

Università degli Studi di Padova

Dipartimento di Diritto Privato e Critica del Diritto

Corso di Laurea Magistrale in
Giurisprudenza

a.a. 2023/2024

**ORGANIZZAZIONI NON LUCRATIVE DI UTILITÀ
SOCIALE (ONLUS) E RIFORMA DEL TERZO
SETTORE**

Relatore: Ch.mo Prof. Manlio Miele

Correlatrice: Ch.ma Prof.ssa. Silvia Gasparini

Laureanda: Mariasole Dugo

*Alla mia mamma,
per tutte le domande che
non ho avuto il tempo di porti,
e per tutte le meravigliose risposte
che mi avresti dato.*

INDICE SOMMARIO

CAPITOLO I – Introduzione.....	3
CAPITOLO II - Le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS), la loro nascita e la disciplina originaria.....	7
Par. 2.1 - La legge delega n. 662 del 1996	7
Par. 2.2 - La disciplina delle ONLUS: il decreto legislativo n. 460 del 1997	9
Par. 2.2.1 - I requisiti soggettivi	9
Par. 2.2.2 - I requisiti oggettivi	12
Par. 2.2.3 - La finalità solidaristica o di “utilità sociale”	14
Par. 2.2.4 – Le attività connesse ammesse	18
Par. 2.2.5 – La finalità non lucrativa	20
Par. 2.3 - Anagrafe delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale	24
Par. 2.4 – L’Agenzia delle ONLUS	26
Par. 2.5 – Il regime fiscale delle ONLUS	32
Par. 2.5.1 – Imposta sul reddito	32
Par. 2.5.2 – I titoli di solidarietà	37
Par. 2.5.3 – Erogazioni liberali a favore di ONLUS	37
Par. 2.5.4 – Imposta regionale sulle attività produttive	40
Par. 2.5.5 – Imposta sul valore aggiunto	41
Par. 2.6 – La disciplina delle ONLUS nei primi anni di applicazione	42
CAPITOLO III - La Riforma del Terzo settore.....	49
Par. 3.1 – Verso la riforma	49
Par. 3.2 – La legge delega	55
Par. 3.3 – I decreti attuativi della legge delega	60
Par. 3.4 – Il Codice del Terzo settore (Cts)	62
Par. 3.4.1 – I principi costituzionali nel Codice del Terzo settore	63
Par. 3.4.2 – La definizione degli Enti del Terzo settore (Ets)	66

Par. 3.5 – Il Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS)	68
Par. 3.6 – I controlli	73
Par. 3.7 – Il rapporto tra enti pubblici ed enti del Terzo settore	75
Par. 3.8 – Fondazione Italia Sociale	79
Par. 3.9 – Il Consiglio Nazionale del Terzo Settore	80
CAPITOLO IV – Le ONLUS nel Codice del Terzo settore.....	83
Par. 4.1.1 – Il periodo transitorio	83
Par. 4.1.2 – Le ONLUS durante il periodo transitorio	88
Par. 4.2 – Le ONLUS nel Codice del Terzo settore	94
Par. 4.3 – Le ONLUS ieri e oggi, un confronto	108
APPENDICE.....	119
CAPITOLO V – CONCLUSIONE.....	121
BIBLIOGRAFIA.....	123
SITOGRAFIA.....	125

CAPITOLO I

INTRODUZIONE

Il Terzo settore in Italia si configura come l'insieme di organizzazioni ed enti privati che agiscono all'interno di una prospettiva *non profit*, mirando al perseguimento di obiettivi di benessere collettivo, sociale e di interesse generale. Queste organizzazioni si presentano in modo distinto rispetto al settore pubblico statale, noto come primo settore, e dalla dialettica del mercato in cui si sviluppano imprese che perseguono finalità lucrative (secondo settore). È qualcosa di altro rispetto ai primi due settori, con cui però collabora in diversi progetti e iniziative e con cui condivide alcune caratteristiche.

Nonostante in passato la denominazione di Terzo settore abbia potuto ricevere una connotazione negativa, considerato come un settore residuale e poco rilevante, esso è in realtà pacificamente considerato oggi un pilastro del buon funzionamento di uno Stato sociale, contando nel 2020 in Italia più di 363 mila organizzazioni, occupando più di 870 mila dipendenti¹ e impegnando più di quattro milioni di volontari. Questo tessuto organizzativo estremamente variegato si impegna in una moltitudine di settori di attività essenziali per garantire i diritti fondamentali degli individui, come nell'ambito della salute, dell'istruzione, di assistenza sociale, protezione civile e tutela dell'ambiente. I settori di attività in cui si adoperano maggiormente le organizzazioni *non profit* sono, infatti, l'arte, la cultura, lo sport, la socializzazione, la sanità, l'istruzione, la ricerca e la tutela dei diritti; solo per nominarne alcuni.

Già a partire dalla fine degli anni Novanta si è assistito al principio della crisi del cd. *welfare State*, una concezione che accentrava la competenza di attuare prestazioni e interventi destinati a tutelare i cittadini, soprattutto (ma non esclusivamente) quelli più svantaggiati, e a migliorarne la qualità della vita e il benessere, in capo allo Stato e alle sue istituzioni. Nel graduale passaggio dal *welfare State* alla *welfare society* i protagonisti sono stati proprio gli enti del Terzo settore, e il suo punto di arrivo è stata l'odierna concezione del welfare come

¹ ISTAT. (2021). *ISTITUZIONI NON PROFIT. Censimento permanente delle istituzioni non profit*.

‘partecipativo’ o ‘sussidiario’, massima declinazione del principio costituzionale di sussidiarietà, in cui molte funzioni vengono svolte in modo più efficace a livello locale. L’apice di questo processo di valorizzazione del Terzo settore è stato raggiunto nel 2017, con l’entrata in vigore di quel complesso legislativo che prende il nome di ‘Riforma del Terzo Settore’, a cui si arrivò dopo anni di progetti e che era stata attesa e sperata dai protagonisti e dagli utenti del settore. La riforma ha riordinato e razionalizzato il complesso disordinato di leggi e decreti che erano stati emanati negli anni precedenti, che generavano confusione e incertezza in capo ai destinatari della disciplina, oltre che agli interpreti stessi.

In questo contesto costantemente in evoluzione, le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS) hanno svolto un ruolo cruciale. La categoria identificata con questa denominazione ricomprendeva una vastità di organizzazioni di diversi tipi, non essendo essa una categoria giuridica di diritto privato ma individuando tutti quei soggetti giuridici che, rispettando determinati requisiti di legge, divenivano destinatari di un trattamento fiscale di favore, diretto ad agevolare e favorire lo svolgimento della loro attività di utilità sociale. Questa categoria è stata istituita nel 1997 con il decreto legislativo del 4 dicembre, n. 460 e all’inizio del 2022 contava 22mila organizzazioni iscritte nell’apposito suo registro (Anagrafe delle ONLUS). Questa disciplina però è stata abrogata dal momento in cui è divenuto operativo il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), comportando per tutti gli enti che godevano della qualifica di ONLUS una conseguenza molto rilevante dal punto di vista pratico ed economico. Per le ONLUS, infatti, ai sensi delle norme del Codice del Terzo settore (Cts) e degli altri decreti legislativi attuativi della riforma, si sono aperte diverse possibilità circa la loro futura qualificazione e quindi anche circa il loro trattamento economico e le attività da loro svolgibili. Questa tesi si propone quindi di riassumere e razionalizzare l’evoluzione della disciplina che ha interessato questa categoria di organizzazioni, che hanno svolto negli ultimi venticinque anni un ruolo cruciale nell’evoluzione e nella crescita del Terzo settore in Italia, ponendo l’accento, nella parte finale, nei cambiamenti che hanno interessato il regime giuridico delle ONLUS negli ultimi anni e la disciplina specifica vigente nel periodo transitorio

che si interpone tra la vigenza della disciplina del cd. Decreto-Onlus e quella del Cts.

Emblematiche, per introdurre questo lavoro, sono le parole con cui si aprono le linee guida con cui il Governo ha aperto una consultazione con organizzazioni protagoniste del Terzo settore, utenti e cittadini sostenitori di realtà *non profit*, preambolo della legge delega che ha portato alla riforma del Terzo settore:

“Esiste un’Italia generosa e laboriosa che tutti i giorni opera silenziosamente per migliorare la qualità della vita delle persone. È l’Italia del volontariato, della cooperazione sociale, dell’associazionismo no-profit, delle fondazioni e delle imprese sociali.

Lo chiamano terzo settore, ma in realtà è il primo.

Un settore che si colloca tra lo Stato e il mercato, tra la finanza e l’etica, tra l’impresa e la cooperazione, tra l’economia e l’ecologia, che dà forma e sostanza ai principi costituzionali della solidarietà e della sussidiarietà. E che alimenta quei beni relazionali che, soprattutto nei momenti di crisi, sostengono la coesione sociale e contrastano le tendenze verso la frammentazione e disgregazione del senso di appartenenza alla comunità nazionale.

È a questo variegato universo, capace di tessere e riannodare i fili lacerati del tessuto sociale, alimentando il capitale più prezioso di cui dispone il Paese, ossia il capitale umano e civico, che il Governo intende rivolgersi formulando, dopo un dibattito che si trascina ormai da troppi anni, le linee guida per una revisione organica della legislazione riguardante il terzo settore.

Anche in questo caso, vogliamo fare sul serio.”

CAPITOLO II

Le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS), la loro nascita e la disciplina originaria

SOMMARIO: **2.1** La legge delega n. 662 del 1996. – **2.2** La disciplina delle ONLUS: il decreto legislativo n. 460 del 1997. - **2.2.1** I requisiti soggettivi. - **2.2.2** I requisiti oggettivi. - **2.2.3** La finalità solidaristica o di “utilità sociale”. - **2.2.4** Le attività connesse ammesse. – **2.2.5** La finalità non lucrativa. - **2.3** Anagrafe delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale. - **2.4** L’Agenzia delle ONLUS. - **2.5** Il regime fiscale delle ONLUS. - **2.5.1** Imposta sul reddito. - **2.5.2** I titoli di solidarietà. - **2.5.3** Erogazioni liberali a favore di ONLUS. - **2.5.4** Imposta regionale sulle attività produttive. - **2.5.5** Imposta sul valore aggiunto. - **2.6** La disciplina delle ONLUS nei primi anni di applicazione.

2.1 La legge delega n. 662 del 1996

Con la legge n. 662 del 23 dicembre 1996 il governo fu delegato ad emanare uno o più decreti legislativi volti a disciplinare sotto il profilo tributario le organizzazioni non lucrative ad utilità sociale (ONLUS) e ad uniformare questa disciplina assieme alle normative speciali già esistenti. Il comma 189 dell’articolo 3 della suddetta legge stabilì quali sono i principi fondamentali a cui si doveva ispirare la disciplina delle ONLUS, quali democraticità e trasparenza, la cui osservanza è essenziale al fine di evitare abusi e fenomeni elusivi del regime tributario². La medesima norma elencava, inoltre, i criteri direttivi cui si doveva ispirare la disciplina: la lettera a) prevedeva che il governo dovesse stabilire i presupposti e requisiti qualificanti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, e ha delimitato l’ambito dei soggetti inquadrabili in questa categoria soggettiva procedendo per esclusione: nello specifico prevedeva che non fossero ammessi all’elenco dei soggetti giuridici qualificabili come

² Legge delega 23 dicembre 1996, n. 662. *Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*. Articolo 3, comma 189, lettere b), c) e d).

ONLUS gli enti pubblici, le società commerciali diverse dalle cooperative, le fondazioni bancarie, i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria. Il governo venne, inoltre, delegato ad individuare le attività di interesse collettivo che, qualora svolte dall'organizzazione, giustificavano le agevolazioni fiscali, prevedendo anche il divieto di distribuire gli utili, anche in modo indiretto.

La successiva lettera b) prevedeva che gli organismi di volontariato iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ex legge 26 febbraio 1987, n. 49³, e le cooperative sociali, venissero automaticamente qualificate come organizzazioni non lucrative di utilità sociale; questa categoria, c.d. "*ONLUS di diritto*", verrà approfondita successivamente.

La legge delega prevedeva inoltre un organismo di controllo: esso doveva essere istituito con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri (d.P.C.M.), su proposta dei ministri delle finanze, del lavoro e della previdenza sociale e per la solidarietà sociale⁴. Al comma 191 erano elencati i suoi poteri e le sue mansioni: "[...] Garantisce, anche con emissione di pareri e deliberazioni, l'uniforme applicazione della normativa sui requisiti soggettivi e sull'ambito di operatività rilevante per gli enti di cui ai commi 186 e 188⁵. Esso è tenuto a presentare al Parlamento apposita relazione annuale."

Il successivo comma 192 prevedeva come ulteriore compito dell'organismo di controllo quello di "assicurare la tutela da abusi da parte di enti che svolgono attività di raccolta di fondi e di sollecitazione della fede pubblica attraverso l'impiego dei mezzi di comunicazione".

Fu poi compito del governo sviluppare e dettagliare la disciplina di questo organismo di controllo, infatti il comma 192-bis, aggiunto successivamente

³ V. legge 26 febbraio 1987, n. 49, articolo 28: "Riconoscimento di idoneità delle organizzazioni non governative".

⁴ Articolo 3, comma 190. L. delega 662/1996.

⁵ Si riferisce a enti non commerciali (comma 186 della l. 23 dicembre 1996 numero 662) e ONLUS (comma 188 della l.23 dicembre 1996 numero 662).

dall'articolo 14 della legge 13 maggio 1999, n. 133, prevedeva che con d.P.C.M. si stabilissero la sede, l'organizzazione interna, il funzionamento, il numero dei componenti e i loro compensi, i poteri e le modalità di finanziamento di questo organismo.

2.2 La disciplina delle ONLUS: il decreto legislativo n. 460 del 1997

Il primo gennaio 1998 entrò in vigore il decreto legislativo “sulla disciplina Tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)”⁶, n. 460, attuativo della legge delega n. 662 del 1996.

L'articolo 10 del decreto Zamagni⁷, rubricato “Organizzazioni non lucrative di utilità sociale” conteneva disposizioni che definivano le ONLUS e stabilivano i requisiti soggettivi, oggettivi e statutari necessari per ottenere tale qualifica.

2.2.1 I requisiti soggettivi

Innanzitutto, il decreto ha enumerato le categorie di soggetti idonei ad assumere la qualifica di ONLUS: le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica. Da questo elenco appare chiaramente evidente come non fu scelta una specifica figura giuridica, ma, anzi, il legislatore optò per l'adozione del c.d. principio di neutralità (anche se parzialmente, ossia delimitando dei limiti soggettivi) circa la forma giuridica da assumere: potevano essere diversi soggetti giuridici ad assumere la qualifica di ONLUS, a patto che venissero rispettati ulteriori requisiti. Il legislatore, dunque, mediante l'individuazione di enti che rispettano alcuni requisiti, ha tentato un parziale *reductio ad unum*⁸, cercando di istituire una categoria di soggetti

⁶ Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. *Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.*

⁷ Il d.lgs. 460/1997 viene così chiamato in relazione al nome dell'economista Prof. Stefano Zamagni (docente di Economia politica presso l'università di Bologna) che presiedette la commissione governativa incaricata di elaborare lo schema del decreto (v. relazione annuale del 2002 dell'agenzia per le Onlus).

⁸ Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, 2002. Relazione annuale, pag. 16.

completa. Gli enti non profit che sono diventati ONLUS, non hanno compiuto una vera e propria trasformazione delle loro forme giuridiche, ma è stata accostata loro una connotazione inerente alla sfera tributaria.

Gli enti pubblici, le società commerciali non cooperative, i partiti, i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro, le associazioni di categoria e gli enti conferenti⁹ erano espressamente esclusi dai soggetti idonei ad assumere la qualifica di ONLUS¹⁰; in sostanza, la designazione di ONLUS era riservata solamente agli enti di diritto privato.

La norma non si esprimeva specificamente riguardo ai consorzi di cooperative e quindi si riteneva che essi non potessero assumere la qualifica di ONLUS.¹¹ Inoltre, nonostante l'assenza di una norma che lo prevedesse espressamente, a seguito di una interpretazione sistematica delle norme, risultavano esclusi dall'elenco dei soggetti giuridici inquadrabili in questa categoria gli enti non residenti. La disciplina, infatti, richiamava istituti propri del diritto interno nazionale, e poteva, quindi, essere applicata solo ad enti residenti.¹²

Nella categoria soggettiva delle ONLUS era possibile operare una distinzione tra ONLUS c.d. di diritto, che la legge qualificava automaticamente come tali, e ONLUS alle quali era richiesto uno specifico adempimento per poter essere considerate tali.

Erano considerate “in ogni caso” ONLUS¹³, senza dover modificare il proprio statuto o atto costitutivo inserendovi la locuzione “Organismi non lucrativi di utilità sociale” o l'acronimo “ONLUS”¹⁴:

- le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano, di cui alla legge 11 agosto 1991, numero 266: “Legge-quadro sul volontariato”. Esse sono tutti quegli

⁹ Legge 30 luglio 1990, n. 218. *Disposizioni in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico.*

¹⁰ Articolo 10, comma 10. D. lgs. 460/1997.

¹¹ Circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 (Ministero delle finanze), paragrafo 1.1.

¹² Circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 (Ministero delle finanze), paragrafo 1.1.

¹³ Articolo 10, comma 8. D. lgs. 460/1997.

¹⁴ Circolare n. 127/E del 19 maggio 1998 del Ministero delle finanze.

organismi liberamente costituiti al fine di svolgere attività di volontariato, avvalendosi prevalentemente e in modo predominante delle prestazioni volontarie, personali e gratuite dei propri volontari.¹⁵

- Le cooperative sociali iscritte nell'apposita "sezione cooperazione sociale" dell'Albo delle società cooperative gestito dal Ministero dello Sviluppo Economico di cui alla legge 8 novembre 1991, numero 381: "Disciplina delle cooperative sociali"; le quali hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi; ovvero lo svolgimento di attività diverse, finalizzate all'inserimento nel mondo del lavoro di persone svantaggiate.¹⁶
- Le organizzazioni non governative riconosciute idonee dalla legge 26 febbraio 1987, n. 49: "Nuova disciplina della cooperazione dell'Italia con i Paesi in via di sviluppo". Esse, qualora operino nel campo della cooperazione con i Paesi in via di sviluppo, sono riconosciute idonee con decreto del Ministro degli affari esteri, sentito il parere della Commissione per le organizzazioni non governative.¹⁷

Per queste tre categorie erano fatte salve le previsioni di legge di maggior favore previste dalla rispettiva specifica disciplina.

Per quanto riguarda gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose, con i quali lo Stato aveva concluso patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma sesto, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali fossero riconosciute dal ministero dell'Interno, erano considerate ONLUS¹⁸ solo limitatamente in relazione

¹⁵ Legge 11 agosto 1991, numero 266. *Legge-quadro sul volontariato*. articolo 3, comma 1.

¹⁶ Legge 8 novembre 1991, numero 381. *Disciplina delle cooperative sociali*. Articolo 1, comma 1.

¹⁷ V. Legge 26 febbraio 1987, numero 49. *Nuova disciplina della cooperazione dell'Italia con i Paesi in via di sviluppo*. Articolo 28, comma 1.

¹⁸ Articolo 10, comma 9. D. lgs. 460/1997.

all'esercizio delle attività indicate dal comma primo dell'articolo 10, lettera a), ed erano chiamate le "ONLUS parziarie".

2.2.2 I requisiti oggettivi

Ulteriori requisiti essenziali per ottenere la qualifica di ONLUS erano di natura oggettiva. La caratteristica distintiva di ogni ONLUS, conformemente al proprio nome, era quella di perseguire esclusivamente finalità di solidarietà sociale. Questo tipo di finalità si concretizzava nell'esercizio di alcune attività elencate tassativamente dalla norma.

Queste attività si svolgevano nei seguenti settori:

- assistenza sociale e sociosanitaria,
- assistenza sanitaria,
- beneficenza,
- istruzione,
- formazione,
- sport dilettantistico,
- tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico¹⁹, comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409,
- tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi²⁰,
- promozione della cultura e dell'arte,
- tutela dei diritti civili,
- ricerca scientifica di particolare carattere sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da essa affidata a università, enti di ricerca ed altre

¹⁹ Legge 1 giugno 1939, n. 1089. *Tutela delle cose d'interesse artistico o storico.*

²⁰ Decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, articolo 7.

fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo²¹.

Gli statuti o gli atti costitutivi (da redigere nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata) delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale dovevano inoltre prevedere espressamente:

1. l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale,
2. il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate al numero 1 ad eccezione di quelle ad esse strettamente collegate,
3. il divieto di distribuire, anche indirettamente²², utili, avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale durante la vita della organizzazione, a meno che la destinazione o distribuzione non fossero previste dalla legge o siano a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima unitaria struttura,
4. l'obbligo di utilizzare gli utili o gli avanzi di gestione per realizzare le attività istituzionali o quelle ad esse strettamente connesse,
5. l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento, ad altre ONLUS o ad organizzazioni non lucrative a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo²³ e salvo diversa previsione di legge,
6. l'obbligo di redigere un bilancio o un rendiconto annuale,
7. una disciplina del rapporto associativo e delle modalità di associazione per garantire l'effettività del rapporto, escludendo la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti

²¹ V. legge 23 agosto 1988, n. 400, articolo 17.

²² Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, articolo 10, comma 6.

²³ Legge 23 dicembre 1996, n. 662, articolo 3, comma 190: "Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta dei Ministri delle finanze, del lavoro e della previdenza sociale e per la solidarietà sociale, da emanare entro il 31 dicembre 1997, è istituito un organismo di controllo".

maggiori d'età il voto per la approvazione o modificazione dello statuto e dei regolamenti per la nomina degli organi direttivi dell'associazione,

8. l'uso della locuzione “organizzazione non lucrativa di utilità sociale” o dell'acronimo “ONLUS” nella denominazione e in ogni segno distintivo o comunicazione al pubblico.

2.2.3. La finalità solidaristica o di “utilità sociale”

Il nome stesso di queste organizzazioni stabiliva l'impegno a perseguire finalità “ad utilità sociale”, nozione chiarita al comma secondo dell'articolo 10. L'utilità sociale si manifesta qualora le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non siano destinate a favore di soci, associati, partecipanti, fondatori o componenti di organi amministrativi e di controllo o coloro che, a qualsiasi titolo, operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ma, al contrario, quando tali cessioni e prestazioni siano dirette a fornire servizi o a persone svantaggiate a causa di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, ovvero a componenti collettività estere, per quanto concerne gli aiuti umanitari.

La finalità di utilità, ovvero solidarietà, sociale si intende altresì realizzata quando i beneficiari delle attività statutarie dell'organizzazione siano anche i soci, gli associati, i partecipanti, i fondatori, i componenti di organi amministrativi e di controllo o coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ma esclusivamente nei casi in cui questi soggetti si trovino in condizioni di svantaggio come p.e. tossicodipendenza, alcolismo, indigenza e disagio economico, abbandono in minore età²⁴, (elenco esemplificativo e non esaustivo).

In ogni caso, tutte le attività statutarie svolte nei settori indicati dall'articolo 10, comma primo, come settori in cui operano le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, si consideravano comunque inerenti a finalità di solidarietà sociale. La circolare 168/E del 1998 emanata dal Ministero delle finanze, nel fornire chiarimenti sul tema delle attività consentite alle ONLUS per il perseguimento della solidarietà sociale, le suddivideva in due categorie:

²⁴ Circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 (Ministero delle finanze), pagina 469.

a) la categoria, definita “a solidarietà condizionata”, che includeva le attività correlate alla condizione personale dei beneficiari, e

b) la categoria c.d. “a solidarietà presunta”, comprendente attività in cui la solidarietà sociale è un valore intrinseco per presunzione assoluta di legge.

Nella prima categoria (a) erano inclusi l’assistenza sanitaria, l’istruzione, la formazione, lo sport dilettantistico, la promozione della cultura e dell’arte e la tutela dei diritti civili; queste attività si consideravano solidaristiche solo se dirette ad arrecare benefici a soggetti svantaggiati in ragione delle loro condizioni fisiche, psichiche, sociali, economiche o familiari, ovvero a comunità estere limitatamente agli aiuti umanitari.

La tavola n. 1 riassume sinteticamente le attività a solidarietà condizionata.

Settori di attività	Note
Assistenza sanitaria	Non è sempre facile distinguere le prestazioni socio-sanitarie da quelle di assistenza sanitaria
Istruzione	<ul style="list-style-type: none">- la possibilità di svolgere attività di istruzione da parte di ONLUS risulta più che altro teorica- non è ben chiara l’interpretazione della legge sulla parità scolastica (l. 10 marzo 2000, n.62)
Formazione	Anche per questo settore appare difficile accedere al regime ONLUS
Sport dilettantistico	<ul style="list-style-type: none">- non esiste una definizione legislativa di sport dilettantistico, ma le relative caratteristiche possono essere

	dedotte, per esclusione, dalla disciplina dello sport professionistico (l. 23 marzo 1981, n.91) - non è chiaro se la normativa ONLUS sia compatibile con quella della legge 398/1991
Promozione della cultura e dell'arte, non riconosciuta con apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato	Tale settore rientra fra quelli a solidarietà condizionata se l'attività svolta non gode di finanziamenti statali
Tutela dei diritti civili	

Tavola n. 1 – settori di attività a solidarietà condizionata²⁵

La seconda categoria (b) comprendeva attività quali l'assistenza sociale e socio-sanitaria, la beneficenza, in cui il fine solidaristico era intrinseco, perché la condizione di svantaggio dei beneficiari costituiva un presupposto essenziale per tali attività. Inoltre, facevano parte di questa categoria attività come la tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico²⁶, la tutela e la valorizzazione della natura e dell'ambiente (con esclusione dell'attività abituale di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi²⁷), attività di promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato e la ricerca scientifica di particolare interesse sociale, in cui la finalità solidaristica si realizzava a favore dell'intera comunità e non di un singolo beneficiario. La tavola n. 2 riassume sinteticamente le attività a solidarietà presunta.

Settori di attività	Note
---------------------	------

²⁵D'Amore, R., Ferri, D. (2005, novembre). *Le onlus, inquadramento giuridico, disciplina fiscale, amministrazione e bilancio*. II ed., sistemi editoriali SE, p. 45.

²⁶ Legge 1 giugno 1939, n. 1089.

²⁷ Articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, numero 22.

Assistenza sociale e socio-sanitaria	Non è sempre facile distinguere le prestazioni socio-sanitarie da quelle di assistenza sanitaria
Beneficienza	Rientrano nella nozione di beneficienza le erogazioni effettuate a favore di enti che operano direttamente nei confronti degli indigenti
Tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico	<ul style="list-style-type: none"> - i beni di interesse artistico e storico sono individuati dal d.lgs. 29 ottobre 1999, n. 490 - non è necessario che la ONLUS sia proprietaria dei beni tutelati
Tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente	È esclusa la attività abituale di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui al d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 7
Promozione della cultura e dell'arte, riconosciuta con apporti economici da parte dell'amministrazione dello Stato	<ul style="list-style-type: none"> - il Ministero dei Beni Culturali ha fornito una elencazione esemplificativa delle disposizioni che prevedono apporti economici statali, in base alle quali le istituzioni culturali possono avvalersi della normativa ONLUS - possono assumere la qualifica di ONLUS tutti gli enti operanti nel settore della promozione della cultura e dell'arte che in ciascuno dei due periodi di imposta precedenti all'assunzione della qualifica di ONLUS abbiano ricevuto

	<p>apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato, indipendentemente dalla disposizione di legge che abbia previsto tali finanziamenti</p> <ul style="list-style-type: none"> - se i finanziamenti statali vengono meno, per qualunque causa, per due periodi di imposta consecutivi, dal periodo di imposta successivo l'ente non può più qualificarsi ONLUS
Ricerca scientifica	<ul style="list-style-type: none"> - deve trattarsi di attività di particolare interesse sociale - deve essere svolta direttamente da fondazioni o da esse affidata ad università, enti di ricerca od altre fondazioni che la svolgano direttamente - apposito regolamento governativo definisce ambiti e modalità secondo cui si intendono rispettati i limiti di cui sopra

Tavola n. 2 – settori di attività a solidarietà presunta²⁸

2.2.4 Le attività connesse ammesse

²⁸D'Amore, R., Ferri, D. (2005, novembre). *Le onlus, inquadramento giuridico, disciplina fiscale, amministrazione e bilancio*. II ed., sistemi editoriali SE, p.40.

Per quanto concerne le attività connesse²⁹, il loro esercizio era consentito a condizione che in ciascun esercizio, e nell'ambito dei settori di azione, tali attività non risultassero prevalenti rispetto alle attività istituzionali principali e che i proventi derivanti da esse non superassero il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione³⁰.

Le attività connesse erano quindi di due tipi:

- le attività analoghe a quelle istituzionali a solidarietà condizionata in cui la cessione di beni o la prestazione di servizi erano effettuate nei confronti di soggetti che non si trovassero in situazioni svantaggiate, compresi i soci stessi, purché esse fossero previste dallo statuto;
- le attività accessorie per natura (e integrative) a quelle istituzionali, le quali erano considerate strettamente connesse e materialmente funzionali alle attività statutarie, come p.e. la vendita di merchandising personalizzato.³¹

Per quanto riguarda la prima categoria di attività connesse, si è discusso circa la loro classificazione nei due gruppi di settori di attività istituzionali. Stando ad una interpretazione strettamente letterale del testo normativo, lo svolgimento di attività a favore di soggetti non svantaggiati era ammesso solamente per i settori di attività a solidarietà condizionata, visto che per le attività a solidarietà presunta non era necessario verificare la condizione di svantaggio del beneficiario. Questa interpretazione è stata anche confermata dalla relazione governativa al decreto legislativo n. 460 del 1997 e dalla prima circolare ministeriale esplicativa del medesimo provvedimento³², ma la successiva prassi ministeriale l'ha messa in discussione. Alcune interpretazioni ministeriali del 2004 circa l'attività di ricerca scientifica e delle case di riposo per anziani aderivano infatti all'interpretazione per

²⁹ Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, articolo 10, comma 5, prima parte: "Si considerano direttamente connesse a quelle istituzionali 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."

³⁰ Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, articolo 10, comma 5, seconda parte.

³¹ Circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 (Ministero delle finanze), paragrafo 1.5.

