

Dipartimento di Giurisprudenza

Dottorato di Ricerca in Scienze Giuridiche

Ciclo: XXXVI

Curriculum in: Diritto Romano, Diritto Privato, Diritto del Lavoro, Diritto Tributario
e Diritto Processuale Civile

LE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO: PROFILI CIVILISTICI E FISCALI

D'Amelio Nicole

N. matricola 807246

Tutore: Prof. Sartori Nicola

Cotutore: Dott.ssa Cubeddu Laura

Coordinatore: Prof. Tancredi Antonello

ANNO ACCADEMICO 2022/2023

INDICE

INTRODUZIONE.....	7
CAPITOLO I: Lo sviluppo del Terzo settore: da risposta alla crisi del <i>Welfare State</i> ad autonomo settore dell'ordinamento	10
1. <i>La crisi del Welfare State</i>	10
2. <i>Il progressivo riconoscimento normativo del Terzo settore</i>	13
2.1. <i>Dal regime concessorio a quello costitutivo</i>	14
2.2 <i>L'avvento della Costituzione</i>	16
2.2.1 <i>La riforma del titolo V della Costituzione e il principio di sussidiarietà orizzontale</i>	19
3. <i>Conclusioni: il nuovo ruolo del Terzo settore</i>	24
CAPITOLO II: Le Organizzazioni di Volontariato prima della riforma del Terzo settore.....	26
1. <i>Il Codice civile</i>	26
1.1 <i>La definizione di Associazione</i>	29
1.1.1 <i>Il principio corporativo</i>	30
1.1.2 <i>Il principio della porta aperta</i>	32
1.1.3 <i>Il fine non lucrativo</i>	34
1.2 <i>La personalità giuridica quale discrimine tra associazioni riconosciute e non</i>	37
2. <i>Il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR)</i>	39
2.1 <i>La perdita della qualifica di ente non commerciale</i>	43
3. <i>La commercialità degli enti non profit anteriormente all'emanazione delle leggi speciali: conclusioni</i>	45
4. <i>Le disposizioni settoriali</i>	46

4.1	<i>La Legge quadro sul Volontariato</i>	48
4.2	<i>Il D.lgs. 460/1997</i>	53
4.2.1	<i>Le Organizzazioni di Volontariato quali Onlus di diritto</i>	57
4.2.2	<i>Conclusioni</i>	58
5.	<i>Intersecazione tra diritto civile e diritto tributario nell'ambito del non profit</i>	60
CAPITOLO III: Le Organizzazioni di Volontariato dopo la riforma del Terzo settore		62
1.	<i>La Legge Delega 106 del 2016</i>	62
1.1	<i>La mancata riforma del Codice civile</i>	65
1.2	<i>La mancata riforma della normativa in tema di Onlus</i>	68
2.	<i>Il Codice del Terzo settore</i>	71
2.1	<i>La netta separazione tra disciplina civilistica e fiscale</i>	74
3.	<i>Gli enti del Terzo settore</i>	76
3.1	<i>La definizione di ente del Terzo settore</i>	76
3.1.1	<i>Le caratteristiche fondamentali</i>	77
3.2	<i>Il Registro Unico Nazionale del Terzo settore</i>	79
3.2.1	<i>L'iscrizione dei trust</i>	82
4.	<i>Le Organizzazioni di Volontariato</i>	87
4.1	<i>Volontario e attività di volontariato (art. 17)</i>	88
4.1.1	<i>Le prestazioni lavorative degli associati nelle Organizzazioni di Volontariato</i>	89
4.1.1.1	<i>Il caso delle reti associative</i>	93
4.2	<i>Il Titolo V – Capo I: delle Organizzazioni di Volontariato</i>	95
4.2.1	<i>La costituzione e le risorse</i>	95
4.2.2	<i>L'impossibilità di retribuire le cariche sociali</i>	98

