

Aspetti fiscali della Riforma del Terzo settore.
La dicotomia tra attività commerciali ed attività
non commerciali e le implicazioni fiscali:
un'analisi empirica.

Andrea di Gialluca

RELATORE

Fabio Marchetti

CORRELATORE

Giulia Flati - 761481

CANDIDATO

INDICE

INTRODUZIONE	5
CAPITOLO 1. IL TERZO SETTORE E LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: IL QUADRO NORMATIVO	7
PREMESSA	7
1.1. IL TERZO SETTORE E GLI ENTI DEL TERZO SETTORE	8
1.1.1. TERZO SETTORE: DEFINIZIONE E PERIMETRO	10
1.1.2. ENTI DEL TERZO SETTORE: CARATTERISTICHE E REQUISITI... 13	
1.1.3. TIPOLOGIE E CLASSIFICAZIONE DEGLI ETS	18
1.1.4. OBBLIGHI	19
1.2. LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE.....	22
1.2.1. LA STRUTTURA E I CONTENUTI PRINCIPALI DEL CODICE DEL TERZO SETTORE.....	25
1.2.2. IL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE.....	29
1.2.3. L'EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA	30
1.2.4. IL QUADRO NORMATIVO ATTUALE E LE PREVISIONI NORMATIVE	33
CONCLUSIONI.....	34
CAPITOLO 2. GLI ASPETTI FISCALI DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE	36
PREMESSA	36
2.1. LA CLASSIFICAZIONE DELLE ATTIVITÀ: DISTINZIONE TRA ATTIVITÀ COMMERCIALI E ATTIVITÀ NON COMMERCIALI.....	37
2.1.1. LE ATTIVITÀ COMMERCIALI	40
2.1.2. LE ATTIVITÀ NON COMMERCIALI	43
2.1.3. LE DIVERSE APPLICAZIONI FISCALI PER LE TIPOLOGIE DI ATTIVITÀ.....	45
2.2. UN REGIME FISCALE AGEVOLATO PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE.....	46
2.2.1. LE PRINCIPALI FORME DI AGEVOLAZIONE FISCALE PREVISTE DALLA RIFORMA	48
2.2.2. IL REGIME FORFETTARIO	50

2.2.3. IL SOCIAL BONUS E IL 5 PER MILLE	52
2.2.4. DEDUZIONI E DETRAZIONI FISCALI PER LE EROGAZIONI LIBERALI	54
2.2.5. LE AGEVOLAZIONI IVA PER GLI ETS	56
2.2.6. PREVISIONI SULLE IMPOSTE INDIRETTE ED ESENZIONI SUI TRIBUTI LOCALI PER GLI ETS	60
2.3. LE IMPLICAZIONI DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI INTRODOTTE DALLA RIFORMA SULLA SOSTENIBILITÀ ECONOMICA DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE.	61
CONCLUSIONI.....	62
CAPITOLO 3. FOCUS SU: LA DICOTOMIA TRA ATTIVITA' COMMERCIALI E ATTIVITA' NON COMMERCIALI. UN'ANALISI EMPIRICA DEGLI EFFETTI FISCALI DELLA RIFORMA.	64
PREMESSA	64
3.1. CAMPIONE.....	65
3.2. METODOLOGIA DELLA RICERCA	68
3.3. CROCE ROSSA ITALIANA	69
3.4. LEGAMBIENTE	72
3.5. SAVE THE CHILDREN	75
3.6. UNICEF ITALIA	78
3.7. RISULTATI	81
3.8. CONSEGUENZE FISCALI.....	84
3.9 IMPLICAZIONI E PROSPETTIVE	86
CONCLUSIONI.....	88
CONCLUSIONI.....	90
BIBLIOGRAFIA.....	92
SITOGRAFIA.....	96
GIURISPRUDENZA	98
PRASSI	99

INTRODUZIONE

Il Terzo Settore rappresenta ad oggi, nel contesto nazionale, una componente fondamentale del sistema di welfare. Iniziatosi a sviluppare in Italia alla fine degli anni '80, questo nuovo ambito ha subito negli ultimi quarant'anni una crescita esponenziale, dapprima dal punto di vista economico, politico e sociale, e solo negli ultimi anni anche sotto il profilo giuridico. Con la Riforma del Terzo settore, infatti, composta da quattro decreti legislativi promulgati nel 2017, in attuazione della Legge delega numero 106 del 2016, il Terzo settore acquisisce una propria valenza giuridica, tanto è che si inizia a parlare di diritto del Terzo settore. Questo passo è stato fondamentale nell'ambito di quest'ultimo, in quanto ha permesso di costituire una disciplina organica per disciplinare gli Enti del Terzo settore, attirando al suo interno un gran numero di organizzazioni. Una delle principali novità introdotte dalla Riforma del 2017 è stata la revisione della disciplina fiscale, la quale appariva frammentata, poiché regolata principalmente da leggi speciali, e molto rigida, poiché escludeva dalla sua applicazione diverse tipologie di Enti. Tramite la disciplina fiscale contenuta nel Titolo X della Riforma, emerge il tema della distinzione tra attività commerciali e attività non commerciali, come criterio di applicazione delle agevolazioni fiscali. Questa nuova previsione ha avuto delle importanti conseguenze in termini di struttura, di rendicontazione e di disclosure delle informazioni relative alle attività svolte degli Enti del Terzo settore.

Il presente elaborato, composto di tre capitoli, si propone di analizzare il Terzo settore, e in particolare gli effetti e le implicazioni che la disciplina fiscale del Terzo settore contenuta nella Riforma del 2017 ha avuto sugli Enti del Terzo settore. Nel dettaglio, il primo capitolo sarà dedicato a fornire una panoramica generale del Terzo settore, andando ad analizzare la definizione attuale di Terzo settore e il suo perimetro di applicazione; di seguito verranno identificati gli Enti del Terzo settore, declinandoli secondo le loro tipologie e caratteristiche, oltre che agli obblighi a cui sono sottoposti. Successivamente, verrà fornita un'analisi della normativa attuale sul Terzo Settore, rappresentata dalla Riforma del 2017. Nel dettaglio verrà analizzato il d. lgs. 11/2017, anche chiamato Codice del Terzo settore, il quale contiene la maggior parte della disciplina che regola gli ETS. Verrà poi posta l'attenzione sul Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS) e la sua importanza per la qualifica di Ente del Terzo settore.

Infine, verrà illustrata l'evoluzione della normativa e le eventuali previsioni normative future.

Andando avanti con il secondo capitolo, si entrerà nel cuore del tema principale dello studio in esame: la fiscalità degli Enti del Terzo settore. In particolare, verrà analizzato il criterio di applicazione delle agevolazioni in tema di tassazione degli ETS, ossia la distinzione tra attività commerciali e attività non commerciali. La prima parte del capitolo si concentrerà infatti nel definire e declinare cosa si intende per attività commerciali e non e quali sono i principali criteri qualitativi e quantitativi che delimitano le due fattispecie. Successivamente verranno illustrate nel dettaglio le principali forme di agevolazione fiscale previste per gli enti non commerciali, insieme alla normativa di riferimento: il regime forfettario, il social bonus e il 5 per mille, le deduzioni e detrazioni previste per le erogazioni liberali, le agevolazioni in materia di IVA e infine le varie esenzioni sui tributi locali. Una volta presentate le diverse fattispecie, il capitolo si concluderà andando a capire quali sono le implicazioni che queste previsioni introdotte dalla Riforma hanno sulla sostenibilità economica degli ETS.

L'ultimo capitolo si concentrerà sulla presentazione di un caso studio relativo alla dicotomia tra le attività commerciali e non commerciali come criterio applicativo della disciplina fiscale del Terzo settore. Nel dettaglio verrà presentata un'analisi empirica relativa alla selezione di un campione di quattro Enti del Terzo settore. Di questi, verranno analizzati i rispettivi bilanci, sia gli ultimi bilanci disponibili, sia i bilanci degli anni precedente, massimo fino al 2020. A seguito dell'esposizione della metodologia utilizzata, verranno presentati singolarmente i quattro enti: Croce Rossa Italiana, Legambiente, Save the Children Italia e UNICEF Italia, con le principali evidenze in relazione alla disciplina fiscale adottata. Infine, verranno analizzati i principali risultati ottenuti dalla ricerca, con le relative conseguenze fiscali e le implicazioni e prospettive future.

CAPITOLO 1. IL TERZO SETTORE E LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: IL QUADRO NORMATIVO

PREMESSA

Il Terzo Settore rappresenta oggi un pilastro fondamentale nel sistema di welfare nazionale. In un mondo in cui le crisi che stiamo attraversando mettono in risalto sempre di più le inefficienze del sistema pubblico e fanno emergere tematiche sociali di rilievo quali la povertà, la disuguaglianza, la discriminazione, la disoccupazione, ecc., il Terzo Settore si pone a metà tra lo Stato e l'iniziativa privata come una struttura ibrida, mantenendo l'efficienza e la flessibilità del mercato e combinandola con lo svolgimento di attività istituzionali, dimostrando così una perfetta resilienza anche nei periodi di crisi.

In questo primo capitolo, verrà fornita una panoramica approfondita del contesto del Terzo Settore in ambito nazionale. Nella prima parte del capitolo, verrà introdotto il Terzo settore partendo dalla definizione stessa del termine e dalla delineazione di un perimetro di applicazione quanto più preciso possibile. Successivamente, verranno descritti nel dettaglio gli attori principali di questa terza dimensione: gli Enti del Terzo settore. Nel dettaglio, verranno analizzati i requisiti necessari per ottenere la qualifica di Ente del Terzo settore, procedendo con la classificazione e la declinazione delle tipologie ad oggi esistenti. Infine, verranno messi in risalto gli obblighi di rendicontazione, di trasparenza, di iscrizione al RUNTS a cui sono sottoposti questi enti.

La seconda parte del capitolo invece si concentrerà sulla Riforma del Terzo Settore. Quest'ultima rappresenta la spinta normativa più importante ai fini del riconoscimento giuridico del Terzo Settore in Italia, ed è costituita da quattro decreti legislativi promulgati nel 2017 in attuazione della legge delega del 2016. Verrà analizzato in particolare il decreto numero 117 del 2017, anche denominato Codice del Terzo Settore, in quanto nucleo principale delle disposizioni in materia degli Enti del Terzo Settore. In particolare, ne verranno indicati la struttura e i contenuti principali. Successivamente, verrà fornita una descrizione del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore e del ruolo che riveste in quanto requisito costitutivo per la qualifica di Ente del Terzo Settore. Infine, il capitolo si concluderà con un riepilogo dal punto di vista

giuridico della storia della normativa del Terzo Settore, andando ad evidenziare quale è la normativa attualmente in vigore e quali sono le eventuali previsioni normative già in atto per i prossimi anni.

1.1. IL TERZO SETTORE E GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Il Terzo Settore, nel contesto italiano ma anche in quello internazionale, non è un fenomeno recente. In Italia, infatti, si inizia a parlare di Terzo settore a partire dagli anni '80. Tuttavia, per moltissimo tempo la disciplina in merito è rimasta latente. Il Terzo settore, infatti, ha ottenuto negli ultimi venti anni un riconoscimento solo dal punto di vista sociale, economico e politico. Al contrario, molto recente è la definizione di un framework giuridico (Gori, 2022)¹, con un percorso legislativo iniziato nel 2014, anno in cui si è iniziato a parlare della cosiddetta Riforma del Terzo Settore, fino alla sua attuazione, nel 2017. Sono tuttora però presenti forti lacune legislative in materia, soprattutto per quanto riguarda la creazione di un regime giuridico uniformato, sia a livello intra-nazionale che a livello internazionale. Nonostante i tentativi della Riforma di costituire una disciplina unica, il Terzo settore appare ancora frammentato sotto alcuni punti di vista, i quali verranno trattati nei paragrafi successivi.

La necessità di un sistema omogeneo anche dal punto di vista normativo, è sicuramente dettata sia dal forte espandersi del Terzo Settore negli ultimi anni e dal contesto nazionale in cui esso opera. Infatti, per quanto riguarda il primo aspetto, secondo gli ultimi dati del censimento ISTAT², le istituzioni non profit ammontavano nel 2020 a 363.499, con circa 870.183 volontari e dipendenti³. I dati evidenziano come

¹ Gori, L. (2022). *Terzo settore e Costituzione*. Giappichelli, Torino, pp. 1, ss.

² Aa. vv. (2022). *Censimento permanente delle istituzioni non profit. I primi risultati*. ISTAT, pp. 1, ss. Disponibile in: <https://www.istat.it/>

³ È opportuno precisare tuttavia, che i dati del censimento ISTAT si riferiscono alle istituzioni non profit, e quindi più in generale al settore non profit complessivo. Dunque, i dati del censimento ISTAT rappresentano uno studio che può essere indicativo della dimensione, nel contesto nazionale, del Terzo Settore, ma che non combacia perfettamente con quest'ultimo.

il settore non solo abbia resistito negli anni, ma anche come sia in continua crescita, anche durante periodi di crisi generale (Benvenuti, 2017)⁴.

In merito al secondo punto invece, il Terzo Settore viene ormai considerato come un *elemento imprescindibile nel funzionamento dei sistemi di welfare nazionali* (Gagliardi, 2013)⁵. Il suo perimetro di applicazione, invero, si sta ampliando sempre di più, tanto che è stato definito come la quarta punta del diamante del sistema di welfare nazionale (Maino & Ferrera, 2017)⁶. Infatti, “oltre allo Stato contribuiscono al benessere delle persone il sistema-famiglia, il mercato, *le associazioni intermedie*” (*ibidem*).

L'importanza del Terzo Settore è stata resa evidente proprio a partire dalla crisi del 2008, a causa dell'incapacità dello Stato di rispondere ai bisogni degli individui e di affrontare i nuovi rischi dovuti alla fase recessiva, quali l'esclusione sociale, la precarietà lavorativa, la povertà, la disuguaglianza sociale (Benvenuti, 2017). Fino alla seconda metà del secolo precedente, infatti, il Terzo Settore aveva soltanto un ruolo residuale e subordinato rispetto all'intervento della Pubblica Amministrazione (Bernardoni, 2020)⁷. Oggi invece, il suo ruolo si ispira a quello che rappresenta uno dei principi fondamentali della Riforma del 2017, ossia la *sussidiarietà orizzontale*⁸. Questa, sottintende un rapporto di collaborazione piuttosto che di subordinazione alla Pubblica Amministrazione, andando quindi a collocare il Terzo Settore non più in una posizione residuale ma conferendogli una qualifica in positivo.

L'affermarsi del Terzo settore ha dato avvio, inoltre, ad un processo di adeguamento costante degli attori principali che rientrano nel suo ambito: gli Enti del Terzo Settore. Questi comprendono nel dettaglio le associazioni di volontariato, le

⁴ Benvenuti, S. (2017). *Finalmente una disciplina organica del Terzo settore: dalla legge delega n. 106 del 2016 ai decreti legislativi di attuazione*, in Osservatorio sulle fonti, n. 2/2017. Disponibile in: <http://www.osservatoriosullefonti.it>

⁵ Gagliardi, C. (2013). Il Terzo Settore: definizione, quantificazione e principali aree di ricerca, in *MENTI ATTIVE. La Ricerca in Riabilitazione Nelle Marche*, n. 1, Sezione organizzativa. Disponibile su: <https://www.inrca.it>

⁶ Maino, F., & Ferrera, M. (2017). *Terzo rapporto sul secondo Welfare in Italia 2017*. Centro di Ricerca e Documentazione Luigi Einaudi, Torino, pp.1, ss.

⁷ Bernardoni, A. (2020). *Il mercato nel welfare, i suoi danni e le alternative*. In *Impresa sociale*, n. 2/2020, pp.16-21

⁸ Il principio di sussidiarietà orizzontale è un principio ispiratore del ruolo del Terzo Settore, e viene richiamato nell'art. 55 del CTS. Tale articolo disciplina i modi in cui le pubbliche amministrazioni collaborano con gli Enti del Terzo Settore nel perseguimento dei fini istituzionali e dell'interesse generale (Arena, 2020). Il Terzo Settore quindi, perseguendo fini istituzionali, si pone in questo modo come sussidiario rispetto alla pubblica amministrazione che si impegna a coinvolgere attivamente gli Enti del Terzo settore nel raggiungimento dei propri fini.

associazioni di promozione sociale, le cooperative sociali, le fondazioni, le associazioni sportive dilettantistiche, le imprese sociali, le società di mutuo soccorso e gli enti religiosi civilmente riconosciuti. Questi enti erano inizialmente regolati da norme speciali e frammentate, prive di un disegno strutturale di fondo. Con la Riforma del Terzo settore, attuata a partire dal 2017, si è innescato un processo di trasformazione e adattamento di questi enti che ha contribuito a determinare un perimetro di applicazione definito, oltre che all'affermarsi di fattispecie giuridiche con obblighi e diritti ben precisi, regolamentati sotto l'aspetto civilistico e fiscale. L'inquadramento normativo, dunque, non ha soltanto portato, sotto il piano giuridico, alla definizione di un vero e proprio *diritto del Terzo Settore* (Gori, 2022), ma anche alla configurazione di un sistema definito che permette, sotto un piano prettamente pratico, un più rapido sviluppo indirizzato ad una visione di lungo termine, orientata verso una sempre maggiore rilevanza del Terzo Settore nel contesto nazionale.

In generale quindi, il Terzo Settore può considerarsi un *fenomeno sociale emergente* (Donati, 1996)⁹ in quanto nonostante sia un tema sorto decine di anni fa e si stia sviluppando rapidamente, solo di recente si è iniziato a parlare della costituzione di un regime giuridico, economico, politico e sociale omogeneo, che possa portare ad una maggiore stabilità futura.

1.1.1. TERZO SETTORE: DEFINIZIONE E PERIMETRO

Il Terzo Settore è definito come tale in quanto si pone come “altro” rispetto al Primo Settore, rappresentato dalla Pubblica Amministrazione, e al Secondo Settore, cioè il mercato, rappresentato dall'insieme delle imprese che perseguono la teoria classica del profitto economico. Si pone dunque come anello di congiunzione tra la sfera pubblica e quella privata, andando a definire, come già menzionato nel paragrafo precedente, un nuovo welfare mix (Borzaga & Defourny, 2001)¹⁰ ridistribuendo “le carte del gioco sociale, riprogettando, dal posizionamento innovativo della sua terzietà, le relazioni oppositive figurate nella dualità mainstream pubblico-privato e dei loro

⁹ Donati, P. (1998). *Sociologia del terzo settore*. Carocci Editore, Roma, pp.1, ss.

¹⁰ Borzaga, C. & Defourny, J. (2001). *L'impresa sociale in prospettiva Europea*. Routledge, Londra, pp. 1, s.

rispettivi riduzionismi Stato-mercato” (Pavan, 2011)¹¹. Tuttavia, risulta ancora difficile fornire una definizione uniforme e condivisa di Terzo settore, il quale è stato definito in ambito internazionale come “a loose and baggy monster” (Kendall & Knapp, 1995)¹², proprio ad evidenziare la mancanza di confini precisi in cui poterlo collocare.

Il termine “Terzo Settore” appare per la prima volta all’inizio degli anni ’70 in America, inteso per *esprimere un’alternativa agli svantaggi associati sia alla massimizzazione del profitto che alla burocrazia, combinando la flessibilità e l’efficienza del mercato con l’equità e la prevedibilità della burocrazia pubblica* (Seibel & Anheier, 1990)¹³. In quegli anni in America era già diffuso il termine “non-profit sector”, che ben definiva il panorama statunitense di quelle organizzazioni che si ponevano a metà tra lo Stato e il mercato, e al contrario non si adattava bene a delimitare quello che era il contesto europeo, caratterizzato da dimensioni del fenomeno ridotte e da una realtà politica, sociale ed economica nettamente diversa. Pertanto, per adottare un dizionario comune che consentisse di comparare le molteplici realtà (europee e internazionali), è stato coniato il termine “Third sector”. Quest’ultimo quindi, proprio a partire dagli anni ’80, è stato adottato anche dagli studiosi europei. Ancora oggi però, l’espressione “settore non-profit” viene utilizzato da molti autori come sinonimo di Terzo settore.

A riguardo esistono diverse posizioni di pensiero. Da una parte, alcuni autori fanno combaciare il significato del non profit, che mette in risalto l’aspetto non economico, con quello di Terzo Settore, che invece evidenzia la posizione distinta, appunto “terza”, dallo Stato e dal mercato (Zamagni, 2011)¹⁴. Al contrario, molti autori tendono a separare i due ambiti ricollegando al settore non profit tutti quegli enti che sono caratterizzati dai seguenti due elementi: (i) l’assenza di uno scopo di lucro, che comporta la non distribuzione degli utili per il reinvestimento degli stessi nell’attività

¹¹ Pavan, A. (2011). Il Terzo settore: oltre le vedute residualiste, in G. SILVANO (a cura di), *Società e Terzo settore. La via italiana*, Bologna, pp. 109-110.

¹² Kendall, J. & Knapp, M. *A loose and baggy monster. Boundaries, definition and typologies*. Routledge, Londra, pp. 66 ss.

¹³ Seibel, W. & Anheier, H. (1990). 1.1. Sociological and Political Science Approaches to the Third Sector. In H. Anheier & W. Seibel (Ed.), *The Third Sector: Comparative Studies of Nonprofit Organizations*, De Gruyter, Berlino, pp. 1, ss. <https://doi.org/10.1515/9783110868401.7>

¹⁴ Zamagni, S. (2011). *Libro bianco sul Terzo settore*. Il Mulino, Bologna, pp.1, ss.

svolta, e (ii) la natura giuridica privata (Peruzzi & Volterrani, 2016)¹⁵. Alla definizione di Terzo settore si aggiunge invece un ulteriore requisito che è quello dello svolgimento di attività con finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (Legge delega n. 106, 2016)¹⁶. Pertanto, si ritiene che il settore non profit si riferisca ad un ambito più ampio in cui è ricompreso il Terzo Settore, da cui ne deriva che gli Enti del Terzo Settore sono sicuramente anche enti non-profit, mentre non tutti gli enti non profit sono anche classificabili come Enti del Terzo Settore, in ragione dell'ulteriore requisito di un orientamento sociale.

Si può dunque notare, come già accennato nel paragrafo 1.1, che la definizione di Terzo Settore è nata inizialmente come residuale per distinguerla dallo Stato e dal mercato. A seguito del riconoscimento giuridico dovuto grazie alla Riforma del 2017, il termine Terzo Settore ha assunto un connotato positivo e non di esclusione, con riferimento alle finalità istituzionali che persegue (Arena, 2020)¹⁷. Oggi, infatti, il Terzo Settore viene definito come “l’insieme delle organizzazioni della società civile che svolgono attività solidali di utilità sociale in vari ambiti quali assistenza, diritti umani, sanità, istruzione, tutela ambientale, cultura, sport, e così via” (Treccani)¹⁸.

Di particolare rilievo è anche la definizione indicata nella legge delega n. 106 del 2016, “*Riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*”, che al primo comma dell’articolo 1 sancisce: “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”¹⁹.

¹⁵ Peruzzi, G. & Volterrani A. (2016). *La comunicazione sociale*. Editori Laterza, Roma, pp. 1, ss.

¹⁶ Legge 6 giugno 2016, n. 106. *Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*.

¹⁷ Arena, G. (2020). Sussidiarietà orizzontale e enti del Terzo settore, in *Impresa sociale*, n. 3/2020, pp. 96-100

¹⁸ <https://www.treccani.it/>

¹⁹ Articolo 1, comma 1, Legge delega n. 106 del 6 giugno 2016.

1.1.2. ENTI DEL TERZO SETTORE: CARATTERISTICHE E REQUISITI

Nel contesto socioeconomico del Terzo Settore operano una molteplicità di enti, denominati Enti del Terzo Settore (di seguito anche “ETS”). Questi ultimi, hanno ottenuto un vero e proprio riconoscimento giuridico solo con il d. lgs. 117/2017 (anche denominato Codice del Terzo Settore, “CTS”) che ha ripreso e completato la definizione di Terzo Settore dettata dalla legge delega del 2016, andando a definirne, all’art. 4, comma 1, il perimetro oggettivo e soggettivo di quest’ultimo (Boletto, 2018)²⁰. In particolare, l’art 4, comma 1 del d. lgs. 117/2017 indica che “sono Enti del Terzo Settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri *enti di carattere privato diversi dalle società* costituiti per il *perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale* mediante lo *svolgimento di una o più attività di interesse generale* in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed *iscritti nel registro unico nazionale del Terzo Settore*”²¹. Questa definizione non solo contribuisce a delimitare quello che oggi viene chiamato il “diritto del Terzo Settore”, apportando a questi enti una valenza giuridica che prima non possedevano in quanto spesso regolati da norme frammentate e disomogenee; ma distingue chiaramente quali sono gli enti giuridici che appartengono a questo settore “terzo” (Fici A., 2017)²².

Da questa definizione si evince chiaramente che le caratteristiche e i requisiti fondamentali che deve possedere un ente del terzo settore per essere definito tale sono *cumulativi* (*ibidem*), ossia devono coesistere contemporaneamente all’interno della fattispecie giuridica per poter essere qualificata come ETS. Nel dettaglio, si evidenziano di seguito gli elementi essenziali:

- la forma giuridica;

²⁰ Boletto, G. (2018). *La Riforma del Terzo settore e la necessità di introdurre un regime tributario strutturale, di settore, valido per tutti gli ETS*. XII Colloquio Scientifico sull’impresa sociale, pp.1, ss.

²¹ Articolo 4, comma 1, D. lgs. n.117 del 3 luglio 2017

²² Fici, A. (2017). *L’Ente del Terzo Settore come modello organizzativo per lo svolgimento di attività formativa d’interesse generale*, in Rassegna CNOS, n 3/2017, pp. 51-69

- l'assenza dello scopo di lucro,
- il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;
- lo svolgimento di attività di interesse generale

Pertanto, le caratteristiche distintive degli Enti del Terzo settore si rinvengono nelle “diverse forme giuridiche per la loro costituzione, nello svolgimento di attività considerate di interesse generale, nelle finalità perseguite dagli enti e nell’iscrizione di questi ultimi nel registro unico del Terzo Settore” (Marasà, 2019)²³.