³² Circolare ministeriale 26 giugno 1998, n. 168/E, par. 1.4.

cui le attività connesse analoghe a quelle istituzionali potessero anche essere in relazione a settori di attività a solidarietà presunta.³³

Il rapporto tra attività principali e attività connesse era caratterizzato da un necessario criterio di prevalenza delle prime sulle seconde; esso si verificava attraverso l'analisi di diversi elementi, come p.e. gli investimenti o l'impiego di risorse umane e materiali a favore delle diverse attività svolte. La verifica della prevalenza doveva essere effettuata riguardo ad ogni periodo di imposta e riguardo ad ogni singolo settore.³⁴

2.2.5 La finalità non lucrativa

Come indicato anche dall'acronimo ONLUS, a queste organizzazioni era imposto il dovere di non perseguire finalità lucrative. Questo dovere si sviluppava in tre diverse declinazioni:

- il divieto di distribuzione anche indiretta di utili o avanzi di gestione,
- la destinazione vincolata degli utili o avanzi di gestione,
- la devoluzione vincolata del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente.

Per quanto concerne la distribuzione degli utili o degli avanzi di gestione, questa era regolamentata dall'articolo 10, comma primo, lettera d), del decreto legislativo n. 460 del 1997. Tale disposizione prevedeva il divieto di distribuire tali utili, fatta salva la possibilità di destinarli ad altre ONLUS. Questo divieto si estendeva anche alla distribuzione indiretta, la quale era definita dal legislatore al sesto comma del medesimo articolo attraverso delle presunzioni assolute.

In particolare, si consideravano “in ogni caso”³⁵ distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:

- a) cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate a condizioni più favorevoli (in ragione della loro qualifica soggettiva) a soci, associati, partecipanti, fondatori, componenti gli organi amministrativi e di controllo, o a persone altresì collegate con l'ente in quanto operanti per esso o in quanto autori di liberalità a favore

³³D'Amore, R., Ferri, D. (2005, novembre). *Le onlus, inquadramento giuridico, disciplina fiscale, amministrazione e bilancio*. II ed., sistemi editoriali SE, p. 47.

³⁴ Circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 (Ministero delle finanze), paragrafo 1.5.

³⁵ Decreto legislativo 460/1997, articolo 10, comma sesto.

dell'ente, compresi i loro parenti e affini fino al terzo grado, fatti salvi in ogni caso i vantaggi goduti da questi soggetti di carattere puramente onorifico e modico valore economico³⁶;

- b) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi superiori al normale, in assenza di valide giustificazioni di questo sovrapprezzo;
- c) la corresponsione ai componenti degli organi amministrativi e di controllo dell'ente di emolumenti individuali annui superiori al compenso totale massimo previsto dalla legge per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;
- d) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche o dagli intermediari finanziari autorizzati di interessi passivi (derivanti di prestiti di qualsiasi tipologia) superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;
- e) la corresponsione a lavoratori dipendenti di salari che superano del 20 per cento quelli previsti dai contratti collettivi nazionali di lavoro per le medesime mansioni e qualifiche.

È stata prevista una espressa deroga al limite previsto per la corresponsione di compensi ai lavoratori subordinati a favore degli enti di ricerca da parte dell'amministrazione finanziaria. Gli enti di ricerca avevano la possibilità di oltrepassare la soglia del 20 per cento, senza che ciò venisse considerata un'azione elusiva, qualora fossero stati in grado di dimostrare che ciò fosse necessario al fine di acquisire specifiche professionalità, indispensabili allo svolgimento dell'attività di ricerca³⁷.

La finalità non lucrativa ben si coordina anche con l'eventuale erogazione di servizi da parte di una ONLUS dietro corrispettivo. Lo ribadì la stessa Corte Suprema di cassazione civile, riunita a Sezioni Unite³⁸, quando confermò la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Bologna, quarta sezione, del 9 luglio 2005, n. 72, nella quale si legge che "non appare incompatibile con il fine solidaristico di una Onlus lo svolgimento di attività dietro pagamento", a patto che "gli utili

³⁶D'Amore, R., Ferri, D. (2005, novembre). *Le onlus, inquadramento giuridico, disciplina fiscale, amministrazione e bilancio*. II ed., sistemi editoriali SE, p. 54.

³⁷ Risoluzione del 10/09/2002 n. 294 - Agenzia delle Entrate.

³⁸ Cass., Sez. U., 9 ottobre 2008, n.24883, in *Giur. It.*, 2009, 2, 406, con note di Vaccarella e di Soggi

vengano impiegati per la realizzazione di attività istituzionali o connesse o, comunque, non vengano distribuiti”³⁹. Il legislatore ha quindi posto un vincolo negativo agli utili eventualmente generati dalla ONLUS, che consiste nel divieto di distribuirli, e, allo stesso tempo, un vincolo positivo che si sostanzia nell’obbligo di utilizzarli per perseguire le attività istituzionali ovvero connesse. La decisione delle Sezioni Unite era condivisa dalla maggior parte della dottrina dell’epoca⁴⁰. D’altra parte, si è però discusso riguardo il tema della concordanza tra questa disciplina e i diritti fondamentali dell’ordinamento (primo tra tutti il principio di eguaglianza) e la disciplina dell’Unione Europea sulla concorrenza.

Per quanto concerne la conformità tra la disciplina ora esaminata e il principio fondamentale di eguaglianza, ci si è chiesti se il solo perseguire una finalità solidaristica, da parte di un ente che svolge una attività economica, sia tale da giustificare la concessione di determinati vantaggi fiscali.⁴¹ Secondo parte della dottrina, a giustificare un così agevolato trattamento fiscale potrebbe esserci solo la totale esclusione di produzione di utili da parte di una organizzazione⁴². La Costituzione stessa prevede all’articolo 35 che “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”. Ad una prima lettura sembrerebbe quindi che una qualsiasi previsione di agevolazioni fiscali sia contraria a questa norma di rango costituzionale, ma, a ben vedere, nei fatti ciò viene previsto perché in concreto si possano perseguire finalità extratributarie costituzionalmente tutelate⁴³. Questa ricostruzione può essere anche applicata al nostro quesito, che viene risolto quindi positivamente ritenendo costituzionalmente ammissibili agevolazioni fiscali a favore di enti svolgenti attività economiche e produttive di

³⁹ Gianoncelli, S. (luglio, 2009). *Finalità solidaristica e divieto di lucro soggettivo nella disciplina delle Onlus*. In “Giurisprudenza italiana”, n.7/2009. Pag. 1816.

⁴⁰ *Ivi*, pag. 1818.

⁴¹ Gianoncelli, S. (luglio, 2009). *Finalità solidaristica e divieto di lucro soggettivo nella disciplina delle Onlus*. In “Giurisprudenza italiana”, n.7/2009. Pag. 1819.

⁴² Così sostiene Ponzanelli. *Novità nell’universo non profit*. In *Giur. Comm.*, 1993, I, 401. Come spiegato da Gianoncelli, S. in “Giurisprudenza Italiana”, n.7/2009, pag. 1819.

⁴³ Così ricostruì Giannini. *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956. Come spiegato da Gianoncelli, S. in “Giurisprudenza Italiana”, n.7/2009, pag. 1819.

utili, in quanto giustificate dalla tutela di altri interessi costituzionalmente rilevanti (come la solidarietà sociale e l'uguaglianza).

Per quanto concerne il profilo della coerenza tra la disciplina finora esposta e quella comunitaria, riguardo alla concorrenza, è opportuno premettere che nella disciplina contenuta nei trattati dell'Unione Europea non trova spazio il settore del non profit, che è quindi disciplinato singolarmente da ogni Stato Membro. Le ragioni del silenzio normativo su questo tema da parte dell'Unione Europea sono innanzitutto storiche: l'Unione è nata come una comunità economica e non era quindi stata dedicata attenzione al settore del non profit⁴⁴. Se però è pacifico che il Terzo settore sia ormai un pilastro portante per le economie nazionali, si è considerato il riconoscimento delle Organizzazioni non lucrative da parte dell'Unione come un risultato naturale della realizzazione e il mantenimento del mercato unico. Pur in mancanza di norme esplicite nei Trattati, la Corte di Giustizia ha unanimemente riconosciuto che le organizzazioni non profit rientrano nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione Europea riguardo alle disposizioni di carattere generale. Queste norme, proprio per la loro natura universale, si estendono alle organizzazioni non profit allo stesso modo in cui si applicano a qualsiasi altro ente giuridico⁴⁵. Il tema della compatibilità tra la legislazione nazionale relativa al Terzo settore e il diritto dell'Unione Europea si è fortemente discusso in ambiti quali l'assegnazione diretta di servizi sociali e sanitari a entità del Terzo Settore (aree caratterizzate da significative implicazioni sociali) e la concorrenza. Nell'ambito del diritto primario dell'Unione Europea, assume particolare rilevanza l'articolo 107, paragrafo 3, lettera b) del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), il quale stabilisce che possono essere ritenuti conformi alle norme del mercato interno gli aiuti di Stato destinati a sostenere la realizzazione di un progetto di grande interesse comune. L'applicazione di tale articolo comporta però la difficoltà di determinare, sia in termini di obiettivi che di forma giuridica, quali interessi generali di carattere solidaristico possano essere esentati dalle norme sulla

⁴⁴ A riprova di ciò: l'articolo 55 TFUE garantisce la libertà di stabilimento in ognuno degli Stati Membri a cittadini e imprese, ma non agli enti non profit.

⁴⁵ Grasso, E., Rossi, P. (2019). Terzo settore e interesse generale in prospettiva comparatistica europea. DPCE online, saggi. 2019/4. P. 2428.

concorrenza. Inoltre, il Trattato di Lisbona ha introdotto, all'articolo 3, comma terzo, del Trattato sull'Unione Europea, il concetto di "economia sociale di mercato". Questa disposizione enfatizza e tutela l'importanza della concorrenza, ma mira anche a perseguire l'obiettivo di garantire la piena occupazione e promuovere il progresso e la coesione sociale. È obbligatorio per gli Stati Membri notificare alla Commissione Europea qualsiasi forma di aiuto di Stato che prevedono di erogare, salvo nel caso in cui tale aiuto rientri in una delle categorie generalmente esentate, come definite nel regolamento di esenzione per categoria degli aiuti di Stato⁴⁶, o si applichi il principio *de minimis*⁴⁷. Le iniziative legate agli aiuti di Stato possono procedere solo con il preventivo consenso della Commissione, la quale detiene il potere di richiedere la restituzione di eventuali aiuti di Stato ritenuti non conformi.

2.3 Anagrafe delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale

In osservanza dei principi di trasparenza e democraticità cui si doveva ispirare la disciplina delle ONLUS, l'articolo 11 del decreto legislativo n. 460 del 1997 ha previsto l'istituzione dell'anagrafe unica delle ONLUS. Tale anagrafe, accessibile liberamente dai cittadini tramite il sito dell'Agenzia delle Entrate⁴⁸, consentiva a chiunque di verificare che una organizzazione fosse regolarmente registrata come ONLUS, soddisfacendo quindi i requisiti richiesti dalla legge. L'iscrizione aveva effetto costitutivo del diritto ad usufruire delle agevolazioni fiscali previste a favore delle ONLUS, ad eccezione delle c.d. ONLUS di diritto, alle quali non era richiesto questo adempimento, come è stato ulteriormente chiarito dalla circolare n. 127/E

⁴⁶ Regolamento Ue n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014 che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato.

⁴⁷ Regolamento (UE) n. 1407/2013 relativo agli aiuti «*de minimis*». Gli aiuti "*de minimis*" sono sostegni finanziari di limitato valore forniti a imprese, per i quali gli Stati membri dell'Unione Europea non sono obbligati a effettuare una comunicazione alla Commissione. Questo tipo di aiuti è esonerato dalla verifica normale sugli aiuti di Stato poiché si considera che non influenzino significativamente la concorrenza e gli scambi all'interno del mercato interno dell'Unione Europea.

⁴⁸ V. <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/istanze/iscrizione-allanagrafe-onlus/nuovo-elenco-onlus>.

del 19 maggio 1998 del Ministero delle finanze. Tale iscrizione poteva essere effettuata tramite una comunicazione, effettuata entro trenta giorni, alla Direzione regionale delle entrate del Ministero delle Finanze nel cui ambito territoriale si trova il proprio domicilio fiscale, gli effetti dell'iscrizione decorrevano retroattivamente dalla data di effettuazione della comunicazione. La comunicazione doveva essere conforme al modello apposito approvato con decreto del ministro delle Finanze. Alla stessa Direzione regionale, e con il medesimo modello, doveva poi essere comunicata, entro trenta giorni, ogni successiva modifica dell'organizzazione, che potesse causare la perdita della qualifica di ONLUS. Con Decreto del 19 gennaio 1998, il Ministero delle Finanze ha approvato l'apposito modello (figura 1) che le ONLUS dovevano compilare per comunicare lo svolgimento della loro attività.

In osservanza del principio di trasparenza l'articolo 11 del decreto legislativo n. 460 del 1997 prevedeva la conduzione di controlli finalizzati a verificare la sussistenza dei requisiti formali richiesti per l'utilizzo della denominazione ONLUS. Il decreto del 18 luglio 2003, numero 266, emesso dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha successivamente delineato le modalità di esercizio di tali controlli. In primo luogo, l'articolo 2 di detto decreto prevedeva che alla dichiarazione, redatta conformemente al modello sopra allegato, dovesse essere allegata una dichiarazione sostitutiva sottoscritta, resa dal rappresentante legale della organizzazione; dichiarazione in cui si dovevano comprovare le attività svolte dalla organizzazione e il possesso dei requisiti necessari. In alternativa, in luogo di questa dichiarazione sostitutiva, poteva essere presentata copia dello statuto o dell'atto costitutivo.

Questi documenti dovevano essere recapitati alla Direzione regionale competente, la quale avrebbe iscritto l'organizzazione all'anagrafe, previa verifica della regolarità nella compilazione del modello, dei requisiti formali ex articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 e della corretta allegazione della dichiarazione sostitutiva o, in alternativa, dello statuto ovvero dell'atto costitutivo.

All'esito dei controlli, la direzione lo comunicava all'organizzazione entro 40 giorni dal ricevimento della comunicazione, e, qualora l'esito fosse stato negativo,

comunicava anche i motivi che giustificavano il diniego. In caso di mancata risposta da parte della direzione entro i termini previsti, l'organizzazione si intendeva iscritta all'anagrafe unica delle ONLUS, grazie all'operare del c.d. silenzio-assenso.

Il procedimento appena illustrato poteva essere prolungato qualora la direzione chiedesse all'ente di fornire chiarimenti ovvero ulteriori dati, entro il termine di 30 giorni; e, nei 20 giorni successivi alla scadenza di questo termine, la direzione avrebbe poi comunicato l'esito del controllo svolto⁴⁹.

Questo strumento oggi è consultabile nel sito online dell'agenzia delle entrate, dove l'anagrafe delle ONLUS si sviluppa divisa in sezioni, ciascuna delle quali corrispondente ad una regione italiana.

2.4 L'agenzia delle ONLUS

In attuazione del comma 190 dell'articolo 3 della legge delega 23 dicembre 1996, il Presidente del Consiglio dei ministri il 26 settembre del 2000 emanò un decreto che istituì formalmente l'organismo di controllo, denominato Agenzia delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale ovvero c.d. Agenzia delle ONLUS, i cui uffici erano siti nella città di Milano. Le ulteriori specifiche della disciplina sono poi state definite dal d.P.C.M. 21 marzo 2001, n. 329.

Questo organismo è stato creato con notevole ritardo rispetto al termine previsto dal decreto Zamagni (31 dicembre 1997). Le ragioni che giustificano questo ritardo sono molteplici. Innanzitutto, si discusse circa le preoccupazioni inerenti alle spese che sarebbero state sostenute per far fronte ai costi connessi a questo organismo; l'articolo 14 della legge del 13 maggio 1999, n. 133, aveva stabilito una dotazione finanziaria di Lire 5 miliardi annue per l'agenzia, poi convertite in Euro; questa cifra non era così eccessiva, ma, a causa della necessità di rispettare i parametri di Maastricht, si rivelarono difficili da reperire. Inoltre, si ebbe un fiorente dibattito sulla scelta della città in cui porre la sede del nuovo organismo. Durante il tempo necessario a chiarire i dubbi finanziari e le discussioni inerenti alla sede dell'Agenzia, proliferarono le idee ed ipotesi circa la natura del nuovo organismo,

⁴⁹ Decreto del 18 luglio 2003 n. 266, articolo 3, comma 3.

e questo fenomeno sfociò sulla ridiscussione della missione istituzionale da affidare alla Agenzia. Essa, in aggiunta, cominciò ad essere chiamata *Authority del Volontariato* o *Authority del Terzo settore*, in modo improprio. Queste nuove denominazioni, prevalentemente di origine giornalistica, sono simbolo della mutata concezione (anche da parte dell'opinione pubblica, oltre che da quella degli esperti) dell'organismo, rispetto a quella originaria, propria del legislatore del 1997, soprattutto per quanto concerne le specificazioni "del Volontariato" e "del Terzo settore". Successivamente si sviluppò un dibattito circa lo status giuridico da conferire a questo ente; molti esperti del settore e politici, infatti, alla luce della rilevanza economica del settore no profit in Italia, auspicavano l'attribuzione a tale ente di poteri di indirizzo e promozione. Anche la Corte dei conti, nella Relazione sul rendiconto generale dello Stato riferita al 1998, sosteneva che il dibattito circa la natura giuridica di questo ente, collegato al tema della composizione dell'ente e della dimensione del suo organico, fosse ancora aperto.⁵⁰ Questo dibattito proseguì almeno fino a maggio del 1999, quando fu emanata la già menzionata legge n. 133. Questa legge modificò il testo della legge del 1996, n. 662; aggiunse il comma 192-bis⁵¹ all'articolo 3 e riformulò il comma 191 del medesimo articolo, inerente al ruolo dell'ente e alle sue attribuzioni.⁵²

⁵⁰ Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, 2002. Relazione annuale, pag. 20.

⁵¹ Legge 13 maggio 1999, n. 133, articolo 14, comma 2: "All'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, dopo il comma 192 è inserito il seguente: 192-bis. "Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta dei Ministri delle finanze, del lavoro e della previdenza sociale e per la solidarietà sociale, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabiliti la sede, l'organizzazione interna, il funzionamento, il numero dei componenti e i relativi compensi, i poteri e le modalità di finanziamento dell'organismo di controllo di cui al comma 190" ."

⁵² Legge 13 maggio 1999, n. 133, articolo 14, comma 1: "Il comma 191 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, è sostituito dal seguente: "191. L'organismo di controllo opera sotto la vigilanza del Presidente del Consiglio dei ministri e del Ministro delle finanze e garantisce, anche con emissione di pareri obbligatori e vincolanti, l'uniforme applicazione della normativa sui requisiti soggettivi e sull'ambito di operatività rilevante per gli enti di cui ai commi 186 e 188. L'organismo di controllo è tenuto a presentare al Parlamento apposita relazione annuale; è investito dei più ampi poteri di indirizzo, promozione e ispezione per la corretta osservanza della disciplina legislativa

Infine, con l’emanazione del d.P.C.M. del settembre del 2000 viene istituita una agenzia composta da un collegio di undici componenti, di cui dieci membri e un Presidente, nominati con d.P.C.M.; operava sotto il controllo del Presidente del Consiglio dei Ministri e (da lui delegati) del Ministro per la solidarietà sociale, e del Ministro delle finanze.

La scelta della città in cui situare la sua sede ricadde su Milano, sia per la forte presenza del Terzo settore nel capoluogo lombardo, sia perché simbolo della crescita economico-finanziaria. Furono però proposte diverse città, tra cui Padova, perché ricche di realtà impegnate nel “privato sociale”.⁵³ Il presidente era scelto tra persone che avevano precedentemente ricoperto incarichi istituzionali importanti. Per quanto riguarda i membri, invece, dovevano possedere elevate competenze ed esperienza professionale nelle discipline economico-finanziarie o nel settore di attività degli enti e delle organizzazioni controllate, secondo i criteri di professionalità. La durata in carica era di 5 anni e non era ammessa la rielezione di nessuno dei membri, né del Presidente. L’agenzia era tenuta, entro il primo marzo di ogni anno, a consegnare al Presidente del Consiglio dei Ministri, o a un suo delegato, una relazione circa l’attività svolta nel precedente anno, la quale doveva essere poi presentata al Parlamento entro il 30 marzo.

L’articolo 3 del d.P.C.M. del 21 marzo 2001, n. 329, disciplinava le attribuzioni dell’agenzia. Essa esercitava “i poteri di indirizzo, promozione, vigilanza e ispezione per la uniforme e corretta osservanza della disciplina legislativa e regolamentare per quanto concerne le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, il Terzo settore e gli enti non commerciali”, formulava osservazioni e proposte in ordine alla normativa vigente, promuoveva campagne per lo sviluppo e la conoscenza di ONLUS, del Terzo settore e degli enti non commerciali, promuoveva

e regolamentare in materia di Terzo settore. Può inoltre formulare proposte di modifica della normativa vigente ed adottare provvedimenti di irrogazione di sanzioni di cui all’articolo 28 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460”.

⁵³ Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, 2002. Relazione annuale, pag. 23.

la loro collaborazione e iniziative di ricerca e di studio riguardo a questo ambito, vigilava sulle raccolte fondi e attività di sollecitazione della fede pubblica.

Come già il decreto legislativo n. 460 del 1997 prevedeva, era obbligatorio richiedere all’Agenzia un parere vincolante sulla devoluzione del patrimonio di enti o organizzazioni in caso di loro scioglimento; questo parere vincolante doveva essere comunicato alla Presidenza del Consiglio dei ministri e ai ministeri delle finanze, del lavoro, della previdenza sociale e per la solidarietà sociale. Congiuntamente alla richiesta del parere dell’Agenzia, bisognava consegnarle la situazione patrimoniale dell’organizzazione⁵⁴ al momento dello scioglimento o della perdita dei requisiti.⁵⁵ Le Pubbliche Amministrazioni erano inoltre tenute a richiedere un parere dell’Agenzia riguardo a iniziative legislative e di rilevanza generale su organizzazione, promozione e attività di enti e organizzazioni, riguardo alla scelta di destinare loro contributi pubblici e riguardo l’organizzazione dell’anagrafe; se dopo 30 giorni dalla richiesta l’agenzia non aveva espresso il parere richiesto, la Pubblica Amministrazione procedeva autonomamente. Si possono riassumere le funzioni dell’Agenzia in quattro diverse categorie: supporto al Terzo settore, promozione e garanzia, consultazione e ispezione.

La funzione di supporto al Terzo settore mirava a promuovere la formazione e l’aggiornamento dei soggetti che operano negli enti soggetti al controllo dell’Agenzia, ed essa si intersecava con la funzione di promozione e garanzia, la quale si sostanziava nel perseguimento della valorizzazione del Terzo settore.

⁵⁴ L’articolo 20-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 obbligava le ONLUS a tenere scritture cronologiche e sistematiche della loro attività e di compilare, ogni anno, un resoconto della loro situazione patrimoniale, economica e finanziaria entro quattro mesi dalla fine dell’anno fiscale.

⁵⁵ Mantani, M. (2011, luglio. Milano). *Formalità per la devoluzione del patrimonio delle onlus in caso di scioglimento*. In “Azienda & Fisco”, 7/2011.

La funzione di consultazione si concretizzava attraverso la pronuncia di pareri, diretti alla Pubblica Amministrazione o agli enti stessi, che possono essere vincolanti o meno.

Infine, la funzione ispettiva si esplicava attraverso attività di accertamento dirette a individuare eventuali violazioni di legge da parte degli enti sottoposti ai controlli.

Per l'esercizio delle sue funzioni l'Agenzia aveva il potere di convocazione dei rappresentanti degli enti soggetti ai suoi controlli (al fine di reperire dati e informazioni), di richiedere dati, notizie, o documenti alle Pubbliche Amministrazioni, di richiedere copie o estratti di atti depositati presso i notai, gli uffici del territorio o altri pubblici ufficiali.⁵⁶ Nel caso in cui l'Agenzia ravvisasse eventuali violazioni di leggi o regolamenti, la legge delega aveva previsto l'introduzione di specifiche misure sanzionatorie tributarie. P.e. qualora un ente si auto-qualificasse come ONLUS in assenza dei requisiti necessari, erano previste solamente sanzioni di tipo amministrativo a carico dei legali rappresentanti dell'ente. Altre ipotesi espressamente sanzionate erano l'abuso della nomina "ONLUS", lo svolgimento di attività diverse da quelle istituzionali, ad eccezione di quelle connesse, la distribuzione indiretta di utili, avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale, l'omessa comunicazione all'anagrafe delle ONLUS e le indebite deduzioni da parte di soggetti che avessero effettuato erogazioni liberali a favore di ONLUS. La tavola n. 3 riassume le diverse sanzioni.

Violazione	Sanzione
Abuso denominazione ONLUS	Da €309,87 a €3098,74
Assenza dei requisiti per assumere la qualifica di ONLUS	Da €1.032,91 a €6.197,48
Svolgimento di attività diverse da quelle istituzionali, ad eccezione di quelle connesse	Da €1.032,91 a €6.197,48

⁵⁶D'Amore, R., Ferri, D. (2005, novembre). *Le onlus, inquadramento giuridico, disciplina fiscale, amministrazione e bilancio*. II ed., sistemi editoriali SE, p. 286.

Distribuzione indiretta di utili, avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale	Da €1.032,91 a €6.197,48
Omessa comunicazione all'anagrafe delle ONLUS	Da €103,29 a €1.032,91
Indebite deduzioni da parte di soggetti che abbiano effettuato erogazioni liberali a favore di ONLUS	Responsabilità solidale con i soggetti eroganti per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate della ONLUS beneficiaria e dei suoi amministratori.

Tavola n. 3 – sanzioni⁵⁷

L'agenzia delle ONLUS è stata soppressa dal decreto-legge di semplificazione tributaria, del 2 marzo 2012, n. 16, poi convertito nella legge n. 44 lo stesso anno. All'articolo 8 del decreto, il comma ventitreesimo prevede la soppressione dell'Agenzia e il trasferimento dei compiti e delle funzioni esercitati al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, quest'ultimo è incaricato di attuare, tramite l'emanazione di regolamenti specifici, le necessarie modifiche organizzative interne per assorbire e gestire efficacemente i nuovi compiti.⁵⁸ Questa soppressione è stata criticata da molti perché percepita come una ennesima conferma della scarsa importanza attribuita al Terzo settore; molti osservatori e protagonisti del mondo del Terzo settore hanno interpretato questo atto come ulteriore testimonianza di un'attenzione limitata, se non addirittura insufficiente, da parte delle istituzioni nei confronti di un settore ritenuto cruciale per il tessuto sociale e solidale del paese, mentre l'allora ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, Elisa Fornero, ha giustificato la scelta motivandola con la necessità di dimostrare la capacità delle

⁵⁷D'Amore, R., Ferri, D. (2005, novembre). *Le onlus, inquadramento giuridico, disciplina fiscale, amministrazione e bilancio*. II ed., sistemi editoriali SE, p. 308.

⁵⁸ La riforma del Terzo settore non ha ripristinato l'Agenzia delle ONLUS. Il codice del Terzo settore ha previsto all'articolo 64 l'istituzione di un organo di controllo nazionale (ONC), preposto esclusivamente allo svolgimento di funzioni di indirizzo e controllo dei CSV. Esso è sottoposto alla vigilanza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali. L'ONC è presente territorialmente grazie ai suoi organismi territoriali di controllo (OTC), presenti in 15 regioni italiane e privi di autonoma soggettività giuridica.

istituzioni italiane di procedere con chiusure e razionalizzazioni, dicendo che “tenere in vita l’agenzia sarebbe stata la riprova che in Italia non si può chiudere niente»⁵⁹.

2.5 Il regime fiscale delle ONLUS

Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale costituivano “un’autonoma e distinta categoria di enti, rilevante solo ai fini fiscali, destinataria di un regime tributario di favore in materia di imposte sui redditi, d’imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette nonché di ulteriori specifici tributi”⁶⁰. Come prevedeva la legge delega, il rispetto dei requisiti previsti per qualificarsi come ONLUS giustificava la previsione di un regime fiscale agevolato a loro favore.

Le agevolazioni fiscali erano di due tipi:

- agevolazioni volte a favorire il finanziamento delle ONLUS da parte di terzi, grazie a deduzioni e detrazioni fiscali.⁶¹ Subito, la relazione ufficiale alla legge chiarì la volontà di prevedere un’ampia estensione dell’applicazione di questa disposizione, comprendendo tanto le liberalità in denaro, quanto quelle in natura e quelle indirette (p.e. la previsione di tassi di interesse minori per finanziamenti),
- agevolazioni riguardanti le imposte sui redditi, in particolare circa le attività produttive e commerciali, se ovviamente svolte nell’ambito delle attività istituzionali.

2.5.1 Imposta sul reddito

Ai fini dell’imposta sul reddito le ONLUS erano inglobate nella più ampia categoria degli enti non commerciali. La tassazione del reddito di questi soggetti è disciplinata dall’articolo 143 del TUIR, emanato con decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917, il quale prevede che il loro reddito complessivo imponibile è composto dalla sommatoria di redditi fondiari, redditi di

⁵⁹ Moro, G. (2 gennaio, 2014). *Contro il non profit*. Editori Laterza.

⁶⁰ Circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 (Ministero delle finanze).

⁶¹ Vittadini G., a cura di. (1997, aprile). *Il non profit dimezzato*. ETASLIBRI.

impresa, redditi di capitale e diversi, ovunque siano prodotti e qualunque sia la loro destinazione. Sono esclusi i redditi esenti dall'imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Il reddito delle ONLUS era quindi formato da quattro componenti:

- reddito di impresa,
- redditi di capitale,
- redditi fondiari,
- redditi diversi.

Per quanto concerne i redditi di impresa, essi sono derivanti dall'esercizio dell'attività d'impresa commerciale, ossia l'esercizio abituale (anche se non esclusivo) di una delle attività previste dall'articolo 2195 del Codice civile, e dalle attività indicate alle lettere b) e c) del secondo comma dell'articolo 32 del TUIR, qualora esercitate oltre i limiti previsti, anche se non in forma di impresa. Sono considerati redditi d'impresa anche quelli che derivano da attività organizzate in forma di impresa dirette alla prestazione di servizi, non indicate dall'articolo 2195 del Codice civile.⁶²

Considerato che le ONLUS potevano operare sia gratuitamente, sia verso corrispettivo, se nel primo caso l'attività svolta non era commerciale e quindi non si ponevano problemi inerenti alla tassazione del reddito, nel secondo caso, al contrario, l'attività svolta era commerciale e quindi costituiva reddito imponibile. A proposito, l'articolo 12 del decreto legislativo n. 460 del 1997 prevedeva un'agevolazione fiscale, inserendo nel TUIR l'ex articolo 111-ter, poi divenuto articolo 150.