4.3	<i>La forma giuridica di associazione (riconosciuta o non)</i>	99
4.3.1	<i>Democraticità e carattere aperto</i>	100
4.3.1.1	<i>La tutela dell'associato</i>	103
4.3.1.2	<i>Principio democratico e meccanismo di cooptazione in relazione ai componenti dell'organo di amministrazione</i>	106
CAPITOLO IV: La fiscalità delle Organizzazioni di Volontariato all'interno del Codice del Terzo settore		109
1.	<i>Agevolazioni fiscali dettate per gli enti del Terzo settore: le ragioni di fondo</i>	109
2.	<i>L'esercizio di attività commerciale</i>	111
2.1	<i>La Legge delega 106 del 2016</i>	111
2.2	<i>L'evoluzione del concetto di commercialità: il Codice del Terzo settore</i>	114
3.	<i>Titolo X del Codice del Terzo settore: regime fiscale degli enti del Terzo settore</i>	116
3.1	<i>La distinzione tra enti commerciali ed enti non commerciali</i>	118
3.1.1	<i>La raccolta fondi</i>	125
3.2	<i>Il regime forfettario previsto per gli enti non commerciali</i>	129
3.3	<i>Il regime peculiare delle Organizzazioni di Volontariato</i>	132
3.3.1	<i>Le decommercializzazioni</i>	133
3.3.2	<i>Il regime forfettario</i>	134
3.4	<i>Erogazioni liberali: un nuovo modo di contribuire alle spese pubbliche?</i>	136
3.5	<i>Il Parere della Commissione Europea</i>	140
4.	<i>La fiscalità delle imprese sociali</i>	145
4.1	<i>Prima e dopo la riforma del Terzo settore</i>	145
4.2	<i>La ratio della disparità di trattamento tra ETS ed imprese sociali</i>	150

CONCLUSIONI.....	155
BIBLIOGRAFIA	160

INTRODUZIONE

“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”; è con questo incipit che le “Linee guida per una Riforma del Terzo Settore”, emanate dal Governo nel 2014, aprono la strada alla riforma di quello che verrà ufficialmente denominato Terzo settore¹. Il Terzo settore è stato definito una sorta di “terza via” tra il Primo settore (lo Stato e la Pubblica Amministrazione) ed il Secondo settore (il mercato)². Nonostante appaiano tre isole profondamente distanti l’una dall’altra³, il Terzo settore presenta delle caratteristiche comuni ad entrambi⁴: persegue finalità solidaristiche (al pari dello Stato), ma i protagonisti del fenomeno sono soggetti privati ed agisce secondo criteri gestionali tipici del mercato⁵. L’appellativo che gli è stato attribuito, come confermato dalle stesse Linee guida, non convince pienamente⁶, giacché parrebbe risentire dell’antiquata concezione che vede le formazioni intermedie appunto come “Terze” rispetto agli altri due settori⁷. Sorto inizialmente per sopperire all’inefficienza dello Stato e ai fallimenti del mercato⁸, il Terzo settore attualmente non si sostituisce ai primi

¹ Cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, Torino, 2017, p. 10.

² Cfr. G. BOLETTA, *La sentenza della Corte Costituzionale n. 131 del 2020. Il suo (possibile) impatto nel sistema di imposizione dei redditi del Terzo settore*, in *Impresa sociale*, 2021, II, p. 9: “la Corte Costituzionale muove dalla considerazione che gli ETS sono riconducibili ad un ambito di organizzazione delle “libertà sociali” non riconducibile né allo Stato, né al mercato [...]. Il Terzo settore è quindi ritenuto dalla Corte Costituzionale una categoria costituzionale a sé stante, dotata di un proprio statuto che è dato dal sistema offerto dal principio personalista, pluralista e da quello di solidarietà, e che la distingue sia dai soggetti operanti con una logica di mercato, sia dalle amministrazioni pubbliche (Stato).”.

³ Cfr. L. GANDULLIA, *La regolamentazione fiscale degli enti “non-profit”*, in R. ARTONI (a cura di), *Gli enti non profit: aspetti tributari*, Padova, 1996, p. 4.

⁴ Mazzullo parla di “zona intermedia tra Stato e mercato”, cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 20.

⁵ Cfr. F. CARINCI, *Il non profit. Itinerari giuridico istituzionali*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, Milano, 1999, p. 6.

