributo su servizi indivisibili [114]	Esenzione su immobili non commerciali	ETS non commerciali	Art. 82, comma 6

[107] Si applica, tuttavia, anche alle cooperative sociali, nonostante siano qualificabili come imprese sociali con forma societaria, cosa che potrebbe apparire irragionevole. Si veda a tal proposito l'articolo 82, comma 1, che recita: *"Le disposizioni del presente articolo si applicano agli enti del Terzo Settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, salvo quanto previsto ai commi 4 e 6"*.
[108] Si veda *supra,* nota 108.
[109] Comprese trasformazioni, fusioni e scissioni.
[110] Si veda *supra,* nota 108.
[111] Si veda *supra,* nota 108.
[112] Non risulta chiaro se la volontà di includere le imprese sociali espressa dal legislatore al comma in oggetto si riferisca anche a quelle costituite in forma societaria. Se così non fosse, non si spiegherebbe, però, il senso dell'inciso. La possibilità di fruire dell'agevolazione è tuttavia subordinata alla diretta utilizzazione dei beni entro cinque anni dal loro trasferimento e al fine di realizzare gli scopi istituzionali o l'oggetto sociale (l'ente acquirente deve fornire esplicita dichiarazione in tal senso al momento della stipula dell'atto di trasferimento).
[113] Si veda *supra,* nota 108.
[114] A norma del comma 7 dell'articolo in esame, per gli altri tributi locali, Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni possono deliberare, per gli ETS aventi natura non commerciale, la riduzione o l'esenzione. A norma del comma 8, invece, Regioni e Province autonome possono stabilire la riduzione o l'esenzione dall'IRAP.

Imposta su intrattenimenti	Esenzione su attività occasionali [115]	ETS ma non IS società [116]	Art. 82, comma 9
Tassa concessioni governative	Esenzione su atti e provvedimenti	ETS ma non IS società [117]	Art. 82, comma 10

3.7 Erogazioni liberali

Gli articoli 81 e 83 si occupano delle erogazioni liberali a favore degli ETS.

Il primo introduce il "Social bonus", un credito di imposta pari ad una percentuale delle erogazioni liberali effettuate in denaro nei confronti di ETS che abbiano presentato al Ministero del lavoro e delle politiche sociali un progetto volto al sostegno del recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata, utilizzati dagli ETS stessi per l'esclusivo svolgimento di attività di cui all'articolo 5 con modalità non commerciali. In particolare, è previsto un credito d'imposta pari al

- 65 per cento delle erogazioni effettuate da persone fisiche;
- 50 per cento di quelle effettuate da enti o società.

Tale misura, per la cui attuazione è prevista l'adozione di apposito decreto interministeriale, persegue una duplice finalità: da un lato finanziare gli enti meritevoli, dall'altro sostenere interessi generali di sensibilizzazione alla legalità.

L'articolo 83 prevede, invece, un sistema di deduzioni e detrazioni dedicato a chi effettui erogazioni liberali a favore degli ETS. Sebbene il primo comma sembri riservarlo in via esclusiva a quegli enti che si siano iscritti sin dall'inizio nel Registro come "non commerciali",

[115] O in occasione di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (articolo 82, comma 8).
[116] Si veda *supra,* nota 108.
[117] Si veda *supra,* nota 108.

il sesto, estende le possibilità di applicare le disposizioni di cui all'articolo in oggetto anche agli ETS di cui all'articolo 82, comma 1 (quelli diversi dalle imprese sociali aventi forma societaria), quindi anche ad enti commerciali, a condizione che le somme ricevute siano destinate per gli scopi di cui all'articolo 8, comma 1 *("…esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale"*). Le presenti disposizioni danno concreta attuazione a quanto si legge all'articolo 9, comma 1, lett. b) della legge delega circa la volontà di razionalizzare e semplificare il *"regime di deducibilità dal reddito complessivo e di detraibilità dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche e giuridiche delle erogazioni liberali, in denaro e in natura, disposte in favore degli enti di cui all'articolo 1*[118]*, al fine di promuovere, anche attraverso iniziative di raccolta di fondi, i comportamenti donativi delle persone e degli enti"*. Il comma 4 dell'articolo in esame, a completare l'opera di razionalizzazione auspicata, prevede l'impossibilità di cumulare la deducibilità o detraibilità con altre agevolazioni fiscali dello stesso tipo previste da altre disposizioni di legge per le medesime erogazioni.

[118] *"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. Non fanno parte del Terzo settore le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche. Alle fondazioni bancarie, in quanto enti che concorrono al perseguimento delle finalità della presente legge, non si applicano le disposizioni contenute in essa e nei relativi decreti attuativi".*

	ETS NON COMMERCIALI	ODV (anche commerciali)
DETRAZIONE	30% IRPEF (ma non > 30.000 euro)	35% IRPEF (ma non > 30.000 euro)
DEDUZIONE	10% IRES e IRPEF	
SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO		
DETRAZIONE	19% CONTRIBUTI ASSOCIATIVI	

3.8 Scritture contabili ai fini tributari

L'articolo 87 lega l'entità degli obblighi contabili ai fini tributari previsti per gli ETS non commerciali alle dimensioni di questi ultimi.

Va detto, innanzitutto, che le disposizioni di cui al presente articolo non riguardano le APS e le ODV che aderiscano al regime forfetario a norma dell'articolo 86 (vedi *supra*), in virtù della semplificazione per esse prevista dal comma 5 dello stesso: l'esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, fermo restando quello di tenere e conservare i registri previsti da disposizioni diverse da quelle tributarie, come quelle di cui all'articolo 13 CTS [119].