Questo articolo prevedeva la decommercializzazione delle attività istituzionali svolte dalle ONLUS, purché svolte nel perseguimento esclusivo di finalità solidaristiche (precisazione superflua, considerato che questa è l'unica finalità perseguibile dalle ONLUS per definizione). Inoltre, questa norma prevedeva per i

⁶² D.P.R. 917/1986, art. 55.

proventi derivanti dalle attività connesse a quelle istituzionali, che essi non concorressero alla formazione del reddito imponibile⁶³.

I redditi da capitale sono definiti dall'articolo 44 del TUIR, e sono:

- a) gli interessi e altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti;
- b) gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli similari, degli altri titoli diversi dalle azioni e titoli similari, nonché dei certificati di massa;
- c) le rendite perpetue e le prestazioni annue perpetue di cui agli articoli 1861 1869 del Codice civile,
- d) i compensi per prestazioni di fideiussione o di altra garanzia;
- e) gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società, salvo il disposto della lettera d) del comma secondo, dell'articolo 53; è ricompresa tra gli utili la remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all'articolo 98 direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate, anche in sede di accertamento;
- f) gli utili derivanti da associazioni in partecipazione e dai contratti indicati nel primo comma dell'articolo 2554 del Codice civile, salvo il disposto della lettera c) del comma secondo dell'articolo 53;
- g) i proventi derivanti dalla gestione, nell'interesse collettivo di pluralità di soggetti, di masse patrimoniali costituite con somme di denaro e beni affidati da terzi o provenienti dai relativi investimenti;
- g-bis) i proventi derivanti da riporti e pronti contro termine su titoli e valute;
- g-ter) i proventi derivanti dal mutuo di titoli garantito;
- g-quater) i redditi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione;
- g-quinqies) i redditi derivanti dai rendimenti delle prestazioni pensionistiche di cui alla lettera h-bis) del comma primo dell'articolo 50 erogate in forma periodica e delle rendite vitalizie aventi funzione previdenziale;
- g-sexies) i redditi imputati al beneficiario di trust ai sensi dell'articolo 73, comma secondo, anche se non residenti;
- h) gli interessi e gli altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto

⁶³ v. D.P.R. 917/1986, art. 3 per il calcolo della base imponibile.

l'impiego del capitale, esclusi i rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto.” Per questo tipo di redditi, il decreto legislativo n. 460 del 1997, al comma secondo dell’articolo 16 prevedeva che le ritenute alla fonte fossero sempre considerate a titolo di imposta e non a titolo di acconto: la ratio era quella di rendere già definitiva l’imposta pagata alla fonte. Per quanto concerne gli utili di fonte estera, essi erano sottoposti a questo trattamento fiscale solamente al netto delle imposte già pagate all’estero, eccezione fatta per gli utili provenienti da un Paese a fiscalità privilegiata, i quali erano invece soggetti interamente a ritenuta (fatta salva la prova contraria della fiscalità privilegiata).

I redditi fondiari sono quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano⁶⁴. Al fine di stabilire il trattamento fiscale delle ONLUS, essi erano stati divisi in due categorie: gli immobili non strumentali allo svolgimento delle attività istituzionali o connesse, per i quali non era previsto un trattamento fiscale di favore; e quelli, invece, utilizzati nello svolgimento di attività istituzionali e connesse, i quali, secondo una tesi confermata anche nella relazione governativa al decreto legislativo, non erano considerati autonomamente produttivi di reddito⁶⁵. Questo orientamento fu smentito da interventi ministeriali successivi, i quali parificarono gli immobili strumentali allo svolgimento delle attività istituzionali e alle attività connesse ad esse agli immobili degli altri enti non commerciali, acquistando essi, quindi, capacità reddituale autonoma e divenendo, produttori di reddito fondiario.

Infine, i redditi diversi fanno parte di una categoria residuale, definita e disciplinata dagli articoli 67 e ss. del T.U.I.R., emanato con d.P.R. n. 917 del 1986. Di questa categoria fanno parte p.e. le plusvalenze derivanti da cessioni di immobili, quelle derivanti da cessioni di partecipazioni, i redditi derivanti da assunzioni di

⁶⁴ D.P.R. 917/1986, art. 25, comma 1.

⁶⁵ D’Amore, R., Ferri, D. (2005, novembre). *Le onlus, inquadramento giuridico, disciplina fiscale, amministrazione e bilancio*. II ed., sistemi editoriali SE, pag. 83

obbligazioni di fare o di non fare. In particolare, in questa categoria rientrano anche i redditi derivanti da attività commerciali svolte non abitualmente, le quali erano sottoposte a imposta perché non rientranti tra le attività istituzionali o connesse.

La tavola n. 4 riassume l'imposta sul reddito a cui erano sottoposte le ONLUS.

Categoria reddituale	Trattamento fiscale	Note
Redditi derivanti da attività istituzionali	Tali attività non sono considerate commerciali per presunzione assoluta di legge, per cui i relativi redditi sono completamente irrilevanti ai fini delle II.DD.	L'agevolazione non si applica alle società cooperative, comprese le cooperative sociali.
Redditi derivanti da attività connesse	Tali attività mantengono la natura di attività commerciali, ma i relativi redditi per presunzione assoluta di legge, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle II.DD.	L'agevolazione non si applica alle società cooperative, comprese le cooperative sociali.
Redditi fondiari	Non sono previste agevolazioni.	Fanno parte dei redditi fondiari anche quelli derivanti da immobili strumentali alle attività istituzionali.
Redditi di capitale	- La ritenuta alla fonte è sempre a titolo di imposta,	I dividendi non soggetti a ritenuta concorrono a

	- In caso di imposta sostitutiva non si ha mai attrazione al reddito di impresa.	formare il reddito complessivo.
Redditi diversi	Non sono previste agevolazioni.	

Tavola n. 4 – reddito complessivo delle ONLUS⁶⁶

2.5.2 I titoli di solidarietà

L'articolo 29 del decreto legislativo n. 460 del 1997 introdusse una nuova categoria di valori mobiliari denominati "titoli di solidarietà", al fine di garantire vantaggi fiscali ai soggetti emittenti questi titoli. La loro disciplina fu rimandata a un decreto del Ministro del Tesoro, di concerto con il Ministro delle Finanze. Il suddetto decreto fu il d.m. 8 giugno 1999, n. 328, il quale stabilì che questi titoli fossero titoli obbligazionari a tasso fisso non convertibili, emessi da banche o intermediari finanziari iscritti negli appositi albi tenuti dalla Banca d'Italia. Il vantaggio fiscale era previsto dal decreto legislativo stesso, il quale prevedeva che fosse deducibile ai fini IRES la differenza tra il tasso effettivamente praticato e il tasso di riferimento determinato dal decreto ministeriale, purché i fondi raccolti fossero oggetto di una gestione separata e fossero utilizzati solamente per finanziare le ONLUS.

2.5.3 Erogazioni liberali a favore di ONLUS

Al fine di incentivare le liberalità a favore delle ONLUS, già incoraggiate dalla volontà di sostenere economicamente l'attività di organizzazioni che perseguono finalità socialmente solidaristiche, furono riconosciute agevolazioni fiscali a coloro

⁶⁶D'Amore, R., Ferri, D. (2005, novembre). *Le onlus, inquadramento giuridico, disciplina fiscale, amministrazione e bilancio*. II ed., sistemi editoriali SE, pag. 87.

che le finanziavano attraverso atti di liberalità. Queste liberalità potevano essere corrisposte sia da imprese che da privati cittadini, sotto forma di erogazioni in denaro, cessioni di beni o prestazioni di servizi.

Le erogazioni liberali sono di diversi tipi:

- a) Erogazioni di denaro da parte di persone fisiche a favore di ONLUS: l'articolo 15, comma primo, lettera i-bis) del T.U.I.R. prevedeva che esse fossero detraibili dall'imposta sul reddito delle persone fisiche nella misura del 19 per cento, per un importo massimo di 2065,83 euro. Queste detrazioni erano consentite solamente se l'erogazione è stata effettuata tramite banca, ufficio postale, o mediante carte di credito, carte di debito, carte prepagate, assegni bancari e circolari; la ratio di questa previsione era di prevenzione di abusi e di facilitare controlli effettivi;
- b) Erogazioni di denaro da parte di soggetti titolari di reddito d'impresa a favore di ONLUS: questi soggetti potevano dedurre dall'imposta sul reddito gli oneri derivanti dalle erogazioni di denaro nella misura del 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, entro un importo massimo di euro 2.058,83⁶⁷. Questa deduzione non era cumulabile con le altre previste all'articolo 100, comma secondo, lettere a) e b), T.U.I.R.;
- c) Erogazioni nella forma del prestito gratuito di personale da parte di imprese a favore di ONLUS: le imprese potevano inviare gratuitamente il proprio personale per svolgere lavoro presso le ONLUS, per favorire la loro crescita. In questi casi le imprese potevano dedurre le spese relative all'impiego di lavoratori subordinati, assunti a tempo indeterminato, presso le ONLUS, nella misura del cinque per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, risultanti dalla dichiarazione dei redditi⁶⁸;
- d) Erogazione tramite cessione di beni gratuita alle ONLUS: le imprese potevano cedere gratuitamente alle ONLUS (in alternativa alla usuale

⁶⁷ Art. 100, comma 2, lettera h), T.U.I.R.

⁶⁸ Propersi, A. e Rossi, G. (2005, 16 settembre). *Gli enti non profit*. Il Sole 24ore, diciassettesima edizione.

eliminazione dal circuito commerciale) derrate alimentari e prodotti farmaceutici, o anche beni diversi, alla cui produzione o al cui scambio era diretta l'attività d'impresa⁶⁹. Per quanto concerne le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici, non si consideravano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 53, comma secondo, del Testo unico delle imposte sui redditi, emanato con il d.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917, il loro valore, quindi, non veniva considerato ricavo. La medesima previsione si applicava alle cessioni di beni diversi, qualora la loro cessione corrispondesse ad un importo complessivo non superiore a euro 1.032,90 sostenuto per la loro produzione o per il loro acquisto. Requisito per godere di queste agevolazioni era la preventiva comunicazione, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, all'ufficio delle entrate competente, inoltre la ONLUS destinataria della erogazione doveva attestare la propria volontà di utilizzare suddetti beni in conformità alle attività istituzionali, a pena della decadenza dai benefici fiscali;

- e) Erogazioni effettuate da enti non commerciali residenti e non residenti: queste erogazioni erano detraibili dall'imposta lorda nella misura del 19 per cento, per un valore massimo di euro 2.065,83⁷⁰. Inoltre, gli oneri derivanti da contributi, donazioni e oblazioni in favore delle organizzazioni non governative erano deducibili dal reddito complessivo in misura del 2 per cento del reddito complessivo dichiarato, ma queste due detrazioni non erano cumulabili in riferimento alla medesima erogazione;
- f) Cessione gratuita di beni: il d.P.R. n.441 del 10 novembre 1997, riguardante le presunzioni di cessione e di acquisto, prevedeva all'articolo 2, comma secondo, i requisiti da soddisfare al fine di escludere la presunzione *de quo* qualora avvenisse una cessione di beni in favore di ONLUS. Tali requisiti erano: «a) comunicazione scritta da parte del cedente agli uffici

⁶⁹ Articolo 13, d. lgs. 460 del 1997, comma 2.

⁷⁰ Propersi, A. e Rossi, G. (2005, 16 settembre). *Gli enti non profit*. Il Sole 24ore, diciassettesima edizione.

dell'amministrazione finanziaria e ai comandi della Guardia di Finanza di competenza, con l'indicazione della data, ora e luogo di inizio del trasporto, della destinazione finale dei beni, nonché dell'ammontare complessivo, sulla base del prezzo di acquisto, dei beni gratuitamente ceduti. La comunicazione deve pervenire ai suddetti uffici almeno cinque giorni prima della consegna e non può essere inviata qualora l'ammontare del costo dei beni stessi non sia superiore a lire dieci milioni; b) emissione del documento previsto dal D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, progressivamente numerato; c) dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n. 15, con la quale l'ente ricevente attesti natura, qualità e quantità dei beni ricevuti corrispondenti ai dati contenuti nel documento di cui alla lett. b)».

Ulteriori agevolazioni furono introdotte nel 2005, dall'articolo 14 del decreto-legge n. 35, c.d. "più dai meno versi". Questo decreto fu poi convertito con modificazioni dalla legge 80/2005. L'articolo 14 del decreto legge prevede che "le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore di ONLUS [...] sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui."⁷¹ Non era possibile cumulare questa agevolazione con altre previste a titolo di deduzione o detrazione di imposta da altre disposizioni di legge.

2.5.4 Imposta regionale sulle attività produttive

Il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, istituì l'imposta regionale sulle attività produttive. Il presupposto di questa imposta è l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. La successiva circolare del Ministero delle finanze 4 giugno 1998, n. 141 al paragrafo 1.2 precisò che il presupposto sussiste ancorché tale attività non avesse carattere commerciale. Pertanto, anche le ONLUS erano soggetti passivi dell'IRAP, nonostante il decreto-ONLUS non ne parli, probabilmente perché approvato

⁷¹ Decreto-Legge 14 marzo 2005, n. 35. *Disposizioni urgenti nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale.*

contemporaneamente al d.lgs. 446/1997 senza che l'uno prendesse in considerazione l'altro.

Per le ONLUS, per cui valeva la decommercializzazione delle attività istituzionali, la base imponibile IRAP si calcolava con il c.d. metodo retributivo, sommando l'ammontare delle retribuzioni corrisposte al personale dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 47 del T.U.I.R., approvato con d.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917, e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, comma secondo, lettera a), del citato T.U.I.R.⁷²

2.5.5 Imposta sul valore aggiunto

Il decreto legislativo n. 460 del 1997 ha previsto all'articolo 14 delle disposizioni concernenti l'imposta sul valore aggiunto a cui sono sottoposte le ONLUS. La ratio di queste disposizioni era quella di alleggerire il carico fiscale dei soggetti beneficiari delle attività svolte dalle ONLUS, anche nel rispetto delle direttive comunitarie.⁷³

La decommercializzazione delle attività istituzionali prevista per le imposte dirette, non era altrettanto prevista per l'IVA, quindi se una ONLUS avesse esercitato un'attività che per la disciplina dell'IVA era considerata commerciale, essa sarebbe stata un soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto. L'articolo 14 integrò parte della disciplina IVA contenuta nel decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 26 ottobre 1972 con:

- la previsione delle ONLUS come soggetti beneficiari di operazioni di divulgazione pubblicitaria non considerate prestazioni di servizi,
- la previsione per le ONLUS della contabilità separata,
- la non soggezione delle operazioni svolte nell'ambito delle attività istituzionali all'obbligo delle certificazioni dei corrispettivi ricevuti mediante ricevuta o scontrino fiscale.

Inoltre, il decreto legislativo modificò alcune disposizioni dell'articolo 10 del

⁷² Articolo 10, decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

⁷³ Cfr. Dir. 77/388/CEE.

d.P.R. n. 633 del 1972, prevedendo l'esenzione dall'IVA per le ONLUS in alcune circostanze:

- in caso di prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati (art. 10, n. 15),
- in caso di prestazioni di ricovero e cura, compresa la somministrazione di medicinali presidi sanitari e vitto (art. 10, n. 19),
- in caso di prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere (art. 10, n.20),
- in caso di prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare ovvero ambulatoriale, in comunità e simili, in favore di anziani, adulti inabili, tossicodipendenti, malati di AIDS, eccetera (art. 10, n. 23-ter)⁷⁴.

2.6 La disciplina delle ONLUS nei primi anni di applicazione

Grazie alle relazioni che l'Agenzia delle Onlus era tenuta a redigere a cadenza annuale, è possibile svolgere un'analisi dell'andamento dell'applicazione della disciplina contenuta nel decreto legislativo del 1997, n. 460, potendolo dunque osservare da una prospettiva autorevole, come è quella di un organismo posto sotto il controllo istituzionale del Presidente del Consiglio dei ministri.

La prima relazione si riferisce all'anno 2002, il primo anno di attività dell'Agenzia, insediatasi l'8 marzo a Milano. Già all'epoca furono sottolineate le critiche rivolte alla disciplina vigente per le ONLUS: viene contestato il modus operandi del legislatore. Le principali critiche riguardavano la "disorganicità dell'azione di "supplenza" svolta dal legislatore fiscale", la "inadeguatezza delle agevolazioni fiscali per le donazioni previste dal decreto legislativo" e la "mancanza di linee guida condivise da cui potesse discendere un'azione strategica per lo sviluppo armonico dell'economia sociale italiana"⁷⁵. Da queste critiche fiorì poi un dialogo costruttivo riguardante il Terzo settore a tutto tondo; dialogo che si basò sul

⁷⁴ D.P.R. 633 del 1972, articolo 10.

⁷⁵ Agenzia per le Onlus, (Milano, 2003, 1 marzo). RELAZIONE ANNUALE sull'attività svolta dall'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (8 marzo 2002 - 31 dicembre 2002). Pagina 19.

confronto dei diversi sistemi presi come esempio: da una parte quello anglosassone e dall'altra quelli francese e tedesco.

L'agenzia, nella già citata relazione, dedicò dunque un capitolo (alla luce di questo fiorente dibattito tra esperti e protagonisti del settore) alle proposte da rivolgere al legislatore. Venne subito sottolineato come il limite più rilevante della disciplina fosse "l'assenza di un intervento legislativo di respiro ampio e strategico"⁷⁶, come conseguenza della "vetustà" della normativa civilistica contenuta nel Codice Civile del 1942⁷⁷.

Oltre alle brevi e concise norme del Codice Civile (solamente gli articoli dal 12 al 42 del libro primo), c'erano moltissime norme speciali a disciplinare il Terzo Settore: leggi statali o atti aventi forza di legge, a cui si dovevano sommare numerose leggi regionali e singoli provvedimenti. La giustificazione di questo disordine si trovava nella continua evoluzione di questo settore, sempre in cambiamento e caratterizzato dalla proliferazione di "nuovi fenomeni sociali e organizzativi difficilmente riconducibili sotto le fattispecie codicistiche o ritenuti meritevoli di tutela speciale"⁷⁸. Questo tipo di legislazione, priva di un'unica chiara visione, è stata di sicuro controproducente.

Tra i suggerimenti avanzati dall'Agenzia delle Onlus leggiamo:

1. Creare un contesto in cui "stimolare la fiducia": considerando che sono richiesti molti più oneri finalizzati a tutelare la trasparenza a carico degli enti che operano perseguendo finalità lucrative, rispetto a quelli previsti per gli enti no profit.

⁷⁶ *Ivi*, pagina 99.

⁷⁷ Viene spiegato nella Relazione citata, che nonostante le modifiche apportate alla disciplina codicistica, questa porta ancora il segno dell'illuminismo e del Code Napoleon, "caratterizzati storicamente da "sospetto e avversione di principio" nei confronti dei "corpi intermedi", di cui associazioni e fondazioni sono una delle manifestazioni più importanti.". (pagina 99)

⁷⁸ Agenzia per le Onlus, (Milano, 2003, 1 marzo). RELAZIONE ANNUALE sull'attività svolta dall'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (8 marzo 2002 - 31 dicembre 2002). Pagina 100.

2. Prevedere un sistema di norme che disciplini, anche se solamente in maniera minima, il governo degli enti del Terzo settore (tra cui le ONLUS); di modo che rimanga principalmente prerogativa della disciplina statutaria propria della ONLUS, ma con delle garanzie imprescindibili per alcune tipologie di soggetti (p.e. gli utenti).
3. Adeguare la disciplina man mano che il panorama degli enti del Terzo settore meritevoli di tutela subisce modifiche e si evolve: è chiaro, infatti, che si tratti di un settore estremamente mutevole e in perenne evoluzione.
4. Riformare la disciplina tributaria, quella concernente le conseguenze dell'eventuale carenza di uno dei requisiti statutari, emersa dopo l'avvenuta iscrizione di un ente all'Anagrafe delle ONLUS; le conseguenze della perdita della qualifica di ONLUS, la decadenza dalle agevolazioni fiscali per carenze contabili.
5. Viene, inoltre, auspicata la definizione di alcuni concetti chiave, come quello di "attività esclusiva" e "attività occasionale" delle ONLUS, o quello di "distribuzione degli utili"; e di chiarire i confini tra alcuni concetti limitrofi e che a volte si confondono, come, p.e., quelli di attività "connessa" e "accessoria".

Anche nella relazione dell'anno successivo, l'Agenzia sottolinea la persistenza del problema della definizione delle conseguenze della carenza di uno dei requisiti fondamentali per godere della qualifica di ONLUS e del collegato problema della mancante omogeneità di azione da parte delle Direzioni Regionali che si attivano per cancellare una organizzazione dall'Anagrafe Unica delle ONLUS. Purtroppo, a causa della semplicità della procedura di iscrizione e il ritardo del legislatore nel prevedere la dovuta disciplina sullo svolgimento dei controlli (come era stato previsto dall'articolo 3 del decreto legislativo del 1997, n.460), durante i primi anni di vita dell'Anagrafe Unica delle ONLUS sono state molteplici le organizzazioni prive dei requisiti necessari che si sono, ciò nonostante, iscritte, ottenendo la qualifica di ONLUS. Per ovviare a questo problema, le Direzioni Regionali, nei primi anni di vigenza del decreto Zamagni, hanno ideato delle procedure di controllo spontaneamente, "caratterizzate da una disomogeneità di fondo, in quanto

non erano stati predisposti idonei strumenti per il coordinamento di tali loro attività.”⁷⁹

Nel periodo cui fa riferimento la relazione, infatti, la maggior parte delle richieste di pareri pervenute dall’Agenzia delle Entrate, provengono dalle diverse Direzioni Regionali e riguardano il tema della cancellazione di una organizzazione dall’Anagrafe delle ONLUS. Alcune Direzioni Regionali, infatti, attenendosi alla prassi precedente l’istituzione dell’Agenzia delle ONLUS, anche se avevano emesso dei provvedimenti di cancellazione di alcune organizzazioni dalla Anagrafe, non si erano rivolte alla Agenzia per ottenere l’obbligatorio parere.

Il grafico n. 1 che segue rappresenta le Regioni di provenienza delle Direzioni che hanno proposto istanze all’Agenzia delle Entrate, poi inoltrate all’Agenzia delle ONLUS.

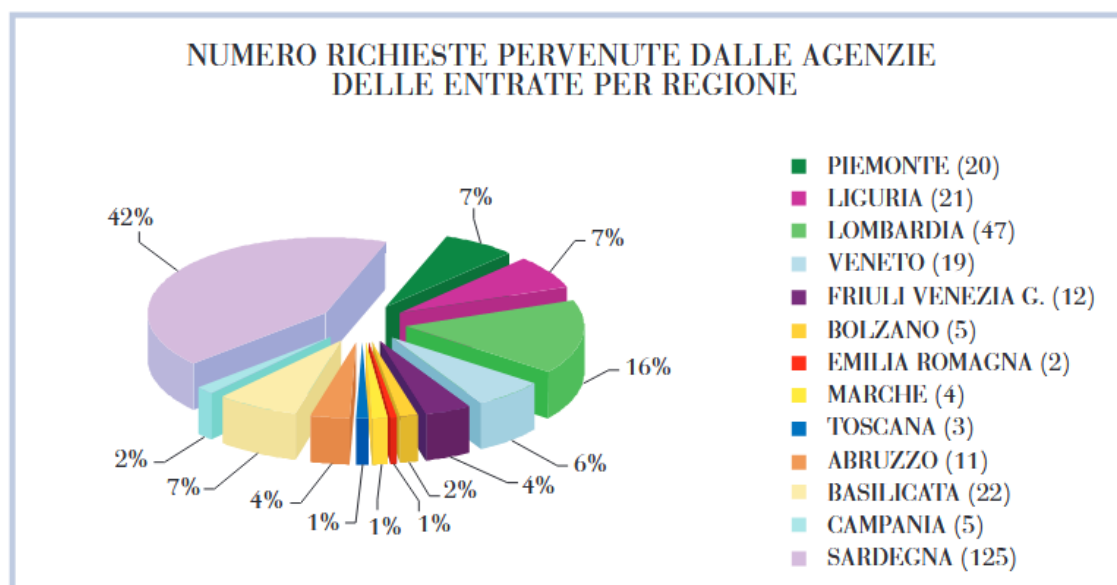


Grafico n.1⁸⁰ - Rappresentazione grafica delle istanze delle Direzioni Regionali dell’Agenzia delle Entrate suddivise per Regioni.

⁷⁹ Tappa, D. (2005, Febbraio. Milano). *L’attività di controllo nei confronti delle onlus*. In “Enti non profit”, 2005/2. Pag. 89

⁸⁰ Agenzia per le Onlus, (Milano, 2004, 1 marzo). RELAZIONE ANNUALE sull’attività svolta dall’Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (1 gennaio 2003 - 31 dicembre 2003). Pagina 89.

In base ai dati⁸¹ sulla classificazione delle richieste di pareri pervenute all’Agenzia è evidente che la maggior parte delle organizzazioni che hanno erroneamente effettuato l’iscrizione all’Anagrafe Unica delle ONLUS erano operanti nel settore dello sport, che il legislatore aveva collocato tra i settori di attività a solidarietà “condizionata”. Il grafico n.2 suddivide le richieste pervenute tra i vari settori di attività delle organizzazioni.

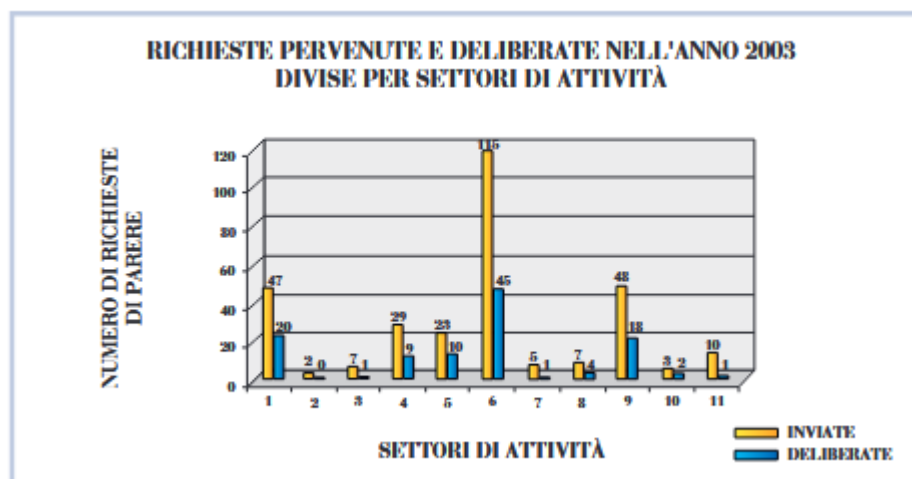


Grafico n. 2⁸² - richieste pervenute e deliberate divise per settori di attività⁸³.

Per molte di queste è emersa poi una effettiva “prevenzione del disagio giovanile o del recupero educativo dei giovani in realtà sociali difficili”⁸⁴, e per esse è stata disposta un’ulteriore indagine. Ma, a prescindere da questo fatto, questi dati sono un chiaro sintomo di come è complessa e di difficile interpretazione la norma, che ha indotto molti di questi soggetti ad assumere la qualifica di ONLUS pure essendo privi dei requisiti necessari per farlo, con seguenti conseguenze molto gravi per

⁸¹ *Ivi*, Parte III, capitolo IV.

⁸² Agenzia per le Onlus, (Milano, 2004, 1 marzo). RELAZIONE ANNUALE sull’attività svolta dall’Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (1 gennaio 2003 - 31 dicembre 2003). Pag. 98.

⁸³ Legenda dei settori di attività: 1. Ass. soc. e soc.sa, 2. Ass. sanitaria, 3. Beneficienza, 4. Istruzione, 5. Formazione, 6. Sport, 7. Storico/Artistico, 8. Ambiente, 9. Cultura/Arte, 10. Diritti civili, 11. Ric. Scientifica.

⁸⁴ Agenzia per le Onlus, (Milano, 2004, 1 marzo). RELAZIONE ANNUALE sull’attività svolta dall’Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (1 gennaio 2003 - 31 dicembre 2003). Pag. 99.

loro, sia economiche, che d'immagine. Un simile fenomeno è, inoltre, avvenuto per le associazioni di promozione della cultura e dell'arte.

Lo stesso tema è una costante anche nella relazione dell'anno successivo (2004), in cui l'Agenzia riporta dati che provano un ulteriore incremento delle richieste di pareri, a riprova di una persistente necessità di chiarezza di una normativa troppo scoordinata e difficile da comprendere.

È importante sottolineare anche come il tema della cancellazione di una organizzazione dall'Anagrafe Unica delle ONLUS non sia rilevante solamente per la conseguente decadenza da alcuni benefici fiscali, ma anche per la perdita d'immagine⁸⁵ che ne consegue: l'utilizzo della denominazione "ONLUS" e l'iscrizione all'Anagrafe Unica costituiscono, infatti, una certezza per gli utenti, i quali ripongono la loro fiducia nelle organizzazioni così denominate, in quanto l'acronimo è in sé stesso garanzia del rispetto di alcuni requisiti. Contrariamente a quanto verrebbe spontaneo pensare, è emerso che le entità che, nei primordi dell'istituzione dell'anagrafe delle ONLUS, hanno proceduto all'iscrizione pur non possedendo i requisiti essenziali necessari, non hanno agito, per la maggior parte, animati da un'intenzione fraudolenta, ma piuttosto a causa di una negligenza colposa derivante da una incertezza nell'interpretazione della disciplina. Tale circostanza è stata raccontata dallo stesso Stefano Zamagni, eminente figura che ha guidato i lavori del decreto legislativo poi battezzato con il suo nome, riconosciuto come un autorevole esperto nel diritto del terzo settore. In un'intervista rilasciata al quotidiano "Il Giornale" nel 2009, Zamagni ha disvelato come, nel corso di sette anni, gli episodi di costituzione di entità giuridiche volte a perpetrare frodi fiscali o ad ingannare la fiducia pubblica non abbiano superato il numero di 100-150 casi, evidenziando così una realtà meno cupa di quanto si potrebbe temere in relazione all'abuso del sistema delle ONLUS.

⁸⁵ TAR Lazio, sede di Roma, sezione II. Sentenza 13087/2004.

CAPITOLO III

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

SOMMARIO: 3.1 Verso la riforma. - 3.2 La legge delega. - 3.3 I decreti attuativi della legge delega. - 3.4 Il Codice del Terzo settore (Cts). - 3.4.1 I principi costituzionali nel Codice del Terzo settore. - 3.4.2 La definizione degli Enti del Terzo settore (Ets). - 3.5 Il Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS). - 3.6 I controlli. - 3.7 Il rapporto tra enti pubblici ed enti del Terzo settore. - 3.8 Fondazione Italia Sociale. - 3.9 Il Consiglio Nazionale del Terzo Settore.