Entrando nel dettaglio dei predetti requisiti, partendo dalla forma giuridica, l’articolo 4 del Codice del Terzo Settore predispone chiaramente che la forma giuridica di un ETS può essere quella di enti tipici come le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, ecc..., o di un’associazione (riconosciuta o non riconosciuta), di una fondazione o in generale di tutti gli altri enti a carattere privato distinti dalle società. Allo stesso modo, questa distinzione permette di separare in modo chiaro anche la disciplina legata ai vari tipi di enti, differenziando tra la disciplina comune, contenuta negli articoli 4-19 del CTS, e quella specifica per alcune tipologie specifiche di enti, declinata dagli articoli 32 e 44 del CTS (Sepio, 2023)²⁴.

I requisiti dell’assenza dello scopo di lucro e del perseguimento di finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale, sono tra loro correlati. A tal riguardo, è necessario operare una distinzione tra lucro oggettivo e lucro soggettivo. Infatti, agli ETS non è precluso il raggiungimento di un profitto tramite lo svolgimento della propria attività con finalità istituzionali, ma l’articolo 8, nei commi 1 e 2 del CTS esplicita che “il patrimonio degli enti del Terzo settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell’attività statutaria ai fini dell’esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”, da cui ne deriva che “è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto

²³ Marasà G. (2019), *Imprese sociali, altri enti del terzo settore, società benefit*, Giappichelli Editore, Torino, pp. 1, ss.

²⁴ Sepio, G. (2023). *Terzo Settore*, Gruppo 24 ore, Milano, pp. 1, ss.

associativo”²⁵. Il divieto, dunque, non riguarda lo svolgimento di un’attività remunerativa in grado di generare un profitto, ossia il perseguimento di un lucro oggettivo, ma riguarda la distribuzione degli utili²⁶, vale a dire il lucro soggettivo, il quale è un divieto strumentale all’obbligo di reinvestimento del surplus generato (Fici, 2018)²⁷ nello “svolgimento dell’attività statutaria o ad incremento del patrimonio”²⁸. Qui si evince dunque il collegamento tra i due requisiti sopra citati: lo scopo di lucro non è necessariamente antitetico al perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, ma quest’ultimo predispone che un eventuale profitto sia reinvestito nelle attività svolte dall’ente che perseguono tali fini istituzionali.

Infine, l’ultimo requisito rappresenta l’oggetto sociale (Colombo & Setti, 2023)²⁹ degli ETS, ossia lo svolgimento di attività di interesse generale. La terminologia adottata evidenzia qui un richiamo con l’articolo 118, comma 4 della Costituzione³⁰. Questo collegamento risulta essere perfettamente in linea con la definizione stessa di Terzo settore, discussa nel paragrafo precedente, e conseguentemente del ruolo degli Enti che rientrano in tale ambito, in quanto questi ultimi vengono individuati dal legislatore, tramite tale richiamo letterale, come “modelli organizzativi funzionali al principio di sussidiarietà orizzontale” o dove possibile come organizzazioni nate dall’associazione dei cittadini per lo svolgimento di attività di interesse generale (Fici, 2017).

Il legislatore si è inoltre occupato di individuare tassativamente le attività di interesse generale all’articolo 5 comma 1 del Codice del Terzo Settore, cercando di delimitare il più possibile l’ambito di applicazione degli ETS. L’elenco è

²⁵ Articolo 8, commi 1 e 2 del D. lgs. 117 del 3 luglio 2017

²⁶ È necessario specificare che tale divieto, sussiste solo in parte per le imprese sociali. Queste ultime, esclusivamente nel caso in cui siano costituite in forma societaria, possono ripartire gli utili tramite la distribuzione dei dividendi ai soci, in una quota “inferiore al cinquanta per cento degli utili o degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti”. D. lgs. 112/2017 art. 3, comma 3

²⁷ Fici A. (2018), *L’impresa sociale e le altre imprese del Terzo Settore*, in *Analisi Giuridica dell’Economia*, n. 1, pp. 19-44

²⁸ Art. 3, comma 1, D. lgs. n. 112 del 3 luglio 2017

²⁹ Colombo, G. M., & Setti, M. (2023). *Terzo settore. Aspetti civilistici, contabili e fiscali*. Wolters Kluwer, Milano, pp. 1, ss.

³⁰ L’articolo 118 della Costituzione, al comma 4 sancisce: “Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l’autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di **attività di interesse generale**, sulla base del principio di sussidiarietà”.

particolarmente vasto, formato da ventisei voci, alcune delle quali a loro volta rimandano ad ulteriori attività. Inoltre, per alcune attività di interesse generale viene menzionato il riferimento normativo che le disciplina. Con riguardo a questo punto, il CTS specifica che le attività di interesse generale devono essere svolte “in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio”³¹. A questa disposizione sottintende una motivazione in particolare, cioè quella di specificare che il CTS non opera in deroga delle normative specifiche delle attività in questione. La conseguenza che ne discende è che tali tipi di attività, come quella sanitaria, essendo disciplinati da normative esterne al CTS, possono essere svolte anche da soggetti che non rientrano nella qualifica di Ente del Terzo Settore (*ibidem*).

La disposizione dell'articolo 5, comma 1 del CTS non preclude agli ETS di svolgere anche attività diverse da quelle previste dall'articolo stesso, purché le attività di interesse generale siano svolte “in via esclusiva e principale”, ossia in modo prevalente rispetto alle attività diverse. L'articolo 6 del CTS detta le condizioni per l'esercizio delle cosiddette attività diverse. Come prima cosa, lo statuto dell'ente deve prevedere la possibilità di svolgere attività ulteriori rispetto a quelle elencate nell'articolo 5 del CTS. Infatti, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con la circolare n. 20 del 27 dicembre 2018, chiarisce che “qualora l'ETS intenda esercitare attività diverse rispetto a quelle di interesse generale di cui all'art. 5, lo statuto dovrà prevedere tale possibilità, senza tuttavia che sia necessario già in sede statutaria inserire un elenco puntuale delle attività diverse espandibili: la individuazione potrà infatti essere successivamente operata da parte degli organi dell'ente, cui lo statuto dovrà in tale ipotesi, attribuire la relativa competenza”³². Inoltre, queste attività devono essere strumentali (requisito qualitativo) e secondarie (requisito quantitativo) rispetto alle attività di interesse generale (Colombo & Setti, 2023). In merito a quest'ultimo, è stato emanato un decreto del ministro del Lavoro e delle Politiche sociali il 19 maggio 2021, il quale stabilisce i criteri quantitativi, tra loro alternativi per la determinazione della secondarietà di tali attività. In particolare, i ricavi delle attività diverse non siano: (i)

³¹ Articolo 5, comma 1, D. lgs. n. 117 del 3 luglio 2017

³² Circolare n. 20 del 27 febbraio 2018, Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente o (ii) superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente³³.

Un altro aspetto rilevante riguardo lo svolgimento di attività di interesse generale è che queste possono essere svolte sia in forma erogativa che in forma imprenditoriale. La modalità di esercizio dell'attività avrà poi delle conseguenze non solo per la scelta della forma giuridica (impresa sociale nel caso di esercizio in forma imprenditoriale o ETS nel caso di esercizio in forma gratuita), ma ne discenderanno anche diverse implicazioni fiscali (*ibidem*). Diverse implicazioni fiscali si avranno anche in base alla categoria in cui rientra l'attività svolta dall'ente³⁴.

Di particolare rilievo è anche la distinzione tra le attività di interesse generale previste dall'articolo 5, comma 1 del d. lgs. 117 del 2017, con riguardo alla generalità degli Enti del Terzo Settore, e le attività di interesse generale previste per le imprese sociali dall'art. 2, comma 1 del d. lgs. 112 del 2017. L'elenco contenuto in quest'ultimo decreto è per la maggior parte molto simile a quello riferito agli Enti del Terzo Settore in generale. Due sono le eccezioni sostanziali: nel decreto che disciplina le imprese sociali è previsto lo svolgimento di attività di microcredito. Essendo le imprese sociali le uniche fattispecie per cui è prevista la forma di società, essendo enti a carattere imprenditoriale, ed essendo il microcredito, per legge, un'attività circoscritta alle società, è pertanto preclusa a tutti gli altri enti del terzo settore. Al contrario, attività di beneficenza o tutela dei diritti, a dalla connotazione puramente gratuita, non sono contemplate nel novero delle attività di interesse generale per le imprese sociali (Fici, 2017).

Infine, è opportuno menzionare che, nonostante l'art. 5 contenga un elenco fissato di attività definite di interesse generale, al comma 2 dello stesso viene sancita la possibilità di poter aggiornare, tramite decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, tale elenco.

³³ Decreto del 19 maggio 2021, n. 107. *Regolamento ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 117 del 2017 (Codice del Terzo settore), concernente l'individuazione di criteri e limiti delle attività diverse.*

³⁴ Per ulteriori approfondimenti si rimanda al capitolo successivo

1.1.3. TIPOLOGIE E CLASSIFICAZIONE DEGLI ETS

Una volta individuate le caratteristiche principali che deve possedere un Ente del Terzo Settore per essere definito tale, è opportuno andare a individuare quali sono le tipologie esistenti nell'ordinamento attuale e quali sono i criteri di classificazione.

Un primo criterio di classificazione è dato proprio dall'articolo 4, comma 1 del Codice del Terzo Settore. Da qui, infatti, possiamo distinguere gli ETS in 3 categorie (Sepio, 2023):

- gli enti tipici, ossia quelli espressamente elencati dall'articolo menzionato come le organizzazioni di volontariato (anche dette ODV), le associazioni di promozione sociale (o APS), gli enti filantropici, le imprese sociali, tra cui sono comprese anche le cooperative sociali, le reti associative e le società di mutuo soccorso;
- gli enti atipici, vale a dire tutti quegli enti sotto la forma delle associazioni (riconosciute e non riconosciute) e delle fondazioni;
- gli enti doppiamente atipici, ossia tutti quegli altri enti a carattere privato, non rientranti nelle precedenti categorie, che perseguono finalità istituzionali tramite lo svolgimento di attività di interesse generale

Un'altra distinzione è fondata sulla scelta della forma giuridica dell'ente. Infatti, si distinguono tra enti in forma societaria come le imprese sociali, le cooperative sociali, le società sportive dilettantistiche e le cooperative Onlus; ed enti in forma non societaria come le associazioni, le fondazioni, gli enti ecclesiastici, e così via. Con riguardo alla prima categoria, secondo quanto disposto dall'art. 4 comma 1 del d. lgs. 112/2017, le cooperative sociali acquisiscono "di diritto" la qualifica di imprese sociali. Al contrario, le cooperative Onlus e le società sportive dilettantistiche, sempre secondo il medesimo decreto, sono riconosciute come ETS solo nel caso in cui assumono la forma di impresa sociale. Con riguardo alla seconda fattispecie invece, la qualifica di ente del terzo settore è subordinata al possesso dei quattro requisiti descritti nel paragrafo precedente (Lori, 2019)³⁵.

³⁵ Lori, M., & Zamaro, N. (2019). Il profilo sfocato del Terzo settore italiano. In *Politiche Sociali*, n. 2. <https://doi.org/10.7389/94309>

Ancora, una classificazione più generale può essere basata sulla sezione di iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (anche detto “RUNTS”), che, come già visto, costituisce requisito essenziale per la qualifica come ETS. Nel RUNTS, alle sei tipologie di enti espressamente richiamate dall’art. 4 comma 1 del CTS, è dedicata una sezione specifica nella quale gli enti che assumono la rispettiva forma giuridica possono iscriversi. Tutti gli altri enti invece, si iscrivono nella sezione residuale “Altri enti del Terzo Settore”.

Inoltre, il comma 2, dell’articolo 4 del Codice del Terzo Settore esplicita quali sono gli enti esclusi dal perimetro del Terzo Settore, come “le amministrazioni pubbliche, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti”³⁶. I comitati e gli enti ecclesiastici invece, qualora svolgano attività di interesse generale, possono qualificarsi come ETS.

È importante specificare che ad ogni tipologia di ente corrisponde una disciplina specifica oltre che una sezione diversa del RUNTS. Queste diverse normative particolari non sono particolarmente ampie, ed eccezione per la disciplina che regola l’impresa sociale. Le discipline particolari sono per lo più contenute all’interno del Codice del Terzo Settore (nel Titolo V troviamo ad esempio le norme che regolano le ODV, le APS, le reti associative e così via), mentre altre si trovano all’esterno del suo perimetro. In ogni caso, vige il principio secondo il quale le normative specifiche derogano la normativa generale che disciplina gli ETS (Fici, 2017).

1.1.4. OBBLIGHI

Gli Enti del Terzo Settore sono sottoposti ad obblighi ben precisi che sono per lo più regolamentati dal d. lgs. 117/2017 (CTS). In particolare, tra i più rilevanti troviamo l’iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore, già menzionato nei paragrafi precedenti; l’obbligo di redazione del bilancio sociale e della tenuta della contabilità, da

³⁶ Articolo 4, comma 2, D. lgs. n. 117 del 3 luglio 2017

cui ne conseguono obblighi di trasparenza e pubblicità; gli obblighi riguardanti il rapporto di lavoro (sia volontario che subordinato).

Gli ETS acquisiscono personalità giuridica solo una volta completata l'iscrizione al RUNTS. Infatti, il notaio, una volta ricevuto l'atto costitutivo e lo statuto, verifica la presenza dei requisiti necessari alla qualifica di ETS, analizzati nel paragrafo 1.1.2, e lo deve depositare, entro venti giorni, all'ufficio competente del RUNTS, chiedendone l'iscrizione nell'apposita categoria (Consorti, Gori & Rossi, 2021).³⁷ Soltanto una volta completata l'iscrizione al RUNTS, gli enti iscritti potranno godere delle agevolazioni fiscali previste per le singole tipologie.

Proseguendo, gli obblighi di tenuta della contabilità e di redazione del bilancio sociale, soddisfano a loro volta gli obblighi in termini di trasparenza³⁸ e pubblicità. In merito, il Codice del Terzo Settore, all'articolo 14, al comma 1, stabilisce che “gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali”³⁹⁴⁰. L'articolo 9 del d. lgs. 112/2017 sulle imprese sociali estende invece l'obbligo di presentazione del bilancio sociale a tutte le imprese sociali e le cooperative sociali. Per quanto riguarda invece la tenuta della contabilità generale, l'articolo 14 del CTS, al comma 2, stabilisce che “gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui devono *in ogni caso* pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o

³⁷ Consorti, P. et al. (2021). *Diritto del terzo settore*, il Mulino, Roma, pp. 1, ss.

³⁸ Il principio della trasparenza è un principio introdotto con la legge delega n. 106/2016, la quale all'articolo 4, comma 1, lettera g) rende chiara la necessità di “disciplinare gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi, differenziati anche in ragione della dimensione economica dell'attività svolta e dell'impiego di risorse pubbliche”.

³⁹ Articolo 14, comma 1, D. lgs. 117 del 3 luglio 2017

⁴⁰ È importante capire in questo contesto l'importanza del bilancio sociale per gli ETS, in un quadro normativo in continua crescita ed evoluzione. Infatti, le Linee guida precisano che “il bilancio sociale deve essere visto non solo nella sua dimensione finale di atto, ma anche in una dimensione dinamica come processo di crescita della capacità dell'ente di rendicontare le proprie attività da un punto di vista sociale attraverso il coinvolgimento di diversi attori e interlocutori”.

corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati”⁴¹. Sussiste quindi un obbligo di trasparenza anche qualora non ci fossero i requisiti per la pubblicazione del bilancio sociale. Inoltre, l’articolo 13, comma 1 del CTS, in relazione alla pubblicazione del bilancio d’esercizio come trasparenza a livello economico-finanziario, precisa che “gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, 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 gestionale dell’ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie”⁴². Aggiunge poi, delle semplificazioni per gli enti di dimensioni più piccole, stabilendo che “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 per cassa” (ibidem).

Infine, sussistono degli obblighi fondamentali anche in termini di rapporto di lavoro, con delle limitazioni specifiche per ogni categoria di ente. Ad esempio, per le organizzazioni di volontariato e per le associazioni di promozione sociale il rapporto di lavoro volontario deve essere prevalente rispetto al lavoro subordinato, al quale si può fare ricorso soltanto nel caso in cui sia necessario a svolgere l’attività di interesse generale prefissata. Ciò non esclude che non possano esserci lavoratori a titolo oneroso, ma che per esempio per queste due fattispecie il numero di lavoratori subordinati deve essere non superiore al 50% del numero di volontari. Al contrario, nell’impresa sociale, proprio per la sua forma giuridica, è il lavoro subordinato a dover prevalere su quello volontario (Consorti, Gori & Rossi, 2021). Inoltre, sia il CTS, all’articolo 16, che il d. lgs. 112/2017 sulle imprese sociali all’articolo 13, stabiliscono che “i lavoratori degli enti del Terzo settore hanno diritto ad un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi “, e ancora “in ogni caso, in ciascun ente del Terzo settore, la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti non può essere superiore al rapporto uno a otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda”⁴³.

⁴¹ Articolo 14, comma 2, D. lgs. 117 del 3 luglio 2017

⁴² Articolo 13, comma 1, D. lgs. 117 del 3 luglio 2017

⁴³ Articolo 16, comma 1, del D. lgs. 117 del 3 luglio 2017

1.2. LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

Nei precedenti paragrafi è stato illustrato l'ambito del Terzo settore, partendo dalla definizione dello stesso e proseguendo con l'individuazione delle fattispecie che rientrano nel suo ambito: gli enti del Terzo settore. È ora necessario invece, andare ad inquadrare la disciplina normativa che regola questi enti, la quale fino a pochi anni fa, risultava essere frammentata e poco chiara, e che solo a partire dal 2017 ha subito una radicale trasformazione, ottenendo un riconoscimento all'interno del sistema normativo nazionale.

La Riforma del Terzo Settore, prima di arrivare a compimento nel 2017, ha attraversato un iter giuridico durato circa tre anni, che si è concluso con l'emanazione di quattro decreti legislativi, in attuazione della legge delega del 6 giugno 2016 n. 106 *Delega al Governo per la Riforma del Terzo Settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*.

Nel dettaglio, prima della legge delega, nel 2014, a seguito di una consultazione del Governo, sono state pubblicate le *Linee Guida per una Riforma del Terzo settore* che hanno posto le basi per l'ideazione della legge delega n. 106 del 2016. A sua volta, la legge delega, ha stabilito che, entro un anno dalla sua promulgazione, il Governo avrebbe provveduto ad emanare uno o più decreti in attuazione della stessa (Campedelli, 2016)⁴⁴. L'obiettivo era proprio quello di creare una disciplina organica e non più settoriale come era stato fino ad allora, per fornire *un'identità giuridica (ibidem)* al Terzo settore. Infatti, come hanno affermato Gori e Zandonai⁴⁵, per moltissimo tempo si è parlato di Terzo settore, anche all'interno di svariati decreti legislativi, senza però che la terminologia avesse alcuna valenza giuridica. È così invece, che grazie al progetto di Riforma il Terzo settore acquisisce a tutti gli effetti un riconoscimento giuridico.

La Riforma del Terzo settore, può essere intesa quindi come una *politica pubblica* (Moro, 2019)⁴⁶ in quanto alla sua attuazione hanno partecipato molteplici

⁴⁴ Campedelli, M. (2016). La Riforma del Terzo settore, in *Politiche Sociali*, n. 3, pp. 503-508

⁴⁵ Gori, L. e F. Zandonai (2018), I confini del Terzo settore: una mappa costantemente da riscrivere, in «Impresa sociale», 11

⁴⁶ ⁴⁶ Moro, G. (2019). Tra forme e attività. Un'analisi critica della cultura politica e amministrativa della riforma del Terzo settore, in *Politiche sociali*, n.2, pp. 207-224

attori diversi, andando a costruire un *policy network* (Bobbio et al., 2017)⁴⁷ molto ampio e variegato, costituito da politici, responsabili del Ministero dell'economia e delle finanze, economisti, consulenti, rappresentanti di enti del Terzo settore, e così via.

Come detto precedentemente, la Riforma del Terzo settore si compone di quattro decreti attuativi:

- D. lgs. n. 40 del 6 marzo 2017 denominato Istituzione e disciplina del diritto civile universale come indicato dall'articolo 8 della legge delega;
- D. lgs. n. 111 del 3 luglio 2017 Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, a norma dell'articolo 9 della legge delega;
- D. lgs. n. 112 che regola la disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'art. 2 della legge delega;
- D. lgs. n. 117 del 3 luglio 2017, Codice del Terzo Settore, a norma dell'art 1 della legge delega, che rappresenta il riferimento normativo principale in tema di regolamentazione degli Enti del Terzo Settore.

I principali ambiti di applicazione, e quindi le principali novità della Riforma riguardano:

- La definizione di Enti del Terzo settore, contenuta nel Codice del Terzo settore (d. lgs. 117/2017), con una definizione precisa di un perimetro oggettivo (ossia la definizione di quello che viene inteso con Terzo settore e del suo ambito di applicazione)⁴⁸ e soggettivo (riguardante la classificazione degli enti che rientrano nel Terzo settore).
- La previsione di strumenti di finanza sostenibile in grado di fornire sostegno per il finanziamento degli ETS, rendendo così più accessibile l'acquisizione di risorse economiche e materiali (Polizzi & Vitale, 2017)⁴⁹. Diventa anche più chiaro lo strumento del 5 per mille, già presente in Italia, e vengono introdotti

⁴⁷ Bobbio, L., G. Pomatto e S. Ravazzi (2017), *Le politiche pubbliche. Problemi, soluzioni, incertezze, conflitti*, Milano, Mondadori.

⁴⁸ Per maggiori approfondimenti si rimanda al paragrafo 1.1.1

⁴⁹ Polizzi, E. & Vitale. T., (2017). *Riforma del Terzo settore: verso quale approdo*. In HAL, pp. 102-112.

molteplici strumenti di finanza sostenibile per il reperimento del capitale sociale degli ETS.

- L'ampliamento del servizio civile (d. lgs. n. 40/2017), il quale sembrava ormai star scomparendo dal panorama nazionale, per il quale è stato previsto non solo un aumento delle risorse economiche, ma anche un ripensamento dell'intero sistema, estendendo le tipologie di categorie di partecipanti (ibidem).
- Il distacco dalla sfera pubblica a favore di una maggiore propensione verso un sistema ibrido con la sfera del profit (Polizzi & Vitale, 2017), con il fine di ottenere una maggiore indipendenza dal mondo della pubblica amministrazione. Infatti, il CTS, con la previsione dello svolgimento di attività commerciali da parte degli ETS, ha ufficialmente ridotto la distanza tra gli enti non profit e gli enti lucrativi che prima della Riforma invece era rigida e netta (Fusaro, 2022)⁵⁰.
- L'attività svolta e il fine perseguito dalla stessa diventano il nucleo fondamentale per il riconoscimento degli ETS. Perde invece la sua rilevanza la forma giuridica con cui gli enti si costituiscono anche la modalità di svolgimento dell'attività prefissata (commerciale o non commerciale) (Boletto, 2018). Infatti, la Riforma prevede che gli ETS possano perseguire il proprio fine istituzionale attraverso azioni volontarie, gratuite, di mutualità o di produzione e di scambio di beni e servizi, senza alcuna distinzione sul piano giuridico di riconoscimento dell'ente stesso.

Si può affermare dunque che la Riforma ha costituito un punto di svolta fondamentale nell'ambito del dibattito del Terzo Settore. Tuttavia, nonostante la sua rilevanza e l'influenza positiva che ha avuto per l'acquisizione di una valenza giuridica da parte del Terzo settore, presenta invero anche molte criticità. Innanzitutto, la disciplina appare a tratti troppo estesa (Consorti, Gori & Rossi, 2021) in quanto in un unico testo vengono ricompresi molteplici spunti di novità che comprendono ambiti anche molto diversi tra di loro. A questo si ricollega anche la critica di aver ricompreso nel testo della Riforma la revisione del Codice civile al titolo II del libro primo, anziché procedere ad aggiornare il codice stesso. In questo modo non solo viene ampliato il già complesso testo della Riforma, ma si è andata a creare quella sovrapposizione normativa

⁵⁰ Fusaro, A. (2022). *Gli enti del Terzo settore*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, pp. 35-60

che proprio la Riforma si era proposta di eliminare. Inoltre, la Riforma ha dedicato un'intera sezione alla misurazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli ETS. Tuttavia, nonostante siano stati previsti degli indicatori per la misurazione dell'impatto sociale delle attività di interesse generale, il rischio è quello di rimanere su un livello poco operativo ed estremamente formale, e soprattutto utilizzando un metodo di misurazione superficiale (Polizzi & Vitale, 2017). Ancora, nonostante il distacco dalla sfera pubblica abbia permesso agli ETS di poter creare e accedere agli strumenti del *mercato sociale* (*ibidem*), è da ricordare che il Terzo settore svolge per lo Stato un ruolo fondamentale di *advocacy*⁵¹, che viene dunque in questo processo di distacco dalla sfera pubblica, messo da parte a favore di una maggiore operatività garantita dalla vicinanza con il mercato.

1.2.1. LA STRUTTURA E I CONTENUTI PRINCIPALI DEL CODICE DEL TERZO SETTORE

È fondamentale dedicare un paragrafo specifico al Codice del Terzo Settore, in quanto costituisce il nucleo centrale (Mazzullo, 2017)⁵² della Riforma del Terzo Settore. Il d. lgs. 117 è stato pubblicato il 3 luglio del 2017 ed è composto da 104 articoli, i quali a loro volta sono contenuti in dodici titoli diversi, suddivisi in base alla tematica trattata. Il Codice, nella sua struttura, predispone nei primi titoli i principi generali, l'inquadramento normativo e la disciplina generale degli ETS. Successivamente, nei titoli intermedi, la disciplina entra nel merito di alcune categorie di enti, predisponendo regole ad hoc per ciascuna di esse. Nei titoli finali, il CTS tratta degli aspetti più burocratici e amministrativi come l'iscrizione al RUNTS, il rapporto con gli enti pubblici, il regime fiscale, e i sistemi di controlli e coordinamento.