[119] Art.13, Scritture contabili: *"1. Gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto finanziario, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.*
2. Il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto finanziario per cassa.
3. Il bilancio di cui ai commi 1 e 2 deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore.
4. Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del codice civile.

Il legislatore ha però previsto una seconda eccezione all'obbligo di tenuta della contabilità per gli ETS non commerciali che, esercitando le attività di cui agli artt. 5 e 6 del CTS (di interesse generale e attività secondarie e strumentali), non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 50.000 euro. In tale ipotesi gli obblighi contabili si considerano assolti con la semplice redazione del rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive di cui all'articolo 13, comma 2, del CTS.

Per gli ETS non commerciali che

a) non abbiano adottato il regime forfetario delle APS e delle ODV;

b) abbiano superato il limite dimensionale dei 50.000 euro;

si applicano, invece, le disposizioni di cui all'articolo 87, comma 1, lett. a) del CTS. Ciò significa che le scritture contabili dovranno osservare i requisiti della cronologia e sistematicità e dovranno rappresentare analiticamente le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione.

Gli ETS che svolgano anche attività poste in essere con modalità commerciali (ad esempio corrispettivi conseguiti superiori ai costi effettivi *ex* articolo 79, comma 2 CTS) sono invece obbligati all'istituzione dei registri IVA integrati con le annotazioni dei componenti reddituali ai fini delle imposte sui redditi. Stando alle indicazioni fornite espressamente dal comma 4 del presente articolo, inoltre, la contabilità relativa all'attività svolta dagli ETS con modalità commerciali (intendendosi per tale sia quella istituzionale che quella secondaria e strumentale) deve essere tenuta separatamente rispetto a quella afferente le attività svolte con modalità non commerciali.

---

5. Gli enti del Terzo settore di cui al comma 4 devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile.
6. L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale dell'attività di cui all'articolo 6 nella relazione al bilancio o nella relazione di missione.
7. Gli enti del Terzo settore non iscritti nel registro delle imprese devono depositare il bilancio presso il registro unico nazionale del Terzo settore".

Gli ETS che svolgano attività con modalità commerciali (ETS commerciali), invece, sono obbligati al rispetto degli obblighi contabili previsti dall'articolo 14 e seguenti del d.P.R. 600/1973; è necessario, pertanto, che siano istituiti i libri IVA integrati con i componenti reddituali ai fini delle imposte sui redditi. In questo caso, però, con riferimento agli ETS commerciali, il superamento dei limiti dei ricavi (400.000 euro per i servizi e 700.000 euro per le altre attività) genera l'obbligo di tenere la contabilità ordinaria. In sintesi, qualora l'attività sia esercitata prevalentemente con modalità commerciali, trovano applicazione le disposizioni ordinarie di cui al predetto d.P.R. 600/1973.

3.9 Coordinamento normativo e modifiche

Gli articoli 89, 98 e 99 si occupano di dettare delle disposizioni finalizzate a:

- modificare le norme previgenti, in ottica di una loro futura convivenza con il nuovo Codice, in quanto con esso compatibili;
- disapplicare le norme previgenti, in quanto con esso incompatibili;

riconoscendo così la prevalenza delle prescrizioni contenute nel nuovo *corpus* normativo.

Data la complessità del quadro normativo venutosi a delineare, una sua esposizione in forma schematiche può agevolarne la comprensione:

OGGETTO DELLA MODIFICA	COME	QUANDO	NORMA	
			MODIFICATA	MODIFICANTE
Trasformazione, fusione e scissione omogenee	Introduzione nuova norma nel Codice Civile	Con entrata in vigore CTS	Art. 42-*bis*	Art. 98
Croce Rossa italiana (ODV)	Trasformazione da APS ad ODV ETS	Con entrata in vigore CTS	D.lgs. n. 178/2012	Art. 99, comma 1
Cooperazione internazionale	Sostituzione Onlus con ETS non commerciali	Con entrata in vigore CTS [120]	Art. 26, comma 2, l. n. 125/2014	Art. 99, comma 2
Legge *"Più dai meno versi"*	Sostituzione Onlus con ETS	Con entrata in vigore CTS [121]	Art. 14 l. n. 35/2005	Art. 99, comma 3
Norme TUIR enti non commerciali	Non si applicano agli ETS	Con entrata in vigore CTS	Artt. 143, comma 3; 144, commi 2, 5, 6; 148 [122] e 149	Art. 89, comma 1, lett. a)
Imposta successioni e donazioni	Non si applicano agli ETS [123]	Con entrata in vigore CTS	Art. 3, commi 1 e 2, d.lgs. n. 346/1990	Art. 89, comma 1, lett. b)
Imposta ipotecaria e catastale	Non si applicano agli ETS [124]	Con entrata in vigore CTS	Art. 1, commi 2 e 10, comma 3, d.lgs. n. 347/1990	Art. 89, comma 1, lett. b)