⁶ Cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, Bari, 2019, p. 14; cfr. A. MAZZULLO, *Verso una funzione “imprenditoriale” del Terzo Settore*, in *Cooperative e enti non profit*, 2014, VII, p. 16.

⁷ Cfr. S. BENVENUTI, S. MARTINI, *La crisi del welfare pubblico e il “nuovo” Terzo settore: la via tracciata dalla legge delega n. 106/2016*, in *Oss. Cost.*, 2017, II, p. 345.

⁸ Cfr. parere Consiglio di Stato, comm. spec., 14 giugno 2017, n. 1405, in *Il Foro amm. C.d.S.*, 2017, VI, p. 1288: “La categorizzazione enfatizza l’importanza di questa vera e propria area di «economia sociale» in concomitanza con i fenomeni di *government failure* (inadeguatezza

due, ma al contrario ne costituisce una validissima alternativa⁹, al punto che le Linee guida constatano la necessità di “superare le vecchie dicotomie tra pubblico/privato e Stato/mercato e passare da un ordine civile bipolare a un assetto “tripolare”.”.

Passando ad una breve analisi dei numeri che connotano il fenomeno, affinché sia possibile comprenderne appieno l’entità, il Terzo settore risulta essere l’unico in continua crescita¹⁰; ne danno prova i numeri riportati nei censimenti ISTAT che si sono susseguiti negli anni, i quali mostrano un costante aumento (sia in termini di rilevanza economica¹¹, che con riferimento al numero di organizzazioni, di volontari e di dipendenti¹²). Al 31 dicembre 2020 le istituzioni non profit attive in Italia erano 363.499 e impiegavano un numero complessivo di dipendenti pari a 870.183. Il numero di volontari, invece, supera addirittura i 4 milioni e mezzo¹³. Si aggiunga infine che l’apporto del Terzo settore al PIL italiano sfiora la soglia del 5%¹⁴, per un totale di più di 80 miliardi di euro¹⁵. Siamo dunque parlando di una realtà che non può essere ignorata, alla quale è stato conferito il giusto riconoscimento solo in tempi recenti.

dell’intervento statale a cagione della crisi fiscale) e *market failure* (impossibilità per il mercato informato al sistema dei prezzi di soddisfare determinati interessi generali)”.

Cfr. S. GIANONCELLI, *Regime fiscale del Terzo settore e concorso alle pubbliche spese*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, III, p. 2; cfr. G. PONZANELLI, *La nuova categoria degli enti del Terzo settore: alcune considerazioni introduttive*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, Ospedaletto, 2018, p. 1/3; ID, *Terzo settore: la legge delega di riforma*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2017, V, p. 726; cfr. F. CARINCI, *Il non profit. Itinerari giuridico istituzionali*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, op. cit., p. 6; cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti non profit*, XXI ed., Milano, 2012, introduzione, p. LII; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, Piacenza, 2019, p. 8.

⁹ Cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Ibidem*; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Ibidem*; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 20/21. Gli enti del Terzo settore, infatti, “costituiscono un’opzione sempre disponibile per chiunque sia alla ricerca di un modello organizzativo coerente con i propri obiettivi (non speculativi)”, cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 14.

¹⁰ Cfr. C. FIASCHI, *Prefazione*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, Bari, 2019, p. VI.

¹¹ Cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell’ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 95: “In una fase storica in cui si registra una decrescita tendenziale del prodotto interno lordo italiano, l’incidenza del Terzo Settore sul PIL cresce inesorabilmente a piccoli passi.”.

¹² Tra il 2019 e il 2020 le istituzioni non profit sono cresciute dello 0,2%, a fronte di un aumento dello 0,9% tra il 2018 e il 2019; l’incremento dei dipendenti si è mantenuto attorno all’1% in entrambi gli anni, cfr. ISTAT, *Censimento permanente delle istituzioni non profit. I primi risultati, anno 2021*. Cfr. C. FIASCHI, *Ibidem*.

¹³ Numero preciso al 10 maggio 2023: 4.661.270. Cfr. [Tavole non profit 2021 del 10 maggio 2023 Istat](#), e [articolo “I numeri del non profit”](#).