Entrando nel dettaglio, di seguito sono analizzati gli aspetti più rilevanti e le novità apportate dal Codice ai fini del quadro normativo degli Enti del Terzo settore:

⁵¹ Inteso in questo senso come un ruolo di sostegno all'individuazione e alla risposta dei bisogni sociali, tramite modalità innovative e maggiormente flessibili rispetto a quelle della pubblica amministrazione.

⁵² Mazzullo, A. (2017). *Il nuovo Codice del Terzo settore*, Giappichelli Editore, Torino, pp. 1., ss.

- Per quanto riguarda i primi titoli che contengono i principi generali a cui si ispira la disciplina degli ETS, già presenti nella legge delega, importante è il richiamo Costituzionale del Codice all’attuazione in particolare degli articoli 2, 3, 4, 9, 18 e 118 (comma 4). Il riferimento ai principi della Costituzione a cui si riferisce il Codice del Terzo settore (come, ad esempio, il riconoscimento del valore sociale sancito dall’articolo 2), permette allo stesso di ottenere una legittimazione dal punto di vista normativo (Sanchini, 2017)⁵³;
- rilevanti sono gli articoli del CTS legati alla rendicontazione degli ETS. Infatti, prima del d. lgs. 117/2017, la disciplina era particolarmente esigua, spesso assente in termini di obblighi di rendicontazione economico-finanziaria. Con la pubblicazione del CTS, non solo viene formalizzato l’obbligo di rendicontazione finanziaria, ma viene introdotto anche l’obbligo di redazione del bilancio sociale;
- viene delineata per la prima volta la figura del volontario che viene definito come la “persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del Terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà”;
- di fondamentale importanza è anche la revisione del titolo II del libro primo del Codice civile, come predisposto dalla legge delega, che riguardava in generale la costituzione e l’amministrazione delle associazioni, fondazioni e altri enti senza scopo di lucro. Tuttavia, il legislatore allora in carica, ha optato per una revisione *extra codicem* (Mazzullo, 2017), predisponendo un testo nuovo, il CTS appunto, a scapito però dell’unità della disciplina giuridica. Ad oggi, infatti, si assiste a quello che è stato definito un “multilivello normativo” (Bozzi, 2019)⁵⁴, dove accanto alle nuove disposizioni del CTS, continuano ad esistere

⁵³ Sanchini, F. (2017). Principi generali, definizione di “Enti del Terzo settore” e attività di interesse generale, in *Il nuovo codice del Terzo Settore*, Mazzullo, Giappichelli Editore, Torino, pp. 1., ss.

⁵⁴ Bozzi L. (2019), *Il codice attuativo della riforma del Terzo settore. Profili ricostruttivi e spunti problematici*, in *Osservatorio del diritto civile e commerciale*, Il Mulino, Roma, pp. 19-46

le norme del codice civile che si applicano solo ad alcuni enti disciplinati originariamente, e solo in via sussidiaria, e “per quanto compatibili” (articolo 3, d. lgs. 117/2017) anche agli altri ETS;

- il CTS introduce inoltre il Consiglio nazionale del Terzo settore, come predisposto dalla legge delega, che viene definito come un organismo collegiale, con un ruolo consultivo, che opera a livello nazionale. Il Consiglio nazionale del Terzo settore viene istituito ai fini del superamento della frammentazione del sistema previgente degli Osservatori nazionali per il volontariato e per l’associazionismo di promozione sociale (Mazzullo, 2017);
- vengono inoltre disciplinati i cosiddetti “titoli di solidarietà”, come tentativo di ovviare ai problemi di finanziamento e accesso al credito che contraddistinguono gli enti del Terzo settore;
- viene infine introdotto un sistema di controllo interno, disciplinato dall’articolo 4 del CTS, per garantire una trasparente gestione degli enti e una maggiore affidabilità per gli stakeholders.

L’importanza del Codice del Terzo Settore, dunque, rispetto agli altri decreti attuativi della Riforma, risiede nel fatto che rappresenta un *preciso disegno di policy* (Moro, 2019), in quanto va a racchiudere in un unico testo, acquisendo dunque una propria *autonomia sistematica (ibidem)*, le norme fondamentali della legge delega. Il Codice del Terzo settore rappresenta in questo senso un riordinamento normativo di quella che era la legge delega del 2016, la quale, come primo tentativo di disciplina del Terzo settore, risultava essere ancora troppo eterogenea e complessa (*ibidem*). Si viene invece a creare un testo unico che assicura “stabilità, coerenza giuridica e sistematicità alla disciplina in atto” (Flati, 2022)⁵⁵, per poter “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 e valorizzando il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, in attuazione dei principi costituzionali”⁵⁶.

⁵⁵ Flati, G. (2022). *Finanza sostenibile ed Enti del Terzo settore. Un’analisi empirica sull’autofinanziamento*, pp. 46

⁵⁶ Articolo 1, Titolo I, D. lgs. 117 del 3 luglio 2017

Essendo il Terzo Settore in continua evoluzione e crescita, come precedentemente detto nel paragrafo dedicato alla definizione del suo perimetro, anche la relativa disciplina, e in particolare il Codice del Terzo Settore, subisce aggiornamenti, implementazioni e modifiche continue negli anni. La modifica più recente risale alla Legge numero 104 del 4 luglio 2024, nominata *Disposizioni in materia di politiche sociali e di enti del Terzo settore*. L'obiettivo è infatti quello di costruire una disciplina solida, omogenea e colmare il più possibile le lacune esistenti. Ad esempio, negli anni, i decreti più importanti, emanati in attuazione del Codice del Terzo Settore sono stati⁵⁷:

- Decreto Ministeriale del 4 luglio 2019. *Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli Enti del Terzo Settore.*
- Decreto Ministeriale del 23 luglio 2019. *Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli Enti del Terzo Settore.*
- Decreto Ministeriale n. 106 del 15 settembre 2020. *Procedure di iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, modalità di deposito degli atti, regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro.*
- Decreto Ministeriale n. 72 del 31 marzo 2021. *Adozione delle Linee guida sul rapporto tra pubbliche amministrazioni ed Enti del Terzo Settore negli articoli 55-57 del Decreto legislativo n. 117 del 2017.*
- Decreto Interministeriale n. 107 del 19 maggio 2021. *Regolamento ai sensi dell'articolo 6 del Decreto legislativo n. 117 del 2017 (Codice del Terzo Settore), concernente l'individuazione di criteri e limiti delle attività diverse.*
- Decreto Ministeriale n. 89 del 23 febbraio 2022. *Regolamento concernente le modalità di attuazione del social bonus.*

⁵⁷ Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, <https://www.lavoro.gov.it/>

1.2.2. IL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE

Il sito ufficiale del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, alla sezione dedicata al Registro unico nazionale del Terzo settore indica che: “il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) è il *registro telematico* istituito presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali in attuazione degli artt. 45 e segg. del Codice del Terzo Settore (Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n. 117), *per assicurare la piena trasparenza degli enti del Terzo settore (ETS) attraverso la pubblicità degli elementi informativi che vi sono iscritti.*”⁵⁸

L’ideazione del RUNTS parte dalla stessa spinta che ha portato alla costituzione della Riforma, cioè quella di superare la frammentazione della disciplina, e quindi di riunire in un unico registro nazionale, tutti gli enti appartenenti al Terzo settore che venivano fino ad allora iscritti in registri regionali e provinciali diversi (Propersi,)⁵⁹. Il Registro è quindi oggi uno strumento che formalmente opera a livello nazionale e che allo stesso tempo però, ha mantenuto la sua autonomia regionale e provinciale. Nel dettaglio, le Regioni e le Province del territorio nazionale collaborano per la gestione operativa su base territoriale (Mazzullo, 2017), individuando le strutture adatte a livello locale.

Il RUNTS comprende tante sezioni quante sono le tipologie di Enti del Terzo settore individuate dall’articolo 4 del CTS (ODV, APS, enti filantropici, imprese sociali, reti associative, società di mutuo soccorso) e una categoria generica, definita “altri enti del Terzo settore” che ricomprende tutti gli altri enti che non rientrano in una delle sei categorie menzionate nell’articolo 4. La norma che disciplina il RUNTS, e in particolare l’iter di iscrizione al Registro e le regole di tenuta dello stesso è il Decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali numero 106 del 2020. Il RUNTS è diventato operativo soltanto a partire da novembre del 2021 e ha generato un processo di trasformazione e di adattamento degli enti del Terzo settore che hanno dovuto modificare il loro statuto o addirittura la loro forma giuridica per potersi iscrivere al Registro e quindi ottenere un riconoscimento giuridico all’interno dell’ordinamento, in ragione dell’efficacia costitutiva conferita al RUNTS. Il RUNTS, dunque, così come il

⁵⁸ <https://servizi.lavoro.gov.it/runts/it-it/>

⁵⁹ Propersi, A. & Rossi, G. (2022). Gli enti del Terzo settore, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, pp. 1, ss.

Registro delle imprese, svolge principalmente una funzione pubblicitaria. Pertanto, non sono ben chiare le motivazioni dietro la scelta di costituire un nuovo Registro, separato dal Registro delle imprese, anziché inserire nuove sezioni all'interno di quest'ultimo per poter ricomprendere gli Enti del Terzo settore. Oltre a permettere una maggiore comunicazione tra i due registri, questa seconda opzione avrebbe ridotto gli oneri di iscrizione a carico degli enti. Basti pensare infatti alle imprese sociali o agli altri enti che esercitano la propria attività principalmente sotto forma di impresa commerciale, i quali hanno l'obbligo di iscrizione in entrambi i Registri (*ibidem*).

Oltre a costituire uno strumento di qualifica per usufruire delle agevolazioni consentite al Terzo settore, il RUNTS svolge un'importante funzione di garanzia della trasparenza degli ETS. Infatti, essendo un registro interamente telematico, il RUNTS può essere consultato da qualsiasi tipologia di stakeholder, fornendo quindi un maggiore senso di affidabilità verso questi enti. Infatti, nel RUNTS, per ogni ente iscritto si trovano indicate le attività svolte, i rappresentanti legali dell'ente, i bilanci (sia sociali che economico-finanziari), eventuali modifiche dello statuto, e così via. Il Registro dunque consente, come citato nel Decreto numero 106/2020 a richiamo dell'articolo 53, comma 1 del D. lgs. 117/2017, "l'omogenea e piena conoscibilità su tutto il territorio nazionale degli elementi informativi del Registro stesso"⁶⁰.

1.2.3. L'EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA

Nei precedenti paragrafi sono state menzionate più volte le più importanti proposte normative che si sono susseguite nell'ultimo decennio, come la legge delega del 2016 e la Riforma del 2017. Tuttavia, in questa sede, è opportuno ripercorrere a grandi linee il percorso del Terzo settore dal punto di vista giuridico, partendo dalla sua nascita come ambito, e andando a capire come la disciplina è intervenuta nei vari anni fino al suo pieno riconoscimento.

⁶⁰ Decreto ministeriale n. 106 del 15 settembre 2020. Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.

In particolare, l'inizio della disciplina del Terzo settore si può ricondurre all'albore dell'Unità d'Italia. In quel periodo in Italia erano presenti molteplici istituzioni di carità, che vennero rinominate "opere pie" dalla legge n. 753 del 3 agosto 1862, *Sull'amministrazione delle opere pie*, racchiudendo nel termine coniato "gli istituti di carità e di beneficenza, e qualsiasi ente morale avente in tutto o in parte per fine il soccorrere alle classi meno agiate, tanto in istato di sanità che di malattia, di prestare loro assistenza, educarle, istruirle o avviarle a qualche professione, arte o mestiere"⁶¹. La legge aveva l'obiettivo di dar vita ad una nuova disciplina che riconoscesse il ruolo di queste istituzioni nell'ambito dell'assistenza, della tutela dei diritti sociali e delle principali tematiche istituzionali (Consorti, Gori & Rossi, 2021).

Poco dopo, nel 1890, venne promulgata la Legge Crispi che mutò radicalmente la disciplina di riferimento. Infatti, le cosiddette opere pie vennero rinominate "Istituzioni pubbliche di beneficenza". Questo cambiamento nella terminologia adottata portò dei risvolti pratici significativi in quanto queste ultime ottennero la qualifica di ente pubblico, con conseguente *divieto della natura privata o ecclesiastica* (ibidem). È da questo momento quindi, che il Terzo settore inizia ad avere un ruolo fondamentale in termini di advocacy per il settore pubblico.

Dal 1890 si assiste ad un salto temporale di circa ottant'anni in cui il Terzo settore si è sviluppato particolarmente dal punto di vista economico e sociale, per arrivare alla fine degli anni Settanta. In questo periodo infatti, il Terzo settore, dal punto di vista giuridico inizia ad essere visto come un ambito a sé stante, distinto dal settore pubblico, ed emerge così la necessità di una disciplina unica e omogenea, che sanasse le lacune dovute alla frammentazione della normativa in atto in quegli anni. In particolare, di fondamentale importanza in ambito internazionale è la Commissione Filer del 1976, che ha dato il via ad uno studio approfondito sul mondo del non-profit. Infatti, è proprio da questo momento che, dapprima negli Stati Uniti, e successivamente anche in Europa, vari studiosi nel campo dell'economia, della politica, della sociologia e del diritto cominciano sempre di più ad interessarsi e a costruire un'intera disciplina intorno all'ambito del non-profit e poi anche del Terzo settore (Borzaga, 2001).

⁶¹ Articolo 1, Legge n. 753 del 3 agosto 1862, *Sull'amministrazione delle opere pie*

Un momento di svolta effettivo dal punto di vista giuridico si ha però soltanto nel 2014, anno in cui vengono pubblicate le Linee guida per una Riforma del Terzo settore. Questo documento rappresenta quindi il precursore sia della legge delega del 2016 sia della Riforma del Terzo settore del 2017. Infatti, all'interno, vengono elencati i principali obiettivi che le linee guida di propongono di raggiungere, quali “quello di costruire un nuovo Welfare partecipativo, fondato su una governance sociale allargata alla partecipazione dei singoli, dei corpi intermedi e del terzo settore al processo decisionale e attuativo delle politiche sociali, al fine di ammodernare le modalità di organizzazione ed erogazione dei servizi del welfare, rimuovere le sperequazioni e ricomporre il rapporto tra Stato e cittadini, tra pubblico e privato, secondo principi di equità, efficienza e solidarietà sociale”, quello di “valorizzare lo straordinario potenziale di crescita e occupazione insito nell'economia sociale e nelle attività svolte dal terzo settore, che, a ben vedere, è l'unico comparto che negli anni della crisi ha continuato a crescere, pur mantenendosi ancora largamente al di sotto, dal punto di vista dimensionale, rispetto alle altre esperienze internazionali”, e infine quello di “premiare in modo sistematico con adeguati incentivi e strumenti di sostegno tutti i comportamenti donativi o comunque prosociali dei cittadini e delle imprese, finalizzati a generare coesione e responsabilità sociale”⁶². Le Linee guida pongono dunque le fondamenta indirizzando la disciplina verso degli obiettivi mirati, che verranno poi riprese dalle proposte legislative successive.

In particolare, la legge delega del 2016, denominata *Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*, parte esattamente dagli obiettivi elencati nelle Linee guida, e fornisce più nel dettaglio gli strumenti attraverso i quali poterli raggiungere. Nel dettaglio, la legge delega si propone di:

- fornire una definizione univoca e precisa di Terzo settore e di Enti del Terzo settore;
- revisionare e riscrivere la normativa del codice civile al Libro I, titolo II in tema di associazioni e fondazioni;

⁶² Aa. vv. (2014). Linee guida per una Riforma del Terzo settore. www.governo.it

- ridefinire l'attività di volontariato e specialmente la figura del volontario con l'individuazione di caratteristiche fondamentali per il suo riconoscimento in quanto tale;
- l'individuazione di una disciplina ad hoc per l'impresa sociale in quanto ente del Terzo settore;
- la costituzione di una disciplina per il Servizio civile nazionale
- l'assegnazione delle funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo al Ministero del lavoro e delle politiche sociali;
- la previsione di una disciplina tributaria di favore per gli enti del Terzo settore

Tuttavia, la legge delega non costituisce un vero e proprio progetto di riforma, quanto più, come indica il nome stesso, è una delega al Governo ad attuare i principi individuati sopra, entro dodici mesi, in appositi decreti legislativi. Costituisce quindi un framework giuridico di partenza fondamentale per la stesura della successiva Riforma.

1.2.4. IL QUADRO NORMATIVO ATTUALE E LE PREVISIONI NORMATIVE

Dalla legge delega del 2016 si giunge finalmente a quella che è la normativa attuale, la Riforma del Terzo settore. Questa, come precedentemente analizzato nel paragrafo 1.2, è frutto dell'insieme di quattro decreti legislativi pubblicati nel 2017, i quali recepiscono i principi individuati nella legge delega del 2016. In particolare, la Riforma riesce per la maggior parte ad accogliere e rispettare le indicazioni contenute nella delega, ad eccezione di qualche aspetto, come per esempio la revisione del codice civile in materia di associazioni e fondazioni⁶³. Pertanto, seppur ampia, adempie all'intento iniziale di costituire una disciplina unica, superando la frammentazione delle leggi speciali che fino ad allora si erano susseguite.

Sicuramente, la Riforma non è ancora completa, e come è accaduto negli ultimi anni, necessiterà l'intervento del legislatore per modifiche e perfezionamenti. Essa, infatti, essendo una disciplina estesa, presenta ancora alcune incongruenze e lacune

⁶³ Per ulteriori approfondimenti si rimanda al paragrafo 1.2

normative che si traduce in una “necessità di un adeguamento periodico delle definizioni accolte” (Gori, 2022).

CONCLUSIONI

In questo primo capitolo, dunque, è stato ripercorso il complesso ambito del Terzo settore, che solo negli ultimi anni ha subito una trasformazione radicale verso un sistema più omogeneo e uniformato, riunendo le finora discipline multiple e frammentate in un unico testo di Riforma pubblicato nel 2017. In particolare, è emerso come il Terzo settore sia allo stesso tempo un pilastro fondamentale del welfare italiano, ma anche un fenomeno ancora emergente che non sempre presenta ancora confini chiari e ben precisi. Tuttavia, appare più chiaro l’ambito soggettivo del Terzo settore, cioè l’individuazione degli Enti che rientrano nel suddetto ambito. Nel Codice del Terzo settore, infatti, è contenuto l’elenco degli enti, con i rispettivi requisiti che devono possedere questi ultimi per essere considerati del Terzo settore. Rilevanti sono poi anche gli obblighi a cui sono sottoposti gli ETS, con particolare riferimento all’efficacia dichiarativa dell’iscrizione al RUNTS, dell’obbligo di redazione di un bilancio finanziario ma anche di un bilancio sociale, a cui si ricollegano implicazioni importanti in tema di trasparenza e pubblicità.

È stata introdotta successivamente una panoramica dettagliata della normativa vigente del Terzo settore, introducendo la Riforma del Terzo settore. In particolare, nell’insieme di quattro decreti legislativi, presenta dei punti di forza come la creazione di una disciplina unitaria per il Terzo settore, ma allo stesso tempo molteplici criticità, tra le quali ritroviamo la sua ampiezza in termini di tematiche trattate. Di particolare importanza è il Codice del Terzo settore, il decreto più importante della Riforma, che contiene le norme principali per la gestione degli ETS, e una definizione condivisa di Terzo settore. Nel capitolo è stato poi analizzato il RUNTS, come strumento costitutivo degli ETS. In particolare, ne è stata indicata la configurazione e le scelte dietro la sua costituzione, così come la motivazione della sua separazione dal Registro delle imprese. Infine, è stata ripercorsa l’evoluzione normativa del Terzo settore, partendo dall’Unione d’Italia fino ad arrivare alla prima tappa della Riforma nel 2014, con la pubblicazione

delle Linee guida. Di seguito, sono stati indicati i principi cardine della Legge delega del 2016, che sulla stregua degli obiettivi individuati nelle Linee guida, definiscono il piano d'azione per la Riforma.

Nel secondo capitolo, si entrerà nel merito della disciplina fiscale degli ETS, che sarà il punto di partenza per lo sviluppo di un'analisi empirica che verrà condotta nel terzo capitolo.

CAPITOLO 2. GLI ASPETTI FISCALI DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

PREMESSA

Nel capitolo introduttivo è stato inquadrato l'ambito del Terzo settore andando ad analizzare il suo significato giuridico e riassumendo la normativa attuale che lo disciplina, ossia la Riforma del Terzo settore. Questo secondo capitolo invece, si propone di entrare maggiormente nel dettaglio della Riforma, andando ad analizzare un aspetto molto importante e soprattutto recente. Si tratta delle previsioni fiscali contenute nella Riforma del 2017, tramite le quali il legislatore non solo si è pronunciato sulla distinzione tra enti commerciali e non commerciali come criterio di applicazione del regime fiscale, ma ha anche raccolto in un unico testo e revisionato le agevolazioni in termini di imposizione fiscale per gli Enti del Terzo settore previste dalle normative previgenti, e ne ha definite di nuove.

Prima della Riforma, la disciplina fiscale degli ETS consisteva in una serie di normative speciali che rimanevano circoscritte a delle specifiche categorie di ETS e non esisteva invece un regime agevolativo per gli ETS in generale. Esistevano ad esempio delle norme che prevedevano agevolazioni rilevanti per le Onlus. Soltanto con la legge delega viene esplicitata l'esigenza di creare una disciplina generale che regolasse anche l'aspetto fiscale di questa terza dimensione.

In particolare, il presente capitolo si propone di declinare la distinzione attuata dalla Riforma tra ETS commerciale e non commerciale, andando a definire il perimetro delle due fattispecie e come incidono sulla qualifica di Ente del Terzo settore. Inoltre, verranno illustrate le differenze in termini di attuazione fiscale per quanto riguarda le due casistiche.

Successivamente, il capitolo entrerà nel dettaglio della disciplina fiscale per gli Enti del Terzo settore, definendo i soggetti a cui si applica, le sue caratteristiche principali, e elencandone le forme di agevolazione più importanti.

Una volta compreso il funzionamento della disciplina fiscale nel suo insieme, il capitolo analizzerà alcune delle previsioni specifiche di rilievo come il regime forfettario, il bonus del 5 per mille, le deduzioni e le detrazioni fiscali che vengono previste in tema

di erogazioni liberali, la normativa che riguarda l'IVA e come si declina per gli ETS, e le varie forme di esenzione per quanto riguarda i tributi locali e le imposte indirette.

Infine, il capitolo andrà ad analizzare come le agevolazioni fiscali esistenti hanno influenzato la sostenibilità economica degli ETS, quali sono stati i vantaggi e se e quali sono stati invece i punti critici della disciplina. Questo ultimo paragrafo sarà poi lo spunto iniziale per il terzo capitolo, il quale consisterà in una analisi empirica su come la riforma fiscale si declina all'interno di varie fattispecie di ETS.

2.1. LA CLASSIFICAZIONE DELLE ATTIVITÀ: DISTINZIONE TRA ATTIVITÀ COMMERCIALI E ATTIVITÀ NON COMMERCIALI

Come tutte le novità introdotte dalla Riforma del 2017, anche il riordino del Terzo settore in ambito fiscale trova le sue radici nelle direttive predisposte dalla legge delega n. 106 del 2016. Tra le tante previsioni indicate nella legge per *l'armonizzazione* in materia fiscale, che verranno esposte più dettagliatamente nei paragrafi 2.2.1 “Le principali forme di agevolazione fiscale previste dalla Riforma” e successivi, è rilevante per capire come nasce e si sviluppa la disciplina fiscale per il Terzo settore, il comma 1, lettera a) dell'articolo 9 d. lgs. 106/2016. Quest'ultimo infatti, indica la necessità di una “revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente e introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, del divieto di ripartizione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e dell'impatto sociale delle attività svolte dall'ente”⁶⁴. Questo rappresenta il punto cardine, da cui parte anche la successiva Riforma, per la costruzione di una disciplina fiscale unitaria, ossia la distinzione e la definizione di enti commerciali ed enti non commerciali per gli ETS (che, come vedremo, è leggermente diversa dalla nozione di enti commerciali e non commerciali intesa dal TUIR). È infatti proprio a partire da questa distinzione che si declinano le modalità di tassazione del Terzo settore e le

⁶⁴ Articolo 9, comma 1, lettera a), Legge delega n. 106 del 6 giugno 2016

previsioni di agevolazioni fiscali, che riguardano principalmente, come verrà evidenziato in seguito, gli enti non commerciali.

Tuttavia, i decreti attuativi si sono discostati notevolmente da quelle che erano state le direttive della Legge delega. Quest'ultima, infatti, sembrava porre l'attenzione sulle finalità di interesse generale perseguite come criterio distintivo degli enti non commerciali (Colombo & Setti, 2023). La possibilità di godere di un regime tributario agevolato sarebbe quindi dovuta dipendere non dalla modalità di svolgimento dell'attività (commerciale o non commerciale), quanto invece dal perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Tuttavia, questo capovolgimento di prospettiva, non solo avrebbe stravolto l'impostazione del diritto tributario italiano, il quale all'art. 73 del TUIR prevede come qualifica soggettiva in ambito fiscale l'esercizio di un'attività commerciale, generando quindi sovrapposizioni con il sistema tradizionale; ma soprattutto avrebbe caricato il sistema fiscale del Terzo settore di estrema complessità. Non sempre, infatti, è semplice determinare in modo chiaro e oggettivo quali sono le attività che perseguono tali finalità. Nonostante esistano dei criteri generali di individuazione, sarebbe stato necessario creare dei parametri non solo qualitativi ma anche quantitativi, uniformi e condivisi, per evitare di lasciare spazio a interpretazioni soggettive, che portassero a possibili disparità di trattamento a seconda del giudizio dato. Non solo, porre l'attenzione sulle attività svolte in relazione alle finalità perseguite e non al loro criterio di svolgimento avrebbe comportato anche maggiori oneri dichiarativi in capo agli ETS. Questi ultimi infatti, avrebbero dovuto, all'interno del loro statuto, specificare il più dettagliatamente possibile quali finalità solidaristiche perseguono e in che modo riescono a raggiungerle.