3.1 Verso la riforma

Il 10 maggio 2014 al Festival nazionale del Volontariato, tenutosi a Lucca, l'allora premier Matteo Renzi si esprime così: «Vorrei sfidarvi in questo modo: noi siamo pronti nell'arco di un mese, coi ministri competenti, ad andare in Consiglio dei Ministri e approvare uno schema di disegno di legge delega. [...] Organizzatevi dei luoghi di dibattito e di confronto e restituiteci le vostre opinioni in un percorso open. Si fa il testo, noi lo offriamo alla vostra attenzione e lo correggiamo insieme. Poi si va in Parlamento e si cerca di correre tutti insieme per scrivere una pagina nuova»⁸⁶.

Si tratta di un discorso che si collocò dopo svariati tentativi falliti dalle precedenti legislature.⁸⁷ Tra questi si ricordano la commissione Rescigno nel 1998, la commissione Vietti nel 2005, la commissione Pinza nel 2006, e nel 2008 la proposta di legge, ad iniziativa dell'onorevole Vietti.⁸⁸

Nella stessa sede del festival, anche il ministro del Lavoro e del welfare Giuliano Poletti ribadì fermamente la centralità dell'imprenditoria sociale nell'economia del

⁸⁶ Giro, L. (2020). *Affrontare la riforma del Terzo settore. Una guida pratica alle novità normative*. Aldenia Edizioni.

⁸⁷ https://st.ilsole24ore.com/art/notizie/2014-04-12/1-impegno-renzi-entro-maggio-ddl-delega-la-riforma-non-profit--203411_PRN.shtml

⁸⁸ Bozzi, L. (2017). *Terzo settore: osservazioni a "prima lettura" su una riforma culturale prima che giuridica*. In "Contratto e Impresa", n. 4/2017. CEDAM

nostro Paese, auspicando un percorso di cambiamento che dovrebbe partire «dalla partecipazione responsabile, dall'impegno comune, dal superamento delle divisioni e dei particolarismi». Il settore del non profit, secondo il censimento del 2011 (anno dell'ultima rilevazione censuaria riguardante il Terzo settore), contava secondo l'Istat più di 300mila realtà attive, offrendo un grosso contributo all'occupazione della popolazione italiana: dal 2001 era cresciuto del 28 per cento per numero di Organizzazioni e del 39 per cento in termini di addetti e, all'epoca, costituiva il 4,5 per cento del Pil entrate⁸⁹.

Questo settore era una componente già molto rilevante nell'economia complessiva del nostro Paese, la cui rilevanza era già riconosciuta all'epoca anche a livello giurisprudenziale, come testimonia il Tribunale Amministrativo del Lazio, sede di Roma, sezione prima, che nel 2013, con due sentenze⁹⁰ simboliche, ha attribuito a pieno titolo la qualifica di categoria produttiva al non profit. Nello specifico, la Conferenza Generale Italiana del Lavoro (CGIL) e il Collegio nazionale degli agrotecnici hanno contestato quattro decreti presidenziali emessi nel gennaio 2012, che hanno nominato sei rappresentanti delle associazioni di promozione sociale e delle organizzazioni di volontariato, su proposta del Presidente del Consiglio dei ministri. La contestazione riguardava la legittimità costituzionale della legge del 30 dicembre 1986, n. 936, che stabilisce composizione e funzionamento del CNEL, in relazione agli articoli 3 e 99 della Costituzione Italiana. Le critiche sostenevano che l'articolo 99 fosse stato violato perché attribuiva la qualità di membro del CNEL a individui che non erano esperti o rappresentanti delle categorie produttive, mentre l'articolo 3 sarebbe stato contravvenuto per aver concesso al settore non profit un titolo di partecipazione distinto e un trattamento più favorevole rispetto ad altre categorie, violando il principio di ragionevolezza. Tuttavia, entrambe le questioni sono state giudicate manifestamente infondate.⁹¹

⁸⁹ <https://st.ilsole24ore.com/art/cultura/2013-12-06/terzo-settore-manifesto-guardare-oltre-crisi-e-favorire-crescita-economica-italia-143222.shtml?uuid=ABnHXOi>

⁹⁰ TAR Lazio, sentenze 10 ottobre 2013, nn. 8748 e 8749.

⁹¹ Lopez, A. (2014, marzo). *Il non profit protagonista a pieno titolo nell'economia del Paese*. In "Cooperative e Enti non profit", n. 3/2014, p. 7.

Già negli anni precedenti l’Agenzia delle Onlus, nelle sue relazioni, auspicava un rinnovamento della loro disciplina⁹², e della stessa idea era la dottrina, per molteplici motivi. Già Zamagni, il presidente della Commissione che il 14 dicembre del 1995 aveva elaborato il Disegno di Legge “Disciplina fiscale delle organizzazioni non lucrative e di utilità sociale”, da cui poi prese il nome il decreto legislativo del 1997, n. 460; aveva scritto per *Il Sole 24 Ore* nel 1997 che il riordino fiscale contenuto nel decreto cd. Zamagni avrebbe preceduto una “legge quadro civile” per il non profit per “sanare le dicotomie presenti all’interno del Codice civile”.⁹³ La disciplina contenuta nel primo libro del Codice civile era ritenuta da molti datata, perché ispirata a pregiudizi liberali nei confronti di quelli che erano definiti i cd. corpi morali, considerati come manomorta⁹⁴, e anche perché condizionata da pregiudizi di epoca fascista, che vedeva con sguardo ostile tutti gli intermediari che si frapponevano tra Stato e privati cittadini. Già una parte della disciplina più sfavorevole era stata abrogata; come, p.e., l’articolo 17 del Codice civile⁹⁵ che subordinava l’acquisto di un bene immobile, da parte di una persona giuridica, alla necessaria autorizzazione governativa. Era inoltre sentita dai più la necessità di “rivedere gli strumenti di relazione tra gli enti del Terzo settore e la pubblica amministrazione”⁹⁶, disciplinati da una legislazione a volte in conflitto con la disciplina generale e con quella europea e prettamente limitata a disciplinare la fase dell’erogazione di servizi da parte degli enti del Terzo settore. Un’ulteriore spinta verso la riforma è stata determinata anche dalla crescente attività

⁹² Cfr. capitolo 1, par. 2.

⁹³ Briganti, R. (2000). *Organizzazioni “Non profit” e ONLUS*. In “NOTARIATO, rassegna sistematica di diritto e tecniche contrattuali”, vol. 4. IPSOA.

⁹⁴ Dal vocabolario online Treccani. Manomorta: “Nell’ordinamento feudale, termine usato con varî sign.: la condizione dei servi della gleba e dei vassalli cui era vietato di disporre dei proprî beni; il diritto fiscale che si pagava per liberarsi da questo divieto; il diritto del signore di succedere al vassallo morto senza eredi maschi; i corpi morali (cioè gli enti giuridici) che non pagavano tassa di successione; i beni di questi enti.”

⁹⁵ Articolo 17, Codice civile: “La persona giuridica non può acquistare beni immobili, né accettare donazioni o eredità, né conseguire legati senza l'autorizzazione governativa.

Senza questa autorizzazione l'acquisto e l'accettazione non hanno effetto.” Abrogato dalla legge 31 maggio 1995, n. 218.

⁹⁶ Fici, A. et al. (2020). *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*. Editori Laterza, p. 85

di organizzazioni private nel settore dell'erogazione di servizi, con conseguente crescente esigenza di monitorarli e controllarli di più: se sono dei privati ad erogare servizi volti a rendere effettivo il godimento, ovvero la tutela, di diritti dei cittadini, è naturale conseguenza che uno stato sociale come quello italiano, primo garante dei diritti fondamentali costituzionalmente garantiti, sia responsabile per la loro tutela e il loro godimento.⁹⁷ Un altro motivo di spinta verso la riforma concerne l'impresa sociale: è risaputo che la legge istitutiva delle imprese sociali⁹⁸ non ha raggiunto lo sviluppo desiderato del settore, ad esclusione delle cooperative sociali, a causa principalmente di inadeguati aiuti e incentivi fiscali.

È stato necessario attendere un triennio per avere una vera e propria riforma del Terzo settore.

Dopo circa 2 mesi il governo emanò un documento contenente le linee guida per la Riforma del Terzo settore⁹⁹, con cui aprì una consultazione della durata di un mese (dal 13 maggio al 13 giugno 2014): fu creato un indirizzo e-mail a cui le realtà del Terzo settore, gli stakeholders e i cittadini sostenitori o utenti finali degli enti del no-profit potevano rivolgersi per dare suggerimenti e proposte. Nell'incipit di queste linee guida furono precisati gli obiettivi della riforma del Terzo settore. Il primo era quello di costruire un nuovo Welfare partecipativo, nel cui processo decisionale partecipassero i singoli, i corpi intermedi e il Terzo settore in generale, "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"¹⁰⁰.

Il secondo obiettivo era quello di sfruttare il grande potenziale occupazionale del Terzo settore per la creazione di nuovi posti di lavoro; esso, durante la crisi, si era rivelato l'unico settore che ha continuato a crescere.

⁹⁷ *Ibid.*

⁹⁸ Legge 13 giugno 2005, n. 118. *Delega al governo concernente la disciplina dell'impresa sociale.*

⁹⁹ https://presidenza.governo.it/GovernoInforma/documenti/LINEE-GUIDA-RIFORMA-TERZO-SETTORE_20140513.pdf

¹⁰⁰ Linee guida per la riforma del Terzo settore.

Il Terzo obiettivo, infine, era quello di sostenere e incentivare le donazioni che sarebbero pervenute da privati cittadini o da imprese.

Al fine di raggiungere concretamente questi obiettivi, furono delineate delle linee guida¹⁰¹:

1. “Ricostruire le fondamenta giuridiche, definire i confini e separare il grano dal loglio.”: la finalità che si voleva perseguire era quella di ottenere la convivenza coesa tra primo, secondo e Terzo settore, e di superare quindi le “vecchie dicotomie tra pubblico/privato e Stato/mercato”¹⁰². Per fare ciò era necessario delimitare caratteristiche e confini tra i vari enti e soggetti giuridici facenti capo al Terzo settore, tenendo conto (e perciò prevedendo una normativa ad hoc) delle possibilità di abuso e di elusione della legge che originano dalle normative del Terzo settore. La strada da percorrere era quella della riforma del Libro I Titolo II del Codice Civile, anche alla luce dell'articolo 118 della Costituzione¹⁰³, oltre che la riforma della legge sul volontariato¹⁰⁴, della legge sulle Associazioni di promozione sociale¹⁰⁵, e soprattutto, di fondamentale importanza era la redazione di un Testo Unico sul Terzo settore che coordinasse l'intera disciplina.

¹⁰¹ *Ibid.*

¹⁰² *Ibid.*

¹⁰³ Articolo 118, Costituzione: “Le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza. I Comuni, le Province e le Città metropolitane sono titolari di funzioni amministrative proprie e di quelle conferite con legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze. La legge statale disciplina forme di coordinamento fra Stato e Regioni nelle materie di cui alle lettere *b)* e *h)* del secondo comma dell'articolo 117, e disciplina inoltre forme di intesa e coordinamento nella materia della tutela dei beni culturali. Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà.”

¹⁰⁴ Legge 11 agosto 1991, n. 266. *Legge-quadro sul volontariato.*

¹⁰⁵ Legge 7 dicembre 2000, n. 383. *Disciplina delle associazioni di promozione sociale.*

2. “Valorizzare il principio di sussidiarietà verticale e orizzontale.”: Una delle vie da percorrere per raggiungere gli obiettivi sopra elencati è proprio quella della cooperazione tra le sfere pubblica e privata; “pubblica amministrazione e Terzo settore devono essere le due gambe su cui fondare una nuova welfare society”.

3. “Far decollare davvero l’impresa sociale”; rendendo obbligatoria l’assunzione dello status di impresa sociale per tutte le organizzazioni che ne abbiano le caratteristiche, ampliando la categoria dei lavoratori svantaggiati, promuovendo il Fondo per le imprese sociali, ecc.

4. “Assicurare una leva di giovani per la “difesa della Patria” accanto al servizio militare: un Servizio Civile Nazionale universale”; prevedendo dei benefit per i volontari, e una durata del servizio vantaggiosa per i giovani all’inizio della loro carriera o ancora studenti.

5. “Dare stabilità e ampliare le forme di sostegno economico, pubblico e privato, degli enti del Terzo settore”, assicurando trasparenza e cercando di impedire l’elusione delle norme. Si propose di raggiungere questo obiettivo attraverso il potenziamento del 5 per Mille, il riordino della disciplina fiscale che prevedeva agevolazioni per alcune categorie di soggetti, la semplificazione di procedure amministrative molto complesse, l’introduzione dell’obbligo di pubblicare il proprio bilancio online per i soggetti beneficiari di vantaggi fiscali, la promozione dei titoli di solidarietà, ecc.

Da queste linee guida emerge in maniera evidente come l’obiettivo perseguito da questa riforma non fosse solo quello di riordinare la legislazione (seppur esso ne sia una parte importante), ma anche di mutare l’approccio al Terzo settore “di cui si riconosce la funzione di interesse generale quale protagonista nell’attuazione dei

principi costituzionali della solidarietà e sussidiarietà”¹⁰⁶, si trattava dunque, di “una riforma culturale prima ancora che giuridica”¹⁰⁷.

3.2 La legge delega

Il 18 giugno 2016 fu pubblicata in Gazzetta Ufficiale la 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*. Fino a quel momento la denominazione “Terzo settore” era stata solo una definizione socio-economica, ma, d’allora in poi, questa denominazione ebbe una definizione giuridica contenuta in una norma di rango primario¹⁰⁸, simbolo di un diverso approccio alla disciplina del settore. A livello internazionale il Terzo settore è qualificato solo dalla presenza di un vincolo alla distribuzione di utili; invece all’interno del panorama italiano, la legge delega ha introdotto una definizione innovativa che si fonda sull’integrazione di tre criteri: 1. Il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale; 2. Lo svolgimento di determinate attività di interesse generale, stabilite dal legislatore; 3. Un modello di governance progettato per prevenire che gli amministratori antepongano i propri interessi a quelli dell’ente. Questa definizione non

¹⁰⁶ Bozzi, L. (2017). *Terzo settore: osservazioni a “prima lettura” su una riforma culturale prima che giuridica*. In “Contratto e Impresa”, n. 4/2017. CEDAM

¹⁰⁷ *Ibidem*.

¹⁰⁸ 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*. Articolo 1, comma 1: “(..) Per Terzo settore si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi. Non fanno parte del Terzo settore le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche. Alle fondazioni bancarie, in quanto enti che

concorrono al perseguimento delle finalità della presente legge, non si applicano le disposizioni contenute in essa e nei relativi decreti attuativi.”

ricomprende all'interno del Terzo settore gli enti del libro I del Codice civile, che perseguono l'interesse dei soci.¹⁰⁹

Il legislatore non ha previsto solamente una definizione per esclusione o in negativo, ma ha descritto in maniera approfondita gli enti del Terzo settore, che sono solamente quelli che perseguono, senza scopo di lucro, finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale: egli non si è limitato quindi a ricondurre l'essenza degli enti del Terzo settore a una mera assenza di finalità lucrativa, ma, al contrario, ha previsto un criterio teleologico: il necessario perseguimento di finalità ben individuate. La differenza con la precedente riforma c.d. Bassanini¹¹⁰ in cui per le associazioni, le fondazioni e le altre istituzioni private, era semplicemente richiesto uno scopo "lecito e possibile"¹¹¹. L'individuazione degli enti del Terzo settore non ha preso in considerazione però la forma giuridica che gli enti devono assumere, essa è stata, infatti, tralasciata completamente, questo è sicuramente il punto di arrivo di un percorso di abbandono del profilo formale/strutturale¹¹² che già da anni era stato intrapreso.

Proseguendo nella lettura della definizione contenuta nell'articolo 1 della legge delega, leggiamo che questi enti svolgono attività di interesse generale, la quale si può sostanziare in diverse forme: l'attività volontaria e gratuita, ovvero la mutualità, ovvero la produzione e lo scambio di beni e servizi. È stato, dunque, previsto un trattamento fiscale agevolato, per enti privati individuati non solo per la finalità da loro perseguita, ma anche per l'attività da loro svolta. Questa definizione non è stata però esente da critiche ed ha sollevato diversi dubbi: p.e. ci si è interrogati sul rapporto che sussiste tra finalità ed attività; o, ancora, se possano godere di suddette

¹⁰⁹ Di Sabato, D., Nocerino, O., a cura di. (2019). *Il terzo settore, profili critici della riforma*. Edizioni Scientifiche Italiane.

¹¹⁰ Attuata con il D.P.R. 10 febbraio del 2000, n. 361.

¹¹¹ Ponzanelli, G. (2017) *Terzo settore: la legge delega di riforma. La nuova giurisprudenza civile commentata*, n. 5/2017. CEDAM, p. 727.

¹¹² Bozzi, L. (2017). *Terzo settore: osservazioni a "prima lettura" su una riforma culturale prima che giuridica*. In "Contratto e Impresa", n. 4/2017. CEDAM

agevolazioni fiscali enti che perseguono finalità civiche, di utilità sociale o solidaristiche, sebbene la loro attività non venga reputata di interesse generale.¹¹³

Al primo comma dell'articolo 4, rubricato "riordino e revisione della disciplina del Terzo settore e codice del Terzo settore", la lettera b) prevede che con decreti legislativi fossero stabilite le attività di interesse generale che caratterizzano gli enti del Terzo settore, e che questi elenchi venissero aggiornati periodicamente con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri da adottare su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, su parere delle commissioni parlamentari competenti; inoltre, alla lettera i) è stata sottolineata la necessità di prevedere modalità e criteri di verifica periodica dell'effettiva attività svolta e delle finalità perseguite dagli enti; norma posta a tutela della trasparenza e dell'affidamento degli utenti.

Nel progetto della legge delega viene presentata l'idea di una riforma organica del Titolo II del Libro I del Codice civile, come era stato previsto dalle linee guida. L'articolo 1, al secondo comma, prevede che attraverso l'adozione di uno o più decreti legislativi si provveda alla *revisione* della disciplina del Titolo II, al riordino e alla revisione della disciplina speciale concernente gli enti del Terzo settore attraverso la redazione di un apposito e unitario codice del Terzo settore, secondo i principi e criteri direttivi che si trovano all'articolo 20, commi 3 e 4 della legge 15 marzo 1997, n. 59¹¹⁴.

¹¹³ "MAZZINI, *La critica. Odv in un limbo fiscale. La lunga lista dei quesiti ancora senza risposta*, in VDossier. (2016) anno 7, n. 1, p. 50, osserva criticamente «quelle che all'articolo 1 vengono chiamate attività (di interesse generale) diventano finalità all'articolo 9. Il legislatore ignora evidentemente la differenza tra attività e finalità. Poi risulta particolare che ogni ente non commerciale debba avere finalità di interesse generale e perseguire finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, quando questa è la prerogativa non degli enti non commerciali in generale ma di quelli che tra questi saranno elevati a "enti del Terzo settore." Come citato in Bozzi, Lucia. (2017). *Terzo settore: osservazioni a "prima lettura" su una riforma culturale prima che giuridica*. In "Contratto e Impresa", n. 4/2017. CEDAM, p. 1262.

¹¹⁴ Legge 15 marzo 1997, n. 59. *Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della pubblica amministrazione e per la semplificazione amministrativa*. Ai commi 3 e 4 dell'articolo 20 sono indicati

Questi principi e criteri direttivi sono:

- semplificazione e revisione del procedimento per il riconoscimento della personalità giuridica;
- individuazione delle disposizioni generali da applicare agli enti del Terzo settore;
- elencazione delle attività di interesse generale che vengono svolte dagli enti del Terzo settore, il cui svolgimento costituisce requisito essenziale per il godimento delle agevolazioni fiscali previste dalla normativa;
- previsione del divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e del patrimonio, fatte salve apposite disposizioni per l'impresa sociale;
- definizione delle informazioni obbligatorie da inserire negli statuti e negli atti costitutivi;
- distinzione, nella tenuta della contabilità e dei rendiconti, della diversa natura delle poste contabili in relazione al perseguimento dell'oggetto sociale;
- definizione dei criteri e vincoli in base ai quali l'attività d'impresa svolta dall'ente in forma non prevalente e non stabile risulta finalizzata alla realizzazione degli scopi istituzionali;
- previsione di obblighi di trasparenza e informazione anche con forme di pubblicità dei bilanci e degli altri atti fondamentali dell'ente, anche attraverso la loro pubblicazione nel suo sito internet istituzionale;
- disciplina del regime di responsabilità limitata delle persone giuridiche;
- garanzia del rispetto dei diritti degli associati;
- applicazione alle associazioni e fondazioni che esercitano stabilmente attività di impresa, delle norme del Codice civile in materia di società e di cooperative e mutue assicuratrici (di cui ai titoli V e VI del libro V) in quanto compatibili;

rispettivamente i principi e criteri direttivi per l'esercizio delle deleghe legislative previste nei commi precedenti e i principi a cui si devono attenere i regolamenti e i decreti legislativi di cui al comma 2 del medesimo articolo.

- disciplina del procedimento per ottenere la trasformazione diretta e la fusione tra associazioni e fondazioni, nel rispetto del principio generale della trasformabilità tra enti collettivi diversi introdotto dalla riforma del diritto societario;
- riorganizzazione del sistema di registrazione degli enti (e degli atti gestionali rilevanti), attraverso la messa a punto di un Registro unico nazionale del Terzo settore (da istituirsi presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali), l'iscrizione al quale sia obbligatoria per tutti gli enti che si avvalgano "prevalentemente o stabilmente" di fondi pubblici, privati raccolti attraverso pubbliche sottoscrizioni, o di fondi europei¹¹⁵.

La legge delega poi, all'articolo 5, definisce i criteri per poter definire l'attività di volontariato, di promozione sociale e di mutuo soccorso; essi sono, p.e., "armonizzazione e coordinamento delle diverse discipline vigenti in materia di volontariato e di promozione sociale, valorizzando i principi di gratuità, democraticità e partecipazione"¹¹⁶, l'istituzione del Consiglio nazionale del Terzo settore, a cui tutti gli enti del Terzo settore a livello nazionale possono rivolgersi per consultazioni, e la definizione di criteri e di limiti appositi per il rimborso spese delle attività dei volontari, al fine di mantenere la gratuità della loro azione.

L'articolo 6 è dedicato alle caratteristiche che l'impresa sociale deve avere al fine di essere ricompresa nel novero degli enti del Terzo settore. Deve anch'essa svolgere attività con finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale, assicurare la prevalente destinazione degli utili al conseguimento dell'oggetto sociale, assicurare la sua trasparenza, redigere obbligatoriamente il bilancio, ecc.

Ai sensi dell'articolo 7 della legge delega, le funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo sono svolte dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, con il coordinamento del Presidente del Consiglio, e il coinvolgimento del Consiglio nazionale del Terzo settore, nonché, per quanto concerne gli aspetti inerenti alla

¹¹⁵ https://temi.camera.it/leg18/temi/tl18_riforma_del_terzo_settore-1.html

¹¹⁶ Articolo 5, 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.*

disciplina delle organizzazioni di volontariato di protezione civile, con il Dipartimento della protezione civile della Presidenza del Consiglio dei ministri.

In base all'articolo 7 della legge delega, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali esercita attività di supervisione, controllo e monitoraggio, in collaborazione con il Presidente del Consiglio e il supporto del Consiglio Nazionale del Terzo Settore; mentre l'articolo 8 conferisce al Governo il mandato di ristrutturare e aggiornare le normative riguardanti il Servizio Civile Nazionale. L'obiettivo è creare un Servizio Civile Universale dedicato alla difesa non armata del paese e all'affermazione dei valori su cui si fonda la Repubblica, come già previsto dalle linee guida sopra analizzate.

Infine, si prevede una ristrutturazione delle normative fiscali e delle politiche di incentivazione a beneficio degli enti del Terzo Settore, seguendo queste linee guida e criteri:

- Aggiornamento completo della definizione di ente non commerciale ai fini tributari;
- Semplificazione delle agevolazioni fiscali legate al sostegno finanziario al Terzo settore;
- Modifica del sistema del cinque per mille, anche per garantire trasparenza sull'uso delle somme erogate tramite questo strumento;
- Introduzione di strategie per la raccolta di capitali di rischio e, più ampiamente, per il finanziamento del Terzo Settore;
- Destinazione di immobili pubblici inutilizzati agli enti del Terzo Settore.

3.3 I decreti attuativi della legge delega

Oggi, con “riforma del Terzo settore” si indica il complesso intervento legislativo che ha disciplinato le imprese sociali e gli enti del Terzo settore. Dopo la legge delega del 2016, la riforma si è conclusa con l’emanazione di quattro decreti legislativi da parte del governo delegato: il decreto legislativo 6 marzo 2017 n. 40 riguardo a "Istituzione e disciplina del Servizio civile universale, a norma dell'art. 8 della Legge 6 giugno 2016, n. 106", il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 111, in

tema di 5 per Mille, rubricato "Disciplina dell'Istituto del 5 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell'art. 9, comma primo, lettere c) e d) della Legge 6 giugno 2016, n. 106"; il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112 recante "Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'art. 2, comma secondo della Legge 6 giugno 2016, n. 106" e, infine, il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, in materia di revisione della disciplina degli enti del Terzo Settore, registri, trattamento fiscale e vigilanza, anche conosciuto come Codice del Terzo settore ("a norma dell'art. 1, comma secondo, lett. b) della Legge 6 giugno 2016, n. 106"). Si può ben dire che l'esito di questa riforma sia un vero e proprio diritto del Terzo settore, come autonomo sotto-sistema normativo¹¹⁷; non a caso viene attribuito il nome "Codice" all'intervento normativo principale, e non "Testo-Unico", come espressione della volontà legislativa di rendere questo sistema di norme un complesso completamente autonomo e distinto dagli altri.

Appare subito evidente come, a differenza di quanto disposto dalla legge delega (e precedentemente dalle linee guida governative sopra esposte), non sia stata effettuata una riforma del titolo II del Libro I del Codice civile. Il legislatore delegato ha ritenuto più opportuno concentrarsi sulla redazione di un Codice ad hoc per definire norme generali e specifiche apposite, lasciando inalterata la disciplina del titolo II delle persone giuridiche. Si ritiene che, se si fosse seguita la via prevista dalla legge delega, anche le associazioni non riconosciute avrebbero subito una limitazione dell'ampiezza della loro azione, sicuramente più estesa, se paragonata ai vincoli previsti dalla disciplina minimale contenuta nel titolo II del libro I del Codice civile dedicatogli. Si può dedurre che ad aver "remato contro" l'attuazione letterale della legge delega siano stati proprio i timori delle organizzazioni che nulla avrebbero voluto cambiare della disciplina codicistica loro dedicata fino a quel momento.

Secondo alcuni, questa illazione porta a pensare subito alle organizzazioni politiche e sindacali, che fino ad allora avevano operato prive di vincoli: chi sostiene questo, lo giustifica anche alla luce della loro esclusione prevista dal secondo comma

¹¹⁷ Fici, A., et al. (2020). *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*. Editori Laterza.

dell'articolo 4, funzionale soprattutto a preservare la loro “immunità dall'invadenza legislativa”¹¹⁸.

Tra gli aspetti elencati dall'articolo 3 della legge delega del 2016, n. 106, come meritevoli di revisione, è stato effettivamente considerato solo quello indicato alla lettera e), che recitava: “disciplinare il procedimento per ottenere la trasformazione diretta e la fusione tra associazioni e fondazioni, nel rispetto del principio generale della trasformabilità tra enti collettivi diversi introdotto dalla riforma del diritto societario di cui al decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6¹¹⁹”. Si era reso necessario, infatti, colmare la lacuna normativa sorta a seguito della introduzione della trasformazione cd. eterogenea all'articolo 2500-octies del Codice civile, che aveva dato il là ad un orientamento ermeneutico della giurisprudenza amministrativa riguardo alla possibile trasformazione diretta da associazione a fondazione (e viceversa). Questa trasformazione è stata quindi disciplinata grazie all'introduzione dell'articolo 42-bis del Codice civile, ad opera dell'articolo 98 del Codice del Terzo settore, rubricato “modifiche al Codice civile”¹²⁰.

3.4 Il Codice del Terzo settore

¹¹⁸ Quadri, E. (maggio 2018) *Il terzo settore tra diritto speciale e diritto generale*, in “La nuova giurisprudenza civile commentata”, n. 5/2018.

¹¹⁹ Articolo 3, comma 1, lett e), legge 6 giugno 2016, n. 106.

¹²⁰ Articolo 98, Codice del Terzo settore: 1. Dopo l'articolo 42 del Codice civile, è inserito il seguente: «Art. 42-bis (Trasformazione, fusione e scissione). - Se non è espressamente escluso dall'atto costitutivo o dallo statuto, le associazioni riconosciute e non riconosciute e le fondazioni di cui al presente titolo possono operare reciproche trasformazioni, fusioni o scissioni. La trasformazione produce gli effetti di cui all'articolo 2498. L'organo di amministrazione deve predisporre una relazione relativa alla situazione patrimoniale dell'ente in via di trasformazione contenente l'elenco dei creditori, aggiornata a non più di centoventi giorni precedenti la delibera di trasformazione, nonché la relazione di cui all'articolo 2500 sexies, secondo comma. Si applicano inoltre gli articoli 2499, 2500, 2500 bis, 2500 ter, secondo comma, 2500 quinquies e 2500 novies, in quanto compatibili. Alle fusioni e alle scissioni si applicano, rispettivamente, le disposizioni di cui alle sezioni II e III del capo X, titolo V, libro V, in quanto compatibili. Gli atti relativi alle trasformazioni, alle fusioni e alle scissioni per i quali il libro V prevede l'iscrizione nel Registro delle imprese sono iscritti nel Registro delle Persone Giuridiche ovvero, nel caso di enti del Terzo settore, nel Registro unico nazionale del Terzo settore.».

Il provvedimento legislativo che più interessa ai nostri fini è il Codice del terzo settore, ovvero il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117. Esso contiene norme generali applicabili a tutti gli enti del Terzo Settore e norme particolari, inerenti a determinate tipologie di enti o ad una sola tipologia; questo è stabilito chiaramente dall'articolo 3 del suddetto Codice, che sancisce, al primo comma, la generalità delle disposizioni, applicate ove compatibili anche a enti del Terzo settore a cui è dedicata una specifica disciplina; e al secondo comma, la residualità delle disposizioni del Codice civile e delle disposizioni di attuazione del Codice civile, applicabili ove il Codice del Terzo settore nulla preveda.