[120] Si tenga però conto di quanto previsto dall'articolo 102, comma 2 CTS, il quale prevede l'abrogazione delle norme riguardanti le Onlus (artt. da 19 a 29; escluso il 13, commi 2, 3 e 4 d.lgs. n. 460/1997) solamente a decorrere dal termine di cui all'articolo 104, comma 2, ovvero a partire dal periodo di imposta successivo a quello dell'autorizzazione della Commissione europea (art. 101 CTS), necessaria ai sensi dell'articolon108, paragrafo 3 TFUE, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del RUNTS.
[121] Si veda *supra,* nota 121.
[122] Si tenga presente che il comma 3 di tale articolo (de-commercializzazione dei corrispettivi specifici) si applica ora solamente agli enti esclusi dal Terzo Settore, ovvero: associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, sportive dilettantistiche. Ai sensi dell'articolo 89, comma 4, infatti, tale disposizione non si applica più alle associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica.
[123] Salvo il caso espressamente previsto dall'articolo 89, comma 2: trasferimenti a titolo gratuito, non relativi alle attività di cui all'articolo 5, eseguiti a favore dei soggetti di cui all'articolo 4, comma 3 (enti religiosi civilmente riconosciuti) iscritti nel RUNTS. In materia di imposta su successioni e donazioni, anche l'articolo 82, comma 2, vedi *supra.*
[124] Salvo il caso espressamente previsto dall'articolo 89, comma 2: trasferimenti a titolo gratuito, non relativi alle attività di cui all'articolo 5, eseguiti a favore dei soggetti di cui all'articolo 4, comma 3 (enti religiosi civilmente riconosciuti) iscritti nel RUNTS. In materia di imposta ipotecaria e catastale, anche l'articolo 82, commi 2, 3 e 4, vedi *supra.*

Agevolazioni fiscali ASD	Non si applicano agli ETS	Con entrata in vigore CTS	L. n. 398/1991	Art. 89, comma 1, lett. c)
Regime forfetario enti non commerciali	Si applica solo a: - soggetti esclusi dagli ETS [125]; - enti religiosi non iscritti nel RUNTS [126]	Con entrata in vigore CTS	Art. 145 TUIR	Art. 89, comma 3
Riduzione del 50% dell'IRES	Non si applica agli ETS [127]	Con entrata in vigore CTS	Art. 6 d.p.r. n. 601/1973	Art. 89, comma 5
Accessi, ispezioni, verifiche Amministrazione finanziaria	Anche nei confronti degli ETS	Con entrata in vigore CTS	Art. 52, d.p.r. n. 633/1972	Art. 89, comma 6
Disposizioni riferite a Onlus	Si intendono riferite a ETS non commerciali, comma 1 art. 82	Con entrata in vigore CTS	Non individuata	Art. 89, comma 7
Servizi pubblicitari verso ETS	Non imponibilità IVA per ETS (in sostituzione delle Onlus)	Con entrata in vigore CTS [128]	Art. 3, comma 3, d.p.r. n. 633/1972	Art. 89, comma 7, lett. a)
Prestazioni sanitarie, socio-sanitarie ed educative	Non imponibilità IVA per ETS di natura non commerciale (in sostituzione delle Onlus)	Con entrata in vigore CTS [129]	Art. 10, comma 1, nn. 15), 19), 20), 27-*ter*, d.p.r. n. 633/1972	Art. 89, comma 7, lett. b)

[125] Ai sensi dell'articolo 4, comma 2, non possono qualificarsi come enti del Terzo Settore: formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, associazioni di datori di lavoro ed enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile (disciplinati dall'art. 32, comma 4 CTS).
[126] A quelli iscritti, che si qualificano quindi come ETS, si applica limitatamente alle attività diverse da quelle di cui all'articolo 5 (per queste ultime vale il regime forfetario opzionale di cui agli artt. 79 e 86 CTS).
[127] Ad eccezione degli enti religiosi civilmente riconosciuti iscritti nel RUNTS e relativamente alle attività diverse da quelle di cui all'articolo 5.
[128] Si veda *supra,* nota 121.
[129] Si veda *supra,* nota 121.

Legge *"Dopo di noi"*	Sostituzione Onlus con ETS	Con entrata in vigore CTS [130]	Art. 1, comma 3, l. n. 112/2016	Art. 89, comma 8
ONG	Iscrizione come ETS ex ONG Onlus	Con entrata in vigore CTS	Art. 3, comma 7, l. n. 125/2014	Art. 89, comma 9
Liberalità verso Trust *"Dopo di noi"*	Si applicano agevolazioni ODV qualificate come ETS [131]	Con entrata in vigore CTS	Art. 6, comma 9, l. n. 112/2016	Art. 89, comma 10
Erogazioni liberali agli ETS	Non si applicano agli ETS non commerciali [132]	Con entrata in vigore CTS	art. 15, comma 1 e 100, comma 2, lett. h), TUIR	Art. 89, comma 11
Regime speciale Fondazioni lirico-sinfoniche	Non si applica a Fondazioni lirico-sinfoniche iscritte nel RUNTS	Con entrata in vigore CTS	Art. 25, d.lgs. n. 367/1996	Art. 89, comma 15
Manifestazioni di particolare interesse storico, artistico, culturale	Non si applica agli ETS	Con entrata in vigore CTS	Art. 1, commi 185-187, l. n. 296/2006	Art. 89, comma 16
Distribuzione alimentari e farmaceutici	Sostituzione Onlus con ETS non commerciali	Con entrata in vigore CTS [133]	Art. 2, comma 1, lett. b) e 16, comma 5, lett. a), l. n. 166/2016	Art. 89, comma 18
Cessione alimentari confiscati	Estensione a ETS non commerciali	Con entrata in vigore CTS	Art. 15 d.p.r. n. 571/1982	Art. 89, comma 19

[130] Si veda *supra,* nota 121.
[131] Articolo 83, commi 1 e 2, vedi *supra*. Paragrafo 3.10.
[132] Sul tema anche l'articolo 83 CTS, vedi *supra.* Paragrafo 3.10.
[133] Si veda *supra,* nota 121.