La Riforma, al contrario, si pone in una posizione completamente opposta rispetto alla proposta di “decommercializzazione oggettiva delle attività di interesse generale⁶⁵” (Colombo & Setti, 2023) della legge delega, e rimane invece in linea con il sistema tributario nazionale, quindi riprendendo la distinzione operata dall'art. 73 del TUIR. Il legislatore della Riforma, infatti, considera ininfluenza ai fini fiscali l'assenza dello scopo

⁶⁵ Per decommercializzazione oggettiva delle attività di interesse generale si intende considerare rilevanti fiscalmente tutte le attività di interesse generale che perseguono finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale a prescindere dalle loro modalità di svolgimento (commerciale/non commerciale)

di lucro e il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, e pone invece l'attenzione, sulla stregua del TUIR, alla natura delle attività svolte, che siano commerciali o non commerciali (Chiampi, 2020)⁶⁶. Questa scelta legislativa si lega anche alle regole di tenuta contabile, in quanto secondo l'art. 144, comma 2 del TUIR, le attività commerciali devono essere tracciate in una contabilità separata rispetto a quelle istituzionali. Questo comporta una maggiore chiarezza anche a livello fiscale in quanto permette dunque di identificare precisamente le attività commerciali che sono a loro volta quelle fiscalmente rilevanti (Colombo & Setti, 2023).

Affinché dunque si possa parlare di regime fiscale degli Enti del Terzo settore, questi ultimi devono necessariamente classificarsi come enti commerciali o enti non commerciali in base alla natura delle attività svolte. Inoltre, questa distinzione così come definita dal CTS, con i conseguenti trattamenti fiscali differenti, opera soltanto per tutti quegli enti, che in quanto enti del Terzo settore, sono iscritti al RUNTS. Per tutti gli altri enti commerciali e non commerciali che non sono iscritti al RUNTS, vengono applicate le normative dettate dal TUIR (Chiampi, 2020).

Per quanto riguarda la definizione del CTS di enti commerciali ed enti non commerciali e i criteri quantitativi utilizzati per la loro distinzione, si rimanda ai due paragrafi successivi “2.1.1 Attività commerciali” e “2.1.2 Attività non commerciali”. In questa sede è invece opportuno specificare che anche questo criterio di qualifica stabilito dalla Riforma comporta sicuramente degli oneri a carico degli ETS. Infatti, può capitare che la qualifica di ente commerciale o non commerciale possa variare anche su base annua. Un ETS, ad esempio, anche qualora non dovesse modificare l'attività svolta, potrebbe avere una variazione dei rapporti tra ricavi e costi tale per cui la sua natura si viene a modificare (da commerciale a non commerciale e viceversa). È importante, dunque, monitorare costantemente la propria attività e i rapporti tra ricavi e costi, ma anche programmare la stessa attività e i volumi che si vogliono raggiungere a inizio di ogni anno, al fine di prevedere quale sarà l'imposizione fiscale a seconda della qualifica ottenuta. Infatti, come stabilisce l'art 79 del CTS, al comma 5-ter, “il mutamento della qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale” –

⁶⁶ Chiampi, A. (2020). *Regime fiscale degli enti del terzo settore*, in *European journal of volunteering and community-based projects*, n.1, Torino, pp. 80-89

o viceversa – “opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale”⁶⁷.

2.1.1. LE ATTIVITÀ COMMERCIALI

Una volta chiarito che la disciplina fiscale contenuta nella Riforma del Terzo settore parte dalla distinzione tra enti commerciali ed enti non commerciali, è opportuno illustrare cosa si intende quando si parla delle due fattispecie sopra menzionate.

Per quanto riguarda gli enti commerciali, è rilevante mettere a confronto l'impostazione fornita dal TUIR e quella definita dal CTS. Infatti, nonostante il legislatore della Riforma si sia voluto mantenere in linea con il sistema tributario ordinario, esistono delle differenze nella concezione di enti commerciali nell'ambito del Terzo settore.

Con riguardo al TUIR, l'art. 73 contiene l'elenco di quelli che sono considerati gli enti commerciali, e dunque sottoposti all'imposta sul reddito delle società, ossia tutti quegli enti che svolgono la propria attività sotto forma di impresa commerciale. A sua volta, il TUIR specifica all'interno dell'art. 55, cosa si intende per impresa commerciale, cioè “l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c.⁶⁸, e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa”⁶⁹. Per stabilire se un ente è commerciale, dunque, secondo il comma 4 dell'art. 73 del TUIR, è necessario andare a vedere quale è l'oggetto esclusivo o principale dell'ente, per il quale si intende “l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto”⁷⁰. Da questa disposizione si evince pertanto che il legislatore tributario ha previsto per la qualifica di ente commerciale un requisito puramente qualitativo, in cui rileva esclusivamente l'attività che viene svolta dall'ente ai

⁶⁷ Articolo 79, comma 5-ter, D. lgs. 117 del 3 luglio 2017

⁶⁸ A titolo illustrativo, sono considerate attività di impresa secondo l'art. 2195: l'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi, l'attività intermediaria nella circolazione dei beni, l'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria, l'attività bancaria o assicurativa, altre attività ausiliarie delle precedenti.

⁶⁹ Articolo 55, comma 1, Testo Unico delle imposte sui redditi

⁷⁰ Articolo 73, comma 4, Testo Unico delle imposte sui redditi

fini del perseguimento dell'oggetto per il quale si è costituito, escludendo qualsiasi elemento quantitativo, come ad esempio il volume delle operazioni effettuate nell'esercizio dell'attività svolta. (Gaffuri, 2024)⁷¹.

Il Codice del Terzo settore riprende in parte le disposizioni del TUIR, all'art. 79 d. lgs. 117/2017, "in quanto compatibili". Anche per il CTS gli enti commerciali sono quegli enti che svolgono la propria attività in forma imprenditoriale, e anche per il CTS la natura commerciale dell'attività svolta deve essere dichiarata all'interno dell'atto costitutivo o dello statuto. Sussiste quindi il criterio qualitativo disposto dal TUIR. Tuttavia, il CTS individua anche dei criteri quantitativi per la qualifica dell'attività svolta. Infatti, a prescindere da ciò che viene dichiarato nello statuto, qualora i proventi derivanti dalle attività commerciali superino le entrate derivanti dalle attività non commerciali, l'ente assume la qualifica di ente commerciale. Più nel dettaglio, l'art. 79, comma 5, stabilisce che "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"⁷².

Inoltre, sono considerate attività commerciali anche le *attività diverse* disciplinate dall'art. 6 del CTS, che sono secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale previste dall'art. 5 e sono esercitabili solo se espressamente previste dallo statuto.

⁷¹ Gaffuri, A. M. (2024). *La distinzione tra attività commerciali e non commerciali degli enti no profit, ai fini delle imposte sui redditi e IVA, alla luce della nuova normativa del Codice del Terzo Settore*, in Rivista trimestrale di Diritto Tributario, Giappichelli, Torino, 29 agosto 2024, pp. 1-26

⁷² Articolo 79, comma 5, D. lgs. n 117 del 3 luglio 2017

È importante in questa sede fare una precisazione. È infatti opportuno notare come il Codice del Terzo settore non esclude che gli Enti del Terzo settore possano svolgere le proprie attività con modalità commerciale. Infatti, non sussiste un'incongruenza tra le finalità sociali degli ETS connesse all'assenza di scopo di lucro e lo svolgimento di attività commerciali per il perseguimento delle stesse. Come già pienamente spiegato nel Capitolo 1, non è vietato il conseguimento di un profitto tramite lo svolgimento delle proprie attività (lucro oggettivo), ma sussiste il divieto di distribuzione di questo profitto, e l'obbligo di reinvestire qualsiasi provento ai fini dell'attività statutaria (lucro soggettivo). La compatibilità tra attività di impresa e assenza di scopo di lucro "è un aspetto *innovativo* soprattutto in riferimento ai riflessi fiscali, in quanto dal carattere secondario, prevalente o esclusivo delle attività imprenditoriali, dipenderà, la qualifica di ETS commerciale o non commerciale, con le inevitabili conseguenze sul piano del sistema di determinazione del reddito, di agevolazioni, e di rendicontazione contabile. Ne deriva un sistema complessivo in cui l'esercizio d'impresa è consentito, promosso, ma allo stesso tempo ancora fortemente condizionato" (Di Virgilio & Gagliardi, 2018)⁷³. Si ritiene che questo sia un aspetto innovativo in quanto nella precedente normativa esistevano dei limiti molto stringenti allo svolgimento di attività commerciale per gli ETS, che poteva essere svolta solo in via secondaria e marginale, con la conseguenza della perdita di qualifica come ETS nel caso di superamento dei limiti imposti. Ad oggi invece, il d. lgs. 117/2017, prevede che l'attività di impresa per un ETS possa essere svolta anche in via principale (un esempio chiaro di questa previsione sono le imprese sociali) e che, qualora l'ente perdesse la qualifica di ente non commerciale, manterrebbe comunque la qualifica di Ente del Terzo settore (qualora sia ovviamente iscritto al RUNTS). Le uniche conseguenze quindi si rinverrebbero sul piano fiscale, non anche su quello costitutivo (ibidem).

⁷³ Di Virgilio, R., Gagliardi, S. (2018). *Il Regime Fiscale degli Enti del Terzo Settore*. Commissione di studio "Terzo settore" ODCEC Pescara, Pescara, pp. 1, ss.

2.1.2. LE ATTIVITÀ NON COMMERCIALI

Passiamo ora a delineare quelle che sono considerate attività non commerciali secondo il CTS. Anche qui, rispetto al TUIR, la fattispecie viene presentata in maniera leggermente diversa. Infatti, nel TUIR, all'art. 73, l'attenzione viene posta sulla definizione degli enti commerciali, e l'ente non commerciale viene identificato soltanto in via residuale, ossia come l'insieme degli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello stato, che *non* hanno per oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di attività commerciali. Al contrario, nel CTS, l'ente non commerciale diventa il cuore della disciplina, in quanto destinatario di un sistema di tassazione agevolato. L'art. 79 infatti, è dedicato principalmente alla definizione delle attività considerate non commerciali per gli ETS, e ai criteri quantitativi da considerare per la qualifica di un ETS come ente non commerciale.

Nel dettaglio, l'art. 79, comma 2, stabilisce che sono considerate non commerciali, le attività di interesse generale indicate nell'art. 5 del CTS, le quali però, “sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi”⁷⁴.

Di rilievo è questo secondo aspetto. Il CTS, infatti, introduce il cosiddetto criterio dei costi effettivi, che va ad abrogare, per quanto riguarda gli ETS, quello che era il criterio dei costi imputati sancito dall'art. 143 del TUIR⁷⁵. Il concetto di costi effettivi è sicuramente più ampio, in quanto comprende, oltre ai costi diretti, “tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari” (art. 73, comma 2, d. lgs. 117/2017). Questo nuovo criterio quantitativo, che mette a confronto i costi effettivi con i corrispettivi ottenuti, pone delle problematiche interpretative nel momento in cui l'ETS svolge più di un'attività non commerciale. Infatti, il quesito che si pone in questo caso è se l'ente non commerciale che svolge più attività sia tenuto a operare una ripartizione dei costi comuni, per poi valutare singolarmente il rispetto del limite quantitativo riferito ad ogni singola attività; o se sia possibile operare un confronto tra corrispettivi e costi effettivi generale,

⁷⁴ Articolo 79, comma 2, D. lgs. n 117 del 3 luglio 2017

⁷⁵ Nell'art. 143 del TUIR infatti, per la definizione di enti non commerciali, si fa riferimento ai costi di diretta imputazione: “Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i *costi di diretta imputazione*”.

ricomprendendo in un'unica voce complessiva i costi e i ricavi derivanti dalle attività svolte (Colombo & Setti, 2023). È rilevante capire quale criterio utilizzare in quanto si pongono dei temi importanti anche in termini di oneri amministrativi e operativi. Infatti, nel caso in cui si applicasse il primo criterio, si instaurerebbe un sistema poco efficiente e complesso, dovuto all'esigenza di ripartire nel dettaglio tutti i costi sostenuti. In merito il legislatore dovrà quindi fornire ulteriori chiarimenti circa il metodo da adottare. Inoltre, l'articolo 79, al comma 2-bis, impone un ulteriore criterio quantitativo, prevedendo che affinché un ente si qualifichi come non commerciale, i ricavi non devono superare il 6% dei costi relativi, per ogni periodo di imposta, e in generale per non oltre tre periodi di imposta consecutivi.

Non mancano, sempre all'interno dell'articolo 79, ai commi 4, 5-bis e 6, delle previsioni con riguardo alla non commercialità oggettiva di specifiche attività o forme di entrate. Nello specifico, il comma 4 dell'art. 79 del d. lgs. 117/2017 prevede che non costituiscono parte del reddito imponibile per gli ETS di natura non commerciale, i fondi ottenuti grazie a raccolte pubbliche occasionali, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione; le erogazioni effettuate da parte delle amministrazioni pubbliche. Il comma 5-bis invece, prevede che sono entrate non commerciali “i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente, i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 e 85 e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti”⁷⁶. Infine, il comma 6 considera non commerciale l'attività che viene svolta dagli ETS nei confronti dei propri associati ma anche dei familiari conviventi.

Il Codice, oltre a dare fornire una disposizione generale contenuta nell'articolo 79 sulle attività non commerciali, prevede anche delle disposizioni specifiche per quanto riguarda le attività ritenute non commerciali delle organizzazioni di volontariato (ODV) e delle associazioni di promozione sociale (APS). In proposito, gli articoli 84 e 85 del Codice prevedono le attività, principalmente di raccolta fondi per lo svolgimento delle proprie funzioni, che sono considerate non commerciali, come ad esempio la cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari, e la somministrazione di alimenti e bevande in vista di eventi occasionali come raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili, per le ODV, e le attività svolte ai fini istituzionali dietro corrispettivo nei confronti degli iscritti,

⁷⁶ Articolo 79, comma 5-bis, D. lgs. n 117 del 3 luglio 2017

dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, di altre associazioni di promozione sociale che svolgono la medesima attività, e le cessioni di proprie pubblicazioni effettuate prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi, ma anche a terzi, sempre ai fini del raggiungimento degli obiettivi istituzionali.

2.1.3. LE DIVERSE APPLICAZIONI FISCALI PER LE TIPOLOGIE DI ATTIVITÀ

Come si è potuto evincere dai paragrafi precedenti, solo gli ETS non commerciali possono godere di agevolazioni fiscali. Agli enti non commerciali, infatti, è dedicata tutta la disciplina contenuta all'interno della Riforma del Terzo settore che riguarda misure di tassazione ridotte, l'esclusione di alcune tipologie di reddito dalla base imponibile, l'applicazione di un regime forfettario e così via. La ragione risiede sempre nel fatto che il legislatore della Riforma non si è voluto discostare troppo dall'ordinamento tributario vigente, decidendo quindi di non optare per una decommercializzazione assoluta delle attività svolte dagli ETS (senza quindi considerare la loro modalità di svolgimento) e di garantire un regime di favore soltanto a quelle attività che vengono effettivamente svolte senza alcuno scopo di lucro. Questo, non certamente per penalizzare quegli ETS che perseguono finalità di interesse generale tramite lo svolgimento di attività di impresa, quanto per evitare incongruenze con il trattamento fiscale degli enti commerciali già previsto dal TUIR (Colombo & Setti, 2023).

Un diverso trattamento fiscale per gli ETS commerciali e non commerciali porta con sé la conseguenza che a seconda della qualifica di ente commerciale o ente non commerciale, il calcolo per la determinazione della base imponibile sarà differente a seconda della fattispecie. Infatti, se un ETS si qualifica come ente commerciale, tutti i redditi conseguiti verranno classificati come redditi di impresa, e quindi sottoposti all'imposta sui redditi delle società. Al contrario, qualora un ETS si qualifichi come ente non commerciale, mantiene la distinzione dei redditi imponibili per categorie (Lomonaco, 2023)⁷⁷. In questo caso, pertanto, l'ente redigerà la dichiarazione dei redditi compilando

⁷⁷ Lomonaco, R. (2023). *Problematiche di revisione – Aspetti fiscali degli Ets*. Fondazione Commercialisti ODCEC di Milano. Milano, pp. 1, ss.

i riquadri relativi alle differenti categorie di reddito (come accade per le persone fisiche). Per quanto riguarda l'applicazione del regime forfettario previsto per gli enti non commerciali, questo verrà applicato soltanto ai redditi di impresa, e non anche alle altre categorie di reddito come i redditi fondiari, i redditi diversi, ecc...(ibidem).

Oltre a non potersi applicare il regime forfettario, per gli ETS che si qualificano come enti commerciali sono altresì escluse le seguenti agevolazioni indicate dall'art. 79 comma 4, lettere a) e b):

- L'esclusione dalla base imponibile dei "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" (art. 79, comma 4, lettera a), d. lgs. 117/2017), che, come esplicita il testo dell'articolo, riguarda esclusivamente gli enti non commerciali;
- L'esclusione dalla base imponibile dei "contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche [...] per lo svolgimento, [...] delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo" (art. 79, comma 4, lettera b), d. lgs. 117/2017), ossia di tutte quelle attività di interesse generale svolte secondo modalità non commerciale, o comunque espressamente considerate non commerciali dal Codice.

2.2. UN REGIME FISCALE AGEVOLATO PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Il Codice del Terzo settore introduce quindi una nuova disciplina fiscale, organica, che si estende a tutti gli Enti del Terzo settore. Questo insieme di disposizioni normative, se da un lato è volto a costituire una regolamentazione anche dal punto di vista fiscale del Terzo settore, che prima appariva scarsa e frammentata; dall'altro è anche volta a fornire sostegno e ad incentivare tutti quegli enti che svolgono attività di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, riconoscendo il loro contributo all'interno del sistema di welfare nazionale.

Prima di analizzare nel dettaglio quali sono le forme di agevolazione fiscale principali introdotte dal Codice, è opportuno fare un passo indietro e andare brevemente a capire quale fosse la disciplina fiscale previgente e le ragioni per cui è stato necessario revisionarla. Le ONLUS venivano precedentemente regolate dal d. lgs. numero 460 del 3 dicembre 1997, nominato “Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale”. Il presente decreto legislativo, infatti, si proponeva di apportare delle modifiche alla disciplina degli enti non commerciali in generale. Soprattutto, ha introdotto una nuova fattispecie giuridica all’interno di quello che all’epoca era un Terzo settore ancora non ben definito sotto il punto di vista soggettivo (cioè dei soggetti che ne facevano parte), ossia le O.N.L.U.S. (Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale). Le ONLUS rappresentavano uno dei soggetti giuridici più complessi e importanti in quegli anni. Per poter accedere alla qualifica di ONLUS, tuttavia, esistevano dei requisiti particolarmente rigidi, quali la redazione dello statuto secondo regole ben precise, la possibilità di svolgere esclusivamente le attività espressamente previste dall’art. 10 del medesimo decreto, con il “divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) a eccezione di quelle a esse direttamente connesse” (art. 10, comma 1, lettera c), d. lgs. 460/1997), l’obbligo di potersi costituire soltanto secondo le forme organizzative previste dal d. lgs. 460/1997 (Marasà, 2014)⁷⁸, l’obbligo di iscriversi all’Anagrafe Unica delle ONLUS, e così via. Tuttavia, una volta ottenuta la qualifica di ONLUS, queste organizzazioni potevano godere di ingenti agevolazioni fiscali per quanto riguardava le imposte dirette e indirette, e l’IVA. Infatti, quello che prevedeva il d. lgs. 460/1997 era sostanzialmente una decommercializzazione di tutte le attività indicate all’articolo 10, che venivano quindi considerate non commerciali, indifferentemente dalla modalità effettiva di svolgimento, in quanto attività considerate istituzionali e quindi finalizzate a scopi solidaristici (D’Arcangelo, 1999)⁷⁹. Inoltre, il medesimo decreto, in merito alle *attività connesse*, nonostante il mantenimento della qualifica di attività commerciali, stabiliva che queste non concorressero alla determinazione della base imponibile delle ONLUS. Pertanto, è importante notare come il decreto legislativo che disciplinava le ONLUS era sicuramente

⁷⁸ Marasà, G. (2014). *Impresa, scopo di lucro ed economicità*, in *Analisi Giuridica dell’Economia*. Il Mulino – Riviste web, fascicolo 1, pp. 33-44.

⁷⁹ D’Arcangelo, S. (1999). *I requisiti per l’ottenimento della qualifica di ONLUS nel settore culturale*, in *Economia della Cultura*, fascicolo 1, pp. 103-111

più affine alla legge delega del 2016, la quale prevedeva il criterio dell'applicazione di un regime fiscale agevolato in ragione della natura istituzionale delle attività di interesse generale. Inoltre, la disciplina sulle ONLUS prevedeva l'esenzione dal pagamento dell'IVA per alcune operazioni ritenute socialmente rilevanti, dall'imposta di bollo per gli atti sottoscritti dalle ONLUS, dai tributi locali e dall'imposta sulle successioni e donazioni (ibidem).

Tuttavia, nonostante i notevoli vantaggi fiscali, la disciplina era applicabile solo a pochissime categorie di enti, che dovevano soddisfare requisiti troppo stringenti. Ad esempio, la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate numero 79/E del 31 marzo 2003, chiarì che il regime fiscale agevolato previsto nel d. lgs. 460/1997 non poteva applicarsi agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, i quali, nonostante fossero assimilabili alle ONLUS, non possedevano formalmente la qualifica di ONLUS. Seppur quindi il d. lgs. 460/1997 abbia costituito un passo importante verso la creazione di un regime fiscale per il Terzo settore, allo stesso tempo risultava eccessivamente circoscritto e di difficile accessibilità. Il Codice del Terzo settore è quindi intervenuto in questo senso, abrogando il d. lgs. 460/1997 sulle ONLUS⁸⁰, introducendo una disciplina con vincoli sicuramente meno stringenti e di più facile applicazione, e soprattutto che potesse rivolgersi a tutti gli Enti del Terzo settore, e non soltanto ad alcune specifiche categorie.

2.2.1. LE PRINCIPALI FORME DI AGEVOLAZIONE FISCALE PREVISTE DALLA RIFORMA

Il Codice del Terzo settore, introducendo un nuovo regime fiscale agevolato per gli ETS, si è discostato dalla disciplina previgente, operando una revisione completa della stessa. Come precedentemente menzionato, le agevolazioni in materia di tassazione per gli Enti del Terzo settore riguardano esclusivamente gli enti, iscritti al RUNTS, che svolgono la propria attività in forma non imprenditoriale, ossia i cosiddetti enti non commerciali.

⁸⁰ Ad oggi, infatti, il termine ONLUS non viene più utilizzato, e tutti gli enti che rientravano in questo tipo di organizzazione non lucrativa, hanno dovuto adattare i propri statuti e le proprie strutture organizzative per qualificarsi in una delle altre tipologie previste dall'articolo 4 del Codice del Terzo settore, ed iscriversi successivamente al RUNTS.

Il Codice ha provveduto a descrivere in maniera dettagliata le diverse tipologie di agevolazione fiscale di cui godono gli ETS non commerciali, nel Titolo X, denominato *Regime fiscale degli Enti del Terzo settore*, che comprende gli articoli 79-89. Come precisa la Relazione illustrativa denominata *Schema di decreto legislativo recante “Codice del Terzo settore, a norma dell’articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106”*, “la disciplina fiscale del Terzo settore, contenuta nel Titolo decimo, è finalizzata ad operare una semplificazione ed armonizzazione, nel rispetto della normativa dell’Unione europea, del quadro legislativo oggi esistente (art. 9 comma 1 della legge 6 giugno 2016 n. 106), caratterizzato da una estrema frammentazione, con una pluralità di disposizioni che si sono stratificate nel corso del tempo creando un sistema fiscale non del tutto omogeneo per enti del terzo settore”⁸¹. Queste riguardano principalmente l’imposta sui redditi (IRES), l’imposta sul valore aggiunto (IVA), i tributi locali e le donazioni.

In particolare, le principali forme di agevolazione fiscale previste dalla disciplina del Terzo settore sono:

- L’istituzione di un **regime forfettario**. Il regime forfettario viene presentato dall’articolo 80 del Codice, e dagli articoli 84-86 per quanto riguarda categorie speciali di ETS quali le ODV e le APS;
- La previsione del **Social bonus e del 5 per mille**. Il tema del social bonus viene trattato nel capitolo 81 del Codice;
- La disciplina delle **deduzioni e delle detrazioni per le erogazioni liberali** contenute nell’articolo 83 del Codice;
- Il **trattamento dell’Iva per gli Enti del Terzo settore**, per la quale non è stata dedicata una sezione specifica all’interno del Codice del Terzo settore. Di rilievo sono le norme contenute nel d. lgs. n. 146 del 21 ottobre 2021, e l’art. 10 del dpr 633/1972 che contiene le disposizioni generali in tema di operazioni esenti IVA;
- Le **esenzioni dalle imposte dirette e dai tributi locali**, disciplinate dall’articolo 82 del Codice.

⁸¹ Relazione illustrativa, *Schema di decreto legislativo recante “Codice del Terzo settore, a norma dell’articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106*, pag. 33.

Nei paragrafi successivi verrà fornita una panoramica più approfondita per ognuna delle forme di agevolazione fiscale sopra elencate.

2.2.2. IL REGIME FORFETTARIO

La principale novità della riforma fiscale per gli ETS è sicuramente la definizione di un regime forfettario per gli enti non commerciali iscritti al RUNTS. Con la Riforma sono stati introdotti due regimi forfettari: uno generale che riguarda la totalità degli ETS non commerciali, e un altro rivolto specificamente alle Associazioni di Promozione e alle Organizzazioni di volontariato che svolgono attività commerciali (mantenendo sempre il carattere di marginalità) (Aa. vv., 2017)⁸². L'introduzione di queste due nuove previsioni normative, disciplinate rispettivamente dagli articoli 80 e 86, ha comportato la disapplicazione per gli Enti del Terzo settore dell'articolo 145 del TUIR e della Legge numero 398 del 1991 i quali trattavano della fiscalità degli enti non commerciali. Gli articoli appena menzionati tuttavia sono rimasti invariati, e rimangono applicabili a tutti gli enti non commerciali che non rientrano nell'ambito del Terzo settore.