3.4.1 Principi costituzionali nel Codice del Terzo settore

Non esiste una definizione del Terzo settore di rango costituzionale, ma quello delineato dai primi due articoli del Codice del Terzo settore (Cts), viene definito un vero e proprio “statuto costituzionale”¹²¹ del Terzo settore. In particolare, l'articolo 1, rubricato “finalità e oggetto”, recita: “Al fine di sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona, a valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, in attuazione degli articoli 2, 3, 4, 9, 18 e 118, quarto comma, della Costituzione, il presente Codice provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore.”. Mentre la prima parte dell'articolo riporta gli obiettivi della normativa già previsti dalla legge delega, nella seconda parte viene effettuato un rinvio agli articoli della Carta costituzionale che costituisce “la base positiva più salda”¹²², essendo essa la fonte gerarchicamente sovraordinata a tutte le altre: ancora quindi questa disciplina ai principi fondamentali della Costituzione che ne sono il fondamento: principio solidaristico e personalistico (articolo 2, Cost.), principio di eguaglianza (articolo 3, Cost.), principio della libertà associativa (articolo 18, Cost.) e principio di sussidiarietà

¹²¹ Ceolin, M. (2023). *Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106*. Zanichelli Editore, p. 13.

¹²² *Ivi*, p. 14.

(articolo 118, Cost.), oltre che alla tutela della cultura, del paesaggio e dell'ambiente, della ricerca scientifica e tecnica e del patrimonio artistico dello Stato (articolo 9, Cost.) e del diritto al lavoro e del dovere di svolgere “un'attività o una funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società” (articolo 4, Cost.); tutte preziose disposizioni che fondano la base della disciplina del Terzo settore. Appare evidente la volontà del legislatore delegato di riconoscere l'importanza del ruolo degli enti del Terzo settore (Ets) come figure intermedie tra Stato e cittadini, in quanto di fatto, negli anni precedenti, il ruolo degli Ets era già divenuto fondamentale nell'ambito del *welfare* a disposizione dei cittadini, inserendosi all'interno della crisi dello Stato italiano come Stato sociale e contribuendo al passaggio dal *welfare State* alla *welfare society*¹²³. Preso atto del ruolo fondamentale degli Ets nel panorama del *welfare* italiano, il legislatore delegato ha dato, nell'articolo 1 Cts e poi in tutta la sua disciplina, attuazione al principio personalistico sancito dall'articolo 2 della Carta costituzionale, che riconosce come centro del sistema l'uomo, come individuo singolo, ma anche come membro delle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, tra cui ovviamente anche le organizzazioni facenti parte del Terzo settore. Il collegamento diretto che sorge spontaneo leggendo i principi fondamentali richiamati dall'articolo 1 Cts è quello tra l'articolo 2 e l'articolo 18 Cost., che tutela la libertà di associazione tra i cittadini, senza necessità di autorizzazione e senza limiti sulle finalità che si scelgano di perseguire, fatto salvo il divieto di associarsi per perseguire fini vietati dalla legge; il valore della “funzione sociale degli enti del Terzo settore e dell'associazionismo” è infatti sottolineato dal secondo articolo del Codice del Terzo settore. Articolo che poi prosegue ribadendo l'importanza del volontariato, della solidarietà e del pluralismo, principi che vengono spesso associati all'articolo 2 della Costituzione, il quale infatti richiede “l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”: una vera e propria richiesta di approcciarsi proattivamente alla solidarietà.

¹²³ Ceolin, M. (2023). *Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106*. Zanichelli Editore, p. 5.

Un altro principio richiamato dall'articolo 1 Cts è quello della sussidiarietà, previsto dall'articolo 118, comma quarto¹²⁴ della Costituzione, introdotto nel 2001 dalla legge costituzionale numero 3. Leggendo il quarto comma appare subito chiaro come la portata della disciplina in esso contenuta ricomprenda l'operatività degli Ets, in quanto frutto di iniziativa autonoma di cittadini che decidono di associarsi, al fine di svolgere attività di interesse generale. Il principio di sussidiarietà regola la distribuzione dello svolgimento di funzioni amministrative¹²⁵, si declina in due tipologie: sussidiarietà verticale e orizzontale. Mentre quella verticale attiene ai rapporti tra i diversi enti territoriali (Stato, Regioni, Comuni, ecc.), quella orizzontale regola i rapporti tra Stato e formazioni sociali di privati cittadini e stabilisce che la pubblica amministrazione non è tenuta a perseguire autonomamente e direttamente i propri fini ma può "servirsi" dei privati per raggiungere scopi di interesse generale¹²⁶. Va ricordato che già nel 1997 la Commissione Onofri suggerì al Governo di svolgere una azione di riforma dello Stato sociale così come era concepito, andando ad aderire alla concezione di welfare "partecipativo" o sussidiario¹²⁷. È, infatti, più efficiente un sistema in cui le funzioni vengono svolte da enti o soggetti a livello locale, perché molto più vicini alla realtà cittadina e alle esigenze del luogo che variano di volta in volta.

La stessa Corte costituzionale, in una sentenza del primo luglio 2020 ha dichiarato che l'articolo 55 Cts¹²⁸ "disciplinando i rapporti tra ETS e pubbliche

¹²⁴ Articolo 118, comma 4, Costituzione: "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."

¹²⁵ Bin, R., Pitruzzella, G. (2023) *Diritto costituzionale*. Ventiquattresima edizione. Giappichelli.

¹²⁶ Di Sabato, D., Nocerino, O., a cura di. (2019). *Il terzo settore, profili critici della riforma*. Edizioni Scientifiche Italiane, p. 143.

¹²⁷ Bergo, M. (2013). *Il diritto sociale frammentato. Principio di sussidiarietà e assistenza sociale*. CEDAM

¹²⁸ Articolo 55, Cts: Coinvolgimento degli enti del Terzo settore: 1. In attuazione dei principi di sussidiarietà, cooperazione, efficacia, efficienza ed economicità, omogeneità, copertura finanziaria e patrimoniale, responsabilità ed unicità dell'amministrazione, autonomia organizzativa e regolamentare, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, nell'esercizio delle proprie funzioni di programmazione e organizzazione a livello territoriale degli interventi e dei

amministrazioni, rappresenta (...) una delle più significative attuazioni del principio di sussidiarietà orizzontale valorizzato dall'art. 118, quarto comma, Cost.”¹²⁹

3.4.2 La definizione di Enti del Terzo settore

L'articolo 4 (“Enti del Terzo settore”) elenca al primo comma quali sono gli Ets: le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali (incluse le cooperative sociali), le reti associative¹³⁰, le società di mutuo soccorso, le associazioni, (riconosciute o non riconosciute), e le fondazioni; a questo elenco chiuso e tipologico degli Ets, alcuni già disciplinati in passato e alcuni di nuova creazione (p.e. le reti associative), segue poi una definizione aperta di carattere residuale, funzionale a far rientrare nella definizione di Ets qualsiasi altra organizzazione che rispetti alcuni requisiti. Questi requisiti sono:

servizi nei settori di attività di cui all'articolo 5, assicurano il coinvolgimento attivo degli enti del Terzo settore, attraverso forme di co-programmazione e co-progettazione e accreditamento, poste in essere nel rispetto dei principi della legge 7 agosto 1990, n. 241, nonché' delle norme che disciplinano specifici procedimenti ed in particolare di quelle relative alla programmazione sociale di zona.

2. La co-programmazione è finalizzata all'individuazione, da parte della pubblica amministrazione procedente, dei bisogni da soddisfare, degli interventi a tal fine necessari, delle modalità di realizzazione degli stessi e delle risorse disponibili.

3. La co-progettazione è finalizzata alla definizione ed eventualmente alla realizzazione di specifici progetti di servizio o di intervento finalizzati a soddisfare bisogni definiti, alla luce degli strumenti di programmazione di cui comma 2.

4. Ai fini di cui al comma 3, l'individuazione degli enti del Terzo settore con cui attivare il partenariato avviene anche mediante forme di accreditamento nel rispetto dei principi di trasparenza, imparzialità, partecipazione e parità di trattamento, previa definizione, da parte della pubblica amministrazione procedente, degli obiettivi generali e specifici dell'intervento, della durata e delle caratteristiche essenziali dello stesso nonché' dei criteri e delle modalità per l'individuazione degli enti partner.

¹²⁹ Corte Costituzionale, 2020, sentenza n. 131.

¹³⁰ Composte da almeno 500 enti del Terzo settore aderenti o 1000 fondazioni del Terzo settore, le cui sedi legali o operative devono essere presenti in almeno cinque regioni o province autonome.

- Essere enti di diritto privato, ad esclusione delle società,¹³¹
- Essere costituiti al fine di perseguire, senza scopo di lucro (*non distribution constraint*), finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale
- Svolgere attività (in via principale ovvero esclusiva) di interesse generale, nella forma di azione volontaria, erogazione gratuita di beni, denaro o di servizi, o di mutualità oppure di scambio o produzione di beni e servizi (cfr. articolo 5 Cts per l'elencazione delle tipologie di attività).

Alcuni enti sono invece esclusi espressamente dal novero degli Ets, ad opera del secondo comma dell'articolo 4 Cts, tra cui le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma secondo, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165¹³², le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche e le associazioni di datori di lavoro, gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti.

Conformemente alla circolare n. 20 emessa dal Ministero del lavoro il 27 dicembre 2018, gli enti non profit già costituiti alla data di attuazione del Codice del Terzo settore hanno la possibilità di apportare modifiche ai propri statuti fino al 3 agosto 2019, prevedendo le procedure e le maggioranze ordinarie previste per le decisioni dell'assemblea generale.

¹³¹ Questa disposizione è stata soggetta a critiche soprattutto per la difficoltà nel delineare i confini definitivi di “ente pubblico”, anche se la fiorente dottrina pubblicistica è giunta alla conclusione che il criterio che distingue gli enti pubblici dagli altri enti è la presenza di un dovere istituzionale dell'ente di svolgere una determinata attività per perseguire un interesse collettivo. V. p. 41, Ceolin, M. *Codice del Terzo settore*. Zanichelli Editore.

¹³² Articolo 1, c. 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165: “Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300.”

Dalla lettura del primo comma dell'articolo 4 Cts, emerge come gli Ets siano una vera e propria categoria autonoma di enti, classificati non più per la loro struttura, come era solito fare il Codice civile, bensì per i loro scopi e le attività da loro svolte, confermando il “dato recessivo del carattere strutturale dell'ente”¹³³.

3.5 il Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS)

L'articolo 11 Cts istituisce il Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts), con una disposizione molto rilevante. Al comma primo stabilisce che gli Ets “si iscrivono” nel Registro unico nazionale del Terzo settore e “indicano gli estremi dell'iscrizione negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico”. Il verbo al presente “si iscrivono” indica in realtà un obbligo di iscrizione (questa interpretazione è pacificamente condivisa): l'articolo 4 Cts (che definisce gli Ets) annovera, coerentemente a questa disposizione, tra i requisiti qualificanti come Ets proprio l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore. Tramite l'iscrizione gli enti possono, quindi, acquisire la qualifica di Ets o di Organizzazione di volontariato (ODV), Associazione di Promozione Sociale (APS), Ente Filantropico e Rete associativa. L'iscrizione è al tempo stesso condizione, per questi enti, per poter godere di agevolazioni fiscali, accedere al 5 per mille, accedere a contributi pubblici o stipulare convenzioni con le pubbliche amministrazioni.

L'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore non è esclusiva, perché l'articolo prosegue al comma secondo prevedendo che gli enti che esercitino le loro funzioni nella forma di impresa commerciale siano tenuti ad iscriversi anche al registro delle imprese. Quest'ultima iscrizione, per le imprese sociali, soddisfa il requisito di iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore e la sostituisce.

Oltre ad essere requisito qualificante come Ets e condizione per poter godere di alcuni benefici e agevolazioni, l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore permette anche di acquisire la personalità giuridica ad associazioni e

¹³³ Ceolin, M. (2023). *Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106*. Zanichelli Editore, p. 53.

fondazioni del Terzo settore. Questo è stabilito dall'articolo 22 Cts che è collocato nel titolo IV del Codice del Terzo settore, dedicato, appunto, alle fondazioni e associazioni del Terzo settore. L'articolo 22 Cts prevede che, in deroga al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361¹³⁴, tramite l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore, detti enti possano acquisire la personalità giuridica, se in possesso dei requisiti necessari. È il notaio che riceve l'atto costitutivo di una associazione o di una fondazione a doverlo depositare, entro 20 giorni, presso l'ufficio competente del Registro unico nazionale del Terzo settore, dopo aver verificato la sussistenza dei requisiti richiesti dal Codice del Terzo settore e, in particolare, il requisito previsto dall'articolo 22 al quarto comma, riguardante il patrimonio minimo (15.000 euro per le associazioni e 30.000 euro per le fondazioni). Se il notaio non ritiene sussistenti uno o più requisiti, lo comunica entro massimo trenta giorni ai fondatori o agli amministratori dell'ente, i quali nei trenta giorni successivi possono richiedere all'ufficio competente di iscriverli al Registro unico nazionale del Terzo settore. L'ufficio potrà accogliere la loro richiesta, negarla oppure richiederne una integrazione, ma se entro sessanta giorni non si esprime la richiesta è da intendersi rigettata.

È funzionale ricostruire il panorama legislativo riguardante la personalità giuridica di associazioni e fondazioni precedente il Codice del Terzo settore. Inizialmente il Codice civile all'articolo 12 prevedeva che associazioni, fondazioni e le altre istituzioni di diritto privato potessero acquisire la personalità giuridica tramite il riconoscimento effettuato dal Presidente della Repubblica con decreto.¹³⁵ Questa norma era il riflesso dei pregiudizi che si nutrivano nei confronti degli enti morali; eredità della Rivoluzione francese, fatta propria successivamente dal fascismo, che vedeva con diffidenza tutti i soggetti intermedi interposti tra Stato e cittadini.

¹³⁴ Decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361. *Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private e di approvazione delle modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto.*

¹³⁵ V. anche artt. 33 e 34 Codice civile e artt. 1, 2, 22 e 25 delle disposizioni attuative del Codice civile.

Nel 2000, con il decreto del Presidente della Repubblica n. 361, fu emanato un regolamento al fine di semplificare i procedimenti di riconoscimento delle persone giuridiche di diritto privato, poi citato anche dall'articolo 22 Cts. Esso abrogò l'articolo 12 del Codice civile, segnando il passaggio da un sistema di riconoscimento cd. concessorio (un tipo di sistema che mirava a controllare quali e quanti enti avessero acquisito la personalità giuridica), ad un sistema cd. normativo¹³⁶. L'articolo 1 del decreto n. 361 stabilisce che "le associazioni, le fondazioni e le altre istituzioni di carattere privato acquistano la personalità giuridica mediante il riconoscimento determinato dall'iscrizione nel registro delle persone giuridiche, istituito presso le prefetture." L'iscrizione ottiene così efficacia costitutiva della personalità giuridica, mentre prima aveva una mera efficacia di pubblicità dichiarativa¹³⁷ e di conseguenza si ha l'eliminazione della discrezionalità della pubblica amministrazione nel processo di acquisizione della personalità giuridica.

Infine, con l'emanazione del decreto legislativo n. 117 nel 2017 sono state emanate nuove disposizioni sul tema, da coordinare con il decreto del Presidente della Repubblica del 2000. L'articolo 22 Cts stesso opera il coordinamento prevedendo che per le associazioni e fondazioni del Terzo settore si deroghi il d.P.R. del 2000, n. 361, permettendo loro di acquisire la personalità giuridica solamente mediante l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore. D'altra parte, se queste avessero già acquisito la personalità giuridica ai sensi del d.P.R. n. 361/2000 e si iscrivessero successivamente al Registro unico nazionale del Terzo settore, l'efficacia della loro iscrizione ai registri delle persone giuridiche viene sospesa per tutto il tempo in cui rimangono iscritte al Registro unico nazionale del Terzo settore, in questo periodo non si applicano le disposizioni del d.P.R. n. 361/2000.

In generale, a differenza di quanto previsto dalla legge delega del 2016 n. 106, all'articolo 4, comma primo, lettera m), tutti gli enti non profit hanno la possibilità di scegliere se iscriversi o meno al Registro unico nazionale del Terzo settore, e se non

¹³⁶ Ceolin, M. (2023). *Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106*. Zanichelli Editore, p. 156.

¹³⁷ *Ibid.*

lo fanno verranno disciplinati dal libro primo del Codice civile¹³⁸: in questo caso verranno applicate loro le disposizioni del TUIR previste per gli enti non commerciali.

Il Registro unico nazionale del Terzo settore è definito nel dettaglio dal titolo VI del Codice, che gli è interamente dedicato.¹³⁹ L'articolo 45 Cts prevede che esso è istituito presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ed è gestito su base territoriale. Inoltre, il registro è diviso in sette sezioni (sei specifiche e una generica), ognuna corrispondente a una categoria di Ets:

- Organizzazioni di volontariato,
- Associazioni di promozione sociale,
- Enti filantropici,
- Imprese sociali (incluse le cooperative sociali),
- Reti associative,
- Società di mutuo soccorso,
- Altri enti del Terzo settore (categoria residuale).

Al fine di iscriversi, gli enti devono comunicare alcune informazioni: inizialmente

- la denominazione,
- la forma giuridica,
- la sede legale,
- le sedi secondarie (se presenti),
- la data di costituzione,
- l'oggetto dell'attività di interesse generale,
- il codice fiscale o la partita IVA,
- la personalità giuridica (se l'ente ne è dotato),

¹³⁸ Articoli 14-38 del Codice civile.

¹³⁹ V. decreto ministeriale 15 giugno 2020, n. 106.

- le generalità dei soggetti che ne hanno la rappresentanza legale e di coloro che ricoprono cariche sociali.¹⁴⁰

Nel tempo bisognerà aggiornare l'iscrizione con le eventuali modifiche dello statuto o dell'atto costitutivo intervenute e l'eventuale acquisizione della personalità giuridica (se l'ente prima ne era privo), i rendiconti e i bilanci. In caso di mancato deposito delle informazioni necessarie entro il termine di 180 giorni, l'ente verrà cancellato dal Registro. Inoltre, ai sensi dell'articolo 2630 del Codice civile, nel caso in cui gli amministratori non provvedano a depositare le informazioni necessarie entro il termine massimo di 180 giorni, essi saranno puniti con una sanzione amministrativa pecuniaria.¹⁴¹ Le procedure di iscrizione e per il deposito degli atti e le regole per la gestione del RUNTS sono definite dal Decreto Ministeriale 15 giugno 2020, n. 106 e dai relativi allegati.¹⁴²

D'altra parte, la cancellazione dal Registro può avvenire a seguito di una istanza motivata da parte dell'Ets o a seguito di un accertamento d'ufficio, anche come conseguenza di provvedimenti divenuti definitivi, dell'autorità giudiziaria o tributaria, di scioglimento, cessazione, estinzione dell'ente o di carenza dei requisiti necessari.

Il Registro unico nazionale del Terzo settore è entrato in vigore a partire dal 23 novembre 2021, ed oggi è consultabile telematicamente da chiunque ne abbia

¹⁴⁰ Di Diego, S. e Tosi, V. (2019). *LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE*. Maggioli editore, IV ed., p. 31.

¹⁴¹ Art. 2630, Codice civile. - Omessa esecuzione di denunce, comunicazioni e depositi: «Chiunque, essendovi tenuto per legge a causa delle funzioni rivestite in una società o in un consorzio, omette di eseguire, nei termini prescritti, denunce, comunicazioni o depositi presso il registro delle imprese, ovvero omette di fornire negli atti, nella corrispondenza e nella rete telematica le informazioni prescritte dall'articolo 2250, primo, secondo, terzo e quarto comma, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 103 euro a 1.032 euro. Se la denuncia, la comunicazione o il deposito avvengono nei trenta giorni successivi alla scadenza dei termini prescritti, la sanzione amministrativa pecuniaria è ridotta ad un terzo.

Se si tratta di omesso deposito dei bilanci, la sanzione amministrativa pecuniaria è aumentata di un terzo»

¹⁴² Ministero del lavoro e delle politiche sociali (sito web). RUNTS.

interesse. Esso è uno strumento che garantisce trasparenza e accresce la fiducia dei cittadini verso il mondo del Terzo settore: con il decreto Direttoriale n. 344 del 29 luglio del 2021, è stato stabilito infatti che ciascun ufficio competente del Registro unico nazionale del Terzo settore deve procedere a verificare le posizioni dei singoli enti, garantendo quindi l'effettivo possesso dei requisiti richiesti dalla legge. Già però in precedenza alla sua entrata in vigore, i commentatori della riforma avevano apprezzato l'istituzione di un registro unico, considerando che prima della riforma esistevano diversi registri per i diversi tipi di enti: l'Anagrafe delle ONLUS, il Registro nazionale per gli enti di promozione sociale, l'Albo nazionale per le cooperative, diversi registri territoriali per le organizzazioni di volontariato, e infine il registro per le persone giuridiche di cui al d.P.R. del 2000, n. 361.¹⁴³

3.6 I controlli

Il codice del Terzo settore prevede all'articolo 93 una serie di controlli da svolgere nei confronti degli Ets. I controlli vengono previsti per diversi motivi, primo tra tutti quello di tutelare la trasparenza e garantire che l'azione degli Ets sia svolta con legalità, proteggendo sia gli interessi pubblici, sia quelli dei beneficiari delle attività dell'ente, che quelli dei cittadini che vogliono contribuire economicamente o con la loro attività di volontariato alla crescita dell'ente. Inoltre, sono funzionali a verificare il corretto utilizzo dei fondi e il rispetto degli obblighi fiscali e contributivi.

I controlli vengono svolti inizialmente al momento della iscrizione al Registro da parte di un ente: se l'ente è appena stato costituito (p.e. una associazione o una fondazione del Terzo settore) avvalendosi dell'operato di un notaio, il controllo svolto dal Registro è meramente formale perché già il notaio avrà verificato la sussistenza dei vari requisiti. Se invece non interviene il notaio, e a provvedere all'iscrizione sono p.e. gli amministratori dell'ente, ecco che i controlli che l'ufficio

¹⁴³ Di Sabato, D. e Nocerino, O. a cura di. (2019) *Il Terzo settore. Profili critici della riforma*. Edizioni Scientifiche Italiane. p. 39.

sarà tenuto a compiere sono molto più approfonditi perché mirano ad accertare che il possesso dei requisiti sia effettivo.¹⁴⁴

Il comma primo dell'articolo 93 stabilisce che i controlli sono finalizzati ad accertare:

- “a) la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;
- b) il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;
- c) l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;
- d) il diritto di avvalersi dei benefici anche fiscali e del 5 per mille derivanti dall'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore;
- e) il corretto impiego delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali, ad essi attribuite.”

Successivamente, il terzo comma prevede che è compito dell'ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore competente territorialmente svolgere i controlli di cui al comma primo, alle lettere a), b) e c), per quanto concerne gli Ets aventi sede legale sul proprio territorio di competenza. L'iniziativa dell'ufficio di procedere ai controlli può essere spontanea (a cadenza periodica) o conseguente alla conoscenza di possibili violazioni di legge da parte dell'ente (anche a seguito di segnalazioni da parte di terzi). I vari uffici territorialmente competenti possono collaborare reciprocamente al fine di svolgere i controlli su enti che abbiano sedi secondarie in altre aree territoriali fuori dalla competenza del singolo ufficio. Allo stesso tempo, anche le reti associative o gli enti accreditati come Centri di servizio per il volontariato, se appositamente autorizzati dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, possono svolgere attività di controllo¹⁴⁵. Inoltre, i controlli fiscali, a norma dell'articolo 94 Cts, sono svolti dall'amministrazione finanziaria, che verifica anche l'effettiva sussistenza anche dei requisiti necessari per poter godere di agevolazioni

¹⁴⁴ Di Sabato, D. e Nocerino O., a cura di. (2019). *Il terzo settore, profili critici della riforma*. Edizioni Scientifiche Italiane.

¹⁴⁵ V. commi 5, 6 e 7, articolo 93 Cts.

fiscali. Queste disposizioni sono state criticate dalla dottrina per la loro scarsa sistematicità e per essere caratterizzate da un certo disordine, conseguenza della eterogeneità dei soggetti a cui si riferiscono e dei soggetti a cui affidano il potere di svolgere i controlli.¹⁴⁶ I controlli sulla sussistenza e permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore, sul perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e sull'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro, sono affidati al Registro stesso. Questo controllo è di tipo obbligatorio.

Questa disposizione è combinata al disposto dell'articolo 50 Cts che disciplina l'esito dei controlli da parte degli uffici del Registro unico nazionale del Terzo settore. P.e. se l'ufficio del Registro accerta la carenza dei requisiti necessari in capo all'ente (anche sopravvenuta), la conseguenza è la cancellazione dell'ente dal Registro, e l'insorgenza dell'obbligo in capo all'ente di devolvere il proprio patrimonio (previo parere positivo dell'ufficio) ad altri enti del Terzo settore secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale.¹⁴⁷ Nel caso in cui un ente del Terzo settore perda i requisiti necessari per mantenere l'iscrizione in una specifica sezione del Registro, ma continui a soddisfare i criteri per essere iscritto in un'altra sezione, ha la possibilità di presentare una domanda di trasferimento. Tale richiesta di migrazione deve essere esaminata e approvata seguendo le procedure e rispettando i tempi stabiliti per l'ammissione nel Registro unico nazionale.

3.7 Il rapporto tra enti pubblici ed enti del Terzo settore

Già in passato la legislazione ha previsto delle forme di collaborazione tra enti della pubblica amministrazione ed enti privati; è funzionale ai nostri fini ripercorrerne una rassegna non esaustiva ma esemplificativa.

¹⁴⁶ Ceolin, M. (2023). *Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106*. Zanichelli Editore, p. 424.

¹⁴⁷ V. articolo 9 Cts.

Per prima la legge-quadro sul volontariato del 1991¹⁴⁸ ha previsto all'articolo 7¹⁴⁹ la possibilità per Stato, Regioni, province autonome e gli altri enti locali e pubblici di stipulare convenzioni con organizzazioni private di volontariato, a patto che esse fossero iscritte da almeno 6 mesi negli appositi registri e che dimostrino "attitudine e capacità operativa". La stessa possibilità è stata prevista poi dalla legge che disciplina le cooperative sociali¹⁵⁰ all'articolo 5¹⁵¹. Questa norma permette agli enti pubblici di concludere convenzioni con cooperative sociali che svolgano attività diverse - agricole, industriali, commerciali o di servizi - finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate, anche in deroga alla legislazione sui contratti della pubblica amministrazione.

In seguito, la legge 8 novembre del 2000, n. 328¹⁵² all'articolo 5¹⁵³, rubricato "ruolo del Terzo settore", ha previsto al secondo comma che gli enti pubblici

¹⁴⁸ Legge 11 agosto 1991, n. 266. *Legge-quadro sul volontariato*.

¹⁴⁹ Articolo 7, l. 266/1991: Convenzioni: 1. Lo Stato, le regioni, le province autonome, gli enti locali e gli altri enti pubblici possono stipulare convenzioni con le organizzazioni di volontariato iscritte da almeno sei mesi nei registri di cui all'articolo 6 e che dimostrino attitudine e capacità operativa. 2. Le convenzioni devono contenere disposizioni dirette a garantire l'esistenza delle condizioni necessarie a svolgere con continuità le attività oggetto della convenzione, nonché il rispetto dei diritti e della dignità degli utenti. Devono inoltre prevedere forme di verifica delle prestazioni e di controllo della loro qualità nonché le modalità di rimborso delle spese.

¹⁵⁰ Legge 8 novembre 1991, n. 381. *Disciplina delle cooperative sociali*.

¹⁵¹ Articolo 5, l. 381/1991: Convenzioni: 1. Gli enti pubblici possono, anche in deroga alla disciplina in materia di contratti della pubblica amministrazione, stipulare convenzioni con le cooperative che svolgono le attività di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b), per la fornitura di beni e

servizi diversi da quelli socio-sanitari ed educativi, perché finalizzate a creare opportunità di lavoro per le persone svantaggiate di cui all'articolo 4, comma 1.

2. Per la stipula delle convenzioni di cui al presente articolo, le cooperative debbono risultare iscritte all'albo regionale di cui all'articolo 9, comma 1.

¹⁵² Legge 8 novembre 2000, n. 328. *Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali*.

¹⁵³ Art. 5, l. 328/2000: Ruolo del terzo settore: "1. Per favorire l'attuazione del principio di sussidiarietà, gli enti locali, le regioni e lo Stato, nell'ambito delle risorse disponibili in base ai piani di cui agli articoli 18 e 19, promuovono azioni per il sostegno e la qualificazione dei soggetti operanti nel terzo settore anche attraverso politiche formative ed interventi per l'accesso agevolato al credito ed ai fondi dell'Unione europea.

2. Ai fini dell'affidamento dei servizi previsti dalla presente legge, gli enti pubblici, fermo restando quanto stabilito dall'articolo 11, promuovono azioni per favorire la trasparenza e

promuovessero l'accesso a forme di "aggiudicazione" o "negoziali", al fine di consentire ai soggetti che operano nel Terzo settore la piena espressione della propria progettualità.

Infine, la legge 7 dicembre del 2000, n. 383¹⁵⁴, che disciplina le associazioni di promozione sociale, al suo articolo 30¹⁵⁵, rubricato ugualmente "convenzioni", prevede la conclusione di convenzioni tra enti pubblici e associazioni di promozione sociale al fine di svolgere attività già previste dallo statuto a favore di terzi; come ennesima prova dell'indirizzo legislativo che già da tempo ha previsto e favorito la collaborazione tra enti pubblici e enti privati del Terzo settore ¹⁵⁶.

Il Codice del Terzo settore è rimasto sulla strada già battuta dalle leggi sopra elencate, prevedendo un apposito titolo dedicato ai "Rapporti con gli enti pubblici", il titolo VII (articoli 55, 56 e 57). L'articolo 55 prevede che le amministrazioni

la semplificazione amministrativa nonché il ricorso a forme di aggiudicazione o negoziali che consentano ai soggetti operanti nel terzo settore la piena espressione della propria progettualità, avvalendosi di analisi e di verifiche che tengano conto della qualità e delle caratteristiche delle prestazioni offerte e della qualificazione del personale.

3. Le regioni, secondo quanto previsto dall'articolo 3, comma 4, e sulla base di un atto di indirizzo e coordinamento del Governo, ai sensi dell'articolo 8 della legge 15 marzo 1997, n. 59, da emanare entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, con le modalità previste dall'articolo 8, comma 2, della presente legge, adottano specifici indirizzi per regolamentare i rapporti tra enti locali e terzo settore, con particolare riferimento ai sistemi di affidamento dei servizi alla persona.