Obblighi trattamento alimenti	Sostituzione Onlus con ETS non commerciali	Con entrata in vigore CTS [134]	Art. 1, comma 1, 236, l. n. 147/2013	Art. 89, comma 21
Equiparazione consumatori finali	Sostituzione Onlus con ETS non commerciali	Con entrata in vigore CTS [135]	Art. 1, comma 1, l. n. 155/2003	Art. 89, comma 22
Donazione medicinali non usati	Sostituzione Onlus con ETS non commerciali	Con entrata in vigore CTS [136]	Art. 157, comma 1-*bis,* d.lgs. n. 219/2006	Art. 89, comma 23

3.10 Abrogazioni

Delle abrogazioni si occupa l'articolo 102, che, per l'effettiva operatività di queste ultime, non prevede una decorrenza omogenea, bensì riferimenti temporali diversi collegati alle disposizioni riguardanti il regime transitorio (di cui all'articolo 101) e l'entrata in vigore del Codice stesso (di cui all'articolo 104).

In particolare:

- il comma 2 fa decorrere le abrogazioni in esso contenute a partire dal termine di cui all'articolo 104, comma 2, ovvero a partire dal periodo di imposta successivo a quello dell'autorizzazione della Commissione europea (art. 101, comma 10 CTS), necessaria ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3 TFUE, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del RUNTS;

[134] Si veda *supra,* nota 121.
[135] Si veda *supra,* nota 121.
[136] Si veda *supra,* nota 121.

- il comma 3 fa decorrere le abrogazioni ivi previste dalla data di efficacia del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui all'articolo 103, comma 2, finalizzato a dare attuazione a quanto previsto dall'articolo 73, comma 1 [137];
- il comma 4, infine, fa decorrere le abrogazioni a partire dalla data di operatività del RUNTS, ai sensi dell'articolo 53.

Anche in questo caso, data la complessità dell'operazione a fronte della necessità di coordinare molteplici disposti normativi, giova esporre le informazioni in forma tabellare:

OGGETTO dell'ABROGAZIONE	QUANDO	NORMA	
		ABROGATA	ABROGANTE
Disciplina ODV	Con entrata in vigore CTS	L. n. 266/1991 [138]	Art. 102, comma 1, lett. a)
Disciplina APS	Con entrata in vigore CTS	L. n. 383/2000 [139] e artt. 2-5 l. n. 438/1998	Art. 102, comma 1, lett. a) e b)

[137] *"A decorrere dall'anno 2017, le risorse finanziarie del Fondo nazionale per le politiche sociali, di cui all'articolo 20, comma 8, della legge 8 novembre 2000, n. 328, destinate alla copertura degli oneri relativi agli interventi in materia di Terzo settore di competenza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, di cui alle seguenti disposizioni, sono trasferite, per le medesime finalita', su un apposito capitolo di spesa iscritto nello stato di previsione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, nel programma «Terzo settore (associazionismo, volontariato, Onlus e formazioni sociali) e responsabilita' sociale delle imprese e delle organizzazioni», nell'ambito della missione «Diritti sociali, politiche sociali e famiglia»:*
a) articolo 12, comma 2 della legge 11 agosto 1991, n. 266, per un ammontare di 2 milioni di euro;
b) articolo 1 della legge 15 dicembre 1998, n. 438, per un ammontare di 5,16 milioni di euro;
c) articolo 96, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, per un ammontare di 7,75 milioni di euro;
d) articolo 13 della legge 7 dicembre 2000, n. 383, per un ammontare di 7,050 milioni di euro".

[138] Si tenga presente che:
- ai sensi del comma 3 dello stesso articolo 102, l'articolo 12, comma 2 della legge in oggetto si intende abrogato a partire dalla data di efficacia del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui all'articolo 103, comma 2;
- ai sensi del comma 4 dello stesso articolo 102, l'articolo 6 della legge in oggetto è abrogato a partire dalla data di operatività del RUNTS, di cui all'articolo 53.

[139] Si tenga presente che:
- ai sensi del comma 3 del medesimo articolo 102, l'articolo 13 della legge in questione si intende abrogato a partire dalla data di efficacia del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui all'articolo 103, comma 2;
- ai sensi del comma 4 del medesimo articolo 102, gli artt. 7-10 sono abrogati a partire dalla data di operatività del RUNTS, di cui all'articolo 53.

Concessione contributi volontariato e Onlus	Con entrata in vigore CTS [140]	D.m. 14/9/1910, n. 177	Art. 102, comma 1, lett. c)
Fondi speciali volontariato	Con entrata in vigore CTS [141]	d.m. 8/10/1997	Art. 102, comma 1, lett. d)
Erogazioni liberali	Con entrata in vigore CTS [142]	Artt. 100, comma 2, lett. l) e 15, comma 1, lett. i-*bis* e i-*quater*	Art. 102, comma 1, lett. e), f) e g)
Disciplina Onlus	Dal termine di cui all'art. 104, comma 2 [143]	Artt. 10-29 d.lgs n. 460/1997 [144]	Art. 102, comma 2, lett. a)
Regime contabile Onlus	Dal termine di cui all'art. 104, comma 2 [145]	Art. 20-*bis* d.p.r. n. 600/1973	Art. 102, comma 2, lett. b)
Regime IRES Onlus	Dal termine di cui all'art. 104, comma 2 [146]	Art. 150 TUIR	Art. 102, comma 2, lett. c)
Regime fiscsle ODV	Dal termine di cui all'art. 104, comma 2 [147]	Art. 8, comma 2 e 4, l. n. 266/1991	Art. 102, comma 2, lett. d)
Regime 398/91 ad associazioni pro-loco senza fini di lucro [148]	Dal termine di cui all'art. 104, comma 2 [149]	art. 9-*bis* d.l. n. 417/1991	Art. 102, comma 2, lett. e)
Regime 398/91 ad associazioni bandistiche, cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare senza fine di lucro	Dal termine di cui all'art. 104, comma 2 [150]	Art. 2, comma 31, l. n. 350/2003	Art. 102, comma 2, lett. f)