I due nuovi regimi introdotti dalla Riforma sono regimi *opzionali*, che riguardano quegli enti non commerciali che svolgono attività commerciale in maniera marginale e secondaria, e che quindi possono applicare un regime di favore per la tassazione sui redditi provenienti da queste ultime. Infatti, il regime forfettario si applica solamente alle imposte sui redditi e non anche all'imposta sul valore aggiunto (IVA) della quale si discuterà in seguito. Per poter usufruire del regime forfettario, è necessario che l'ente eserciti l'opzione all'interno della dichiarazione dei redditi annuale e, come stabilisce l'art. 80, comma 3, D. lgs. 117/2017, "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"⁸³.

⁸² Aa. Vv. (2017). *Il regime fiscale degli enti del terzo settore: spunti critici sulla riforma in ambito tributario e decorrenze*. Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, Roma, pp. 1, ss.

⁸³ Articolo 80, comma 3, D. lgs. 117 del 3 luglio 2017

Una volta optato per questo regime, la base imponibile si determina in maniera forfettaria (fissa), derogando alla determinazione analitica, cioè di computo dei costi effettivi. Il regime forfettario si configura quindi più come uno strumento di semplificazione dell'adempimento fiscale piuttosto che di una vera e propria forma di agevolazione, che si verifica soltanto quando i costi forfettizzati sono superiori ai costi effettivi calcolati (Canè, 2024)⁸⁴. Nel dettaglio, per la determinazione dell'imponibile forfettario, che consiste nel reddito d'impresa derivante dalle attività commerciali, vengono utilizzati dei coefficienti di redditività. L'articolo 80 del d. lgs. 117/2017 distingue i coefficienti di redditività a seconda che i redditi conseguiti derivino da attività di prestazioni di servizi, o da altre attività. Di seguito vengono riportate due tabelle riepilogative per ciascuna tipologia di attività che indicano da una parte le soglie di ricavi conseguiti stabilite dal Codice, e dall'altra il relativo coefficiente di redditività da applicare come aliquota per la determinazione del reddito d'impresa. Le tabelle sono state riprese dall'articolo *Regime fiscale degli enti del terzo settore* contenuto nell'European journal of volunteering and community-based projects, redatto da Alessio Chiampi nel 2020, a pagina 86.

Attività di prestazione di servizi

Ricavi	Coefficiente di redditività
Fino ad euro 130.0000	7%
Da euro 130.001 a euro 300.00	10%
Oltre euro 300.000	17%

Source: Chiampi, A. (2020). *Regime fiscale degli enti del terzo settore*, pag. 86

Altre attività

Ricavi	Coefficiente di redditività
Fino ad euro 130.0000	5%
Da euro 130.001 a euro 300.00	7%
Oltre euro 300.000	14%

Source: Chiampi, A. (2020). *Regime fiscale degli enti del terzo settore*, pag. 86

⁸⁴ Canè, D. (2024). *Profilo teorico delle agevolazioni tributarie per il terzo settore*, in Società e diritti, n. 17, pp. 82-101

È opportuno specificare che qualora l'ente eserciti contemporaneamente sia attività di prestazione di servizi che altre attività, il comma 2 dell'articolo 80 del d. lgs. 117/2017 prevede che “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”⁸⁵. Infine, il comma 7 dello stesso articolo 80 prevede l'esonero dagli studi di settore, dai parametri e dagli studi sistematici di affidabilità qualora gli ETS non commerciali optino per il regime forfettario.

Per quanto riguarda il regime forfettario delle ODV e delle APS disciplinato dall'articolo 86, anche qui si applicano i cosiddetti coefficienti di redditività, ma a condizioni diverse. Infatti, per queste fattispecie il regime forfettario è applicabile soltanto quando i redditi derivanti dalle attività commerciali non superano i 130.000 euro (caso in cui si applica il regime forfettario ex articolo 80 d. lgs. 117/2017). Nel limite di questa soglia, i coefficienti di redditività da applicare rispettivamente per le ODV e per le APS sono dell'1% e del 3% sui ricavi conseguiti.

2.2.3. IL SOCIAL BONUS E IL 5 PER MILLE

Il social bonus, disciplinato dall'articolo 81 del d. lgs. 117/2017 è uno strumento innovativo comparso proprio con la Riforma del Terzo settore ai fini dell'incentivazione delle erogazioni liberali per gli ETS. Questo riguarda il riconoscimento di un credito di imposta nei confronti di chi effettua “donazioni in denaro a favore degli enti del terzo settore che hanno presentato al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali un progetto per sostenere il recupero di beni pubblici e di quelli confiscati alla criminalità organizzata e da questi enti utilizzati per lo svolgimento delle attività di interesse generale con modalità non commerciali” (Donati & Sanchini 2019)⁸⁶. Anche qui, viene specificato che tale strumento può essere applicato soltanto a quegli enti non commerciali ex art. 79 d. lgs. 117/2017 che svolgono le attività di interesse generale ex art. 5 d. lgs. 117/2017.

⁸⁵ Articolo 80, comma 2, D. lgs. n 117 del 3 luglio 2017

⁸⁶ Donati, F., & Sanchini, F. (2019). *Il codice del Terzo settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*. Giuffrè Francis Lefebvre.

Dall'entrata in vigore della Riforma nel 1° gennaio 2018, fino all'entrata in vigore del RUNTS, il 23 novembre 2021, il cosiddetto regime transitorio (Bauco & Capozzi, 2018)⁸⁷, il social bonus era applicabile soltanto alle ONLUS, le ODV e le APS (tutte da intendersi iscritte negli appositi registri). Solo a partire dal periodo di imposta successivo all'entrata in vigore del RUNTS è stato possibile estendere l'applicazione del social bonus a tutti gli enti iscritti nel Registro. Secondo il comma 2 dell'articolo 81, d. lgs. 117/2017, il credito di imposta riconosciuto, viene ripartito in tre quote annuali dello stesso importo, e a seconda che si tratti di persone fisiche o di enti/società:

- È pari al 65% delle erogazioni effettuate dalle persone fisiche, nei limiti del 15% del reddito imponibile;
- È pari al 50% delle erogazioni effettuate da enti o società, nei limiti del 5% dei ricavi annui

Inoltre, la disciplina specifica che il credito di imposta riconosciuto non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP, non è poi cumulabile con le altre agevolazioni che riguardano le erogazioni liberali e può essere utilizzato in compensazione (Capozzi, 2017)⁸⁸. Infine, l'articolo 81, al comma 5, predispone degli obblighi di trasparenza a cui sono sottoposti gli ETS che ricevono le erogazioni liberali, quali una comunicazione trimestrale al Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali dell'ammontare delle erogazioni liberali ricevute nel trimestre di riferimento; la pubblicazione sul sito web istituzionale dell'ammontare delle donazioni ricevute e del progetto di destinazione delle stesse; la pubblicazione su un portale ad hoc istituito dal Ministero in cui viene data notizia dello "stato di conservazione del bene, gli interventi di ristrutturazione o riqualificazione eventualmente in atto, i fondi pubblici assegnati per l'anno in corso, l'ente responsabile del bene, nonché le informazioni relative alla fruizione, per l'esercizio delle attività di cui all'articolo 5" (art. 81, comma 5, D. lgs. 117/2017).

Un altro strumento innovativo introdotto ancor prima che la Riforma venisse ideata, a sostegno dei soggetti che svolgono attività di utilità sociale, è il 5 per mille,

⁸⁷ Bauco, C., Capozzi, V. (2018). *La Riforma del terzo settore: il regime transitorio*. Fondazione Nazionale dei Commercialisti, pp.1, ss.

⁸⁸ Capozzi, V. (2017). *Riforma del Terzo settore: le erogazioni liberali e il social bonus*, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, pp. 1, ss.

disciplinato dall'articolo 1, commi 337 e successivi della Legge finanziaria n. 266 del 23 dicembre 2005. Tale legge prevedeva che i contribuenti potevano destinare il 5 per mille del proprio IRPEF, agli enti o alle persone fisiche che operavano in determinati settori di interesse sociale. Ogni anno, l'Agenzia delle entrate pubblica un elenco dei beneficiari e degli esclusi per ogni categoria di ente.

Negli anni la disciplina ha poi subito svariate modifiche, fino ad arrivare all'emanazione del d. lgs. n. 111 del 3 luglio 2017, denominato "Delega al Governo per la riforma del Terzo Settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale", il quale, in attuazione dell'articolo 9 della legge delega n. 106/2016, disciplina l'istituto del 5 per mille⁸⁹. Tuttavia, mancando il D.p.c.m. attuativo del decreto sopra citato, per la disciplina dell'accREDITamento, di riparto ed erogazione del 5 per mille, queste ultime vengono ancora oggi disciplinate D.p.c.m. del 23 aprile 2010 agli articoli 2 e 11. Il d. lgs. 111/2017 contiene all'articolo 3 un elenco dei settori per i quali è prevista l'applicazione di tale istituto. Una novità introdotta dalla Riforma in tale ambito è stata che quest'ultima ha predisposto l'applicabilità del 5 per mille solo ed esclusivamente agli enti iscritti nel Registro Unico del Terzo settore.

2.2.4. DEDUZIONI E DETRAZIONI FISCALI PER LE EROGAZIONI LIBERALI

L'articolo 83 del d. lgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore) disciplina le agevolazioni in termini di deduzioni e detrazioni per le erogazioni liberali nei confronti degli ETS. Questo tipo di agevolazione, più di tutte, ha subito una trasformazione radicale a seguito dell'entrata in vigore della Riforma. Infatti, anteriormente al 2017 esistevano delle disposizioni normative ad hoc per ogni tipologia e fattispecie, costituendo una stratificazione normativa (Selicato, 2018)⁹⁰ che a volte portava ad una vera e propria sovrapposizione tra le diverse discipline. Addirittura, il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) prevedeva al suo interno sette tipologie di detrazione delle erogazioni liberali per gli enti non profit, che si distinguevano per il beneficiario a cui si rivolgevano

⁸⁹ <https://www.lavoro.gov.it/>

⁹⁰ Selicato, P. (2018). La soggettività tributaria degli enti non profit (dalle ONLUS agli ETS), in *Rivista di diritto pubblico italiano, comparato, europeo*, n. 22, pp. 1, ss.

e per la natura dell'attività svolta. Pertanto, quello che voleva inizialmente essere un sistema agevolativo per gli enti non profit, ha finito per configurarsi come un insieme asistemico e troppo complesso e di difficile applicazione (Mugnozza, 2019)⁹¹. Con l'introduzione della Riforma, tutte le norme in tema di erogazioni liberali per gli ETS sono state racchiuse, per la maggior parte, all'interno del Codice (d. lgs. 117/2017), consentendo quindi una notevole semplificazione della regolamentazione e soprattutto dell'applicazione di queste agevolazioni. Attualmente le deduzioni e le detrazioni sulle erogazioni liberali effettuate nei confronti degli ETS vengono infatti disciplinate dall'articolo 83 del Codice, il quale ha abrogato, per quanto concerne gli ETS, la disciplina delle deduzioni indicata dall'articolo 100, comma 2, lettera l) del TUIR, e delle detrazioni, indicata dall'articolo 15, comma 1, lettera i-bis) e i-quater) del TUIR (ibidem). Nel dettaglio, il comma 1 dell'art. 83 del d. lgs. 117/2017 predispone che viene riconosciuta una detrazione dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) pari al 30% “degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1, per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000 euro”⁹². La detrazione arriva al 35% nel caso in cui le donazioni sono effettuate a favore delle ODV. L'articolo 83 opera poi una distinzione per le società di mutuo soccorso, per le quali, al comma 5 viene prevista la possibilità di detrarre dall'imposta lorda “un importo pari al 19 per cento dei contributi associativi per un importo non superiore a 1.300 euro versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'articolo 1 della legge 15 aprile 1886, n. 3818, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie”⁹³. Per quanto riguarda invece i limiti di deducibilità, il comma 2 dell'art. 83 del d. lgs. 117/2017 stabilisce che le erogazioni liberali a favore degli ETS “sono deducibili dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato”⁹⁴.

⁹¹ Mugnozza, S. (2019). *Il trattamento fiscale delle erogazioni liberali in favore di enti non profit prima e dopo la riforma del Terzo settore: analisi di un case study*, in Rivista di diritto pubblico italiano, comparato, europeo, n. 14, pp. 1, ss.

⁹² Articolo 83, comma 1, D. lgs. n 117 del 3 luglio 2017

⁹³ Articolo 83, comma 5, D. lgs. n 117 del 3 luglio 2017

⁹⁴ Articolo 83, comma 2, D. lgs. n 117 del 3 luglio 2017

Tutta la disciplina che ruota attorno alle erogazioni liberali, così come è stato esposto anche nel precedente paragrafo “2.2.3 Il social bonus e il 5 per mille”, pone all’interno dell’ambito del Terzo settore un tema fondamentale, ossia quello della trasparenza e della tracciabilità delle operazioni effettuate da e a favore degli ETS (Selicato, 2018). Infatti, il legislatore precisa all’articolo 83, comma 1, che affinché possa essere riconosciuta la detrazione dal reddito delle persone fisiche (IRPEF) delle erogazioni liberali effettuate nei confronti degli ETS non commerciali, deve essere rispettata la “condizione che il versamento sia eseguito tramite banche o uffici postali ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall’articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241”⁹⁵.

Infine, al comma 4, il Codice ribadisce la non cumulabilità delle deduzioni e delle detrazioni previste da altre agevolazioni fiscali, a fronte delle stesse erogazioni (Mazzullo, 2017)⁹⁶.

2.2.5. LE AGEVOLAZIONI IVA PER GLI ETS

Il d. lgs. 117/2017 non contiene disposizioni in materia di IVA per quanto riguarda gli Enti del Terzo settore non commerciali. Infatti, come già specificato nei paragrafi precedenti, la definizione di ente non commerciale non è rilevante ai fini IVA, ma soltanto ai fini delle imposte sui redditi (imposte dirette). L’unico accenno presente all’interno del d. lgs. 117/2017 con riguardo all’IVA è dato dall’articolo 86 che disciplina il regime forfettario per le ODV e le APS, e che prevede l’esenzione dal prelievo dell’imposta sulle attività svolte e anche da tutti gli obblighi previsti dal decreto n. 633/1972 che si occupa di disciplinare l’istituto dell’IVA (ad eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto) (Di Virgilio & Gagliardi, 2018).

La ragione di una mancanza di una previsione normativa ad hoc in tema di agevolazioni IVA per gli Enti del Terzo settore è dovuta sia alla concezione dell’imposta

⁹⁵ Articolo 83, comma 1, D. lgs. n 117 del 3 luglio 2017

⁹⁶ Mazzullo, A. (2017). *Il nuovo Codice del Terzo settore. Profili civilistici e tributari (d. lgs. 3 luglio 2017, n. 117)*. Giappichelli, Torino, pp. 1, ss.

stessa, che sottende una concezione del mercato molto ampia, senza lasciare spazio al Terzo settore; e dall'altra è influenzata sicuramente anche dai vincoli imposti dall'Unione Europea, il cui obiettivo è quello di rendere l'applicazione dell'imposta omogenea tra i vari stati (Canè, 2024). Pertanto, gli ETS non godono di un regime di esenzione specifico in materia di IVA in ragione dello svolgimento di attività di interesse generale. Tuttavia, molte delle attività ex art. 5 d. lgs. 117/2017 svolte dagli ETS rientrano all'interno delle attività esenti IVA previste dall'articolo 10 dpr 633/1972 quali per esempio le attività assistenziali, sanitarie ed educative. Inoltre, il legislatore ha voluto estendere la previsione dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, che inizialmente era riservata alle sole ONLUS, a tutti gli ETS non commerciali con riguardo alle prestazioni indicate dai commi 15, 19, 20 e 27-ter dell'articolo 10 del dpr 633/1972 che sono rispettivamente “le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate e da enti del Terzo settore di natura non commerciale”⁹⁷; “le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché' da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché' le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali”⁹⁸; “le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché' fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché' le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale”⁹⁹; “le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto

⁹⁷ Articolo 10, comma 15, Dpr. N 633 del 26 ottobre 1972

⁹⁸ Articolo 10, comma 19, Dpr. N 633 del 26 ottobre 1972

⁹⁹ Articolo 10, comma 20, Dpr. N 633 del 26 ottobre 1972

pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da enti del Terzo settore di natura non commerciale”¹⁰⁰. È opportuno precisare come l'esenzione dall'IVA per gli ETS non rappresenti però una vera e propria forma di agevolazione, o almeno non per gli ETS stessi che sono i soggetti passivi nello schema dell'applicazione dell'IVA. Infatti, l'esenzione dall'IVA implica per il soggetto passivo, l'impossibilità di detrarre l'imposta a monte, cioè quella pagata sugli acquisti, che comporta che l'ente, in questo modo, subisce il costo della prestazione, al posto dello Stato (Perrone, 2017)¹⁰¹. Infatti, gli ETS, seppur svolgono attività di interesse generale che sono esenti dall'imposizione dell'IVA, non sono esenti dal pagamento dell'IVA sugli acquisti.

Di particolare rilievo in tema di agevolazioni IVA per gli enti non commerciali, è il recente d. lgs. 146/2021, che entrerà in vigore a partire dal 1° gennaio 2025. Quest'ultimo, all'articolo 5, comma 15-quater, lettera b), numero 2) segna da una parte, il passaggio da un regime di esclusione a un regime di esenzione IVA, e dall'altro, l'integrazione del comma 4 dell'articolo 10, dpr 633/1972 con l'introduzione di nuove operazioni esenti IVA. La ratio dietro queste previsioni, soprattutto per quanto riguarda il primo aspetto, è dovuta alla necessità di adattarsi alla normativa europea in tema di IVA, la quale aveva avviato una procedura di infrazione nel 2008. Infatti, la normativa nazionale previgente considerava come fuori campo IVA alcune operazioni che invece a livello comunitario vedevano applicato il regime dell'esenzione (Capozzi, 2023)¹⁰². Pertanto, il decreto-legge 146 del 21 ottobre 2021, all'art. 5, comma 15- quater, prevede il passaggio ad un regime di esenzione dall'IVA delle seguenti attività:

- cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona;

¹⁰⁰ Articolo 10, comma 27-ter, Dpr. N 633 del 26 ottobre 1972

¹⁰¹ Perrone, A. (2017). *Sussidiarietà e fiscalità: un nuovo modo di concepire il concorso alle spese pubbliche*, in Rivista di diritto tributario, n. 1, pp. 437-469

¹⁰² Capozzi, V. (2023). *Novità IVA nel Terzo settore*, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, pp. 1, ss.

- le cessioni di pubblicazioni delle associazioni sopra elencate effettuate prevalentemente ai propri associati, nonché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali in occasione di manifestazioni propagandistiche;
- la somministrazione di alimenti e bevande effettuate da bar ed esercizi similari.

Questa previsione ha avuto un impatto significativo sugli ETS, i quali non solo avranno un carico fiscale maggiore, ma soprattutto dovranno adempiere ad obblighi formali e amministrativi maggiori, soprattutto in termini di fatturazione e registrazione delle operazioni (ibidem).

Infine, l'integrazione del comma 4 dell'articolo 10 dpr 633/1972 delle operazioni esenti IVA comprende le seguenti attività:

1. “le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona”;
2. “le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica”;
3. “le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dagli enti e dagli organismi di cui al numero 1) del presente comma, organizzate a loro esclusivo profitto”;
4. “la somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di indigenti da parte delle associazioni di promozione sociale”¹⁰³.

¹⁰³ Articolo 10, comma 4, Dpr. N 633 del 26 ottobre 1972

2.2.6. PREVISIONI SULLE IMPOSTE INDIRETTE ED ESENZIONI SUI TRIBUTI LOCALI PER GLI ETS

Di minore rilevanza sono le agevolazioni previste sulle imposte indirette e sui tributi locali per gli ETS. Queste vengono disciplinate dall'articolo 82 del Codice del Terzo settore.

Per quanto concerne le imposte dirette, il comma 2 dell'articolo 82 del d. lgs. 117/2017 stabilisce che sono escluse dall'applicazione dell'imposta sulle successioni e le imposte ipotecarie e catastali le donazioni a titolo gratuito nei confronti degli ETS. Inoltre, tutte le modifiche statutarie che concernono le integrazioni normative sono esenti dall'imposta di registro, mentre per tutte le altre modifiche statutarie l'imposta di registro si applica in misura fissa.

Passando invece ai tributi locali, il comma 6 del medesimo articolo rimarca l'applicazione delle agevolazioni fiscali in tema di imposta municipale propria (IMU) e di tributo per i servizi indivisibili (TASI) solo ed esclusivamente agli enti non commerciali del Terzo settore, richiamando l'articolo 79 del Codice, e in particolare agli "immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 5, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive"¹⁰⁴.

Infine, viene previsto che le regioni, i comuni e le province hanno piena autonomia nello stabilire un'eventuale esenzione (parziale o totale) per i tributi locali diversi dall'IMU e dalla TASI di loro pertinenza, sempre per quanto riguarda gli ETS non commerciali.

¹⁰⁴ Articolo 82, comma 6, D. lgs. n 117 del 3 luglio 2017

2.3. LE IMPLICAZIONI DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI INTRODOTTE DALLA RIFORMA SULLA SOSTENIBILITÀ ECONOMICA DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE.

L'introduzione di una disciplina sistematica, organica e unitaria per la regolamentazione del regime fiscale nell'ambito del Terzo settore, non solo ha comportato una maggiore facilità nell'applicazione delle previsioni fiscali per gli ETS, ma ha avuto delle incidenze particolarmente rilevanti sulla sostenibilità economica degli stessi enti. Le agevolazioni previste dalla Riforma, infatti, a seconda dei casi, possono allo stesso tempo essere degli strumenti strategici in grado di rafforzare la struttura finanziaria e operativa dell'ente, o comportare degli oneri significativi che rendono l'amministrazione dell'organizzazione più complessa.

Nel dettaglio, molte agevolazioni fiscali, quali il regime forfettario in alcuni casi, le previsioni sulle erogazioni liberali e sulle imposte dirette, alleggeriscono il carico fiscale degli ETS, i quali possono utilizzare il risparmio di imposta generato come autofinanziamento per il perseguimento delle attività svolte. Infatti, l'autofinanziamento rappresenta per gli ETS la principale forma di finanziamento delle proprie attività¹⁰⁵, sia perché imposto dal divieto di distribuzione degli utili conseguiti con il conseguente obbligo di reinvestire gli stessi utili generati nell'attività istituzionale svolta; sia per la difficoltà che incontrano gli ETS nel reperire capitale di debito (Sчена, 2003)¹⁰⁶. Pertanto, una maggiore disponibilità in termini di risorse per l'autofinanziamento, derivanti da una minore imposizione fiscale, può portare sicuramente ad una maggiore e più veloce crescita, ma anche stabilità finanziaria, dell'ente.

Inoltre, anche le agevolazioni che riguardano le erogazioni liberali a favore degli ETS, come il social bonus, e le forme di detrazione e deduzione contribuiscono al reperimento di capitale per il finanziamento delle attività degli ETS. Infatti, tramite queste previsioni di agevolazione fiscale, vengono incentivate le donazioni effettuate da soggetti privati nei confronti degli ETS, portando anche un maggior coinvolgimento sociale all'interno del Terzo settore.

¹⁰⁵ Aa. vv. (2021), Osservatorio su finanza e Terzo settore: indagine sui fabbisogni finanziari, Aiccon, X edizione, pp. 10, ss. Disponibile su: <https://www.intesasanpaolo.com/>

¹⁰⁶ Schena C. (2003), Il problema del finanziamento del Terzo settore in Italia, Università dell'Insubria, Facoltà di economia, working paper, Varese, pp. 1-13

Allo stesso tempo però, l'accesso alle agevolazioni fiscali previste dal Titolo X della Riforma comporta anche degli oneri significativi da parte degli ETS. Si tratta perlopiù di oneri che riguardano la pubblicità e la trasparenza, intesa in alcuni casi come tenuta della rendicontazione contabile e in altri come integrazione di informazioni riguardanti le attività svolte, le operazioni effettuate all'interno dei documenti statutari o delle relazioni annuali. L'adempimento agli obblighi di trasparenza imposti dalla normativa, seppur possono comportare dei rallentamenti in termini di operatività e amministrazione, allo stesso tempo generano dei benefici in termini di credibilità e di affidabilità nei confronti degli stakeholders esterni. Una maggiore fiducia da parte degli stakeholders a sua volta facilita il reperimento di strumenti di finanziamento e di finanziatori per l'ETS, garantendo quindi una stabilità economica anche nel lungo termine.

In sostanza, il regime fiscale applicato agli Enti del Terzo settore ha costituito una spinta alla sostenibilità economica e finanziaria degli ETS, generando numerosi benefici in termini di reperimento delle risorse finanziarie e di credibilità e trasparenza. Un'analisi più approfondita sugli impatti del regime fiscale introdotto dalla Riforma, e in particolare della dicotomia tra attività commerciali e non commerciali come metodo di distinzione per l'applicazione delle agevolazioni fiscali, verrà operata nel capitolo successivo.

CONCLUSIONI

Nel presente capitolo è stato illustrato come il regime fiscale applicato agli Enti del Terzo settore, contenuto nel Titolo X del Codice del Terzo settore, fonda le sue radici nella distinzione tra enti commerciali ed enti non commerciali. In particolare, è stato inizialmente delineato il percorso normativo intrapreso dalla legge delega che si discostava particolarmente dall'ordinamento tributario nazionale, basato su un'idea di decommercializzazione assoluta delle attività svolte dagli ETS. Questa visione è stata però completamente stravolta dalla Riforma del Terzo settore che invece ha fondato la distinzione dell'applicazione di un regime fiscale agevolato sulla natura e la modalità di svolgimento (commerciale o non commerciale) dell'attività perseguita dall'ETS. Inoltre, sono state elencate sia le attività commerciali, operando la distinzione tra la definizione

del TUIR, puramente qualitativa, e quella del CTS, che introduce invece anche dei criteri quantitativi; e le attività non commerciali, alle quali all'interno del Codice è dedicato un intero articolo, in quanto costituiscono l'elemento soggettivo dell'applicazione delle agevolazioni fiscali. È stato poi spiegato infatti, come le principali agevolazioni fiscali previste dal Codice, siano applicabili esclusivamente agli Enti del Terzo settore non commerciali, cioè che svolgono le proprie attività di interesse generale in forma non imprenditoriale.