4. Le regioni disciplinano altresì, sulla base dei principi della presente legge e degli indirizzi assunti con le modalità previste al comma 3, le modalità per valorizzare l'apporto del volontariato nell'erogazione dei servizi."

¹⁵⁴ Legge 7 dicembre 2000, n. 383. *Disciplina delle associazioni di promozione sociale*.

¹⁵⁵ Articolo 30, l. 383/2000: Convenzioni: 1. Lo Stato, le regioni, le province autonome di Trento e di

Bolzano, le province, i comuni e gli altri enti pubblici possono stipulare convenzioni con le associazioni di promozione sociale, iscritte da almeno sei mesi nei registri di cui all'articolo 7, per lo svolgimento delle attività previste dallo statuto verso terzi.

2. Le convenzioni devono contenere disposizioni dirette a garantire l'esistenza delle condizioni necessarie a svolgere con continuità le attività stabilite dalle convenzioni stesse. Devono inoltre prevedere forme di verifica delle prestazioni e di controllo della loro qualità nonché le modalità di rimborso delle spese.

¹⁵⁶ Di Sabato, D. e Nocerino, O., a cura di. (2019). *Il terzo settore, profili critici della riforma*. Edizioni Scientifiche Italiane.

pubbliche, nell'esercizio delle proprie funzioni di organizzazione e programmazione, coinvolgono attivamente gli enti del Terzo settore, attraverso co-progettazione e co-programmazione e accreditamento. I commi secondo e terzo chiariscono rispettivamente che cosa significano co-programmazione e co-progettazione; mentre la prima è funzionale ad individuare i bisogni del territorio e dei cittadini e le azioni da svolgere al fine di soddisfarli, la seconda è finalizzata alla definizione ed eventualmente alla realizzazione di progetti finalizzati a soddisfare bisogni definiti grazie alla co-programmazione. Questo viene previsto al fine di perseguire i principi di "sussidiarietà, cooperazione, efficacia, efficienza ed economicità, omogeneità, copertura finanziaria e patrimoniale, responsabilità ed unicità dell'amministrazione, autonomia organizzativa e regolamentare"¹⁵⁷. L'articolo 56 invece disciplina la possibilità per le amministrazioni pubbliche di stipulare convenzioni con associazioni di promozione sociale e organizzazioni di volontariato¹⁵⁸. Si può notare che la disposizione contenuta all'articolo 56 del Cts

¹⁵⁷ Articolo 55, comma 1, C.t.s.

¹⁵⁸ Articolo 56, C.t.s.: Convenzioni: 1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, possono sottoscrivere con le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, iscritte da almeno sei mesi nel Registro unico nazionale del Terzo settore, convenzioni finalizzate allo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale, se più favorevoli rispetto al ricorso al mercato. 2. Le convenzioni di cui al comma 1 possono prevedere esclusivamente il rimborso alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale delle spese effettivamente sostenute e documentate. 3. L'individuazione delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale con cui stipulare la convenzione è fatta nel rispetto dei principi di imparzialità, pubblicità, trasparenza, partecipazione e parità di trattamento, mediante procedure comparative riservate alle medesime. Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale devono essere in possesso dei requisiti di moralità professionale, e dimostrare adeguata attitudine, da valutarsi in riferimento alla struttura, all'attività concretamente svolta, alle finalità perseguite, al numero degli aderenti, alle risorse a disposizione e alla capacità tecnica e professionale, intesa come concreta capacità di operare e realizzare l'attività oggetto di convenzione, da valutarsi anche con riferimento all'esperienza maturata, all'organizzazione, alla formazione e all'aggiornamento dei volontari. 4. Le convenzioni devono contenere disposizioni dirette a garantire l'esistenza delle condizioni necessarie a svolgere con continuità le attività oggetto della convenzione, nonché il rispetto dei diritti e della dignità degli utenti, e, ove previsti dalla normativa nazionale o regionale, degli standard organizzativi e strutturali di legge. Devono inoltre prevedere la durata del rapporto convenzionale, il contenuto e le modalità dell'intervento volontario, il numero e l'eventuale qualifica professionale delle persone impegnate nelle

riprende e amplia la portata delle disposizioni che era contenute all'articolo 30 della legge del 2000 n. 383 e all'articolo 7 della legge del 1991, n. 266, leggi che sono state completamente abrogata dall'articolo 102 Cts.

3.8 Fondazione Italia Sociale

L'articolo 10 della legge delega 6 giugno 2016, n. 106 ha istituito la Fondazione Italia Sociale. Essa è istituita al fine di sostenere, attraverso l'apporto di risorse finanziarie e competenze gestionali, la realizzazione e lo sviluppo di interventi innovativi da parte di enti del Terzo settore¹⁵⁹, i quali producono beni e servizi con un elevato impatto sociale e occupazionale, rivolti, in particolare, ai territori e ai soggetti maggiormente svantaggiati. La fondazione è soggetta alle norme del Codice civile, delle leggi speciali e dello statuto. È importante sottolineare che essa non sostituisce l'intervento delle pubbliche istituzioni, ma svolge una funzione sussidiaria ad esso. È una fondazione di diritto privato e due elementi fondamentali assicurano la sua autonomia, conferendole un posizionamento distintivo nel suo settore: innanzitutto, il finanziamento delle sue operazioni deve essere ottenuto principalmente attraverso contributi di origine privata. In secondo luogo, la composizione del suo Comitato di gestione vede la presenza di soli tre membri su dieci nominati da enti pubblici, mentre i restanti sette membri sono scelti da soggetti non governativi¹⁶⁰. Il Comitato di Gestione, che amministra con indipendenza la Fondazione, è composto da dieci membri: tre designati rispettivamente dal Presidente del Consiglio, dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali, dal Ministro dell'economia e delle finanze; uno nominato dal Consiglio nazionale del

attività convenzionate, le modalità di coordinamento dei volontari e dei lavoratori con gli operatori dei servizi pubblici, le coperture assicurative di cui all'articolo 18, i rapporti finanziari riguardanti le spese da ammettere a rimborso fra le quali devono figurare necessariamente gli oneri relativi alla copertura assicurativa, le modalità di risoluzione del rapporto, forme di verifica delle prestazioni e di controllo della loro qualità, la verifica dei reciproci adempimenti nonché le modalità di rimborso delle spese, nel rispetto del principio dell'effettività delle stesse, con esclusione di qualsiasi attribuzione a titolo di maggiorazione, accantonamento, ricarico o simili, e con la limitazione del rimborso dei costi indiretti alla quota parte imputabile direttamente all'attività oggetto della convenzione.

¹⁵⁹ V. sito web del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

¹⁶⁰ Fondazione Italia Sociale. (2020). *RELAZIONE ALLE CAMERE 2020*. P. 7.

Terzo settore; sei in rappresentanza degli enti profit e non-profit che costituiscono il Collegio dei partecipanti (in qualità di fondazione partecipativa, è aperta all'adesione sia di entità giuridiche pubbliche che private, incluse quelle operative nei settori profit e non-profit, gli aderenti costituiscono il Collegio dei partecipanti).

3.9 Il Consiglio Nazionale del Terzo settore

Il Consiglio nazionale del Terzo settore è disciplinato dal Capo I del titolo VIII del Codice del Terzo settore, titolo dedicato alla promozione e al sostegno degli enti del Terzo settore. Esso è istituito presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, ed è presieduto dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali o da un suo delegato. Il consiglio è composto da¹⁶¹:

- dieci rappresentanti indicati dall'associazione di enti del Terzo settore più rappresentativa sul territorio nazionale, a seconda del numero di Ets ad essa aderenti, tra persone che siano espressione delle diverse tipologie organizzative del Terzo settore;
- quindici rappresentanti di reti associative, di cui otto di reti associative nazionali, che rappresentino le diverse tipologie organizzative del Terzo settore;
- cinque esperti in materia di Terzo settore, che abbiano lavorato in organismi ed enti pubblici o privati, aziende pubbliche e private o che abbiano una particolare specializzazione professionale, culturale e scientifica derivante dalla loro formazione universitaria e post-universitaria;
- tre rappresentanti delle autonomie regionali e locali, due dei quali designati dalla Conferenza Stato-Regioni ed uno designato dall'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI);
- un rappresentante designato dal presidente dell'ISTAT con esperienza in materia di Terzo settore, un rappresentante designato dal presidente dell'INAPP con esperienza in materia di Terzo settore e il direttore generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, ma senza diritto di voto;

¹⁶¹ Articolo 59, comma primo, Cts: “Composizione”

Il consiglio svolge una funzione consultiva esprimendo pareri, talvolta non vincolanti, riguardo agli schemi di atti normativi che riguardano il Terzo settore o sulle modalità di utilizzo delle risorse finanziarie di cui agli articoli 72 e seguenti; talvolta non vincolanti ma obbligatori, sulle linee guida in materia di bilancio sociale e di valutazione di impatto sociale dell'attività svolta dagli enti del Terzo settore. Inoltre, svolge anche le funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo, con il supporto delle reti associative nazionali. Infine, il Consiglio ha poteri di nomina dei i rappresentanti degli enti del Terzo settore presso il CNEL ai sensi della legge 30 dicembre 1986, n. 936 e di uno dei componenti nell'organo di governo della Fondazione Italia Sociale.

CAPITOLO IV

LE ONLUS NEL CODICE DEL TERZO SETTORE

SOMMARIO: **4.1.1** Il periodo transitorio. - **4.1.2** Le ONLUS durante il periodo transitorio. – **4.2** Le ONLUS nel Codice del Terzo settore. - **4.3** Le ONLUS ieri e oggi, un confronto.

4.1.1 Il periodo transitorio

L'articolo 102 del Codice del Terzo settore (Cts), che porta l'intestazione "abrogazioni", ha determinato l'abrogazione di molteplici fonti legislative e disposizioni normative che erano vigenti prima dell'introduzione della riforma. Tra le normative abrogate è importante menzionare: la legge quadro relativa al volontariato, la legge che disciplinava le associazioni di promozione sociale e le disposizioni contenute nel cd. decreto Zamagni riguardanti le ONLUS. In seguito a tale abrogazione, gli enti che erano precedentemente regolati da quelle norme sono obbligati a riesaminare e riconsiderare la propria posizione giuridica alla luce delle nuove disposizioni introdotte dal Codice del Terzo settore. Questa riflessione ha implicato per gli enti la necessità di prendere una decisione di notevole rilevanza, ossia se acquisire o meno la qualifica di ente del Terzo settore: decisione questa che porta con sé significative conseguenze pratiche.

Al fine di facilitare una transizione ordinata e consentire agli enti di adeguarsi alle nuove normative, il legislatore italiano ha previsto un periodo di tempo definito come periodo transitorio, uno *spatium deliberandi* per gli enti preesistenti. Durante tale intervallo, gli enti hanno avuto la possibilità di decidere "*se e come*"¹⁶² proseguire le proprie attività precedentemente intraprese, in modo da garantire il rispetto del principio di continuità tra la normativa antecedente e quella successiva alla riforma.

¹⁶² Abbate, G., et al. (2021). *Gli adeguamenti statutari e il diritto transitorio del Terzo settore*. Giuffrè.

Nel corso di questo periodo transitorio, gli enti già esistenti hanno l'opportunità di optare per l'acquisizione della qualifica di Ente del Terzo settore (Ets), diventando così soggetti alle disposizioni normative del Codice del Terzo settore. Nel caso in cui decidessero di proseguire le proprie attività sotto questa nuova qualifica, sorge l'onere¹⁶³ di adeguare il proprio statuto, attraverso una modifica che deve essere approvata dall'organo decisionale competente dell'ente. Questa opzione era riservata esclusivamente agli enti preesistenti alla riforma, in quanto eventuali nuovi enti costituitisi successivamente alla data del 3 agosto 2017, giorno dell'entrata in vigore del Codice del Terzo settore, sarebbero stati immediatamente soggetti alle disposizioni previste dal Codice senza necessità di transizione.

Il Codice del Terzo settore è entrato in vigore il 3 agosto del 2017, e inizialmente l'articolo 101, comma secondo, nella sua formulazione originaria aveva previsto che il periodo transitorio dovesse durare diciotto mesi. Il comma secondo dell'articolo 101 recitava infatti:

“Fino all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri Onlus, Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di promozione sociale e Imprese sociali che si adeguano alle disposizioni del presente decreto entro diciotto mesi dalla data della sua entrata in vigore.

Entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria.”

Questo termine però è stato posticipato numerose volte¹⁶⁴. Inizialmente il decreto legislativo correttivo del 3 agosto 2018, n. 105 ha modificato il termine portandolo da diciotto a ventiquattro mesi, in seguito il decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 ha previsto all'articolo 43, comma 4-bis che il termine fosse prorogato fino al 30

¹⁶³ Da subito è stata condivisa l'interpretazione secondo la quale si tratti di un onere e non di un obbligo.

¹⁶⁴ Normattiva, il portale della legge vigente. Aggiornamenti all'articolo. <https://www.normattiva.it/atto/caricaDettaglioAtto>

giugno 2020 e poi il decreto legge 17 marzo 2020, n.18, recante “misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19” ha per l’ennesima volta prorogato il termine, fino al 31 ottobre 2020. Il termine è stato nuovamente spostato al 31 marzo 2021 dal decreto legge 7 ottobre 2020, n. 125, e poi al 31 maggio 2021 dal decreto legge 22 marzo 2021, n. 41. Le proroghe sono state altre, e senza bisogno di elencarle tutte, è sufficiente dire che infine il termine finale è stato il 31 dicembre 2023, come stabilito dal decreto legge 29 dicembre 2022, n. 198 recante disposizioni urgenti circa i termini legislativi.

Appare evidente, leggendo la norma contenuta all’articolo 101 Cts, come il termine stabilito per il periodo transitorio sia stato previsto parallelamente alla previsione dell’operatività del RUNTS, per cui ogni volta che il RUNTS non era pronto per iniziare ad operare il legislatore prolungava il periodo transitorio¹⁶⁵.

Trattandosi di un semplice onere, e non di un obbligo, il mancato adeguamento statutario ha come conseguenza la perdita della qualifica precedentemente posseduta (e di tutte le prerogative ad essa collegate) e la impossibilità di accedere al RUNTS assumendo la qualifica di ente del Terzo settore. In questi casi l’ente dovrà assumere una nuova qualifica e modificare la propria denominazione, non potendo più utilizzare quella di ONLUS, ODV o APS.

Nella seconda parte del secondo comma dell'articolo 101 Cts, è previsto che gli enti che desiderano procedere con la modifica del proprio statuto debbano attenersi a "le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria". Tale disposizione rappresenta un chiaro segnale di favore da parte del legislatore verso quegli enti che si mostrano proattivi nell'adeguamento del proprio statuto alle nuove normative vigenti. Si interpreta che, al fine di determinare quali siano le maggioranze necessarie per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria, sia

¹⁶⁵ Abbate, G., et al. (2021). *Gli adeguamenti statutari e il diritto transitorio del Terzo settore*. Giuffrè. P. 6.

necessario far riferimento all'articolo 21 del Codice civile¹⁶⁶. Quest'ultimo, pur non operando una distinzione esplicita tra assemblea ordinaria e assemblea straordinaria - una distinzione che è comunemente riscontrabile nel contesto delle società per azioni - non lascia altre opzioni che applicare le disposizioni contenute nell'articolo 21 del Codice civile anche a questo contesto. L'atteggiamento benevolo del legislatore si manifesta nell'aver stabilito una soglia di maggioranza meno rigorosa, un quorum *light*, per l'adozione di decisioni che, in circostanze ordinarie, richiederebbero quorum più elevati e rinforzati¹⁶⁷. Questo approccio semplifica e incentiva gli enti a procedere con le necessarie modifiche statutarie, facilitando così il loro allineamento alle nuove disposizioni normative introdotte dal Codice del Terzo settore. Per quanto concerne le fondazioni che non dispongono di un organo assembleare, l'autorità per prendere decisioni riguardo agli adeguamenti dello statuto è attribuita esclusivamente all'organo amministrativo: per essi non vi sono eccezioni relative ai requisiti di quorum necessari per tali deliberazioni. Inoltre, fino all'operatività del RUNTS, per gli enti dotati di personalità giuridica le modifiche apportate allo statuto dovranno continuare a essere sottoposte all'approvazione dell'autorità statale o regionale, seguendo quanto stabilito dall'articolo 2, comma primo, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 361 del 2000.¹⁶⁸

Il 27 dicembre 2018, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha promulgato la circolare numero 20, la quale ha fornito chiarimenti su alcuni aspetti poco chiari dell'articolo 101 Cts. Grazie a questa circolare, è ora possibile effettuare una distinzione accurata tra due categorie di modifiche statutarie per le quali sono previsti quorum facilitati durante il processo di approvazione. La prima categoria include quelle modifiche denominate "adeguamenti alle disposizioni del Codice che presentano un carattere obbligatorio e non derogabile",

¹⁶⁶ Articolo 21, primo comma, c.c.: Le deliberazioni dell'assemblea sono prese a maggioranza di voti e con la presenza di almeno la metà degli associati. In seconda convocazione la deliberazione è valida qualunque sia il numero degli intervenuti. Nelle deliberazioni di approvazione del bilancio e in quelle che riguardano la loro responsabilità gli amministratori non hanno voto.

¹⁶⁷ Abbate, G., et al. (2021). *Gli adeguamenti statutari e il diritto transitorio del Terzo settore*. Giuffrè. P. 10.

¹⁶⁸ Circolare n. 20 del 27 dicembre 2018, ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

conosciuti anche come adeguamenti obbligatori o minimi. Questi adeguamenti sono finalizzati all'eliminazione delle disposizioni statutarie che risultano incompatibili con le nuove regolamentazioni introdotte dal Codice, con l'obiettivo di integrare nello statuto delle norme che garantiscono il soddisfacimento dei requisiti indispensabili per l'acquisizione della qualifica di Ets.

La seconda categoria è rappresentata da “l'introduzione di clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni, qualora queste ultime risultino, ai sensi di legge, derogabili mediante specifica clausola statutaria”¹⁶⁹, adeguamenti anche definiti "disapplicativi", i quali consistono nell'inserimento di clausole statutarie che precludono l'applicazione di determinate nuove disposizioni che, secondo la legge, possono essere escluse attraverso una specifica clausola statutaria. L'obiettivo di questo tipo di adeguamento è quello di sottrarsi all'applicazione di parte del nuovo diritto, in quanto derogabile, allo scopo di preservare la struttura organizzativa e le modalità operative dell'ente così come erano definite prima dell'introduzione della riforma del Terzo Settore, a condizione che queste siano compatibili con le nuove normative codicistiche.

La circolare, di conseguenza, suddivide in tre categorie le norme del Codice del Terzo settore:

- a) norme derogabili attraverso specifica previsione statutaria,
- b) norme inderogabili,
- c) norme che attribuiscono all'autonomia statutaria facoltà varie.

Di conseguenza, alle due categorie di adeguamenti statutarî sopra espote, è opportuno aggiungerne una terza: gli adeguamenti statutarî portanti l'adeguamento evolutivo del nuovo diritto. Essi si sviluppano all'interno dell'ambito di applicazione delle norme del Codice del Terzo settore del terzo tipo (c), le quali attribuiscono all'ente mere facoltà (p.e. clausole che prevedono l'inserimento

¹⁶⁹ *Ibid.*

nell'oggetto sociale di attività diverse da quella di interesse generale, anche se il precedente statuto non lo prevedeva¹⁷⁰).

4.1.2. Le ONLUS durante il periodo transitorio

Durante il periodo transitorio le ONLUS possono godere di alcune agevolazioni fiscali, ai sensi dell'articolo 104 Cts:

- detrazioni e deduzioni riguardo alle erogazioni liberali,
 - il "social bonus",
 - agevolazioni riguardanti le imposte indirette e tributi locali,
 - misure per il sostegno finanziario degli Ets.
- a) detrazioni e deduzioni riguardo alle erogazioni liberali, ai sensi dell'articolo 83 Cts: chi effettua erogazioni liberali a favore di Ets non commerciali e finanzia così le attività di interesse generale da loro svolte, può godere di alcuni incentivi fiscali. Secondo il dettato del primo comma, dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si può detrarre il 30 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali sostenute in denaro o in natura, per un importo totale per ogni periodo di imposta non superiore a 30.000 euro. Questa detrazione, però, è consentita solamente se il pagamento è effettuato per mezzo di banca o uffici postali, o altri metodi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo n.241 del 1997. Inoltre, le liberalità in denaro o in natura erogate in favore di Ets da parte di persone fisiche, enti o società sono deducibili dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore, nella misura del 10 per cento. Queste agevolazioni non sono cumulabili l'una con l'altra, e nemmeno con altre agevolazioni previste da altre norme di legge¹⁷¹ riguardanti la medesima erogazione liberale.
- b) Il *social bonus*, disciplinato dall'articolo 81 Cts, il quale istituisce un credito di imposta del 65 per cento per le erogazioni liberali in denaro effettuate da

¹⁷⁰ *Ivi*, p. 11.

¹⁷¹ Cfr. articolo 81, comma 1, ultimo periodo, Cts.

persone fisiche, e del 50 per cento per quelle effettuate da enti o società, a favore di Ets che abbiano presentato al Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali un progetto di recupero degli immobili pubblici inutilizzati o di immobili sottratti alla criminalità organizzata, assegnati ad Ets che li utilizzano per svolgere le attività di interesse generale di cui all'articolo 5 Cts secondo modalità non commerciali. Questo tipo di credito è riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nella misura del 15 per cento del reddito imponibile, mentre per quanto riguarda i soggetti titolari di reddito d'impresa nella misura del 5 per mille dei ricavi annui. Gli enti beneficiari del social bonus sono tenuti ad assicurare pubblicità dell'ammontare delle erogazioni ricevute, comunicandole pubblicamente nel proprio sito web e dandone comunicazione trimestrale al ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

c) Imposte dirette e tributi locali disciplinati dall'articolo 82 Cts:

- Non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni e alle imposte ipotecaria e catastale i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli Ets (comprese le cooperative sociali, escluse le imprese sociali).
- Le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano agli Ets in misura fissa agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione e trasformazione. Queste imposte si applicano anche agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli Ets (comprese, in questo caso, anche le imprese sociali), in misura fissa, a condizione che i beni siano utilizzati entro cinque anni dal trasferimento, per raggiungere gli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente rilasci, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso. La relazione illustrativa che accompagna il Codice del Terzo settore indica che "La disposizione si inserisce tra quelle che comportano l'ampliamento del favor verso gli enti del Terzo settore, andando incontro ad una esigenza segnalata anche dalla Legge delega che, all'articolo 9, lettera b), prevede l'introduzione di agevolazioni volte a favorire il trasferimento di beni patrimoniali agli enti del Terzo settore. Si

tratta di una disposizione che fino al 2013 era in vigore con riferimento ai soli soggetti ONLUS e che, quindi, viene ora ripristinata con un più ampio ambito applicativo.”¹⁷²

- Ulteriore esenzione per gli Ets (comprese le cooperative sociali ma ad esclusione delle imprese sociali) riguarda l'imposta di bollo, da cui sono esenti tutti gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico posti in essere o richiesti dagli Ets.
- È prevista anche l'esenzione dall'IMU e dalla TASI sugli immobili che gli Ets possiedono e utilizzano, se essi sono destinati al perseguimento, con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, e delle attività di cui all'articolo 16, comma primo, lettera a) della legge 20 maggio 1985, n. 222¹⁷³. Se è possibile individuare solo la porzione di immobile adibita esclusivamente allo svolgimento delle attività non commerciali, l'esenzione si applica limitatamente a quella porzione, se però ciò non è possibile, l'esenzione si applica proporzionalmente all'utilizzo non commerciale dell'immobile che deve risultare da apposita dichiarazione.
- Gli Ets sono esenti dall'imposta sugli intrattenimenti qualora svolgano attività ricreative indicate nella tariffa contenuta nell'apposito D.P.R.¹⁷⁴, in via occasionale o contestualmente a celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. Dell'attività deve però essere previamente data comunicazione all'Ente impositore, in questo caso la SIAE.

d) altre misure per il sostegno finanziario degli Ets:

¹⁷² RELAZIONE ILLUSTRATIVA. Schema di decreto legislativo recante "Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106". P. 40.

¹⁷³ Ossia di religione e di culto.

¹⁷⁴ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640. *Imposta sugli spettacoli*.

- Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ha istituito l'imposta sul valore aggiunto (IVA) e, specificatamente all'articolo 4, ha stabilito che gli enti, sia pubblici che privati, diversi dalle società commerciali, comprese organizzazioni senza personalità giuridica, sono soggetti all'IVA quando hanno per oggetto esclusivo e principale l'esercizio di attività commerciali¹⁷⁵ o agricole, anche se esercitano quella attività in via secondaria o complementare; è irrilevante che l'ente operi senza scopo di lucro. Rileva quindi la distinzione che si pone tra enti che hanno come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di operazioni agricole o commerciali, per i quali l'IVA si applica a tutte le transazioni di beni e servizi, e quelli che invece non hanno questo tipo di oggetto, ai quali l'IVA sarà applicata solo riguardo a quelle operazioni che effettivamente ricadono nel contesto di attività commerciali o agricole¹⁷⁶; per distinguere questi enti non è sufficiente basarsi su ciò che è riportato nei loro statuti o atti costitutivi ma bisogna fare riferimento alla loro concreta attività. Ai sensi dell'articolo 4 del D.P.R. che disciplina l'IVA, sono considerate commerciali in ogni caso, anche se svolte da enti non commerciali, le seguenti attività:

1. cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
2. erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;
3. gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
4. gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;
5. trasporto e deposito di merci;

¹⁷⁵ Articolo 2195 c.c.: “Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione, nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

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

¹⁷⁶ Propersi, A. e Rossi, G. (Milano, 2018). *GLI ENTI NON PROFIT*. Seconda edizione, Giuffrè editore. P. 758.

6. trasporto di persone;
7. organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio;
8. servizi portuali e aeroportuali;
9. pubblicità commerciale;
10. telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Invece, secondo l'ultimo comma del medesimo articolo, sono considerate non commerciali alcune attività, tra cui ricordiamo, ad esempio, la gestione, da parte di amministrazioni militari e corpi di polizia, di mense e spacci riservati esclusivamente al proprio personale e a quello dei Ministeri da cui dipendono e le cessioni beni e prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali¹⁷⁷. Per la disciplina dell'IVA, l'Ets non commerciale è equiparato alle imprese per quanto concerne lo svolgimento di attività commerciali (anche se residuali e secondarie), quindi sarà a tutti gli effetti soggetto passivo dell'imposta, tenuto ad addebitarne l'importo alla controparte, e sarà tenuto a rispettare gli obblighi di contabilità specifici, adempiendo le formalità contabili (contabilità IVA e dichiarazione annuale), verificabili poi dal Fisco. Al di fuori da questa ipotesi, l'Ets non commerciale è considerato alla stregua di un consumatore finale, e non ha di conseguenza la possibilità di detrarre l'IVA addebitatagli in occasione, ad esempio, dell'acquisto di beni, eccezione fatta per i beni acquistati da imprese UE¹⁷⁸. L'articolo 4, comma quarto, introduce il principio di imputabilità delle attività svolte dall'ente in favore dei soci a fronte di un corrispettivo, operando quindi una equiparazione tra soci dell'ente e soggetti terzi. È importante però distinguere tra le ipotesi in cui il corrispettivo è specifico e quelle in cui esso viene erogato nella forma di contributi supplementari: nel primo caso, il corrispettivo specifico è soggetto ad IVA; nel secondo è assoggettata all'IVA solamente la differenza tra il contributo ordinario e quello supplementare. In ogni caso, qualora l'ente riceva contributi da parte di terzi, nella forma di oblazioni o erogazioni

¹⁷⁷ *Ivi*, p. 759.

¹⁷⁸ *Ivi*, p. 760.

liberali, finalizzati al perseguimento di scopi umanitari, sociali o culturali, essi non rientrano nel campo di assoggettamento all'IVA, qualora siano utilizzati per assicurare il corretto funzionamento dell'ente non commerciale.

Infine, l'articolo 10 del D.P.R. del 1972, n.633 contiene un elenco di operazioni esenti dall'IVA, ma che comunque implicano gli adempimenti fiscali ad essa collegati, tra cui l'adozione dei libri IVA, la registrazione delle operazioni e l'emissione di documenti in cui si giustifica l'esenzione. Rilevano, ai nostri fini, per esempio:

- il n. 12: “le cessioni di cui al n. 4) dell'art. 2¹⁷⁹ fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS”;
- il n. 14: “prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da piazza. Si considerano urbani i trasporti effettuati nel territorio di un comune o tra comuni non distanti tra loro oltre cinquanta chilometri”;
- il n. 15: “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”;
- il n. 18: “le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona rese nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, ovvero individuate con decreto del Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. L'esenzione si applica anche se la prestazione sanitaria costituisce una componente di una prestazione di ricovero e cura resa alla persona ricoverata da un soggetto diverso da quelli di cui al numero 19),

¹⁷⁹ Articolo 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633: “(...) le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a lire cinquantamila e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis;”.

quando tale soggetto a sua volta acquisti la suddetta prestazione sanitaria presso un terzo e per l'acquisto trovi applicazione l'esenzione di cui al presente numero; in tal caso, l'esenzione opera per la prestazione di ricovero e cura fino a concorrenza del corrispettivo dovuto da tale soggetto al terzo”, ecc.

4.2 Le ONLUS nel Codice del Terzo settore

Ai sensi dell'articolo 104 Cts, le disposizioni transitorie del codice¹⁸⁰ sono da applicare fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni contenute al titolo X, concernente il regime fiscale degli enti del Terzo settore. Le disposizioni sul regime fiscale degli Ets sono da applicare agli enti iscritti al RUNTS a partire dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea¹⁸¹ richiesta dal ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, e in ogni caso, non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del registro. Fino a quel momento, durante il periodo transitorio, si continua ad applicare la disciplina contenuta nel decreto legislativo n. 460 del 1997.

Il RUNTS è attivo dal 23 novembre 2021 e le procedure di iscrizione alla Anagrafe delle ONLUS sono cessate il giorno precedente, ossia il 22 novembre 2021; ai sensi dell'articolo 38, comma terzo, del decreto ministeriale del 15 giugno 2020, n. 106, l'anagrafe delle ONLUS essa verrà soppressa a decorrere dal periodo d'imposta successivo al rilascio della autorizzazione da parte della Commissione, fino a quel momento rimarrà operativa e le Organizzazioni che vi sono iscritte possono continuare a godere delle agevolazioni previste per le ONLUS; inoltre, i procedimenti di iscrizione e cancellazione pendenti al 22 novembre 2021 sono stati trasferiti al RUNTS. Al primo marzo 2024 sono 71.875 gli enti iscritti al RUNTS

¹⁸⁰ Di cui agli articoli 77, 78, 81, 82, 83 e 84, comma 2, 85 comma 7 e dell'articolo 102, comma 1, lettere e), f) e g).