[140] Si tenga però conto di quanto previsto dall'articolo 102, comma 2 CTS, il quale prevede l'abrogazione delle norme riguardanti le Onlus (artt. da 19 a 29; escluso il 13, commi 2, 3 e 4 d.lgs. n. 460/1997) solamente a decorrere dal termine di cui all'articolo 104, comma 2, ovvero a partire dal periodo di imposta successivo a quello dell'autorizzazione della Commissione europea (art. 101 CTS), necessaria ai sensi dell'articolon108, paragrafo 3 TFUE, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del RUNTS.
[141] Si veda *supra,* nota 141.
[142] Si veda *supra,* nota 141.
[143] A partire dal periodo di imposta successivo a quello dell'autorizzazione della Commissione europea (art. 101, comma 10 CTS), necessaria ai sensi dell'articolon108, paragrafo 3 TFUE, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del RUNTS.
[144] Ad esclusione dell'articolo 13, commi 2-4.
[145] Si veda *supra,* nota 144.
[146] Si veda *supra,* nota 144.
[147] Si veda *supra,* nota 144.
[148] Da sottolineare che potranno fruire delle agevolazioni fiscali previste dal nuovo Codice solamente qualificandosi come ETS. In caso contrario si vedranno riconosciute solamente quelle normalmente accordate agli enti non commerciali.
[149] Si veda *supra,* nota 144.
[150] Si veda *supra,* nota 144.

Agevolazioni APS	Dal termine di cui all'art. 104, comma 2 [151]	Artt. 20 e 21, l. n. 383/2000	Art. 102, comma 2, lett. g)
"Più dai meno versi"	Dal termine di cui all'art. 104, comma 2 [152]	Art. 14, commi 1-6, d.l. n. 35/2005	Art. 102, comma 2, lett. h)
Quota Fondo nazionale Politiche sociali per Enti protezione civile	Dalla data di efficacia del dm di cui all'art. 103, comma 2	Art. 96, comma 1, l. n. 342/2000	Art. 102, comma 3

3.11 Entrata in vigore, efficacia applicativa e regime transitorio

Sebbene la data di entrata in vigore del nuovo Codice coincida con il giorno successivo a quello della sua pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale*, ovvero il 3 agosto 2017 (articolo 104, comma 3), l'articolo 104 fissa dei termini temporali diversi con riguardo all'effettiva applicabilità sul piano operativo di alcune norme, ivi comprese quelle di natura fiscale di cui al Titolo X.

Al comma 3 si legge infatti che queste ultime si applicano agli iscritti nel RUNTS a partire dal periodo di imposta successivo a quello dell'autorizzazione della Commissione europea (art. 101 CTS), necessaria ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3 TFUE [153], e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro stesso. Fanno però eccezione le norme di cui al comma 1 dell'articolo 104 [154], le quali si applicano in via transitoria e con effetto immediato alle "vecchie" Onlus, ODV e APS.

[151] Si veda *supra,* nota 144.
[152] Si veda *supra,* nota 144.
[153] Ai sensi del par. 3 del citato articolo: *"Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato interno a norma dell'articolo 107, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale"*.
[154] Articoli 77 (Titoli di solidarietà), 78 (Social lending), 81 (Social bonus), 82 (Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali), 83 (Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali), 84 comma 2 (redditi immobili ODV),

COSA	COME	DA QUANDO	NORMA
Norme fiscali ETS (ad eccezione di quelle di cui all'art. 104, comma 1)	Efficacia applicativa posticipata	Periodo d'imposta successivo a autorizzazione UE e operatività RUNTS	Art. 104, comma 2
Consiglio Nazionale Del Terzo Settore	Efficacia applicativa posticipata	Dalla sua operatività	Art. 101, comma 1
Registro Unico Nazionale Del Terzo Settore	Efficacia applicativa posticipata	Dalla sua operatività [155]	Art. 101, comma 1
Credito d'imposta emittenti titoli di solidarietà (art. 77, comma 10)	Efficacia subordinata all' autorizzazione UE	Finché non si avrà l'autorizzazione UE	Art. 101, comma 10
Regimi forfetari ETS (artt. 80 e 86)	Efficacia subordinata all'autorizzazione UE	Finché non si avrà l'autorizzazione UE	Art. 101, comma 10

Il compito di definire il regime transitorio è invece affidato all'articolo 101. Va tuttavia notato che la provvisoria applicazione delle norme previgenti ha decorrenza, a norma dell'articolo 104, comma 1, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017; per poi protrarsi fino a quello di entrata in vigore delle disposizioni di cui al Titolo X,

85 comma 7 (redditi imponibili APS) e 102 comma 1, lettere e), f) e g) (abrogazioni detrazioni e deduzioni preesistenti).