Successivamente il capitolo si è concentrato sull'analisi dettagliata del regime fiscale previsto per gli Enti del Terzo settore. In un primo momento, è stata illustrata la situazione normativa antecedente alla Riforma, principalmente rappresentata dal d. lgs. 460/1997 che disciplinava le agevolazioni fiscali per le ONLUS. La normativa appariva però estremamente circoscritta e di difficile applicazione in quanto frammentata e asistemica. Per questo, con il Titolo X del d. lgs. 117/2017 si è operata una profonda revisione della disciplina che appare oggi sicuramente più organica ed omogenea. A riguardo, sono state presentate le principali forme di agevolazione fiscale di cui godono, o possono godere, gli ETS non commerciali, quali: il regime forfettario, il social bonus e il 5 per mille, le forme di detrazione e deduzione per le erogazioni liberali a favore degli ETS, le agevolazioni in termini di IVA, e le previsioni in tema di imposte dirette e tributi locali. Ognuno di questi temi è stato poi discusso nel dettaglio, andando a delineare quella che è la disciplina giuridica che li regola, in cosa consistono e in che misura vengono applicati.

Una volta analizzati tutti gli aspetti principali della riforma fiscale per gli Enti del Terzo settore, sono state presentate le principali implicazioni che queste forme agevolative in termini di tassazione hanno avuto sul mondo del Terzo settore, quali l'adattamento statutario, gli obblighi di trasparenza, la tenuta di una contabilità separata e così via.

Nel prossimo capitolo verrà analizzato nel dettaglio questo ultimo aspetto, cioè come la riforma fiscale per gli ETS ha influito sulla composizione e sullo svolgimento delle attività degli ETS stessi. Verranno in proposito analizzati i casi di cinque delle più grandi organizzazioni del Terzo settore in Italia, andando ad evidenziare le implicazioni sul piano pratico che il titolo X del Codice ha comportato per gli ETS.

CAPITOLO 3. FOCUS SU: LA DICOTOMIA TRA ATTIVITA' COMMERCIALI E ATTIVITA' NON COMMERCIALI. UN'ANALISI EMPIRICA DEGLI EFFETTI FISCALI DELLA RIFORMA.

PREMESSA

Nei precedenti capitoli è stata fornita una panoramica approfondita sul mondo del Terzo settore e sui soggetti ricompresi al suo interno, gli Enti del Terzo settore; sulla principale normativa di riferimento, la Riforma del Terzo settore del 2017; e infine sulle principali misure di agevolazione fiscale previste sulla base della natura non commerciale degli ETS.

Questo terzo capitolo invece, si propone di mettere in pratica i riferimenti teorici acquisiti e di andare ad analizzare, tramite un caso studio su un campione selezionato di Enti, quali sono gli impatti e i principali risultati che la normativa fiscale per il Terzo settore, contenuta nella Riforma, ha prodotto. In particolare, l'analisi empirica si concentrerà su cinque enti diversi: Croce Rossa Italiana, Legambiente, Save the Children...

Nel dettaglio, verrà inizialmente descritto il campione selezionato, illustrando i criteri utilizzati per la selezione. Successivamente, verrà presentata la metodologia di ricerca implementata, ossia gli strumenti utilizzati ai fini dell'analisi, le informazioni acquisite e le domande principali a cui l'analisi dovrà tentare di rispondere. Una volta definito il perimetro di indagine, verranno presentati gli enti oggetto del caso studio, e per ognuno ne verranno indicate le caratteristiche principali, le attività svolte, le finalità, il regime fiscale applicato e le principali tipologie di agevolazione fiscale di cui godono in quanto ETS iscritti al RUNTS. Si passerà infine all'esposizione dei risultati rilevanti emersi dall'analisi, cercando di comprendere dunque quali sono le implicazioni fiscali e in che modo hanno determinato lo sviluppo degli enti stessi, e le eventuali prospettive future con riguardo all'accesso alle agevolazioni fiscali per gli ETS.

3.1. CAMPIONE

Per la scelta del campione è stato utilizzato il registro telematico obbligatorio, istituito in attuazione degli art. 45 e ss. del d. lgs. 117/2017, a cui si devono iscrivere gli enti che svolgono attività di interesse generale per ottenere la qualifica di Enti del Terzo settore¹⁰⁷. Al Registro si può accedere tramite il sito del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali¹⁰⁸. Il RUNTS, in quanto volto a garantire la trasparenza degli ETS, permette di accedere pubblicamente ad un database scaricabile in formato Excel contenente l'elenco complessivo degli Enti del Terzo settore iscritti al Registro alla data di consultazione dello stesso. Nel dettaglio, il foglio di lavoro Excel scaricato presenta una tabella costituita da undici colonne, le quali indicano rispettivamente le seguenti informazioni relative agli ETS: il codice fiscale, il numero di repertorio, la denominazione dell'ente, la sezione in cui è iscritto l'ente¹⁰⁹, il cognome del rappresentante legale, il nome del rappresentante legale, l'eventuale appartenenza ad una rete associativa, il comune dove ha sede legale l'ente, la provincia relativa alla sede legale, l'eventuale adozione dello strumento del 5 per mille, e infine la data di iscrizione al Registro.

All'ultima data di consultazione del RUNTS, che coincide con il 7 settembre del 2024, risultano essere iscritti un totale di 129.032 enti. Considerando che il Terzo settore è un fenomeno in costante crescita, e che i dati dell'ultimo censimento ISTAT risalenti al 2020 stimavano la presenza, all'interno del perimetro italiano, di all'incirca 363.499 enti non-profit, questo numero risulta particolarmente esiguo rispetto alle previsioni ISTAT. Una ragione è senz'altro riconducibile al fatto che Terzo settore e settore non-profit non sono due termini intercambiabili¹¹⁰, e pertanto attingono a perimetri di applicazione diversi. C'è tuttavia un altro fattore da considerare. Infatti, nonostante la Riforma del

¹⁰⁷ Per ulteriori approfondimenti si rimanda al paragrafo 1.2.3 “Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)”.

¹⁰⁸ <https://www.lavoro.gov.it/>

¹⁰⁹ A riguardo è opportuno ribadire che gli ETS possono iscriversi in sei sezioni diverse: organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, imprese sociali (per cui è richiesta inoltre l'iscrizione al Registro delle imprese), società di mutuo soccorso e altri enti del terzo settore.

¹¹⁰ Come già illustrato nel primo capitolo, mentre si può affermare che tutti gli ETS sono enti non-profit, non tutti gli enti non-profit sono qualificabili come Enti del Terzo settore. Una delle ragioni per cui i dati ISTAT si discostano in maniera così rilevante da quanto effettivamente rilevato all'interno del RUNTS, infatti, è proprio la non completa corrispondenza tra i due ambiti. Per ulteriori approfondimenti si rimanda al paragrafo 1.1.1 “Terzo settore: definizione e perimetro”.

Terzo settore sia stata emanata ormai quasi sette anni fa, il Registro unico del Terzo settore è diventato operativo soltanto il 23 novembre del 2021. Durante questi anni, le organizzazioni non-profit allora già esistenti, orientate al perseguimento di un fine sociale, hanno dovuto modificare i propri statuti, hanno dovuto definire e adattare le attività svolte ai requisiti dettati dal Codice (d. lgs. 117/2017), proprio per potersi iscrivere al RUNTS ed ottenere quindi la qualifica di Enti del Terzo settore. Questo processo, tuttavia, non è certamente giunto al termine. Si può affermare dunque che in generale tutto il mondo del non-profit stia attraversando tuttora un periodo di transizione in cui gli enti esistenti precedentemente alla Riforma, si stanno pian piano mobilitando per poter ottenere tutti i requisiti, formali e sostanziali, per potersi iscrivere al RUNTS.

Chiarito il funzionamento del RUNTS, e ciò che quest'ultimo contiene al suo interno, è opportuno chiarire le modalità e i criteri con cui è stato selezionato il campione. Il processo di selezione può essere suddiviso in due step.

Innanzitutto, l'obiettivo era quello di selezionare un campione composto da un totale di cinque Enti del Terzo settore, e in particolare cinque tra gli ETS più grandi in termini di dimensioni. Questo per due ragioni principali. In primo luogo, scegliere i cinque enti più grandi del Terzo settore significa scegliere un campione che sia il più rappresentativo possibile del Terzo settore in generale, e che quindi raggiunga una quota di mercato più ampia. In secondo luogo, enti di più grandi dimensioni tendono ad essere più strutturati al loro interno, e con livelli di formalizzazione più alti¹¹¹. In questo senso quindi, per poter ottenere le informazioni necessarie al fine di poter rispondere alle domande di ricerca poste, la scelta di enti di più grandi dimensioni e dunque più articolato anche dal punto di vista della formalizzazione interna, permette di ottenere una disclosure maggiore in termini di rendicontazione del bilancio e descrizione delle attività svolte. Pertanto, dopo una ricerca preliminare su quali fossero gli Enti del Terzo settore più grandi in Italia, si è proceduto a verificare, all'interno del database scaricato, che questi fossero realmente iscritti nel RUNTS.

Successivamente, il secondo step consisteva nel ricercare quegli enti, tra quelli selezionati secondo il criterio descritto in precedenza, che si qualificavano come enti non commerciali, quindi idonei ad accedere al sistema fiscale agevolato previsto dalla

¹¹¹ Daft, R. (2021). *Organizzazione aziendale*. Maggioli Editore, 7 edizione, pp.1, ss.

Riforma al Titolo X, e che svolgevano però, in via marginale e secondaria, anche attività di natura commerciale. Lo studio condotto in questa sede, infatti, si propone di andare a capire come la distinzione tra attività non commerciali e attività commerciali, rilevante ai fini fiscali, impatti la struttura, l'operatività e le scelte degli Enti del Terzo settore. Pertanto, per poter avere dei risultati rilevanti ai fini della ricerca, è stato necessario selezionare quegli enti che, oltre a rispettare il primo criterio di selezione, mettessero in risalto, all'interno dei propri rendiconti finanziari, la distinzione contabile tra le attività svolte in maniera commerciale e quelle svolte con modalità non commerciale, e che fornissero dunque informazioni sul diverso trattamento fiscale delle stesse¹¹². Tuttavia, il database del Registro non fornisce informazioni sulla natura commerciale o non commerciale dell'ente. Per poter capire dunque, quali tra gli enti più grandi fossero anche enti non commerciali con un'adeguata disclosure sui temi fiscali, è stata utilizzata la sezione del RUNTS "Ricerca enti". È stata dunque effettuata una ricerca di tutti gli enti selezionati nel primo step, e tra questi sono stati selezionati i primi cinque ETS, non commerciali, che contenessero le adeguate informazioni all'interno del bilancio pubblicato sul diverso trattamento fiscale delle attività svolte. Tuttavia, durante la ricerca sono emerse delle problematiche riguardo questo ultimo step. Infatti, non è stato possibile trovare un quinto ETS di grandi dimensioni che avesse un'adeguata disclosure in termini di normativa fiscale. Non possedendo strumenti avanzati per una ricerca più approfondita, dopo molteplici tentativi di ricerca, quest'ultima si è fermata, restringendo il campione ad un totale di quattro Enti del Terzo settore non commerciali.

Dalla ricerca effettuata sono stati selezionati i seguenti enti rappresentativi del campione:

- Croce Rossa Italiana (ODV)
- Legambiente
- Save the Children
- UNICEF

¹¹² È opportuno precisare dunque che sono state escluse dalla ricerca le Imprese sociali, in quanto, per loro natura, sono enti commerciali. Pertanto, non sarebbero risultate idonee ai fini della ricerca.

3.2. METODOLOGIA DELLA RICERCA

Una volta selezionato il campione su cui effettuare l'analisi, è stata definita la metodologia tramite la quale è stata condotta l'analisi stessa. Per metodologia, infatti, si intendono innanzitutto le domande di ricerca, cioè quelle linee guida che permettono di orientare lo studio; gli strumenti utilizzati per reperire le informazioni necessarie, e infine le tipologie di informazioni che sono state estrapolate per ogni componente del campione.

Le domande di ricerca sono fondamentali all'interno di uno studio empirico in quanto servono a delineare il perimetro di applicazione dello studio stesso, delineando così quali sono le informazioni necessarie da ricercare per ogni ente. Nel dettaglio, la presente ricerca ha come obiettivo quello di rispondere alle seguenti domande:

- La distinzione tra attività commerciali e attività non commerciali ha avuto un impatto fiscale per gli ETS? Se sì, in che modo?
- Gli ETS non commerciali decidono di optare per i regimi agevolativi previsti dal Titolo X della Riforma? Si ritiene che questi rappresentino delle vere e proprie agevolazioni?
- Quali sono le implicazioni dal punto di vista delle scelte relative alla struttura, allo svolgimento delle attività, agli obblighi di rendicontazione, e così via?

Per poter rispondere a queste domande, per ogni ente del campione è stato consultato il rispettivo bilancio sociale, i bilanci economico-finanziari dell'ultimo anno disponibile, e i bilanci, quando possibile, dell'anno precedente all'iscrizione al RUNTS. Questi, insieme ad articoli o relazioni ufficiali pubblicate dagli enti in esame, hanno costituito gli strumenti utilizzati per la presente analisi.

Tramite questi mezzi, sono state raccolte le informazioni rilevanti per rispondere alle domande sopra esposte. Nel dettaglio, per tutti gli enti del campione sono state riportate le attività svolte, con particolare riguardo all'eventuale distinzione tra attività commerciali e attività non commerciali; come queste vengono rendicontate, cioè se è presente una contabilità separata e come questa viene strutturata all'interno del bilancio. Inoltre, è stato rilevato se gli enti in esame hanno dovuto apportare delle modifiche a livello statutario per potersi iscrivere al RUNTS e di conseguenza accedere al trattamento fiscale di favore. Infine, è stato effettuato un controllo sull'anno di iscrizione al RUNTS,

in modo da poter operare un confronto, a livello fiscale, tra i bilanci antecedenti e successivi alla qualifica di ETS.

3.3. CROCE ROSSA ITALIANA

Il caso di Croce Rossa Italiana è forse quello più significativo ai fini della ricerca effettuata in questa sede, in quanto racchiude tutti gli aspetti principali che emergono dal trattamento fiscale differenziato tra attività commerciali e non commerciali.

Croce Rossa Italiana (di seguito anche “CRI”) è ad oggi un’organizzazione di volontariato che opera nell’ambito dell’assistenza socio-sanitaria. È parte integrante del Movimento Internazionale della Croce Rossa, un’organizzazione costituita nel 1928 dalla XIII Conferenza Internazionale dell’Aja. CRI è inoltre una rete associativa costituita da circa 637 Comitati territoriali, in base a quanto predisposto dall’ultimo bilancio risalente all’anno fiscale 2023, che operano a livello locale.

Antecedentemente alla promulgazione della Riforma del Terzo settore, Croce Rossa Italiana si qualificava come un’associazione di promozione sociale. Nel 2018-2019 però, in base a quanto predisposto dal Protocollo U.0014899 del Ministero del Lavoro del 13 dicembre 2018, unitamente alle disposizioni generali contenute nel CTS in materia di APS e ODV, Croce Rossa Italiana ha dato inizio ad un processo di migrazione della natura giuridica di tutti i Comitati regionali, i quali da APS sarebbero passati alla qualifica di ODV (Croce Rossa Italiana)¹¹³. Ai fini della trasmigrazione da un registro all’altro, l’Associazione e i singoli Comitati hanno dovuto progressivamente adeguare i propri statuti alla nuova natura giuridica, percorso che si è pressoché concluso nel 2022. Le ragioni di questa mutazione risiedono nel fatto che la nuova forma giuridica riflette maggiormente “l’azione quotidiana della CRI, la sua missione e la sua identità” (Croce Rossa Italiana Comitato di Pisa, 2022)¹¹⁴. Infatti, con la qualifica di Organizzazione di volontariato, la Croce Rossa Italiana ha l’obiettivo di ‘proteggere’ la figura del volontario, andando ad inquadrarla meglio all’interno di una disciplina ben precisa come quella che

¹¹³ <https://cri.it/>

¹¹⁴ <https://www.cripisa.it/>

regola le ODV e in particolare i rapporti di volontariato e di lavoro subordinato per queste fattispecie, predisponendo il divieto di intraprendere un qualsiasi tipo di rapporto di lavoro subordinato, autonomo o comunque retribuito con le figure dei volontari. Il rapporto di lavoro e il volontariato sono infatti in questa disciplina due tipologie di collaborazione con l'ente che sono tra loro però alternative.

Questo processo di migrazione non solo ha contribuito ad inquadrare la CRI sotto un profilo giuridico più definito e congruo al suo assetto generale, ma ha portato con sé un adeguamento sempre maggiore a quelle che sono le disposizioni della Riforma. Infatti, da subito Croce Rossa Italiana ha riconosciuto l'importanza dei decreti attuativi del 2017 per lo sviluppo e l'affermazione della propria entità di ETS. E, in particolare, ha posto l'attenzione sulla centralità dell'adeguamento del sistema di rendicontazione delle proprie attività, implementando il sistema di contabilità separata ai fini dell'applicazione di un trattamento fiscale agevolato.

È stato in proposito operato un confronto tra il bilancio di CRI del 2020, anno in cui il processo di trasmigrazione era appena iniziato, e l'ultimo bilancio disponibile del 2023. Nel 2020, prima del completamento delle modifiche statutarie e dell'implementazione delle regole della Riforma, il bilancio di CRI conteneva un sistema di rendicontazione delle attività unificato, in cui veniva rappresentato il conto economico secondo la classica declinazione tra valore della produzione e costi della produzione. In proposito, si allega di seguito un estratto del conto economico del Bilancio di Croce Rossa Italiana redatto nel 2020, disponibile sul sito ufficiale di CRI, <https://cri.it/>, nella sezione *Bilanci*:

CONTO ECONOMICO	31/12/2020	31/12/2019
A) Valore della produzione		
1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	121.158.480	71.292.727
2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	169.148	212.574
5) Altri ricavi e proventi	1.852.297	1.712.574
Totale valore della produzione	123.179.925	73.217.875
B) Costi della produzione		
6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	38.757.374	6.244.075
7) Per servizi	46.769.834	29.499.552
8) Per godimento di beni di terzi	1.780.254	2.699.461
9) Per il personale:	29.178.483	27.884.158

Conto Economico, Croce Rossa Italiana. Fonte: <https://cri.it/wp-content/uploads/2022/06/2020-consuntivo.pdf>

Con l'entrata in vigore della Riforma del 2017 e con essa delle agevolazioni fiscali per gli ETS iscritti al RUNTS, cambia però il modello di rendicontazione, in cui gli Enti del Terzo settore, e in particolar modo gli ETS non commerciali, adottano quello che ormai è conosciuto come modello della contabilità separata. È proprio il Codice del Terzo settore, all'articolo 87, comma 4, che stabilisce l'obbligo per gli enti del Terzo settore non commerciali, di adottare questo sistema di tenuta della contabilità, qualora svolgano anche attività commerciali. È così che quindi, anche Croce Rossa Italiana, a partire dal 2021 adotta il sistema di contabilità separata andando a identificare separatamente le attività non commerciali da quelle commerciali. Dall'ultimo bilancio disponibile infatti, riferito all'anno 2023, il rendiconto gestionale viene suddiviso in cinque sezioni diverse:

- Sezione A): Oneri e costi, proventi e ricavi riferiti alle attività di interesse generale svolte in maniera non commerciale;
- Sezione B): Oneri e costi, proventi e ricavi riferiti alle attività di diverse che rientrano invece nella sfera delle attività commerciali;
- Sezione C): Oneri e costi, proventi e ricavi riferiti alle attività di raccolta fondi di natura non commerciale;
- Sezione D): Oneri e costi, proventi e ricavi riferiti alle attività finanziarie e patrimoniali, le quali hanno lo stesso trattamento delle attività diverse;
- Sezione E): Oneri e costi, proventi e ricavi riferiti alle attività di supporto generale di natura non commerciale.

Uno schema di bilancio così strutturato da un lato richiede degli oneri maggiori in termini di risorse impiegate nella sua preparazione, ma allo stesso tempo comporta una maggiore facilità nell'applicazione delle previsioni fiscali. Infatti, come viene citato nel Bilancio 2023 di Croce Rossa Italiana, "trattandosi di ente "non commerciale" anche per l'anno 2023 sono tassati, ai fini delle imposte sui redditi, solamente i ricavi derivanti da attività diverse svolte con modalità commerciali e le attività finanziarie di cui fanno parte anche i proventi da patrimonio edilizio (rendiconto gestionale "D")"¹¹⁵. Con riferimento all'applicazione delle imposte dunque, è chiaro, all'interno del bilancio del 2023, su quali tipi di attività vengono applicate le imposte. In particolare, il Bilancio 2023 di CRI, chiarisce al paragrafo "Rilevazione imposte correnti" che "ai fini del calcolo delle

¹¹⁵ Croce Rossa Italiana (2023). *Bilancio dell'esercizio 2023*, Croce Rossa Italiana.

imposte sull'attività istituzionale, nella determinazione della base imponibile IRAP è stato preso a riferimento un importo pari all'ammontare delle retribuzioni relative al personale dipendente (imponibile previdenziale), al personale assimilato al lavoro dipendente (Interinale), ai compensi e somme corrisposte per collaborazioni coordinate e continuative, alle prestazioni di lavoro autonomo occasionale nonché al reddito derivante da attività diverse, intese anche come tali le attività commerciali” (ibidem). Si tratta in questo caso del nuovo sistema “retributivo”, a fronte del “metodo commerciale”, valido per tutte le organizzazioni non iscritte al RUNTS, introdotto dal Codice del Terzo settore per gli ETS. L’obiettivo, infatti, è proprio quello di arrivare gradualmente al superamento dell’IRAP¹¹⁶ per alleggerire il carico fiscale degli ETS che venivano particolarmente penalizzati dall’applicazione di questa imposta. Ai fini dell’IRES invece, vengono considerati soltanto i redditi derivanti dalle attività commerciali, cioè quelli presenti nelle sezioni B) e D). Operando un confronto con quanto predisposto in termini di imposte nel bilancio del 2020, si nota come in quest’ultimo non ci siano riferimenti specifici alla normativa applicata in tema di imposte. Ne consegue quindi un’evoluzione importante dettata dalla disciplina del Terzo settore in termini di disclosure aziendale.

È opportuno specificare che tuttavia CRI, come tutti gli ETS, non gode ancora della possibilità di adottare il regime fiscale forfettario previsto dal Codice, in questo caso disciplinato dall’art. 86 in quanto ODV. Quest’ultimo, infatti, insieme ad altre disposizioni, ha bisogno dell’autorizzazione della Commissione Europea per poter operare. Tuttavia, attraverso un regime transitorio stabilito dall’articolo 104, comma 1 del D. lgs. 117/2017, sono comunque applicabili gli articoli 77, 78, 81, 82, 83, 84 comma 2, 85 comma 7 e 102, comma 1, lettere e), f) e g) (ibidem).

3.4. LEGAMBIENTE

Un altro esempio interessante ai fini della presente ricerca è il caso di Legambiente, un Ente del Terzo settore sotto la forma giuridica di Associazione di Promozione sociale.

¹¹⁶ Pallotta, F. (2024). *La delega di riforma fiscale e gli interventi sul Terzo Settore*, Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili di Roma.

Anche Legambiente, così come CRI, costituisce una rete associativa, la quale si compone di 18 Comitati regionali che operano secondo le seguenti attività di interesse generale indicate dall'articolo 5 del Codice del Terzo settore alle seguenti lettere: “interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente (e); interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio (f); la ricerca scientifica di particolare interesse sociale (h); l'organizzazione e gestione di attività turistiche d'interesse sociale, culturale o religioso (i); la formazione extra-scolastica (l); la cooperazione allo sviluppo (n); l'accoglienza umanitaria (r); l'agricoltura sociale (s); la promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata (v); la promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, la promozione delle pari opportunità (w); la protezione civile (y) e la riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata (z)”¹¹⁷.

Legambiente si è costituita nel 1980 come ONLUS facente parte dell'Associazione Ricreativa Culturale Italiana, con la denominazione di Lega per l'ambiente. Solo nel 1986 assume la denominazione attuale. Legambiente ha mantenuto la qualifica di Onlus fino al 2022, quando si è iscritta nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, qualificandosi come Ente del Terzo settore. Questo caso, dunque, è un esempio molto significativo che evidenzia il passaggio dalla regolamentazione fiscale delle Onlus disciplinata dal d. lgs. 460/1997, alle previsioni del Titolo X del Codice del Terzo settore.

Analizzando i bilanci di Legambiente dal 2020 al 2023, ossia l'ultimo bilancio disponibile, è possibile notare già una prima differenza rispetto a Croce Rossa Italiana. Infatti, Legambiente, già dal 2020, nonostante non avesse ancora la qualifica di ETS, teneva una contabilità separata per distinguere le attività istituzionali da quelle commerciali. Le sezioni erano tre:

- Attività istituzionali;
- Attività in convenzione;
- Attività connesse.

¹¹⁷ Legambiente, (2023). *Bilancio sociale 2023*, pp. 14. https://www.legambiente.it/wp-content/uploads/2021/11/Bilancio-sociale-2023_Legambiente.pdf

Nonostante nel 2020 la contabilità non fosse particolarmente strutturata come è invece attualmente, sussisteva questa differenziazione nella tenuta delle scritture. E questo in virtù del fatto che anche il d. lgs. 460/1997, all'articolo 3, comma 2, stabiliva che “per l'attività commerciale esercitata, gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata”¹¹⁸. Questo aspetto ha delle forti implicazioni dal punto di vista fiscale. Infatti, nel corso degli anni anche Legambiente ha subito un processo di adeguamento e di affinamento del metodo di rendicontazione delle proprie attività ai fini dell'applicazione del regime fiscale degli ETS. Allo stesso tempo però, quest'ultimo ha sicuramente comportato un livello di oneri molto più basso rispetto alla radicale trasformazione attraversata in questo senso dalla Croce Rossa Italiana, la quale non vedeva applicato il d. lgs. 460/1997. Si può affermare quindi, che la previsione di un sistema fiscale agevolato esteso a tutti gli ETS ha innescato un processo di trasformazione e adeguamento alla nuova normativa degli enti già esistenti. Questo processo però, non è stato lo stesso per tutte le tipologie di ETS, in virtù dell'esistenza di una normativa previgente rappresentata dal d. lgs. 460/1997 sulle Onlus, che però escludeva dal suo campo di applicazione molteplici fattispecie giuridiche. L'impatto che la riforma fiscale ha avuto sugli ETS è dipeso molto dal contesto giuridico preesistente, il quale in alcuni casi, seppur frammentato e molto rigido, ha reso più semplice il procedimento di iscrizione al RUNTS per alcune organizzazioni come appunto le Onlus.