¹⁸¹ Ai sensi dell'articolo 108 TFUE, par. 3: “Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato interno a norma dell'articolo 107, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale.”

per trasmigrazione da altri registri, 207 enti sono in attesa perché la loro richiesta è pendente per integrazione o rettifica e in totale gli enti iscritti sono 122.641¹⁸². Siamo ancora in attesa della autorizzazione della Commissione europea per avere la completa applicazione del titolo X del Codice del Terzo settore.

Le ONLUS, con l'abrogazione del decreto legislativo n. 460 del 1997, si troveranno obbligate a scegliere a quale disciplina sottoporsi. Come stabilito dall'articolo 101, comma 8 Cts, la perdita della qualifica di ONLUS, "a seguito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore, anche in qualità di impresa sociale", non integra un'ipotesi di scioglimento ex articoli 10, comma primo, lettera f), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e 4, comma settimo, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In caso di scioglimento dell'Organizzazione, infatti, la disciplina del decreto Zamagni prevedeva l'obbligo di devolvere il patrimonio ad altre ONLUS, sentito il parere dell'organismo di controllo. In tutti gli altri casi in cui, al contrario, l'Organizzazione dovesse perdere la qualifica di ONLUS, essa sarà tenuta a devolvere il proprio patrimonio. Una disposizione analoga è stata successivamente riportata nel Codice del Terzo settore all'articolo 9. Tale articolo stabilisce che, nell'evento in cui un Ets venga sciolto o si estingua, il patrimonio residuo dell'ente deve essere trasferito a un altro Ets. Questo trasferimento deve avvenire seguendo le linee guida specificate nello statuto dell'ente o, in alternativa, secondo le decisioni prese dall'organo sociale che detiene la competenza in materia. Prima che tale trasferimento possa avere luogo, è necessario ottenere un parere positivo dall'Ufficio previsto dall'articolo 45, comma primo, Cts (RUNTS). In assenza di disposizioni statutarie o decisioni dell'organo sociale competente che indichino un diverso beneficiario, il patrimonio residuo deve essere devoluto alla fondazione "Italia Sociale". Questa normativa si applica anche nei casi in cui l'Ets venga cancellato dal Registro, come specificato dall'articolo 50, comma secondo, Cts¹⁸³.

¹⁸² Ministero del lavoro e delle politiche sociali. Registro Unico Nazionale del Terzo Settore. Lista enti.

¹⁸³ Articolo 50, c. 2, Cts: 2. "L'ente cancellato dal Registro unico nazionale per mancanza dei requisiti che vuole continuare a operare ai sensi del Codice civile deve preventivamente devolvere il proprio patrimonio ai sensi dell'articolo 9, limitatamente all'incremento

Tuttavia, è importante sottolineare che, in tali circostanze, la devoluzione del patrimonio è limitata a “l’incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l’ente è stato iscritto nel Registro unico nazionale”.¹⁸⁴

Alle ONLUS si presentano quindi due alternative:

- assumere la qualifica di Ets iscrivendosi al RUNTS, dovendo scegliere in che sezione iscriversi e adeguare di conseguenza il loro statuto,
- non iscriversi al Registro, perdendo la qualifica di ONLUS e dovendo quindi devolvere il loro patrimonio.

Considerato che la qualifica di ONLUS, nata con il decreto legislativo n. 460 del 1997 era una qualifica di tipo fiscale, ricollegabile ad una categoria di Organizzazioni beneficiaria di agevolazioni economiche, ma non riconducibile ad una unica categoria civilistica, logicamente la scelta delle ONLUS sarà dettata da ragioni di natura economica e di convenienza fiscale, e quindi appare logico prevedere che la maggior parte di esse deciderà di iscriversi al RUNTS per poter continuare a godere di incentivi e agevolazioni.

Tutte le Organizzazioni che decideranno di iscriversi al Registro dovranno adeguare il loro statuto, operazione agevole se considerato che la originaria disciplina delle ONLUS è stata in parte riprodotta nel Codice del Terzo settore e che i limiti e doveri imposti alle ONLUS erano più severi di quelli previsti dal Codice del Terzo settore a carico degli Ets.¹⁸⁵

La decisione presa dall’Organizzazione riguardante la sua classificazione all’interno del RUNTS varia in base al tipo di operazioni che l’organizzazione stessa compie. In particolare, le ONLUS cd. erogative, che si caratterizzano per finanziare la loro attività tramite pagamenti non a titolo di corrispettivo, p.e.

patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l’ente è stato iscritto nel Registro unico nazionale.”

¹⁸⁴ Colombo, G. M. (marzo, 2023). *Le ONLUS alla prova della riforma del Terzo settore*. In “Enti non profit e cooperative”, n. 3/2023.

¹⁸⁵ Cfr. p.e. articolo 5 Cts sulle attività principali che gli Ets possono svolgere e il precedente articolo 10, c. 1, d. lgs. 460/1997 sul medesimo tema.

erogazioni liberali, lasciti, frutti civili; si iscriveranno al RUNTS classificandosi come ente non commerciale, proprio perché non svolgono attività di tipo commerciale. Le ONLUS cd. non erogative, invece, le quali svolgono in via prevalente attività commerciali di interesse generale, tenderanno a qualificarsi come imprese sociali, unico Ets che può assumere una forma societaria.¹⁸⁶

L'adeguamento statutario che le ONLUS devono svolgere è una vera e propria scelta libera dell'Organizzazione, infatti, come riportato nella circolare ministeriale del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali n. 13 del 2019, "il conformarsi, attraverso l'adeguamento statutario, al nuovo quadro normativo, più che l'assoggettamento ad un obbligo, rappresenta l'espressione attraverso la quale l'ente manifesta la propria libera scelta di permanere all'interno del Terzo settore". Trattandosi di una mera facoltà, l'adeguamento può essere effettuato anche dopo il termine fissato dal Codice del Terzo settore, termine che quindi non è considerato perentorio. È opportuno sottolineare però che nel caso in cui non sia rispettato il termine ultimo per compiere gli adeguamenti, l'Organizzazione che volesse procedere a modificare il proprio statuto o il proprio atto costitutivo non potrà più godere del regime agevolato delle maggioranze previsto dall'articolo 101, secondo comma, Cts.¹⁸⁷

Le diverse opzioni che si prospettano per le ONLUS sono:¹⁸⁸

- a) deliberare di non voler accedere al RUNTS e di non assumere la qualifica di Ets. In questa ipotesi l'organizzazione sarà disciplinata dagli articoli da 14 a 41 del Codice civile. Questa decisione deve essere deliberata secondo le modalità previste dallo statuto.
- b) Non prendere alcuna decisione, rimanendo inerte. In questa ipotesi, qualora la mancata decisione sia frutto della inerzia dell'organo amministrativo, il quale non adempie ai propri doveri convocando l'assemblea, si potrebbe

¹⁸⁶ Abbate, G., et al. (2021). *Gli adeguamenti statutari e il diritto transitorio del Terzo settore*. Giuffrè.

¹⁸⁷ Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali. Circolare del 31 maggio 2019, n. 13.

¹⁸⁸ Abbate, G., et al. (2021). *Gli adeguamenti statutari e il diritto transitorio del Terzo settore*. Giuffrè.

prospettare una ipotesi di responsabilità dei consiglieri per mancata informazione degli associati o dei partecipanti riguardo questioni cruciali che riguardano l'ente. Di conseguenza, inoltre, il patrimonio dovrà essere devoluto ad altre organizzazioni ex articolo 10, comma primo, lettera f), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 e l'Organizzazione non potrà più godere del regime fiscale agevolato previsto prima per ONLUS e poi per Ets.

- c) L'Organizzazione delibera di assumere la qualifica di Ets ed effettuare la trasmigrazione nel RUNTS (senza assumere la qualifica di impresa sociale). La delibera deve contenere la scelta della sezione del RUNTS a cui iscriversi, tra quelle illustrate dall'articolo 46 Cts¹⁸⁹, oltre che gli adeguamenti statutari necessari. L'iscrizione al RUNTS determina per l'Organizzazione la perdita della qualifica di ONLUS, come previsto ex articolo 101, comma ottavo, Cts.¹⁹⁰
- d) Se però l'Organizzazione decide di assumere la qualifica di Ets (compresa quella di impresa sociale) dopo l'abrogazione della disciplina delle ONLUS e decorso il 31 marzo dell'anno successivo, essa dovrà adottare la delibera seguendo le maggioranze qualificate (non godendo più del favor del legislatore che richiedeva un quorum *light*).
- e) L'organizzazione delibera di assumere la qualifica di impresa sociale, le quali sono disciplinate dal decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, attuativo della legge delega 6 giugno 2016, n. 106.

¹⁸⁹ Articolo 46 – struttura del registro: “1. Il Registro unico nazionale del Terzo settore si compone delle seguenti sezioni:

- a) Organizzazioni di volontariato;
- b) Associazioni di promozione sociale;
- c) Enti filantropici;
- d) Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- e) Reti associative;
- f) Società di mutuo soccorso;
- g) Altri enti del Terzo settore.”.

¹⁹⁰ Articolo 101, c. 8, Cts: “La perdita della qualifica di ONLUS, a seguito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore, anche in qualità di impresa sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente (...).”.

La scelta dell'Organizzazione di diventare Ets o impresa sociale è naturalmente dettata da ragioni di convenienza economica, però essa deve anche accertarsi di poter avere tutti i requisiti necessari.

Innanzitutto, le ONLUS che si classificavano giuridicamente come associazioni riconosciute o fondazioni e che svolgevano attività nel settore della beneficenza, hanno solide basi per adottare uno statuto adeguato che le qualifichi come enti filantropici. In questa eventualità, è necessario che il nome dell'organizzazione includa l'indicazione di ente filantropico, permettendo così all'organizzazione stessa di registrarsi nella categoria specifica degli Enti del Terzo Settore prevista dalla sezione c) del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore. Le associazioni e fondazioni ONLUS che non erano dotate originariamente di personalità giuridica, per iscriversi al RUNTS come enti filantropici hanno l'opportunità di ottenere il riconoscimento della loro personalità attraverso il processo delineato dall'articolo 22 del Codice del Terzo Settore. Questa procedura è resa particolarmente allettante dalla notevole diminuzione del patrimonio minimo necessario, stabilito in 15.000 euro per le associazioni e 30.000 euro per le fondazioni, come specificato nel comma quarto dell'articolo menzionato.¹⁹¹

La figura n. 2 riassume le opzioni che si prospettano per le ONLUS cd. di beneficenza.

¹⁹¹ Bellicini, L., Iorio, A., a cura di. (2021, aprile). *Terzo settore e iscrizione al RUNTS*. P. 64.

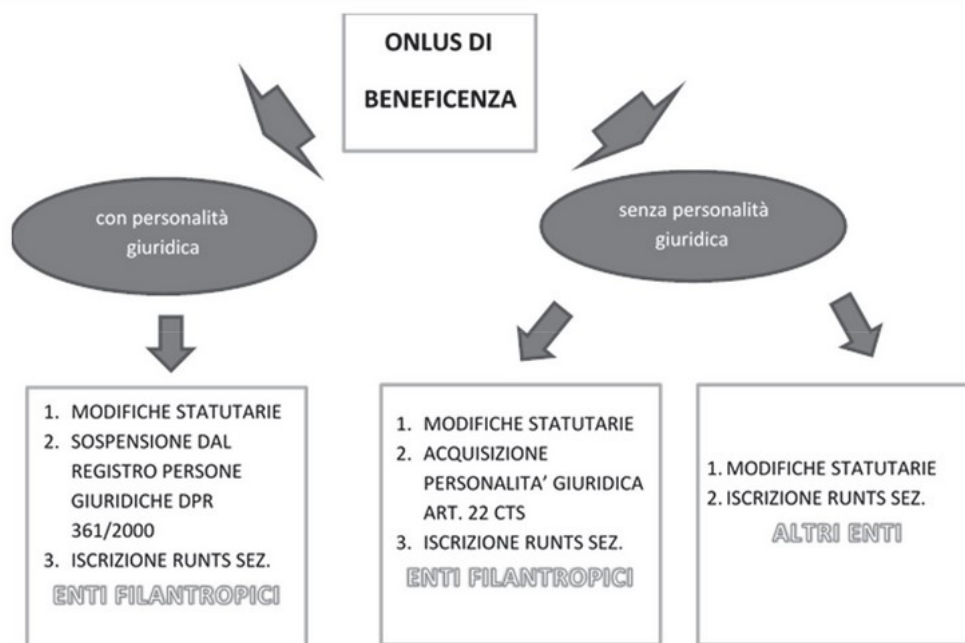


Figura n. 2 – ONLUS di beneficenza¹⁹²

Le ONLUS cd. operative, invece, si distinguono in due categorie. La prima è formata dalle ONLUS che svolgono attività istituzionali con modalità non commerciali, le quali ben potranno iscriversi al RUNTS come Ets non commerciali. La seconda categoria è invece costituita da quelle ONLUS che svolgono la loro attività secondo modalità commerciali, la soluzione per questa categoria di enti è quella di assumere la qualifica di imprese sociali.

¹⁹² *Ibid.*

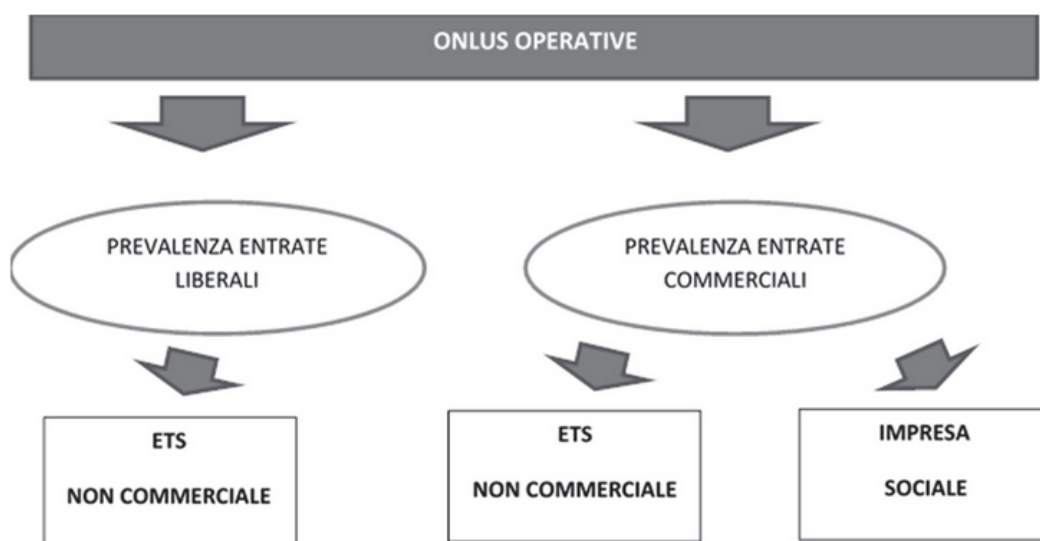


Figura n. 3 – Le possibilità che si prospettano per le ONLUS cd. operative¹⁹³

Le imprese sociali sono enti che svolgono attività commerciale prevalente e la cui organizzazione è comparabile a quella di un'impresa; esse sono assoggettate al limite di reinvestire gli utili e nelle finalità di interesse generale. Esse non sono tenute ad iscriversi al RUNTS (a differenza degli Ets), perché per loro è sufficiente effettuare l'iscrizione alla apposita sezione del registro delle imprese. Ai sensi dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 112 del 2017, le imprese sociali sono enti privati che “esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività”.

Secondo l'articolo 2, si considerano attività d'impresa di interesse generale:

- a) Interventi e servizi sociali¹⁹⁴;
- b) Interventi e prestazioni sanitarie;

¹⁹³ Bellicini, L., Iorio, A., a cura di. (2021, aprile). *Terzo settore e iscrizione al RUNTS*. P. 72.

¹⁹⁴ Articolo 2, d. lgs. n. 102/2017, lettera a): “(...) ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e (...) di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e successive modificazioni, e di cui alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni.”

- c) Prestazioni socio-sanitarie¹⁹⁵;
- d) Educazione, istruzione e formazione professionale¹⁹⁶, e attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
- e) Attività e servizi mirati alla protezione e al potenziamento delle condizioni ambientali, nonché alla gestione oculata e sostenibile delle risorse naturali, con esplicita esclusione delle operazioni regolarmente svolte di raccolta e riciclo di rifiuti urbani, speciali e pericolosi. A questo gruppo di attività nel 2021 sono state aggiunte anche produzione, all'accumulo e alla condivisione di energia da fonti rinnovabili a fini di autoconsumo¹⁹⁷;
- f) Interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio¹⁹⁸;
- g) Formazione universitaria e post-universitaria;
- h) Ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- i) Coordinamento e amministrazione di iniziative di tipo culturale, artistico o ricreativo che rivestono un interesse sociale, comprendendo anche progetti editoriali volti alla valorizzazione della cultura e del volontariato;
- j) Radiodiffusione sonora a carattere comunitario¹⁹⁹;
- k) Organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- l) Erogazione di programmi educativi extra scolastici, con l'obiettivo di prevenire l'abbandono scolastico e promuovere il successo nell'ambito scolastico e formativo. Questi programmi sono inoltre orientati alla prevenzione del fenomeno del bullismo e al contrasto della povertà educativa, fornendo strumenti e supporto necessari per affrontare queste problematiche;

¹⁹⁵ Articolo 2, d. lgs. n. 102/2017, lettera c): “(...) di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni.”

¹⁹⁶ Articolo 2, d. lgs. n. 102/2017, lettera d): “(...) ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni (...)”

¹⁹⁷ Ai sensi del decreto legislativo 8 novembre 2021, n. 199.

¹⁹⁸ Ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni.

¹⁹⁹ Ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni.

- m) Servizi strumentali alle imprese sociali o ad altri enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da imprese sociali o da altri enti del Terzo settore;
- n) Cooperazione allo sviluppo²⁰⁰;
- o) “Attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato, e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile”²⁰¹;
- p) Servizi funzionali all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui più avanti si parlerà;
- q) Alloggio sociale²⁰²;
- r) Accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
- s) Microcredito²⁰³;
- t) Agricoltura sociale²⁰⁴;
- u) Organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
- v) Riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

²⁰⁰ Ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni.

²⁰¹ Articolo 2, d. lgs. n. 102/2017, lettera o).

²⁰² Ai sensi del decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, e successive modificazioni.

²⁰³ Ai sensi dell'articolo 111 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni.

²⁰⁴ Ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni.

Oltre a questo dettagliato elenco, che può comunque essere modificato con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri da adottarsi, su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza unificata; sono comunque considerate di utilità sociale quelle attività d'impresa nel cui svolgimento sono coinvolte alcune categorie di persone:

- Lavoratori molto svantaggiati²⁰⁵;
- Persone svantaggiate o con disabilità;
- Persone beneficiarie di protezione internazionale;
- Persone senza fissa dimora iscritte nel registro apposito istituito presso il Ministero dell'interno, che si trovino in una condizione di povertà tale per cui non possono permettersi una abitazione fissa;

La tavola n. 5 riassume le attività che rispettivamente possono essere svolte solo da Ets e imprese sociali.

²⁰⁵ Ossia: lavoratore privo da almeno 24 mesi di impiego regolarmente retribuito oppure lavoratore privo da almeno 12 mesi di impiego regolarmente retribuito che abbia un'età compresa tra i 15 e i 24 anni, o che appartenga a una minoranza etnica di uno Stato membro e abbia la necessità di migliorare la propria formazione linguistica e professionale o la propria esperienza lavorativa per aumentare le prospettive di accesso ad un'occupazione stabile. V. articolo 2, numero 99), del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014.

Impresa sociale	ETS
Microcredito ai sensi del D.Lgs. n. 385/1993 (art. 5 comma 1 l. S CTS)	-
-	Beneficenza sostegno e cessione a distanza di beni alimentari o erogazioni liberalità verso persone svantaggiate (Art. 5, comma 1 l. U CTS)
-	Promozione della cultura della legalità (Art. 5, comma 1 l. V CTS)
-	Protezione e tutela dei dritti umani, civili, sociali, dei consumatori nonché promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco (Art. 5, comma 1 l. W CTS)
-	Cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della Legge n. 184/1983 (Art. 5, comma 1 l. X CTS)
-	Protezione civile ai sensi della Legge n. 225/1992 (Art. 5, comma 1 l. Y CTS)

Tavola n. 5²⁰⁶

D’altro lato, per qualificarsi come Ets (e non iscrivendosi nella speciale sezione delle imprese sociali), l’Organizzazione deve soddisfare dei requisiti soggettivi e oggettivi. I requisiti soggettivi sono indicati all’articolo 4, primo comma, Cts, il quale elenca quali sono i soggetti giuridici che possono assumere la qualifica di Ets²⁰⁷, i requisiti oggettivi, invece, sono indicati all’articolo successivo, il quinto del Codice del Terzo settore. Esso essenzialmente identifica l’oggetto delle attività di interesse generale che vengono esercitate dagli Ets senza scopo di lucro per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Paragonando gli elenchi legislativi di oggetti di attività svolgibili da imprese sociali e Ets appare evidente come essi siano quasi totalmente identici, indicando le medesime attività. Questi elenchi si differenziano perché l’attività “microcredito” (ai sensi della lettera s) dell’articolo 2 del decreto legislativo n. 112 del 2017) è ammessa solo per le imprese sociali; e, inoltre, l’elenco delle attività esercitabili dagli Ets è più lungo, contenendo anche attività che non sono previste per le imprese sociali, tra cui:

- beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti²⁰⁸;
- erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale;

²⁰⁶ Bellicini, L., Iorio, A., a cura di. (2021, aprile). *Terzo settore e iscrizione al RUNTS*. P. 71.

²⁰⁷ V. capitolo 2, par. 2.3.2 e 2.3.3.

²⁰⁸ Di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166.

- promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
- promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi²⁰⁹ e i gruppi di acquisto solidale²¹⁰;
- cura di procedure di adozione internazionale²¹¹;
- protezione civile²¹².

Alla luce della somiglianza delle attività svolgibili da imprese sociali e Ets, appare evidente come non sia l'oggetto della attività, in sé stesso, a differenziare le due tipologie di enti, ma, piuttosto, il tipo di gestione che essi adottano, e il tipo di attività che svolgono, a seconda che essa sia commerciale o non commerciale.

Ai sensi dell'articolo 79 Cts, le attività di interesse generale si considerano di natura non commerciale qualora siano effettuate a titolo gratuito o dietro corrispettivo che non superi i costi effettivamente sostenuti; inoltre, i ricavi di queste attività non devono superare del 6 per cento i relativi costi²¹³ per ciascun periodo di imposta. Come stabilito dal terzo comma del medesimo articolo, non sono, inoltre, attività commerciali:

- le attività svolte da Ets che svolgono ricerca scientifica di particolare interesse sociale, che perseguono la finalità di effettuare ricerca scientifica di particolare interesse sociale, a condizione che tutti gli utili siano reinvestiti nella ricerca o nella diffusione gratuita dei loro risultati e che non vi sia possibilità di accesso preferenziale a favore di privati;

²⁰⁹ Di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53.

²¹⁰ Di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

²¹¹ Ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184.

²¹² Ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni.

²¹³ Articolo 79, comma 2, ultimo periodo: "I costi effettivi sono determinati computando, 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."

- le attività svolte da Ets che svolgono ricerca scientifica di particolare interesse sociale, che essi affidano a Università e organismi di ricerca;
- le attività di cui all'articolo 5, comma primo, lettere a), b) e c), ossia interventi e servizi sociali, interventi e prestazioni sanitarie e prestazioni socio-sanitarie, qualora vengano svolte da fondazioni di ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, purché gli utili vengano poi reinvestiti in attività di natura sanitaria o socio-sanitaria, e che non sia previsto un compenso per i membri degli organi amministrativi;

Si considerano Ets non commerciali, quindi, gli enti che svolgono in maniera prevalente le attività di cui all'articolo 5 Cts, secondo le condizioni appena illustrate e disciplinate dai commi secondo e terzo dell'articolo 79 Cts. In ogni caso, a prescindere dalle disposizioni statutarie dell'ente e dalla sua auto-qualificazione, un ente viene considerato commerciale qualora i proventi delle attività che svolge, non in conformità con i criteri appena indicati, superino in uno stesso periodo d'imposta le entrate derivanti dallo svolgimento di attività effettivamente non commerciali.

Il trattamento fiscale riservato a imprese sociali e Ets si differenzia in diversi punti, p.e. per quanto concerne le imposte dirette:

Ai sensi dell'articolo 18 del decreto legislativo n. 112 del 2017, gli avanzi di gestione delle imprese sociali e i loro utili sono detassati, in quanto non costituiscono reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, qualora vengano destinati a riserva indivisibile in sospensione d'imposta in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio in cui sono stati conseguiti. Essi poi devono essere effettivamente²¹⁴ destinati allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui essi sono stati conseguiti. Allo stesso modo, non concorrono a costituire il reddito imponibile, gli utili e gli avanzi di gestione destinati ad aumentare gratuitamente il capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, sempre entro i limiti di legge.

²¹⁴ Per cui devono risultare dalle scritture contabili.

Riguardo agli Ets non commerciali invece, essi subiscono la tassazione limitatamente ai ricavi che derivano da una eventuale attività di interesse generale svolta con modalità commerciali, che sarà naturalmente secondaria e non prevalente, ai sensi dei criteri previsti dall'articolo 79 Cts. Per queste attività, nel Cts il legislatore ha inserito all'articolo 80 Cts un modello ad hoc di determinazione del reddito. Esso si basa su dei coefficienti che si applicano, "a scaglioni sull'ammontare dei ricavi derivanti dalle prestazioni di servizi o di cessioni di beni"²¹⁵.

Alla luce della distinzione tra Ets commerciali e non, ad una ONLUS che deve scegliere se inquadrarsi come Ets non commerciale o come impresa sociale, converrà indirizzarsi da subito sull'impresa sociale, qualora per lo svolgimento della propria attività adotti una gestione di tipo produttiva, da cui derivano di norma avanzi di gestione. Una ONLUS che, invece, adotta una gestione di tipo erogativo (che si verifica quando esegue una cessione gratuita o sottocosto di beni o servizi²¹⁶) si indirizzerà verso la qualifica di Ets non commerciale.

4.3 Le ONLUS ieri e oggi, un confronto

Giunti a questo punto, appare opportuno effettuare un confronto tra le possibilità, le condizioni e le caratteristiche delle ONLUS che, alla luce della riforma, hanno visto la propria disciplina mutare.

- Attività di interesse generale esercitabili:

Un primo aspetto che è mutato nel tempo riguarda le attività di interesse generale esercitabili dalle ONLUS; con il passaggio da ONLUS a Ets, l'Ente, infatti, potrà esercitare attività contenute in un elenco più esteso

²¹⁵ Propersi, A. e Rossi, G. (Milano, 2018). *GLI ENTI NON PROFIT*. Seconda edizione, Giuffrè editore.

²¹⁶ Cian, M., a cura di. (2020). *DIRITTO COMMERCIALE*. Volume I. diritto dell'impresa. Giappichelli Editore.

rispetto a quello che era stato stilato nel decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

L'articolo 10 del decreto Zamagni indica come attività esercitabili dalle ONLUS al comma primo, lettera a):

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

definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Se confrontiamo questo elenco con quello contenuto all'articolo 5 Cts, rubricato "Attività di interesse generale", appare evidente che il Cts lo ha ampliato le attività sopra elencate. L'unica attività non riproposta nel Cts è quella indicata al n. 7 del decreto ONLUS concernente la "tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico (...)", ma è evidente come non sia una attività ora sottratta all'azione degli Ets, perché essa è effettivamente stata assorbita da altri settori di attività, tra cui, per esempio, quella indicata alla lettera f) dell'articolo 5 Cts, che recita "interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio (...)". L'elenco dell'articolo 5 Cts è evidentemente più corposo e lungo e ha aggiunto al vecchio elenco attività come: "organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo" (i), "radiodiffusione sonora a carattere comunitario" (j), "organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso" (k), "servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore" (m), "cooperazione allo sviluppo" (n), "attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile" (o), "servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma quarto, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa

sociale” (p), “alloggio sociale (...), nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi” (q), “accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti” (r), “agricoltura sociale (...)” (s), “promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata” (v), “cura di procedure di adozione internazionale (...)” (x), “protezione civile (...)” (y) e “riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata” (z).

La tavola n. 6 riassume il confronto tra le attività esercitabili prima e dopo la riforma del Terzo settore.

Articolo 10, d. lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.	Articolo 5, Cts.
1. Assistenza sociale e sociosanitaria,	a) Interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi,
2. Assistenza sanitaria,	servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni, b) interventi e prestazioni sanitarie, c)prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;
3. Beneficenza	u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;
4. Istruzione	d) educazione , istruzione e formazione professionale, ai sensi

5. Formazione	<p>della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa,</p> <p>g) formazione universitaria e post-universitaria,</p> <p>l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa,</p>
6. Sport dilettantistico	t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
7. Tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409	
8. tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22	e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;
9. Promozione della cultura e dell'arte	<p>f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;</p> <p>v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;</p>
10. Tutela dei diritti civili	w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse

	generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244
11. ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da essa affidata a università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400	h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
	i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;
	j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;
	k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
	m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;
	n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;
	o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di

	<p>concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;</p>
	<p>p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;</p>
	<p>q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;</p>
	<p>r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;</p>
	<p>s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;</p>

	x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;
	y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;
	z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Tavola n.6 – confronto tra attività svolgibili secondo la disciplina ONLUS e la disciplina del Codice del Terzo settore.

Degno di nota è anche il secondo comma dell'articolo 5 Cts, che ammette la possibilità per il Presidente del Consiglio dei ministri di ampliare l'elenco.