[155] Di ciò si occupano i commi 1 e 2 dell'articolo 53, Funzionamento del Registro: *"1. Entro un anno dalla data di entrata in vigore del presente decreto, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni, definisce, con proprio decreto, la procedura per l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, individuando i documenti da presentare ai fini dell'iscrizione e le modalità di deposito degli atti di cui all'articolo 48, nonché le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro unico nazionale del Terzo settore finalizzate ad assicurare l'omogenea e piena conoscibilità su tutto il territorio nazionale degli elementi informativi del registro stesso e le modalità con cui è garantita la comunicazione dei dati tra il registro delle Imprese e il Registro unico nazionale del Terzo settore con riferimento alle imprese sociali e agli altri enti del Terzo settore iscritti nel registro delle imprese.*
2. Le Regioni e le province autonome entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto di cui al comma 1 disciplinano i procedimenti per l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e di cancellazione degli enti del Terzo settore; entro sei mesi dalla predisposizione della struttura informatica rendono operativo il Registro (…)*."*

che coincide, come già visto, al periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10 [156]. Va altresì tenuto conto che, se l'effettiva operatività del RUNTS si avesse dopo tale termine, il riferimento temporale per l'entrata in vigore delle disposizioni fiscali contenute nel citato titolo coinciderebbe con il periodo di imposta successivo a tale avvenimento.

Da non trascurare poi la statuizione del comma 2 dell'articolo 101, ai sensi del quale continuano a vivere e ad applicarsi, fino alla data di effettiva operatività del RUNTS, le discipline preesistenti più importanti: quelle afferenti alle Onlus, alle ODV e alle APS e Imprese sociali; a patto che queste ultime si adeguino alle disposizioni del nuovo Codice entro diciotto mesi dalla sua entrata in vigore.

Essendo la facoltà di provvedere agli adempimenti necessari all'implementazione del RUNTS demandata alle singole Regioni e province autonome (articolo 53, comma 2), si pone poi il problema legato alla potenziale eventualità che si abbiano date diverse legate alla sua effettiva operatività. Ciò risulta impensabile, in quanto riferimenti temporali disomogenei rischierebbero di rendere incerti i termini di entrata in vigore, abrogazione o efficacia applicativa previsti dalle disposizioni di chiusura (artt. 100 - 104). Stando così le cose, sembra logico concludere che la data unica di riferimento debba essere stabilita dal decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, cui è assegnato il compito di curare il funzionamento (e quindi anche l'operatività) del RUNTS, ai sensi dell'articolo 53, comma 1. Tale tesi sembra avvalorata anche dall'articolo 54, comma 1 [157]. [158]

---

[156] Ad eccezione degli articoli 77 (Titoli di solidarietà), 78 (Social lending), 81 (Social bonus), 82 (Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali), 83 (Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali), 84 comma 2 (redditi immobili ODV), 85 comma 7 (redditi imponibili APS) e 102 comma 1, lettere e), f) e g) (abrogazioni detrazioni e deduzioni preesistenti), che si applicano già a partire dal 1° gennaio 2018 alle "vecchie" Onlus, ODV e APS (articolo 104, comma 1).

[157] *"Con il decreto di cui all'articolo 53 vengono disciplinate le modalità con cui gli enti pubblici territoriali provvedono a comunicare al Registro unico nazionale del Terzo settore i dati in loro possesso degli enti già iscritti nei registri speciali delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale esistenti al giorno antecedente l'operatività del Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore".*

[158] MAZZULLO, *Il nuovo codice del Terzo Settore – Profili civilistici e tributari (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117)*, op cit., 261, 262.

COSA	COME	QUANDO	NORMA
Norme previgenti Onlus, ODV, APS e Imprese sociali [159]	Continuano ad applicarsi	Fino all'operatività del RUNTS [160]	Art. 101, comma 2
Iscrizione nel RUNTS	Soddisfatto dall'iscrizione nei Registri preesistenti	Fino all'istituzione del RUNTS [161]	Art. 101, comma 3
Comitati di gestione (art. 2, co. 2 decreto Ministero del Tesoro 8/10/1997)	Sciolti	Dalla costituzione dei relativi OTC	Art. 101, comma 5
CSV già istituiti	Accreditati in sede di prima applicazione	Fino al 31 dicembre 2017 [162]	Art. 101, comma 6
Numero massimo di mandati nei CSV	Non si applica alle cariche sociali in essere	Fino alla loro naturale scadenza	Art. 101, comma 7
Onlus diventa ETS	Non costituisce ipotesi di scioglimento [163]; conservazione del patrimonio	Nel momento di iscrizione presso il RUNTS	Art. 101, comma 8