Il passaggio per Legambiente da Onlus ad Ente del Terzo settore classificato come Aps ha segnato anche un altro importante impatto dal punto di vista fiscale. Infatti, prima dell'iscrizione al RUNTS nel 2023, Legambiente era assoggettata soltanto al pagamento dell'Irap, in quanto, secondo la normativa previgente, per questi enti il pagamento dell'Ires avveniva soltanto sui redditi fondiari, di capitale e redditi diversi. Fino al 2022 pertanto, Legambiente era assoggettata soltanto al pagamento dell'Irap. Nel 2023, anno in cui ha perso ufficialmente la qualifica di Onlus, secondo quanto previsto dal Titolo X della Riforma, Legambiente, in quanto ente non commerciale che svolge anche attività, in via secondaria, commerciali, proprio su queste ultime ha l'obbligo di versare l'Ires. Pertanto, l'utile finale di esercizio di Legambiente del 2023 appare significativamente più

¹¹⁸ Articolo 3, comma 2, D. lgs. N 460 del 1997

basso rispetto all'anno precedente, dovuto all'aggiunta del pagamento dell'IRES sulle attività commerciali. Nonostante, dunque, la riforma fiscale contenuta nel Codice del Terzo settore sia una disciplina volta ad agevolare gli ETS riducendo il loro carico fiscale, non necessariamente nel complesso comporta un minore onere fiscale. Infatti, la natura agevolativa della disciplina fiscale per il Terzo settore sotto intende una nozione più ampia che comprende una maggiore facilità nel gestire le tematiche fiscali grazie ad una disciplina unitaria e organica; la riduzione del carico fiscale per chi effettua erogazioni liberali o la possibilità del 5 per mille, strumenti che a loro volta insieme agevolano l'ETS nel reperimento delle forme di finanziamento e della sua credibilità all'esterno; e sicuramente, ma non necessariamente, anche la riduzione del carico fiscale soltanto in alcuni ambiti, che allo stesso tempo non è detto che si applichi complessivamente sulle imposte da pagare da parte dell'ETS.

3.5. SAVE THE CHILDREN

Molto simile a Legambiente è il caso di Save the Children Italia. Save the Children Italia fa parte di Save the Children International, un'organizzazione senza scopo di lucro nata nel 1919 a Londra, con lo scopo di fornire aiuto ai bambini che dopo la fine della Prima Guerra Mondiale soffrivano la fame per il blocco navale stabilito dalle nazioni vincitrici (Bilancio sociale 2023)¹¹⁹. Dal 1919 fino ad oggi, Save the Children si è espansa in tutto il mondo, fondando la Save the Children Association, una rete associativa composta da 30 organizzazioni nazionali che opera in circa 120 paesi del mondo (ibidem). Ad 80 anni dalla sua costituzione, nel 1998 Save the Children arriva anche in Italia, qualificandosi come Onlus ai sensi dell'articolo 32, comma 7 della Legge numero 125 dell'11 agosto 2014. Soltanto a gennaio del 2023 Save the Children Italia ha preso la decisione di iscriversi al RUNTS, completando l'iscrizione a maggio del 2023 e qualificandosi dunque come ente del Terzo settore non commerciale, nella sezione Altri enti del Terzo settore. Save the Children Italia svolge attività finalizzate alla tutela dei diritti dei minori, e in particolare opera “nel settore della cooperazione in favore delle popolazioni dei Paesi in

¹¹⁹ Save the Children Italia, (2023). *Bilancio sociale 2023*, <https://s3-www.savethechildren.it/public/allegati/bilancio-sociale-2023.pdf>

via di sviluppo nonché sul territorio nazionale, dell'assistenza psicologica, sociale, pedagogica e sociosanitaria, come di ogni altra forma di assistenza e soccorso ai bambini che vivono in condizioni disagiate o di emergenza” (Save the Children Italia, Bilancio 2023)¹²⁰

Save the Children Italia, così come Legambiente, essendo regolata dal d. lgs. 460/1997, teneva una contabilità separata anche prima di iscriversi al RUNTS, suddividendo oneri e proventi secondo la seguente classificazione:

- Sezione A): Oneri e costi, proventi derivanti da attività di interesse generale;
- Sezione B): Oneri e costi, proventi e ricavi derivanti dalle attività di diverse, da intendersi come le attività direttamente connesse a quelle di interesse generale secondo l'art. 10 del d.lgs. 460/1997 fino a maggio del 2023, e disciplinate dall'articolo 6 del CTS a partire da maggio 2023¹²¹;
- Sezione C): Oneri e costi, proventi e ricavi da attività di raccolta;
- Sezione D): Oneri e costi, proventi e ricavi da attività finanziarie e patrimoniali;
- Sezione E): Oneri e costi, proventi e ricavi da attività di supporto generale

Sotto il punto di vista fiscale, dunque, fino a maggio del 2023, Save the Children Italia è stata assoggettata alla normativa fiscale prevista nel d. lgs. 460/1997, prevedendo il pagamento dell'Irap secondo il metodo retributivo, e il pagamento dell'IRES per quanto

¹²⁰ Save the Children Italia, (2023). *Bilancio d'esercizio 2023*. <https://s3-www.savethechildren.it/public/allegati/bilancio-di-esercizio-2023.pdf>

¹²¹ È opportuno precisare che la nozione di attività connesse contenuta nella disciplina delle Onlus (d.lgs. 460/1997) è molto più ristretta rispetto alla definizione prevista dal Codice del Terzo settore all'articolo 6. Infatti, le attività connesse, secondo l'art. 10, comma 5, del d.lgs 460/1997 sono “le attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili di cui ai numeri 2), 4), 5), 6), 9) e 10) del comma 1 lettera a), svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3, nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse”, e svolte in via secondaria rispetto alle attività istituzionali. Nel 2023, il Bilancio di Save the Children Italia, con riguardo alle attività diverse specifica che “nella sezione Costi ed Oneri sono stati classificati i costi direttamente imputabili ai Proventi da attività connesse che, si precisa, sono a tutti gli effetti oneri sostenuti per la realizzazione di attività istituzionali. Dal 10 maggio 2023, data in cui l'Organizzazione è diventata un ETS, non sono state svolte Attività diverse, così come definite dall'art. 6 del decreto legislativo 2 agosto 2017 n° 117 e successive modificazioni ed integrazioni”.

riguarda i redditi immobiliari e fondiari (Bilancio 2022)¹²². A partire da maggio 2023 invece, l'ente viene disciplinato dalla normativa per gli enti non commerciali contenuta nel Codice del Terzo settore (almeno per quanto riguarda gli articoli già in vigore che non necessitano dell'approvazione della Commissione Europea). In proposito a questa dualità nell'ultimo periodo di imposta disponibile, è opportuno fare due precisazioni rilevanti ai fini fiscali.

Innanzitutto, è opportuno precisare come con l'entrata in vigore della Riforma del 2017, gli Enti del Terzo settore non hanno più l'obbligo di pagare l'IRES sui redditi fondiari e immobiliari, qualora ovviamente gli immobili o i fondi di proprietà siano destinati allo svolgimento di attività non commerciali. L'esenzione dell'IRES per questi enti si estende inoltre anche agli eventuali canoni di locazione percepiti, sempre a condizione che siano destinati ad attività svolte con modalità non commerciale. Questa previsione ha delle implicazioni applicative fiscali importanti. Infatti, l'alleggerimento del carico fiscale derivante dall'esenzione IRES per i redditi fondiari e la loro gestione patrimoniale permette agli ETS di godere di una maggiore disponibilità delle risorse finanziarie per sostenere le attività di interesse generale (Sepio & Garone, 2022)¹²³. Questa previsione si applica fino a quando non verrà messa a regime l'intera riforma fiscale contenuta nel Codice, ossia fin quando non si riceverà l'autorizzazione da parte della Commissione Europea sulla normativa fiscale degli ETS. Infatti, in quel caso, gli Enti del Terzo settore non commerciali, andranno a ricomprendere i redditi fondiari all'interno del loro reddito complessivo, il quale potrà essere assoggettato, su esplicita opzione indicata nella dichiarazione dei redditi, al regime forfettario. Nel caso in cui si tratti invece di ETS commerciali, il regime non cambia, in quanto in ogni caso i redditi fondiari concorrono alla formazione del reddito di impresa e quindi sono assoggettati all'IRES, non godendo di alcun tipo di agevolazione. Pertanto, l'esenzione dall'IRES dei redditi fondiari per gli ETS non commerciali, come in questo caso per Save the Children Italia, a partire da maggio 2023, è un regime transitorio, il quale perderà la sua efficacia

¹²² Save the Children Italia, (2023). *Bilancio d'esercizio 2022*. <https://s3-www.savethechildren.it/public/allegati/bilancio-di-esercizio-2022.pdf>

¹²³ Sepio, G. & Garone, M. (2022). *Enti di natura non commerciale esenti Ires per i redditi immobiliari*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 dicembre 2022.

applicativa con l'approvazione della Commissione Europea della Riforma, a favore del regime forfettario.

La seconda precisazione da fare riguarda invece l'Irap. Infatti, nel bilancio del 2022 di Save the Children Italia, viene specificato come l'Irap sia applicata secondo il metodo retributivo in quanto l'ente svolge esclusivamente attività non commerciali. Il metodo retributivo, insieme al metodo commerciale, è uno dei due metodi alternativi dell'applicazione dell'Irap, come precedentemente esposto anche nel paragrafo dedicato a Croce Rossa Italiana. Il primo consiste nella determinazione della base imponibile Irap considerando le retribuzioni del personale dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, e i compensi corrisposti per prestazioni di lavoro autonomo e occasionale. Nel metodo commerciale invece, l'imponibile Irap è dato dalla differenza tra valore della produzione e costi della produzione, ad esclusione di alcune voci come quella del costo del personale. La deduzione del costo del personale però non è ammissibile nel metodo retributivo. Sebbene l'intento della riforma fiscale per gli ETS sia quello di eliminare progressivamente l'applicazione dell'Irap per il Terzo settore, ad oggi il sistema vigente non è necessariamente un sistema agevolativo. Infatti, la previsione di non poter dedurre integralmente il costo del lavoro potrebbe in alcuni casi andare ad aumentare il carico fiscale degli enti, anziché diminuirlo (Sepio, 2023)¹²⁴.

3.6. UNICEF ITALIA

Il Comitato Italiano per l'UNICEF, anche chiamato UNICEF Italia, nasce come associazione nel 1974, con sede legale a Roma. Fa parte della rete associativa UNICEF International che comprende 33 Comitati Nazionali, i quali sono collocati nei rispettivi paesi donatori. Questi Comitati svolgono le proprie attività di assistenza e raccolta fondi sulla base delle indicazioni contenute nell'Accordo di Cooperazione con l'UNICEF Internazionale, "secondo una pianificazione congiunta e continuativa delle proprie

¹²⁴ Sepio, G. (2023). Terzo settore, *Regioni al palo sulle agevolazioni Irap*, in *Il Sole 24 ore*, 23 febbraio 2023

attività” (Comitato Italiano per l’UNICEF Fondazione ETS, 2023)¹²⁵. Nel 2020, UNICEF Italia ha avviato il processo di trasformazione da Associazione a Fondazione, ai fini dell’iscrizione al RUNTS, in quanto quest’ultima forma giuridica risultava essere più in linea con le attività svolte dall’ente. A tal riguardo, UNICEF Italia è impegnato nella protezione dei diritti dell’infanzia e dell’adolescenza, soprattutto tramite lo svolgimento di attività di raccolta fondi. Queste ultime sono finalizzate a sostenere i programmi internazionali dell’UNICEF, a promuovere i diritti dei minori e a monitorare l’attuazione degli stessi, tramite il coordinamento con soggetti pubblici e privati (Comitato Italiano per l’UNICEF Fondazione ETS, 2024)¹²⁶. L’iter di iscrizione al RUNTS si è concluso nel 2023, anno in cui la Fondazione ha perso la qualifica di Onlus, passando dal regime della disciplina delle Onlus (d.lgs. 460/1997) al regime degli enti non commerciali previsti dal d. lgs. 117/2017.

Dal punto di vista fiscale, UNICEF Italia si qualifica come ente non commerciale secondo l’articolo 79 del d. lgs. 117/2017. Non svolgendo attività commerciali, è assoggettato solamente al pagamento dell’Irap secondo il metodo retributivo (Comitato Italiano per l’UNICEF Fondazione ETS, 2023)¹²⁷. Tuttavia, è stato deciso di analizzare l’UNICEF dal punto di vista fiscale, non tanto per la disclosure in termini di imposte dirette e indirette, la quale appare piuttosto esigua, con riferimenti normativi quasi assenti, quanto più per l’applicazione delle agevolazioni riferite alle erogazioni liberali e al 5 per mille. Infatti, essendo una delle attività principali dell’UNICEF Italia la raccolta di risorse finanziarie a sostegno delle attività svolte e della promozione di progetti internazionali, il bilancio dell’ente in questione sembra essere costruito proprio sulla base delle tipologie di donazioni che quest’ultimo riceve e della destinazione delle donazioni stesse.

In particolare, è interessante notare come la sezione A) del rendiconto gestionale, cioè quella dedicata ai proventi e agli oneri derivanti dalle attività di interesse generale,

¹²⁵ Comitato Italiano per l’UNICEF Fondazione ETS, (2023). *Bilancio sociale 2023*, pp.14. <https://www.unicef.it/bilancio/>

¹²⁶ Comitato Italiano per l’UNICEF Fondazione ETS, (2024). *Statuto del Comitato Italiano per l’UNICEF Fondazione ETS*, pp.8-11. <https://www.datocms-assets.com/30196/1714644233-unicef-italia-statuto-2024.pdf>

¹²⁷ Comitato Italiano per l’UNICEF Fondazione ETS, (2023). *Bilancio d’esercizio al 31 dicembre 2023*, pp.14

sia suddivisa in base alle categorie di donazione e di erogazioni delle quali beneficia UNICEF Italia. In particolare, le categorie di reddito sono otto:

- 5 per mille
- Eredità e lasciti
- Donazioni ed erogazioni liberali da aziende
- Donazioni ed erogazioni liberali da privati
- SMS
- Contributi pubblici
- Contributi privati
- Aste ed eventi

Per ogni tipologia di provento derivante da donazione o erogazione liberale, viene indicato l'importo totale derivante dall'attività, lo scostamento rispetto all'anno precedente, e soprattutto quali sono stati i principali investitori per quell'anno e quale è stato l'utilizzo dei fondi raccolti per quella determinata tipologia di provento. Si può affermare che Unicef Italia rappresenta un caso di *best practice* in termini di disclosure riguardo le donazioni e le erogazioni liberali. Questo ha delle implicazioni fondamentali sia in termini di affidabilità nei confronti degli stakeholders esterni, ma anche ai fini fiscali, in quanto la disciplina fiscale richiede determinati obblighi di trasparenza come la pubblicazione dell'ammontare delle donazioni ricevute e il progetto di destinazione delle stesse. Qualora non dovessero rispettare gli obblighi imposti dall'articolo 81, comma 5 del d. lgs. 117/2017, gli ETS potrebbero perdere la possibilità di godere dei benefici fiscali previsti dalla Riforma in tema di donazioni ed erogazioni liberali, scoraggiando così il reperimento di risorse finanziarie per il sostegno della propria attività.

Sempre con riguardo agli obblighi di informazione e trasparenza ai fini fiscali, UNICEF Italia pubblica sul suo sito ufficiale¹²⁸, nella sezione "Benefici fiscali", un resoconto delle agevolazioni a cui ha accesso in quanto Ente del Terzo settore, specificando la normativa di riferimento ed eventuali obblighi di informazione ai fini della prova dell'avvenuta erogazione. Nel dettaglio, dal sito si legge che:

¹²⁸ <https://www.unicef.it/>

“Per le persone fisiche: Le donazioni effettuate al Comitato per l'UNICEF Fondazione ETS con qualsiasi mezzo di pagamento, ad esclusione di quelle per contanti, godono dei seguenti benefici fiscali, nei limiti e alle condizioni previste dalle vigenti normative e prassi:

- sono detraibili dall'imposta lorda per un importo pari al **30%** del loro ammontare fino a un massimo di **30.000 €** (art. 83 comma 1 D.lgs 117/2017 - Codice del Terzo Settore) le erogazioni liberali in denaro o in natura effettuate a favore del Comitato Italiano per l'UNICEF Fondazione ETS
- sono deducibili nel limite del **10%** del proprio reddito complessivo dichiarato (art. 83 comma 2 D.lgs. 117/2017) le erogazioni liberali in denaro o in natura effettuate al Comitato Italiano per l'UNICEF Fondazione ETS. Qualora tale importo fosse di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza può essere portata in deduzione dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, fino al quarto anno, fino a concorrenza del suo ammontare.

In generale, i benefici **non sono cumulabili** tra loro, ma è necessario attenersi alle disposizioni e istruzioni fiscali per la verifica della loro eventuale cumulabilità.

Le erogazioni devono essere effettuate con **versamento postale o bancario**, o con **carte di debito, carte di credito**, carte prepagate, assegni bancari e circolari.

Per le erogazioni liberali effettuate tramite carta di credito è sufficiente la tenuta e l'esibizione, in caso di eventuale richiesta dell'amministrazione finanziaria, dell'**estratto conto** della società che gestisce la carta”¹²⁹.

3.7. RISULTATI

Nel presente caso studio sono stati quindi analizzati alcuni tra i quattro Enti del Terzo settore non commerciali più grandi e quindi rappresentativi del Terzo settore nel contesto

¹²⁹ <https://www.unicef.it/benefici-fiscali/>

nazionale italiano. Nel dettaglio, ciascuna analisi empirica svolta ha fatto emergere diversi aspetti rilevanti della disciplina fiscale contenuta nel Titolo X del Codice del Terzo settore (d. lgs. 117/2017), i quali verranno declinati nel dettaglio nei paragrafi successivi. Tramite l'analisi di questi quattro enti, inoltre, è stato possibile rispondere alle domande di ricerca poste nel paragrafo "3.2 Metodologia". Le domande in questione sono le seguenti:

- La distinzione tra attività commerciali e attività non commerciali ha avuto un impatto fiscale per gli ETS? Se sì, in che modo?
- Gli ETS non commerciali decidono di optare per i regimi agevolativi previsti dal Titolo X della Riforma? Si ritiene che questi rappresentino delle vere e proprie agevolazioni?
- Quali sono le implicazioni dal punto di vista delle scelte relative alla struttura, allo svolgimento delle attività, agli obblighi di rendicontazione, e così via?

La prima domanda pone subito l'attenzione sul tema fondamentale su cui si fonda il cuore della ricerca, ossia la distinzione tra attività commerciali e attività non commerciali come criterio di applicazione delle agevolazioni fiscali per gli ETS. Come è stato illustrato dai quattro casi precedenti, la distinzione tra attività commerciali e attività non commerciali costituisce il punto di partenza per le scelte relative alla tenuta delle scritture contabili, prevedendo il passaggio obbligatorio, per gli ETS non commerciali, al sistema della contabilità separata. A sua volta quest'ultimo permette una più semplice e chiara applicazione delle direttive fiscali sia sulle attività svolte con modalità commerciale che non. Soprattutto, è apparso evidente come la dicotomia tra attività commerciali e attività non commerciali operi principalmente a livello intra-enti piuttosto che a livello inter-enti. In altre parole, la distinzione tra attività commerciali e attività non commerciali svolte dagli ETS rende evidente la distinzione di trattamento fiscale tra un ente che si qualifica come non commerciale e quindi soggetto ad agevolazioni, e un ente commerciale, al quale si applica la disciplina ordinaria del TUIR. Tuttavia, questa distinzione di trattamento fiscale è resa più evidente, non tanto nella comparazione tra ente ed ente, quanto più nel confronto tra attività svolte con modalità diverse all'interno dello stesso ente, ossia come una diversa modalità di svolgimento di una singola attività possa portare benefici o imposizioni fiscali diverse che comportano nel complesso un beneficio, o al contrario aumentano il carico fiscale dell'ente stesso. L'esempio più significativo in questo senso

è Croce Rossa Italiana, la quale svolge numerose attività, sia con modalità commerciale che non. L'equilibrio tra questi due tipi di attività è molto delicato e va monitorato costantemente in quanto basterebbe che anche solo una sola attività venga svolta con modalità diversa che il carico fiscale potrebbe essere automaticamente diminuito o aumentato.

Con riferimento alla seconda domanda invece, è difficile affermare con assoluta certezza che i sistemi agevolativi previsti dal Titolo X della Riforma rappresentino delle vere agevolazioni in tutti i casi e per tutte le tipologie di ETS. Infatti, sicuramente la Riforma del Terzo settore risulta avere dei vincoli meno stringenti e quindi essere anche più inclusiva in termini di tipologie di ETS non commerciali che possono godere delle agevolazioni fiscali, rispetto alla disciplina delle Onlus dettata dal d. lgs. 460/1997. Questa minore rigidità della normativa fiscale rende certamente l'ambito del Terzo settore più attrattivo, ampliando e accelerando il processo di trasmigrazione dai vari registri regolati dalle discipline speciali al RUNTS, per godere delle agevolazioni fiscali previste. Tuttavia, non sempre le previsioni fiscali contenute nel Titolo X del d. lgs. 2017 si presentano come dei veri e propri risparmi di imposta. Basti pensare al caso dell'IRES e dell'Irap presentati negli studi di Legambiente e di Save the Children Italia. Nel primo caso, infatti, non solo il passaggio al nuovo regime fiscale del Terzo settore rispetto alla normativa Onlus non abbia comportato un beneficio fiscale; ma addirittura nell'anno di iscrizione al RUNTS si è registrato un maggiore carico fiscale dovuto all'assoggettamento all'IRES dei redditi derivanti dalle attività svolte in modalità commerciale, che fino all'anno precedente, quando l'ente possedeva ancora la qualifica di Onlus, non trovava applicazione. Allo stesso modo, per quanto riguarda Save the Children Italia, l'esenzione dal pagamento dell'IRES sui redditi fondiari per gli enti non commerciali risulta essere una previsione soltanto transitoria, in attesa dell'autorizzazione della Commissione Europea dell'intera Riforma. Ancora, il risparmio fiscale dovuto all'applicazione del metodo retributivo dell'Irap per gli ETS non commerciali, dipende sempre dalla tipologia di attività che svolge l'ente stesso, non comportando necessariamente un beneficio. Infine, è opportuno precisare come non tutti i regimi agevolativi sono entrati in vigore alla data dell'analisi empirica (settembre 2024). Infatti, la Commissione Europea, che avrebbe dovuto fornire la sua approvazione nell'anno corrente, ha rimandato l'autorizzazione all'anno successivo. Rimangono infatti ancora

inapplicabili gli articoli riguardanti i regimi forfettari, che costituiscono senz'altro una delle novità principali del Terzo settore. Pertanto, non è possibile stimare con accuratezza quale sia il vero contributo apportato dalla normativa fiscale del Terzo settore.

3.8. CONSEGUENZE FISCALI

L'ultima domanda della ricerca invece, relativa alle implicazioni e alle conseguenze che ha avuto la riforma fiscale del Terzo settore in termini di scelte strutturali, di svolgimento delle attività e degli obblighi di rendicontazione, verrà discussa nel presente paragrafo.

Appare subito evidente, dall'analisi dei bilanci degli ETS presi in esame, come la principale implicazione che ha avuto la riforma fiscale sul mondo del Terzo settore riguardi il metodo di rendicontazione, non solo in termini di schemi di bilancio, ma anche per quanto riguarda la disclosure sulle attività svolte e sulla struttura interna dell'ente. Le aziende più strutturate, che presentano un maggiore livello di formalizzazione, come Croce Rossa Italia, finiscono per ottenere un vantaggio che non necessariamente è visibile nell'immediato, ma che si trasforma in un beneficio visibile soprattutto nel lungo termine. Inevitabilmente, una maggiore struttura interna comporta l'impiego di oneri maggiori, che non sempre gli Enti del Terzo settore sono disposti ad impiegare, soprattutto in virtù della difficoltà di reperire capitale per il proprio finanziamento. Non solo, oltre a maggiori oneri economici, è necessario impiegare un numero maggiore di risorse che si dedicano alla rendicontazione delle attività svolte. Allo stesso tempo però, è stato reso esplicito dalle previsioni della riforma fiscale per il Terzo settore, come avere una tenuta della contabilità che sia in linea con le previsioni normative, quanto più possibile, implica una maggiore facilità, oltre che nell'applicazione dei regimi agevolativi, soprattutto nell'individuazione di quelle attività che possono godere di agevolazioni fiscali. Quest'ultimo punto soprattutto, è fondamentale ai fini della normativa fiscale per gli ETS. Per esempio, non appare sempre chiaro e nitido se un'attività viene svolta con metodo commerciale o non commerciale. Inoltre, nel momento in cui vengono svolte attività di entrambi i tipi, non sempre è facile individuare quelle transazioni o operazioni che sicuramente rientrano in una o nell'altra categoria, con la conseguenza di un regime fiscale applicativo differente. Un livello di rendicontazione più elevato, una maggiore

attenzione e accuratezza nella declinazione delle attività svolte e nelle loro modalità di esposizione in bilancio, può determinare una maggiore chiarezza nell'individuazione del sistema di tassazione a cui l'ente deve assoggettarsi, ma anche delle effettive forme di agevolazione di cui l'ente può beneficiare. E in questo senso, più l'ente stesso sarà in grado di fornire una disclosure adeguata, più sarà facile accedere alle varie previsioni agevolative garantite dalla Riforma, le quali però richiedono degli obblighi di trasparenza a volte anche particolarmente rigidi per potervi accedere. In merito, si rimanda ai paragrafi 2.2.3 e 2.2.4 del Capitolo 2 sugli obblighi di trasparenza per poter accedere agli strumenti del Social bonus e del 5 per mille, o per poter godere delle deduzioni e detrazioni sulle erogazioni liberali.