- Attività diverse:

L'articolo 10 del decreto Zamagni, alla lettera c) pone il “il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) a eccezione di quelle a esse direttamente connesse”, l'articolo 6 Cts amplia prevede la possibilità per gli Ets di svolgere attività diverse da quelle indicate all'articolo 5, “a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, secondo criteri e limiti definiti con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottarsi ai sensi dell'articolo 17, comma terzo, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sentita la Cabina di regia di cui all'articolo 97, tenendo conto dell'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate in tali attività in rapporto all'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate nelle attività di interesse generale.”. Una attività diversa importante è l'attività di sponsorizzazione. All'articolo 79 Cts, l'ultimo periodo del quinto comma prevede che le “attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6” siano oggetto di una eccezione alla regola per

cui gli Ets assumono fiscalmente carattere commerciale qualora i proventi delle attività di interesse generale svolte in forma d'impresa o delle attività diverse superino, “nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali”. Da questa norma possiamo innanzitutto dedurre che le sponsorizzazioni sono attività diverse che gli Ets possono svolgere, e che i proventi derivanti da esse non sono computati nel totale dei proventi di un singolo periodo d'imposta derivanti da attività diverse. Le sponsorizzazioni sono di fatto attività commerciali, e le possiamo ricomprendere nella categoria più ampia delle raccolte fondi di natura corrispettiva²¹⁷. Esse sono un contratto atipico in cui un soggetto (*sponsee*) si obbliga, dietro corrispettivo, ad associare un determinato evento o ad una determinata azione il nome di un altro soggetto (*sponsor*), il quale provvederà a pagare il corrispettivo²¹⁸.

Questo trattamento fiscale è molto favorevole nei confronti degli Ets perché esse sono “ritenute irrilevanti ai fini dell'inquadramento fiscale dell'ente, se effettuate secondo i criteri di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 79”²¹⁹, per cui sottraendo i proventi delle sponsorizzazioni dal computo del totale dei proventi derivanti da attività commerciale, si riduce il totale di una componente di valore potenzialmente non indifferente e questo ha dei risvolti importanti sul processo decisione di un Ets riguardo all'assunzione o meno della qualifica di ente commerciale. Questa novità è importante perché secondo la normativa ONLUS contenuta nel decreto Zamagni, esse non potevano essere parte di contratti di sponsorizzazione: lo chiari

²¹⁷ Colombo, G. M. (novembre, 2018). *La raccolta fondi degli enti del Terzo settore*. Corriere Tributario, n. 11/2018. P. 872.

²¹⁸ La forma del contratto di sponsorizzazione è libera. Le caratteristiche peculiari di questo contratto atipico sono:

1) Si tratta di un contratto sinallagmatico, per cui l'idea di una sponsorizzazione del tutto gratuita, in cui il beneficiario concede a un'entità commerciale l'uso associato del proprio brand senza ricevere in cambio un compenso monetario o vantaggi materiali (che possono includere, ad esempio, prodotti o servizi forniti dallo sponsor), non è considerata ammissibile;

2) è un contratto atipico consensuale, si perfeziona perciò con il solo consenso delle parti. V. Colombo, G. M. (novembre, 2018). *La raccolta fondi degli enti del Terzo settore*. Corriere Tributario, n. 11/2018. P. 873.

²¹⁹ *Ibid.*

espressamente l’Agenzia delle entrate il 14 novembre 2002, con la risoluzione n. 356/E in cui è specificato che “qualora l’ente che concede l’utilizzo del proprio marchio sia una Onlus, detta attività (a meno che non rientri nelle condizioni e limiti previsti dall’art. 108, comma 2-bis lett. a) del TUIR) dovrebbe ritenersi ad essa non consentita, pena la perdita della qualifica di Onlus”.

- Compensi e retribuzioni per i lavoratori:

Un’altra novità per le ONLUS che divengono Ets consiste nella possibilità di poter corrispondere a lavoratori subordinati o autonomi retribuzioni o compensi in misura maggiore rispetto a quanto era previsto dal precedente decreto Zamagni.

L’articolo 10 del decreto del 1997, n. 460 aveva previsto che si realizzasse distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione qualora fossero corrisposti a lavoratori dipendenti “salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche”²²⁰. Invece, l’articolo 8 Cts, che disciplina l’assenza di scopo di lucro da parte degli Ets, prevede al terzo comma la possibilità di corrispondere compensi o retribuzioni maggiori, entro il limite del 40 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi per le stesse qualifiche. Lo stesso comma, inoltre, ammette la possibilità di superare anche il limite del 40 per cento, se sussistono “comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma primo”. Questa norma attribuisce maggiore autonomia e libertà di autodeterminarsi all’Ente, in modo che possa investire i propri fondi anche assumendo lavoratori più competenti o più esperti, al fine di raggiungere liberamente i propri scopi civici, solidaristici e di utilità sociale.

- La figura n. 4 evidenzia un altro punto di differenza tra la vecchia disciplina delle ONLUS e quella del Codice del Terzo settore, riguardante la classificazione delle attività svolte come commerciali o meno.

²²⁰ Articolo 10, comma 6, lettera e), decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

CONFRONTO REGIMI FISCALI

ONLUS	ETS
<ul style="list-style-type: none">• Non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali che perseguono esclusive finalità di solidarietà sociale• I proventi delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile	<p>Le attività di interesse generale di cui all'articolo 5 si considerano di natura non commerciale quando sono svolte:</p> <ul style="list-style-type: none">• a titolo gratuito o• dietro versamento di corrispettivi che non superano del 5% i costi effettivi.

Figura n. 4²²¹

²²¹ Bellicini, L., Iorio, A., a cura di. (2021, aprile). *Terzo settore e iscrizione al RUNTS*. P. 66

APPENDICE

Figura n. 1: modello di comunicazione dello svolgimento di attività di ONLUS.

MINISTERO DELLE FINANZE
ORGANIZZAZIONI NON LUCRATIVE
DI UTILITÀ SOCIALE
 (Art. 11 D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460)

ALLA
DIREZIONE REGIONALE DELLE ENTRATE

BARRARE LA CASELLA IN CASO DI UTILIZZO DEL MODELLO PER VARIAZIONI SUCCESSIVE

DATI DEL CONTRIBUENTE	CODICE FISCALE 1	TELEFONO/FAX			
		prefisso 2	telefono 3	fax 4	
	DENOMINAZIONE 5				
	SEDE LEGALE				
	COMUNE 6			PROVINCIA (sigla) 7	
	FRAZIONE, VIA, NUMERO CIVICO 8			C.A.P. 9	
DOMICILIO FISCALE (se diverso dalla sede legale)	COMUNE 10			PROVINCIA (sigla) 11	
	FRAZIONE, VIA E NUMERO CIVICO 12			C.A.P. 13	
	SETTORE ATTIVITÀ 1.4	DATA DELLO STATUTO O ATTO COSTITUTIVO (1) 1.5	SOCIETÀ COOPERATIVA 1.6	ALTRO 1.7	
	DATI RELATIVI al rappresentante legale	TELEFONO/FAX			
		CODICE FISCALE 18	prefisso 19	telefono 20	fax 21
COGNOME 22		NOME 23			
RESIDENZA ANAGRAFICA					
COMUNE 24				PROVINCIA (sigla) 25	
	FRAZIONE, VIA, NUMERO CIVICO 26			C.A.P. 27	
DOMICILIO FISCALE (se diverso dalla residenza anagrafica)	COMUNE 28			PROVINCIA (sigla) 29	
	FRAZIONE, VIA E NUMERO CIVICO 30			C.A.P. 31	
	PERDITA QUALIFICA ONLUS (specificare la variazione che comporta la perdita della qualifica)				
FIRMA DELLA COMUNICAZIONE	DATA	giorno	mese	anno	
	FIRMA DEL LEGALE RAPPRESENTANTE				

(1) La data deve essere indicata dai soggetti già costituiti alla data del 1° gennaio 1998 il cui statuto o atto costitutivo è in corso di adeguamento (vedi istruzioni)

CAPITOLO V

CONCLUSIONE

La presente tesi ha avuto l'obiettivo di analizzare in maniera approfondita e dettagliata la disciplina delle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS) in Italia, iniziando dalla loro istituzione nel 1997 fino ad arrivare alle recenti evoluzioni legislative che hanno segnato il settore del *non profit*. Attraverso un percorso di studio che ha esaminato i requisiti essenziali per l'ottenimento della qualifica di ONLUS, le tipologie di organizzazioni che si sono sviluppate, le attività di utilità sociale in cui si sono impegnate e i profili del loro trattamento fiscale, questa ricerca ha cercato di fornire una panoramica completa su un settore in costante evoluzione. Il mio lavoro ha preso in esame anche i punti critici e le critiche mosse dagli esperti del settore nonché dall'Agenzia delle ONLUS, organo deputato alla vigilanza e alla promozione di tali Organizzazioni. Queste critiche hanno messo in luce la necessità di una riforma organica e complessiva del sistema normativo che regola il mondo del non profit in Italia, caratterizzato da una disorganizzazione e frammentazione normativa che ha generato incertezza e difficoltà applicative per le organizzazioni coinvolte.

Nel terzo capitolo della tesi, ho affrontato la riforma del Terzo settore avvenuta nel 2017, un momento di svolta storico che ha portato all'emanazione di un Codice del Terzo settore. Questo codice ha avuto l'obiettivo di riunire e razionalizzare l'insieme disomogeneo di normative precedentemente in vigore, fornendo un quadro normativo chiaro e organico, e rappresentando un punto di riferimento solido per le organizzazioni che operano nel settore *non profit*. L'ultimo capitolo, invece, ha focalizzato l'attenzione sulle specifiche implicazioni della riforma per le ONLUS, analizzando le conseguenze dell'abrogazione della disciplina prevista dal decreto Zamagni e le nuove prospettive che si sono aperte per queste organizzazioni.

Uno dei risultati più evidenti emersi durante l'analisi è l'importanza cruciale di una normativa chiara, organica e facilmente applicabile, soprattutto per coloro che, senza essere esperti di diritto, si dedicano al lavoro e al volontariato in attività di

utilità sociale. La riforma del Terzo settore, con l'introduzione di un codice unitario, ha rappresentato senza dubbio un avanzamento significativo, offrendo alle ONLUS e alle altre organizzazioni del settore una guida normativa più accessibile e comprensibile.

Tuttavia, questa riforma ha anche imposto alle ONLUS la necessità di confrontarsi con nuove sfide, in particolare l'onere di analizzare la propria struttura e attività per adeguarsi ai requisiti previsti dal nuovo codice e decidere se qualificarsi come Enti del Terzo Settore (ETS) o come imprese sociali. Questa transizione, seppur complessa, offre l'opportunità di rafforzare ulteriormente il contributo delle organizzazioni non profit alla società, promuovendo al contempo una maggiore trasparenza e efficienza nel settore.

In conclusione, il percorso di ricerca intrapreso in questa tesi ha permesso di tracciare un quadro dettagliato della situazione delle ONLUS in Italia, mettendo in luce sia le criticità storiche sia le opportunità future generate dalla recente riforma del Terzo settore. Questo studio ha evidenziato come una normativa ben strutturata e adeguata possa non solo risolvere le problematiche esistenti, ma anche stimolare la crescita e lo sviluppo di un settore fondamentale per il tessuto sociale ed economico del Paese.

BIBLIOGRAFIA

Abbate, G.; Boggiali, D.; Iannacone, M. N.; Riccardelli, N. (Milano, 2021). *Gli adeguamenti statutari e il diritto transitorio del Terzo settore*. Giuffrè.

Bergo, M. (2013). *Il diritto sociale frammentato. Principio di sussidiarietà e assistenza sociale*. CEDAM

<https://www.lamiabiblioteca.com/read/11BO0000006719LIBRO?pageId=11BO000006719PAGINA00003>

Bin, R. e Pitruzzella, G. (2023) *Diritto costituzionale*. Ventiquattresima edizione. Giappichelli.

Briganti, R. (2000). *Organizzazioni “Non profit” e ONLUS*. In “NOTARIATO, rassegna sistematica di diritto e tecniche contrattuali.”, vol. 4. IPSOA.

Ceolin, M. (2023). *Codice del Terzo settore, a norma dell’articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106*. Da De Nova, G., a cura di. *Commentario del Codice Civile e codici collegati*. Zanichelli Editore.

Cian, M., a cura di. (2020). *DIRITTO COMMERCIALE*. Volume I. diritto dell’impresa. Giappichelli Editore.

D’Amore R., Ferri P. (2005, novembre). *Le onlus, inquadramento giuridico, disciplina fiscale, amministrazione e bilancio*. II ed., sistemi editoriali SE.

Di Diego, S. e Tosi, V. (2019). *LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE*. Maggioli Editore. IV ed.

Di Sabato, D. e Nocerino, O., a cura di. (Napoli, 2019) *Il Terzo settore. Profili critici della riforma*. Edizioni Scientifiche Italiane.

Fici, A., Rossi, E., Sepio, G., Venturi, P. (2020). *Dalla parte del terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*. Editori Laterza.

Giro, L. (2020). *Affrontare la riforma del terzo settore. Una guida pratica alle novità normative*. Aldenia Edizioni.

Iudica, G., a cura di. (Milano, 1999). *Codice degli enti non profit*. CESEN, centro studi sugli enti ecclesiastici, dott. A. Giuffrè editore.

Moro, G. (2 gennaio, 2014). *Contro il non profit*. Editori Laterza.

Propersi A., Rossi, G. (2005, 16 settembre). *Gli enti non profit*. Il Sole 24ore, diciassettesima edizione.

Propersi, A. e Rossi, G. (Milano, 2018). *GLI ENTI NON PROFIT. Aggiornato con la riforma del Terzo settore*. Giuffrè Editore, seconda edizione.

Vittadini, G., a cura di. (1997, aprile). *Il non profit dimezzato*. ETASLIBRI

SITOGRAFIA

Agenzia delle Entrate, (2022, 28 marzo). *Comunicato stampa del 28 marzo 2022. Pubblicazione elenco degli enti iscritti all'Anagrafe delle Onlus.*
<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/cs-28-marzo-2022> (ultima consultazione: 12 marzo 2024).

Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso. (2002, 14 novembre). *Risoluzione n. 356/E.*
<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getContent.do?id={430C94F5-B945-4BC9-A24F-41ABC26B4518}> (ultima consultazione: 11 marzo 2024).

Agenzia delle Entrate, *Risoluzione del 10/09/2002 n. 294, Roma.*
<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getContent.do?id={F75BCF81-2A31-4584-91BA-9D9BBE44E449}> (ultima consultazione: 18 gennaio 2024).

Agenzia delle Entrate, (2019, 25 ottobre. Roma). *Risoluzione n.89/E. Consulenza giuridica. FORUM NAZIONALE DEL TERZO SETTORE. Articolo 101, comma 2, del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo Settore).*
https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/2063991/RISOLUZIONI+N.+89_25102019.pdf/9f8f105f-fd4b-3062-0c90-6add316831c1 (ultima consultazione: 12 marzo 2024).

Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale. (2003, 1 marzo). *Relazione annuale sull'attività svolta dall'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (8 marzo 2002 – 31 dicembre 2002).*
https://www.lavoro.gov.it/sites/default/files/archivio-doc-pregressi/AreaSociale_AgenziaTerzoSettore/relazione_annuale_2002.pdf (ultima consultazione: 6 febbraio 2024).

Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale. (2004, 1 marzo). *Relazione annuale sull'attività svolta dall'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (1 gennaio 2003 – 31 dicembre 2003)*.
https://arseasrl.it/files/documenti/relazione_annuale_2003.pdf (ultima consultazione: 6 febbraio 2024).

Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale. (2005, 1 marzo). *Relazione annuale sull'attività svolta dall'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (1 gennaio 2004 – 31 dicembre 2004)*.
https://arseasrl.it/files/documenti/relazione_annuale_2004.pdf (ultima consultazione: 6 febbraio 2024).

Anagrafe delle ONLUS, agenzia delle entrate.
<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/istanze/iscrizione-allanagrafe-onlus/nuovo-elenco-onlus> (ultima consultazione: 30 dicembre 2023).

Bellicini, L., Iorio, A., a cura di. (2021, aprile). *Il Fisco. Terzo settore e iscrizione al RUNTS*.
<https://www.lamiabiblioteca.com/read/11BO0000010383LIBRO?pageId=11BO000010383PAGINA00066> (ultima consultazione: 12 marzo 2024)

Bozzi, Lucia. (2017). *Terzo settore: osservazioni a “prima lettura” su una riforma culturale prima che giuridica*. *Contratto e Impresa*, n. 4/2017. CEDAM
https://edicolaprofessionale.com/#id=10AR0000186990,_m=document (ultima consultazione: 12 febbraio 2024).

Camera dei Deputati. (2022, 29 settembre) *Documentazione parlamentare. Riforma del Terzo settore.*

https://temi.camera.it/leg18/temi/tl18_riforma_del_terzo_settore-1.html (ultima consultazione: 15 febbraio 2024).

Codice civile. (1942).

<https://www.gazzettaufficiale.it/dettaglio/codici/codiceCivile>

Colombo, G. M. (2018, novembre). *La raccolta fondi degli enti del Terzo settore.* Corriere Tributario, n. 11/2018.

<http://www.evtnetwork.it/wp-content/uploads/2016/11/La-raccolta-fondi-degli-ETS.pdf> (ultima consultazione: 10 marzo 2024).

Colombo, Gian Maria. (2023, marzo). *Le ONLUS alla prova della riforma del Terzo settore.* In “Enti non profit e cooperative”, n. 3/2023.

https://edicolaprofessionale.com/#id=10AR0000292604,_m=document (ultima consultazione: 7 marzo 2024).

Corte Costituzionale. (2020, 1 luglio). *Sentenza 131/2020.*

<https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2020&numero=131> (ultima consultazione: 21 febbraio 2024).

Costituzione della Repubblica italiana, 1948.

<https://www.senato.it/istituzione/la-costituzione/parte-ii/titolo-v/articolo-118#:~:text=Le%20funzioni%20amministrative%20sono%20attribuite,di%20sussidiariet%C3%A0%2C%20differenziazione%20ed%20adeguatezza.>

EUR-Lex, access to European Union Law. *Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato.* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:32014R0651> (ultima consultazione: 1 marzo 2024).

EUR-Lex, Access to European Union Law. (2021, 23 settembre). *Norma «de minimis»: dispensa dalla notifica degli aiuti di Stato di modesto importo.* <https://eur-lex.europa.eu/IT/legal-content/summary/de-minimis-rule-exemption-of-small-amounts-of-state-aid-from-notification.html> (ultima consultazione: 13 marzo 2024).

Fondazione Italia Sociale. (2020). *Relazione alle Camere 2020.* http://fondazioneitaliasociale.org/wp-content/uploads/2020/12/relazione_alle_camere_2020.pdf (ultima consultazione: 12 marzo 2024).

Gazzetta ufficiale. *Circolare 4 giugno 1998, n. 141. Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, recante "Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali", come modificato dal decreto legislativo 10 aprile 1998, n. 137. Imposta regionale sulle attività produttive.* https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=1998-06-15&atto.codiceRedazionale=098A4994&elenco30giorni=false (ultima consultazione: 24 gennaio 2024).

Gazzetta ufficiale. *Decreto del presidente della repubblica 10 novembre 1997, n. 441. Regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto.*

https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=1997-12-23&atto.codiceRedazionale=097G0472&elenco30giorni=false (ultima consultazione: 24 gennaio 2024).

Gazzetta ufficiale. *Decreto del presidente della repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi (T.U.I.R.)*

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1986/12/31/086U0917/sg> (ultima consultazione: 23 gennaio 2024).

Gazzetta ufficiale. *Decreto del presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.*

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1972/11/11/072U0633/sg> (ultima consultazione: 24 gennaio 2024).

Gazzetta ufficiale. *Decreto legge 14 marzo 2005, n. 35. Disposizioni urgenti nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale.*

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2005/03/16/005G0059/sg> (ultima consultazione: 23 gennaio 2024).

Gazzetta Ufficiale. *Decreto legge 2 marzo 2012, n. 16. Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento.*

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2012/03/02/012G0036/sg> (ultima consultazione: 3 marzo 2024).

Gazzetta ufficiale. Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. *Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali.*

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1997/12/23/097G0478/sg> (ultima consultazione: 24 gennaio 2024).

Gazzetta Ufficiale. Decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165. *Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche.*

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2001/05/09/001G0219/sg> (ultima consultazione: 18 febbraio 2024).

Gazzetta ufficiale. Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. *Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.*

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1998/01/02/097G0489/sg#> (ultima consultazione: 27 dicembre 2023).

Gazzetta ufficiale dell'Unione europea. (2012, 26 ottobre). *TRATTATO SUL FUNZIONAMENTO DELL'UNIONE EUROPEA.*

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12012E/TXT:it:PDF> (ultima consultazione: 21 febbraio 2024).

Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea. (2012, 26 ottobre). *TRATTATO SULL'UNIONE EUROPEA.* [https://eur-](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bf140bf-a3f8-4ab2-b506-fd71826e6da6.0017.02/DOC_1&format=PDF)

[lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bf140bf-a3f8-4ab2-b506-fd71826e6da6.0017.02/DOC_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bf140bf-a3f8-4ab2-b506-fd71826e6da6.0017.02/DOC_1&format=PDF) (ultima consultazione: 13 marzo 2024).

Gazzetta Ufficiale. *Legge 11 agosto 1991, n. 266. Legge-quadro sul volontariato.*
<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1991/08/22/091G0313/sg> (ultima consultazione: 21 febbraio 2024).

Gazzetta ufficiale. *Legge 11 novembre 2011, n. 180. Norme per la tutela della libertà d'impresa. Statuto delle imprese.*
https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2011-11-14&atto.codiceRedazionale=011G0238&elenco30giorni=false (ultima consultazione: 20 febbraio 2024).

Gazzetta ufficiale. *Legge 13 maggio 1999, n. 133. Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale.*
<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1999/05/17/099G0208/sg> (ultima consultazione 5 febbraio 2024).

Gazzetta ufficiale. *Legge 15 marzo 1997, n. 59. Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della pubblica amministrazione e per la semplificazione amministrativa.*
<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1997/03/17/097G0099/sg> (ultima consultazione: 14 febbraio 2024).

Gazzetta ufficiale. *Legge 23 dicembre 1996, n. 662. Misure di razionalizzazione della finanza pubblica.*
<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1996/12/28/096G0686/sg> (ultima consultazione: 23 dicembre 2023).

Gazzetta ufficiale. *Legge 4 maggio 2005, n. 80. Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, recante disposizioni urgenti nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale. Deleghe al Governo per la modifica del Codice di procedura civile in materia di processo di cassazione e di arbitrato nonché per la riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali.*

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2005/05/14/005G0106/sg> (ultima consultazione: 23 gennaio 2024).

Gazzetta ufficiale. *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.*

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2016/06/18/16G00118/sg> (ultima consultazione: 18 febbraio 2024).

Gazzetta Ufficiale. *Legge 7 dicembre 2000, n. 383. Disciplina delle associazioni di promozione sociale.*

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2000/12/27/000G0431/sg>

Gazzetta Ufficiale. *Legge 8 novembre 1991, n. 381. Disciplina delle cooperative sociali.*

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1991/12/03/091G0410/sg> (ultima consultazione: 20 febbraio 2024).

Gazzetta Ufficiale. *Legge 8 novembre 2000, n. 328. Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali.*

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2000/11/13/000G0369/sg> (ultima consultazione: 20 febbraio 2024).

Gianoncelli, Stefania. (2009, luglio). *Finalità solidaristica e divieto di lucro soggettivo nella disciplina delle Onlus*. *Giurisprudenza italiana*, n.7/2009.
https://edicolaprofessionale.com/#id=10AR0000195879,___m=document (ultima consultazione: 9 febbraio 2024).

Governo. *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"*
http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0417_F001.pdf&leg=XVII (ultima consultazione: 2 marzo 2024).

Grasso, E., Rossi, P. (2019). *Terzo settore e interesse generale in prospettiva comparatistica europea*. DPCE online, saggi. N. 2019/4.
<file:///C:/Users/Mariasole/Downloads/831-1-1728-2-10-20200224-1.pdf> (ultima consultazione: 12 marzo 2024).

Il Giornale.it. Filippi, S. (2009, 15 agosto). *Intervista a Stefano Zamagni*.
<https://archive.ph/20130413054509/http://www.ilgiornale.it/news/1-intervista-stefano-zamagni.html> (ultima consultazione: 14 marzo 2024).

ISTAT. (2021). *ISTITUZIONI NON PROFIT. Censimento permanente delle istituzioni non profit*.
<https://www.istat.it/it/files/2023/05/Censimento-non-profit-primi-risultati.pdf>

Linee guida per una Riforma del Terzo Settore. (2014).
<https://presidenza.governo.it/GovernoInforma/documenti/LINEE-GUIDA->

RIFORMA-TERZO-SETTORE_20140513.pdf (ultima consultazione: 12 febbraio 2024).

Lopez, Aldo (2014, marzo.) *Il non profit protagonista a pieno titolo nell'economia del Paese*. Cooperative e enti non profit, n. 3/2014.
file:///C:/Users/Mariasole/Downloads/cooperativeentinonprofit_2014_3.pdf
(ultima consultazione: 15 febbraio 2024).

Mantani, Maurizio. (2011, luglio. Milano). *Formalità per la devoluzione del patrimonio delle onlus in caso di scioglimento*. Associazione italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili. (2011, luglio). *Formalità per la devoluzione del patrimonio delle onlus in caso di scioglimento*. Azienda & Fisco n. 7/2011.
https://edicolaprofessionale.com/#id=10AR0000011305,_m=document (ultima consultazione: 8 febbraio 2024).

Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali. (2019, 31 maggio). *Circolare ministeriale n. 13. Adeguamenti statutari degli Enti del Terzo settore. Ulteriori chiarimenti*.
https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2019/Circolare-n-13-del-31052019-ulteriori-chiarimenti-su-adeguamenti-statutari-ETS.pdf (ultima consultazione: 3 marzo 2024).

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. *Circolare del 27 dicembre 2018, n. 20. Codice del Terzo settore. Adeguamenti statutari*.
https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2018/Circolare-ministeriale-n-20-del-27122018.pdf
(ultima consultazione: 21 febbraio 2024).

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. *Circolare n. 20, 27 dicembre 2018. Codice del Terzo settore. Adeguamenti statutari.*

<https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2018/Circolare-ministeriale-n-20-del-27122018.pdf> (ultima consultazione: 18 febbraio 2024).

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. *Decreto Direttoriale n. 344 del 29 luglio del 2021. DIREZIONE GENERALE DEL TERZO SETTORE E DELLA RESPONSABILITÀ SOCIALE DELLE IMPRESE.*

<https://servizi.lavoro.gov.it/Runts/AnteprimaPDF.aspx?id=17&lang=it-it/DD-561-del-26102021-Provvedimento-avvio-RUNTS.pdf> (ultima consultazione: 18 febbraio 2024).

Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali. *Decreto ministeriale 15 giugno 2020, n. 106.*

<https://servizi.lavoro.gov.it/Runts/AnteprimaPDF.aspx?id=15&lang=it-it/DM-106-del-15092020-con-allegati-A-B-C.pdf> (ultima consultazione: 22 febbraio 2024).

Ministero del lavoro e delle politiche sociali, *DPCM 21 marzo 2001, n. 329. Regolamento recante norme per l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.*

https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2001/20010321_DPCM_329.pdf (ultima consultazione: 16 gennaio 2024).

Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali, *DPCM 26 settembre 2000, Istituzione dell'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale*

(ONLUS) https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2000/20000926_DPCM.pdf (ultima consultazione: 16 gennaio 2024).

Ministero del lavoro e delle politiche sociali. *Fondazione Italia Sociale*.
<https://www.lavoro.gov.it/temi-e-priorita/terzo-settore-e-responsabilita-sociale-impresefocus-on/riforma-terzo-settore/pagine/fondazione-italia-sociale> (ultima consultazione: 10 marzo 2024).

Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali. *Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS). Elenco enti con richiesta pendente di integrazione/rettifica*.
file:///C:/Users/Mariasole/Downloads/20240301_tstr_info_necessarie_v1.0.pdf
(ultima consultazione: 12 marzo 2024).

Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali. *Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS). Elenco enti iscritti per trasmigrazione*.
file:///C:/Users/Mariasole/Downloads/20240301_tra_iscritti_v1.0.pdf (ultima consultazione: 12 marzo 2024).

Ministero del lavoro e delle politiche sociali. *RUNTS. Registro unico nazionale del Terzo settore*.
<https://servizi.lavoro.gov.it/runts/it-it/Scopri-il-RUNTS> (ultima consultazione: 18 febbraio 2024).

Normattiva, il portale della legge vigente. *DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 26 ottobre 1972, n. 633. Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*.
<https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:D.P.R.:1972-10-26;633>
(ultima consultazione: 4 marzo 2024).

Normattiva, il portale della legge vigente. *Decreto Legge 16 ottobre 2017, n. 148. Disposizioni urgenti in materia finanziaria e per esigenze indifferibili.*
<https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2017-10-16;148!vig=> (ultima consultazione: 5 marzo 2024).

Normattiva, il portale della legge vigente. *Decreto-Legge 30 aprile 2019, n. 34. Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi.*
<https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2019-04-30;34> (ultima consultazione: 21 febbraio 2024).

Normattiva, il portale della legge vigente. *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.*
<https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2017-07-03;117!vig=> (ultima consultazione: 20 febbraio 2024).

Parlamento italiano, *Legge 13 maggio 1999, n. 133. Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale.*
<https://www.parlamento.it/parlam/leggi/991331.htm> (ultima consultazione: 16 gennaio 2024).

Ponzanelli, Giulio. (2017). *Terzo settore: la legge delega di riforma. La nuova giurisprudenza civile commentata*, n. 5/2017. CEDAM
https://edicolaprofessionale.com/#id=10AR0000179634,_m=document (ultima consultazione: 12 febbraio 2024).

Quadri, Enrico. (2018, maggio) *Il terzo settore tra diritto speciale e diritto generale*. La nuova giurisprudenza civile commentata, n. 5/2018.
https://edicolaprofessionale.com/#id=10AR0000198826,highlight=1,_m=document (ultima consultazione: 15 febbraio 2024).

Scheinert, C. (2023, ottobre). *Politica della concorrenza*. In Note tematiche sull'Unione europea. Parlamento Europeo.
<https://www.europarl.europa.eu/faheets/it/sheet/82/politica-della-concorrenza> (ultima consultazione: 13 marzo 2024).

Tappa, Daria. (2005, febbraio. Milano). *L'attività di controllo nei confronti delle onlus*. Wolters Kluwer Italia s.r.l., Enti non profit N. 2/2005, Pag. 89.
https://edicolaprofessionale.com/#id=10AR0000050014,highlight=1,_m=document (ultima consultazione: 8 febbraio 2024).

Vaccarella, Romano. (2009, febbraio). *Rilevabilità del difetto di giurisdizione e translatio iudicii*. Giurisprudenza italiana, n. 2/2009.
https://edicolaprofessionale.com/#id=10AR0000195404,highlight=1,_m=document (ultima consultazione: 9 febbraio 2024).