[159] A patto che si adeguino alle disposizioni del CTS entro 18 mesi dalla sua entrata in vigore (3 febbraio 2019).
[160] In merito i commi 1 e 2 dell'articolo 53 CTS: "*Entro un anno dalla data di entrata in vigore del presente decreto, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni, definisce, con proprio decreto, la procedura per l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, individuando i documenti da presentare ai fini dell'iscrizione e le modalità di deposito degli atti di cui all'articolo 48, nonché le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro unico nazionale del Terzo settore finalizzate ad assicurare l'omogenea e piena conoscibilità su tutto il territorio nazionale degli elementi informativi del registro stesso e le modalità con cui è garantita la comunicazione dei dati tra il registro delle Imprese e il Registro unico nazionale del Terzo settore con riferimento alle imprese sociali e agli altri enti del Terzo settore iscritti nel registro delle imprese.*
Le Regioni e le province autonome entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto di cui al comma 1 disciplinano i procedimenti per l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e di cancellazione degli enti del Terzo settore; entro sei mesi dalla predisposizione della struttura informatica rendono operativo il Registro".
[161] Vale la pena sottolineare come qui il riferimento sia non tanto all'effettiva operatività del RUNTS, quanto piuttosto alla sua istituzione, da considerarsi già avvenuta con l'entrata in vigore del Codice stesso il 3 agosto 2017 (art. 104, comma 3). Sebbene venga spontaneo domandarsi se le due espressioni facciano riferimento a diversi istanti temporali, appare logico concludere che esse debbano considerarsi sinonimiche.
[162] Successivamente si rende necessaria una nuova valutazione nell'ottica delle nuove disposizioni dettate dal CTS.
[163] Ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. f) e dell'art. 4, comma 7, lett. b) del d.p.r. n. 633/1972.

Titoli di solidarietà (art. 77, escluso comma 10)	Si applicano immediatamente e transitoriamente a Onlus, ODV e APS	A partire dal 1° gennaio 2018	Art. 104, comma 1
***Social lending* (art. 78)**	Si applicano immediatamente e transitoriamente a Onlus, ODV e APS	A partire dal 1° gennaio 2018	Art. 104, comma 1
***Social bonus* (art. 81)**	Si applicano immediatamente e transitoriamente a Onlus, ODV e APS	A partire dal 1° gennaio 2018	Art. 104, comma 1
Imposte indirette e tributi locali (art. 82)	Si applicano immediatamente e transitoriamente a Onlus, ODV e APS	A partire dal 1° gennaio 2018	Art. 104, comma 1
Detrazioni e deduzioni per liberalità (art. 83)	Si applicano immediatamente e transitoriamente a Onlus, ODV e APS	A partire dal 1° gennaio 2018	Art. 104, comma 1
Redditi imponibili ODV e APS (artt. 84, 85)	Si applicano immediatamente e transitoriamente a Onlus, ODV e APS	A partire dal 1° gennaio 2018	Art. 104, comma 1

Conclusioni

Fino al 3 luglio scorso il testo normativo che più ha influenzato la disciplina degli enti non-profit è stato il d.lgs. 460/1997, disciplina delle ONLUS. Benché questa sia destinata a scomparire, in quanto abrogata dal nuovo Codice, si può dire che la sua impostazione di fondo sia stata in parte mutuata da quest'ultimo. Esso, tuttavia, si pone in termini più stringenti rispetto alla norma precedente, la quale tendeva a riconoscere un'agevolazione generalizzata che spesso prescindeva dall'attività effettivamente svolta, essendo da un lato incline ad attrarre ogni attività nell'ambito non commerciale, dall'altro ad intendere certi soggetti ONLUS per definizione in forza di presunzioni di legge. La nuova disciplina, abbandonando questa logica, distingue invece tra attività commerciali e non e, sulla base di ciò, propone un diverso trattamento fiscale per l'ente che le svolga. Il citato decreto legislativo non è però la sola norma a cui il nuovo Codice sembra rifarsi. L'articolo 79, in materia di imposte sui redditi, come già detto, sembra infatti riprendere il 73 e il 149 del TUIR; l'articolo 80, che disciplina il regime forfetario, fa eco al preesistente 145 del medesimo Testo Unico.

È possibile poi affermare che il tentativo di razionalizzazione e armonizzazione della disciplina avente ad oggetto il Terzo Settore ad opera del legislatore delegato, non sia del tutto efficace in tal senso. Come visto, infatti, continua a permanere una sorta di sistema duale, all'interno del quale i soggetti che decidano, per ragioni di convenienza fiscale o amministrativa, di non qualificarsi come ETS pur avendone potenzialmente i requisiti, continuano a vedersi applicare le norme antecedenti al Codice, sempreché non abrogate ad opera dell'articolo 102 dello stesso. Inoltre, lo sfasamento temporale tra entrata in vigore ed effettiva operatività di alcune disposizioni, si presta ad ingenerare difficoltà tanto sul piano interpretativo quanto su quello operativo.

Numerosi gli ulteriori nodi ancora da chiarire. Innanzitutto, la relazione intercorrente tra finalità e attività, in particolare se sia essa da considerarsi in termini di coincidenza o di

complementarietà. Come visto, nel primo caso qualunque attività atta a manifestare il perseguimento dell'interesse collettivo sarebbe idonea a sottendere anche, a monte, una finalità civica, solidaristica o di pubblica utilità. Nel secondo, al contrario, si potrà parlare di ETS solamente nel caso in cui il soggetto dimostri *ab origine* la sua intenzione di perseguire finalità siffatte e congiuntamente l'esercizio in concreto di un'attività di rilevanza generale. A questo proposito non risulta inoltre specificato se sia sufficiente che un'attività, per dirsi tale, presenti solamente dei generici caratteri di meritevolezza oppure se debba potersi ricondurre nell'alveo un qualche principio avente valenza Costituzionale. V'è da dire, però, che l'espresso richiamo agli articoli 2, 3, 4, 9, 18 e 118, comma 4 della Costituzione di cui all'articolo 1 del nuovo Codice fa pendere l'ago della bilancia in quest'ultima direzione.