Un maggiore grado di formalizzazione e una struttura progressivamente più complessa dell'ente è utile a quest'ultimo anche dal punto di vista dell'affidabilità nei confronti degli stakeholders esterni. Infatti, maggiore è il grado di informativa fornito dall'ente sulle attività svolte, sui principi applicati e sulle normative seguite; maggiore sarà la percezione da parte degli investitori esterni sul livello di affidabilità dell'ente stesso. Gli stakeholders esterni, infatti, saranno in questo caso incentivati a fornire capitale per il finanziamento dell'ETS, il quale a sua volta avrà la possibilità di reinvestirlo nelle proprie attività per il perseguimento dei fini istituzionali prefissati.

Un'altra implicazione importante della riforma fiscale per gli Enti del Terzo settore riguarda la coordinazione tra attività commerciali e non commerciali. Infatti, i limiti quantitativi introdotti dal CTS all'articolo 79, comma 5, che determinano il tetto massimo oltre il quale un'attività viene definita commerciale, impongono dei vincoli non indifferenti nella gestione delle attività svolte. Questo si applica principalmente agli enti non commerciali che svolgono le proprie attività sia in forma commerciale che non. Infatti, quando un ente non commerciale svolge in via secondaria e marginale anche attività commerciali, è tenuto a monitorare costantemente l'andamento delle proprie attività, in quanto qualora il complesso delle attività commerciali dovesse superare i limiti previsti, l'ente andrebbe a qualificarsi come ente commerciali, con la conseguenza che tutti i redditi conseguiti andrebbero a formare il reddito di impresa, il quale sarebbe assoggettato alla normativa ordinaria in tema di IRES. In questo caso quindi, si determinerebbe uno svantaggio fiscale evidente. È fondamentale, dunque, programmare strategicamente le attività svolte dagli ETS, per poter applicare il miglior regime fiscale

possibile. In questo senso, l'andamento attuale sembra essere quello di limitare il più possibile le attività commerciali, per evitare di rischiare di perdere i benefici fiscali di cui godono gli enti non commerciali. Questo è sicuramente anche uno dei motivi per cui ad oggi, nel RUNTS, la maggior parte degli enti si qualificano come enti non commerciali.

Con riguardo a quest'ultimo punto, inoltre, alcuni potrebbero sostenere che le agevolazioni fiscali costituiscano un limite allo sviluppo dell'Ente del Terzo settore non commerciale. Infatti, essendo gli ETS commerciali esenti da qualsiasi tipo di agevolazione fiscale e quindi assoggettati alla normativa ordinaria del TUIR in tema di tassazione dei redditi di impresa, questi si trovano a competere molto spesso con il mercato, ossia con le imprese commerciali iscritte nel Registro delle Imprese. Questo non è invece possibile per gli enti non commerciali. Infatti, questi ultimi per poter usufruire delle agevolazioni fiscali previste dalla Riforma, devono rispettare dei vincoli ben precisi e a volte stringenti, come ad esempio l'obbligo di reinvestire gli utili conseguiti all'interno dell'ente stesso per il finanziamento delle attività di interesse generale svolte. Questo comporta sicuramente un rallentamento nel processo di espansione e sviluppo degli ETS non commerciali rispetto invece alle imprese private che concorrono sul mercato.

3.9 IMPLICAZIONI E PROSPETTIVE

Sulla base dell'analisi del campione selezionato per la ricerca e dai risultati che sono stati evidenziati nei due paragrafi precedenti, si può procedere a fornire un quadro generale di quelle che sono le principali implicazioni e prospettive future per il Terzo settore.

In primo luogo, è stata più volte resa evidente la necessità di implementare maggiormente un sistema di disclosure e di rendicontazione efficace ai fini dell'applicazione delle norme agevolative per gli ETS. Come già ampiamente illustrato infatti, un'incentivazione alla trasparenza, al rispetto degli obblighi di rendicontazione e di disclosure delle proprie attività, non solo permette una più semplice applicazione della normativa fiscale, ma attrae più facilmente gli attori esterni per il finanziamento degli ETS.

Inoltre, è essenziale che, ormai dopo sette anni dalla sua prima pubblicazione, la Riforma arrivi ad un punto conclusivo, con l'approvazione da parte della Commissione Europea. Infatti, finché non ci sarà l'autorizzazione da parte di quest'ultima, molti aspetti fondamentali della riforma fiscale non potranno trovare applicazione, portando ad una cristallizzazione del sistema fiscale per gli ETS. Alcune tipologie di agevolazione, come il regime forfettario previsto dall'articolo 8 del d. lgs. 117/2017, non sono state ancora attuate, proprio a causa del blocco europeo. Questo non solo ha bloccato un eventuale sviluppo e ampliamento della disciplina fiscale per il Terzo settore, ma ha anche generato un rallentamento nel processo di sviluppo degli Enti stessi, i quali, se durante questi anni avessero potuto godere di tutti i benefici fiscali previsti dalla normativa, avrebbero generato maggiori risorse da poter reinvestire nelle proprie attività, promuovendo quindi non soltanto la sostenibilità finanziaria degli ETS ma anche la loro crescita.

Ad oggi, dunque, l'impatto che ha avuto la Riforma del Terzo settore, e in particolare la normativa fiscale, sugli ETS, non è accuratamente quantificabile. Questo tema si riflette anche sulle lacune normative che sono ad oggi presenti in ambito fiscale. È stato per esempio illustrato come le disposizioni in materia di Irap per gli ETS non stiano attualmente progredendo verso il beneficio dell'esenzione integrale dall'imposta, quanto in realtà l'esistenza di un metodo alternativo a quello commerciale riservato agli ETS non commerciali, ossia il metodo retributivo, non sempre comporti un minore carico fiscale. O ancora, in tema di IRES, l'attuale regime di esenzione transitorio dovrà essere rivisto una volta che verrà approvata la Riforma, rientrando quindi all'interno delle disposizioni del regime forfettario.

Pertanto, è necessario che in una prospettiva futura, la Riforma intervenga su queste tre principali dimensioni, quali gli obblighi di trasparenza e rendicontazione, l'approvazione della Commissione europea e lo sviluppo di normative in linea con l'Unione Europea, e infine l'intervento sulle lacune normative soprattutto in tema di Irap e IRES.

CONCLUSIONI

In questo ultimo capitolo è stata condotta un'analisi empirica volta a comprendere quali sono stati i principali impatti della riforma fiscale del Terzo settore, e in particolare la dicotomia tra attività commerciali e attività non commerciali, sugli Enti del Terzo settore, e come questa ha influenzato lo sviluppo di tale ambito.

Ai fini della ricerca è stato inizialmente individuato il campione da analizzare. Sono stati utilizzati due criteri congiunti, quello della dimensione dell'ente, e quello della commercialità dell'ente. Sono stati selezionati i quattro ETS del territorio nazionale più grandi, che vengono classificati come enti non commerciali. Nel dettaglio, tramite l'utilizzo del RUNTS, sono stati selezionati ed analizzati: Croce Rossa Italiana, Legambiente, Save the Children Italia e Unicef Italia.

Successivamente, è stata presentata la metodologia dell'analisi. La ricerca è infatti partita da tre domande fondamentali che andavano ad indagare come le previsioni fiscali nell'ambito del Terzo settore abbiano influenzato la struttura, le scelte e lo sviluppo degli Enti del Terzo settore. Per rispondere a tali domande, gli strumenti di cui si è servita la ricerca sono stati i bilanci economico-finanziari pubblicati dagli enti del campione nel corso degli anni, in particolare non oltre il 2020.

Per ogni ente del campione sono state indicate la forma giuridica, le attività svolte, la distinzione tra attività commerciali e attività non commerciali, il regime fiscale applicato, e come questo si è declinato nello sviluppo dell'ente analizzato. Per ogni ente del campione è emerso un aspetto peculiare della Riforma. Croce Rossa Italiana è stato l'esempio principale di come gli ETS si siano dovuti adattare alle previsioni normative in ambito fiscale per poter accedere alle agevolazioni previste, e di come sia importante mantenere un equilibrio tra attività commerciali e non commerciali. Legambiente ha evidenziato come la nuova Riforma abbia rappresentato un'opportunità sia per gli enti che precedentemente erano assoggettati al regime stringente delle Onlus (d. lgs. 460/1997), sia per gli enti che non godevano di alcun tipo di agevolazione a causa del perimetro ristretto dell'appena menzionato decreto. Save the Children Italia ha illustrato quali sono le principali lacune del sistema normativo fiscale per gli ETS, e UNICEF Italia ha invece analizzato l'importanza degli obblighi di trasparenza e di informazione ai fini

dell'accesso alle agevolazioni fiscali. Tutti questi risultati sono stati analizzati nel dettaglio nei paragrafi 3.7 Risultati e 3.8 Conseguenze fiscali.

Infine, dalla ricerca effettuata sono state estrapolate quelle che saranno o che comunque dovranno essere le prospettive future di azione della Riforma in ambito fiscale, incentrate principalmente sugli obblighi di informazione, sull'allineamento con l'UE e sull'intervento sulle lacune normative.

CONCLUSIONI

Lo studio appena presentato ha dimostrato l'importanza della disciplina fiscale nell'ambito del Terzo settore, e in particolare come la scelta della modalità di svolgimento delle attività influisca non solo sulla normativa applicata, ma anche sulla struttura, sulla rendicontazione e sul carico fiscale imposto agli ETS. Attraverso la comprensione iniziale del Terzo settore e degli Enti del Terzo settore, è stata illustrata nel dettaglio la disciplina giuridica rappresentata dalla Riforma del 2017. In particolare, è stato visto come il Codice del Terzo settore, diviso in dodici titoli, regola la maggior parte degli aspetti legati agli Enti del Terzo settore in generale, tra cui la disciplina fiscale. Successivamente, è stato illustrato il RUNTS nella sua struttura, composizione e funzionamento e ne è stata evidenziata la funzione di avere efficacia costitutiva per la qualifica di Ente del Terzo settore. Infine, ripercorrendo le principali tappe dello sviluppo normativo del Terzo settore, è stata mostrata la profonda connessione tra la Legge delega del 2016 e la successiva Riforma attuativa del 2017, delineando i punti in comune e le principali aree di conflitto.

Il secondo capitolo si è soffermato sulla disciplina fiscale e in particolare sulla distinzione tra attività commerciali e attività non commerciali. È stato infatti chiarito come soltanto gli Enti del Terzo settore che svolgono attività non commerciali possono godere di agevolazioni fiscali, previste dal Titolo X del Codice del Terzo settore. Sono stati poi illustrati i criteri di determinazione dell'attività non commerciale, che a differenza di quanto previsto dal TUIR, oltre ai soli criteri qualitativi, vengono introdotti dall'articolo 79 del Codice anche dei limiti quantitativi entro i quali un'attività può essere definita non commerciale. Successivamente, si è passato ad analizzare le principali forme di agevolazione fiscale contenute nel Titolo X, precisandone la normativa di riferimento e l'ambito di applicazione. Questa analisi ha fatto sì che si potessero identificare le implicazioni in termini di sostenibilità economica della disciplina fiscale per gli Enti del Terzo settore, e in particolare per quanto riguarda il reperimento delle risorse economico-finanziarie e il tema di trasparenza e affidabilità.

Nell'ultimo capitolo, infine, è stata sviluppata un'analisi empirica volta a rispondere a tre domande fondamentali: 1) la distinzione tra attività commerciali e attività non commerciali ha avuto un impatto fiscale per gli ETS? Se sì, in che modo?; 2) gli ETS

non commerciali decidono di optare per i regimi agevolativi previsti dal Titolo X della Riforma? Si ritiene che questi rappresentino delle vere e proprie agevolazioni?; 3) quali sono le implicazioni dal punto di vista delle scelte relative alla struttura, allo svolgimento delle attività, agli obblighi di rendicontazione, e così via?. Per rispondere a queste domande sono stati selezionati quattro ETS non commerciali di grandi dimensioni. Per ognuno di essi sono stati analizzati i bilanci economici ed in particolare le parti relative alla disciplina fiscale adottata. I principali risultati sono stati legati al metodo di rendicontazione utilizzato, la cosiddetta contabilità separata, la quale costituisce il punto di partenza per l'applicazione della disciplina fiscale. Inoltre, è emerso il tema della formalizzazione e della disclosure delle attività: quanto più l'organizzazione è formalizzata e contiene una disclosure adeguata, tanto più riuscirà ad ottenere credibilità da parte degli stakeholders esterni, riuscendo a reperire capitale per il proprio finanziamento, e godendo così di un maggiore vantaggio fiscale. Sono infine stati illustrati quali dovrebbero essere i punti di azione successivi, tra cui emerge la necessità di avere un sistema di disclosure adeguato e organico in modo da poter facilitare l'accesso alle norme di favore, e come sia fondamentale l'allineamento con la normativa europea, che inizia con l'approvazione dalla stessa di alcuni articoli del Titolo X, tra cui il regime forfettario, per poter velocizzare lo sviluppo della disciplina in esame.

BIBLIOGRAFIA

Aa. Vv. (2017). *Il regime fiscale degli enti del terzo settore: spunti critici sulla riforma in ambito tributario e decorrenze*. Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, Roma, pp. 1, ss.

Arena, G. (2020). Sussidiarietà orizzontale e enti del Terzo settore, in *Impresa sociale*, n. 3/2020, pp. 96-100

Bauco, C., Capozzi, V. (2018). *La Riforma del terzo settore: il regime transitorio*. Fondazione Nazionale dei Commercialisti, pp.1, ss.

Bernardoni, A. (2020). *Il mercato nel welfare, i suoi danni e le alternative*. In *Impresa sociale*, n. 2/2020, pp.16-21

Bobbio, L., et al., (2017). *Le politiche pubbliche. Problemi, soluzioni, incertezze, conflitti*, Mondadori, Milano, pp. 1, ss..

Boletto, G. (2018). *La Riforma del Terzo settore e la necessità di introdurre un regime tributario strutturale, di settore, valido per tutti gli ETS*. XII Colloquio Scientifico sull'impresa sociale, pp.1, ss.

Borzaga, C. & Defourny, J. (2001). *L'impresa sociale in prospettiva Europea*. Routledge, Londra, pp. 1, s.

Bozzi L. (2019), Il codice attuativo della riforma del Terzo settore. Profili ricostruttivi e spunti problematici, in *Osservatorio del diritto civile e commerciale*, Il Mulino, Roma, pp. 19-46

Bozzi L. (2019), Il codice attuativo della riforma del Terzo settore. Profili ricostruttivi e spunti problematici, in *Osservatorio del diritto civile e commerciale*, Il Mulino, Roma, pp. 19-46

Campedelli, M. (2016). La Riforma del Terzo settore, in *Politiche Sociali*, n. 3, pp. 503-508

- Capozzi, V. (2017). *Riforma del Terzo settore: le erogazioni liberali e il social bonus*, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, pp. 1, ss.
- Capozzi, V. (2023). *Novità IVA nel Terzo settore*, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, pp. 1, ss.
- Chiampì, A. (2020). *Regime fiscale degli enti del terzo settore*, in *European journal of volunteering and community-based projects*, n.1, Torino, pp. 80-89
- Colombo, G. M., & Setti, M. (2023). *Terzo settore. Aspetti civilistici, contabili e fiscali*. Wolters Kluwer, Milano, pp. 1, ss
- Consorti, P. et al. (2021). *Diritto del terzo settore*, il Mulino, Roma, pp. 1, ss.
- D'Arcangelo, S. (1999). *I requisiti per l'ottenimento della qualifica di ONLUS nel settore culturale*, in *Economia della Cultura*, fascicolo 1, pp. 103-111
- Daft, R. (2021). *Organizzazione aziendale*. Maggioli Editore, 7 edizione, pp.1, ss.
- Di Virgilio, R., Gagliardi, S. (2018). *Il Regime Fiscale degli Enti del Terzo Settore*. Commissione di studio "Terzo settore" ODCEC Pescara, Pescara, pp. 1, ss.
- Donati, F., & Sanchini, F. (2019). *Il codice del Terzo settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*. Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, pp. 1, ss.
- Donati, P. (1998). *Sociologia del terzo settore*. Carocci Editore, Roma, pp.1, ss.
- Fici A. (2018), *L'impresa sociale e le altre imprese del Terzo Settore*, in *Analisi Giuridica dell'Economia*, n. 1, pp. 19-44
- Fici, A. (2017). *L'Ente del Terzo Settore come modello organizzativo per lo svolgimento di attività formativa d'interesse generale*, in *Rassegna CNOS*, n 3/2017, pp. 51-69
- Flati, G. (2022). *Finanza sostenibile ed Enti del Terzo settore. Un'analisi empirica sull'autofinanziamento*, pp. 46
- Fusaro, A. (2022). *Gli enti del Terzo settore*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, pp. 35-60

Gaffuri, A. M. (2024). *La distinzione tra attività commerciali e non commerciali degli enti no profit, ai fini delle imposte sui redditi e IVA, alla luce della nuova normativa del Codice del Terzo Settore*, in Rivista trimestrale di Diritto Tributario, Giappichelli, Torino, 29 agosto 2024, pp. 1-26

Gori, L. & Zandonai, F., (2018). I confini del Terzo settore: una mappa costantemente da riscrivere, in *Impresa sociale*, n. 11, pp. 1, ss.

Gori, L. (2022). *Terzo settore e Costituzione*. Giappichelli, Torino, pp. 1, ss.

Kendall, J. & Knapp, M. *A loose and baggy monster. Boundaries, definition and typologies*. Routledge, Londra, pp. 66 ss.

Lomonaco, R. (2023). *Problematiche di revisione – Aspetti fiscali degli Ets*. Fondazione Commercialisti ODCEC di Milano. Milano, pp. 1, ss.

Maino, F., & Ferrera, M. (2017). *Terzo rapporto sul secondo Welfare in Italia 2017*. Centro di Ricerca e Documentazione Luigi Einaudi, Torino, pp.1, ss.

Marasà G. (2019), *Imprese sociali, altri enti del terzo settore, società benefit*, Giappichelli Editore, Torino, pp. 1, ss.

Marasà, G. (2014). *Impresa, scopo di lucro ed economicità*, in *Analisi Giuridica dell'Economia*. Il Mulino, fascicolo 1, pp. 33-44.

Mazzullo, A. (2017). *Il nuovo Codice del Terzo settore*, Giappichelli Editore, Torino, pp. 1., ss.

Mazzullo, A. (2017). *Il nuovo Codice del Terzo settore. Profili civilistici e tributari (d. lgs. 3 luglio 2017, n. 117)*. Giappichelli, Torino, pp. 1, ss.

Moro, G.(2019). Tra forme e attività. Un'analisi critica della cultura politica e amministrativa della riforma del Terzo settore, in *Politiche sociali*, n.2, pp. 207-224

Mugnozza, S. (2019). *Il trattamento fiscale delle erogazioni liberali in favore di enti non profit prima e dopo la riforma del Terzo settore: analisi di un case study*, in *Rivista di diritto pubblico italiano, comparato, europeo*, n. 14, pp. 1, ss.

Pallotta, F. (2024). *La delega di riforma fiscale e gli interventi sul Terzo Settore*, Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili di Roma.

Pavan, A. (2011). Il Terzo settore: oltre le vedute residualiste, in G. SILVANO (a cura di), *Società e Terzo settore. La via italiana*, Bologna, pp. 109-110.

Perrone, A. (2017). *Sussidiarietà e fiscalità: un nuovo modo di concepire il concorso alle spese pubbliche*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1, pp. 437-469

Peruzzi, G. & Volterrani A. (2016). *La comunicazione sociale*. Editori Laterza, Roma, pp. 1, ss.

Polizzi, E. & Vitale. T., (2017). *Riforma del Terzo settore: verso quale approdo*. In HAL, pp. 102-112.

Propersi, A. & Rossi, G. (2022). *Gli enti del Terzo settore*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, pp. 1, ss.

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

Sanchini, F. (2017). Principi generali, definizione di “Enti del Terzo settore” e attività di interesse generale, in *Il nuovo codice del Terzo Settore*, Mazzullo, Giappichelli Editore, Torino, pp. 1., ss.

Schena C. (2003), *Il problema del finanziamento del Terzo settore in Italia*, Università dell’Insubria, Facoltà di economia, working paper, Varese, pp. 1-13

Seibel, W. & Anheier, H. (1990). 1.1. Sociological and Political Science Approaches to the Third Sector. In H. Anheier & W. Seibel (Ed.), *The Third Sector: Comparative Studies of Nonprofit Organizations*, De Gruyter, Berlino, pp. 1, ss. <https://doi.org/10.1515/9783110868401.7>

Selicato, P. (2018). La soggettività tributaria degli enti non profit (dalle ONLUS agli ETS), in *Rivista di diritto pubblico italiano, comparato, europeo*, n. 22, pp. 1, ss.

Sepio, G. (2023). *Terzo Settore*, Gruppo 24 ore, Milano, pp. 1, ss.

Zamagni, S. (2011). *Libro bianco sul Terzo settore*. Il Mulino, Bologna, pp.1, ss.

SITOGRAFIA

Aa. vv. (2021), Osservatorio su finanza e Terzo settore: indagine sui fabbisogni finanziari, Aiccon, X edizione, pp. 10, ss. Disponibile su: <https://www.intesasanpaolo.com/>

Aa. vv. (2022). *Censimento permanente delle istituzioni non profit. I primi risultati*. ISTAT, pp. 1, ss. Disponibile in: <https://www.istat.it/>

Benvenuti, S. (2017). *Finalmente una disciplina organica del Terzo settore: dalla legge delega n. 106 del 2016 ai decreti legislativi di attuazione*, in Osservatorio sulle fonti, n. 2/2017. Disponibile su: <http://www.osservatoriosullefonti.it>

Canè, D. (2024). *Profilo teorico delle agevolazioni tributarie per il terzo settore*, in Società e diritti, n. 17, pp. 82-101. Doi: <https://doi.org/10.54103/2531-6710/25400>

Comitato Italiano per l'UNICEF Fondazione ETS, (2023). *Bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2023*, pp.14. Disponibile su: <https://www.unicef.it/bilancio/>

Comitato Italiano per l'UNICEF Fondazione ETS, (2023). *Bilancio sociale 2023*, pp.14. Disponibile su: <https://www.unicef.it/bilancio/>

Comitato Italiano per l'UNICEF Fondazione ETS, (2024). *Statuto del Comitato Italiano per l'UNICEF Fondazione ETS*, pp.8-11. Disponibile su: <https://www.datocms-assets.com/30196/1714644233-unicef-italia-statuto-2024.pdf>

Croce Rossa Italiana (2020). *Bilancio dell'esercizio 2020*, Croce Rossa Italiana. Disponibile su: <https://cri.it/bilanci/>

Croce Rossa Italiana (2023). *Bilancio dell'esercizio 2023*, Croce Rossa Italiana. Disponibile su: <https://cri.it/bilanci/>

Croce Rossa Italiana, Comitato di Pisa, <https://www.cripisa.it/>

Croce Rossa Italiana, <https://cri.it/>

Gagliardi, C. (2013). Il Terzo Settore: definizione, quantificazione e principali aree di ricerca, in *MENTI ATTIVE. La Ricerca in Riabilitazione Nelle Marche*, n. 1, Sezione organizzativa. Disponibile su: <https://www.inrca.it>

Legambiente, (2023). *Bilancio sociale 2023*, pp. 14. Disponibile su: https://www.legambiente.it/wp-content/uploads/2021/11/Bilancio-sociale-2023_Legambiente.pdf

Lori, M., & Zamaro, N. (2019). Il profilo sfocato del Terzo settore italiano. In *Politiche Sociali*, n. 2. <https://doi.org/10.7389/94309>

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali – sezione RUNTS
<https://servizi.lavoro.gov.it/runts/it-it/>

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, <https://www.lavoro.gov.it/>

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, <https://www.lavoro.gov.it/>

Save the Children Italia, (2023). *Bilancio d'esercizio 2022*. <https://s3-www.savethechildren.it/public/allegati/bilancio-di-esercizio-2022.pdf>

Save the Children Italia, (2023). *Bilancio d'esercizio 2023*. <https://s3-www.savethechildren.it/public/allegati/bilancio-di-esercizio-2023.pdf>

Save the Children Italia, (2023). *Bilancio sociale 2023*, <https://s3-www.savethechildren.it/public/allegati/bilancio-sociale-2023.pdf>

Sepio, G. & Garone, M. (2022). *Enti di natura non commerciale esenti Ires per i redditi immobiliari*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 dicembre 2022. Disponibile su: <https://www.ilsole24ore.com/>

Sepio, G. (2023). Terzo settore, *Regioni al palo sulle agevolazioni Irap*, in *Il Sole 24 ore*, 23 febbraio 2023. Disponibile su: <https://www.ilsole24ore.com/>

Treccani, <https://www.treccani.it/>

Unicef Italia – sezione Benefici fiscali, <https://www.unicef.it/benefici-fiscali/>

Unicef Italia, <https://www.unicef.it/>

GIURISPRUDENZA

Costituzione della Repubblica Italiana, articolo 118, comma 4.

Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 633. *Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.*

Decreto del 19 maggio 2021, n. 107. *Regolamento ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 117 del 2017 (Codice del Terzo settore), concernente l'individuazione di criteri e limiti delle attività diverse.*

Decreto legislativo 3 dicembre 1997 n. 460. *Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.*

Decreto legislativo 3 luglio 2017 n. 117. *Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106.*

Decreto ministeriale n. 106 del 15 settembre 2020. Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.

Decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146. *Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili.*

Legge finanziaria n. 266 del 23 dicembre 2005

Legge n. 753 del 3 agosto 1862, *Sull'amministrazione delle opere pie*

Legge 6 giugno 2016, n. 106. *Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale.*

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

Testo unico del 22/12/1986 n. 917. *Testo unico delle imposte sui redditi.*

PRASSI

Circolare n. 20 del 27 febbraio 2018, Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali

Linee Guida per una Riforma del Terzo settore, 13 maggio 2014

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 79/E del 31 marzo 2003