Vi è poi la questione della non lucratività soggettiva degli ETS. Era espressa volontà del legislatore delegato, infatti, valorizzare quest'ultima rispetto a quella oggettiva. Se ci si limitasse a tener conto del criterio della prevalenza previsto dall'articolo 79, infatti, essa non potrebbe dirsi soddisfatta, data la persistenza di un modello fondato su valutazioni di tipo quantitativo. Discorso diverso, come visto nel paragrafo precedente, se si legge la norma in ottica anti-abusiva.

Da segnalare, infine, l'esistenza di un decreto correttivo ancora in attesa di approvazione, il quale prevederebbe l'aggiunta di un comma 2-*bis* all'articolo 79, il quale consentirebbe una maggiore flessibilità nella determinazione della natura commerciale o meno degli enti: *"le attività di cui al comma due si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il dieci per cento i relativi costi per ciascun periodo di imposta e per non oltre due periodi di imposta consecutivi"*.

Alla luce di quanto sopra esposto, si può concludere che, nonostante le perplessità evidenziate, la norma in esame segni un punto di svolta nella regolamentazione del Terzo

Settore, al quale, per la prima volta, viene se non altro data una definizione formale che acquisisce valore di nozione giuridica fin dall'intitolazione dell'ormai noto d.lgs 117/2017.

Bibliografia

BARAGGIA, *I vincoli normativi sul settore non profit*, in Riv. trim. dir. pubb., 2010, 742-743.

BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in Rass. Tributaria, 2002.

BECCHETTI-BRUNI-ZAMAGNI, *Microeconomia. Un testo di economia civile*, Bologna, 2014.

BORZAGA, LEPRI, SCALVINI, *Le cooperative di solidarietà sociale,* III – *Materiali e letture,* Forlì, 1989.

BOZZI, *Terzo settore: osservazioni a "prima lettura"su una riforma culturale prima che giuridica*, in Contratto e impresa, 2017, IV.

BRUNI-SMERILLI, *L'altra metà dell'economia*, Roma, 2014.

BRUNI-ZAMAGNI, *Economia civile,* Bologna, 2004.

Circolare del CNDCEC, novembre 2017, *Riforma del Terzo Settore: elementi professionali*

D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in Noviss. Dig. it., App. 1, Torino, 1980.

GALLO (*I soggetti del libro I del codice civile e l'IRPEG: problematiche e possibili evoluzioni,* in Riv. dir. trib., 1993.

HANSMANN, *The role of Nonprofit Enterprise*, in The Yale Law Journal, 1980, vol. 89, no. 5.

INTERDONATO, *Agevolazione per gli immobili di interesse storico e artistico: un'interpretazione coerente con la ratio ed adeguata ai limiti costituzionali,* in Rivista di diritto tributario, 2007, X.

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

INTERDONATO, *Il reddito complessivo degli enti non commerciali,* in Giur. sist. dir. trib., L'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

ISTAT, *Censimento dell'industria e dei servizi 2011 – Istituzioni non profit*. Consultabile al sito dedicato http://censimentoindustriaeservizi.istat.it/.

LA ROSA, *Esenzione (dir. Trib.)*, in Enciclopedia del diritto, XV, Milano, 1966.

LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in Tratt. dir. trib.. 1: il diritto tributario e le sue fonti, I, Padova, 1994.

MAZZULLO, *Il nuovo codice del Terzo Settore – Profili civilistici e tributari (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117),* Torino, 2017.

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

MAZZULLO, *Ripensare la fiscalità del Terzo Settore: dal no profit al non profit*, Fisco, 2014.

MISCALI, *La fiscalità del Terzo Settore: dall'agnosticismo legislativo al "diritto costituzionale alla sussidiarietà fiscale,* in *La fiscalità del Terzo Settore* a cura di G. Zizzo, Giuffrè, Milano, 2011.

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

ONIDA, *Evoluzione delle istituzioni e dei soggetti,* in E. Ranci Ortigosa (a cura di), Welfare state e politiche sociali in Italia, Milano, 1990.

PACI, *Pubblico e privato nei moderni sistemi di welfare*, Napoli, 1989.

PERLMUTTER, *Italy: why no voluntary sector?,* in RANCI, *Oltre il welfare state – Terzo Settore, nuove solidarietà e trasformazioni del welfare,* Il Mulino, Bologna, 1999.

PERRONE, Società e associazioni sportive nelle imposte dirette e nell'Iva, Roma, 1990.

PROPERSI, ROSSI, *Gli enti non profit*, Giuffrè, Milano, 2015.

PROTO (*Brevi considerazioni sulle sanzioni, di attività commerciale,* in Riv. dir. trib., 1992.

RANCI, *Oltre il welfare state – Terzo Settore, nuove solidarietà e trasformazioni del welfare,* Il Mulino, Bologna, 1999.

ROBERTSON, *Welfare State and Welfare Society*, in Social Policy and Administration, 1988, vol. 22, no. 3.

SACCHETTO, *L'imposizione degli enti non commerciali nel Testo Unico,* in *Corr. trib.,* 1989, circ. n. 8.

SEGRE, *Il profitto capovolto: epistemiologia del non profit*, in Riv. Dir. Fin., 2006, II.

UNICREDIT FUNDATION, *Ricerca sul valore economico del Terzo Settore in Italia,* 2012, p. 51 ss. Consultabile al sito https://www.unicreditfoundation.org/it/publications/terzo-settore-italia.html.

WEISBROD, *Toward a theory of the voluntary non-profit sector in a three-sector economy,* in The Economics of Nonprofit Institutions, S. Rose-Ackerman (ed.), Oxford University Press, New York, 1986.

ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del Terzo Settore,* in Rass. Trib., 2010, 4.