¹⁴ Cfr. V. VIOLA, *Srm: dal Terzo settore il 5% del Pil italiano. Il comparto vale 80 miliardi e produce 1,14 milioni di posti di lavoro*, in *Il Sole 24 ore*, 29 luglio 2020.

¹⁵ È quanto emerge dal Rapporto “Sussidiarietà e... sviluppo sociale”, realizzato dalla Fondazione per la Sussidiarietà, in collaborazione con l’Istat. [Link](#) all’articolo del Forum Terzo Settore.

Obiettivo del presente elaborato è mostrare le fasi di sviluppo che ha attraversato il sistema del non profit con il passare del tempo, in particolar modo in relazione alle Organizzazioni di Volontariato, e documentare il fatto che, fortunatamente, la sempre maggiore importanza che ha acquisito è stata alla fine valorizzata. La decisione di analizzare il preciso ambito delle Organizzazioni di Volontariato discende da un duplice ordine di ragioni: oltre ad essere il comparto con il quale sono entrata principalmente in contatto durante il mio percorso di dottorato, quella delle organizzazioni in oggetto rappresenta una categoria alquanto peculiare innestata nel panorama del Terzo settore, che costituisce ben il 10% di tutte le organizzazioni non profit¹⁶.

¹⁶ Cfr. ISTAT, *Struttura e profili del settore non profit. Anno 2020*, 14 ottobre 2022: “Il 10,6% delle istituzioni non profit è rappresentato da organizzazioni di volontariato”.

CAPITOLO I: Lo sviluppo del Terzo settore: da risposta alla crisi del *Welfare State* ad autonomo settore dell'ordinamento

Sommario: 1. La crisi del *Welfare State*. 2. Il progressivo riconoscimento normativo del Terzo settore. 2.1. Dal regime concessorio a quello costitutivo. 2.2. L'avvento della Costituzione. 2.2.1. La riforma del titolo V della Costituzione e il principio di sussidiarietà orizzontale. 3. Conclusione: il nuovo ruolo del Terzo settore.

1. La crisi del *Welfare State*

Nonostante il non profit abbia origini lontane (già nel medioevo possiamo trovare forme di assistenzialismo gestite dai privati¹), il punto di svolta si rinviene nella crisi del *Welfare State*, a seguito della quale si riscontrò un notevole sviluppo del settore.

Nato a seguito della Seconda Guerra Mondiale, il sistema di *Welfare State* (tradotto «Stato del benessere») si basava sullo stato sociale², nel quale i diritti dei cittadini venivano forniti, per così dire, “dalla culla alla tomba”³. L'economia in forte crescita⁴ e il prelievo tributario improntato a criteri redistributivi, grazie ad un sistema di tassazione progressivo⁵, hanno consentito di garantire uno stato di benessere collettivo⁶. Il concetto di redistribuzione fu accolto positivamente da tutti, anche dalle fasce più abbienti, tenute a concorrere alle spese pubbliche in misura nettamente maggiore rispetto al resto della popolazione⁷.

¹ Cfr. P. DI PAOLO, *L'evoluzione storica del Terzo Settore: nascita e progressiva affermazione - Prima Parte*, in *Lavoro@Confronto*, 2016, XV, p. 30 e ss.; cfr. A. SANTUARI, *Le ONLUS. Profili civili, amministrativi e fiscali*, II ed., Padova, 2007, p. 5; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 5/6.

² Voce «Stato sociale», in *Enc. Giur. Treccani online*, 2011: “Il termine S.s. indica un insieme di attività, prevalentemente ma non esclusivamente pubbliche, dirette a fornire sostegno a chi si trova in stato di bisogno e assicurazione e copertura contro determinati rischi e necessità”.

³ Cfr. L. ANTONINI, *La sussidiarietà fiscale. I nuovi diritti sociali nella crisi del Welfare State*, Catanzaro, 2007, p. 12.

⁴ Cfr. G. MURARO, *Federalismo fiscale e sanità nella crisi dello stato sociale*, in D. FRANCO, A. ZANARDI (a cura di), *I sistemi di welfare tra decentramento regionale e integrazione europea*, Milano, 2003, p. 48.

⁵ Si tenga presente che, in quegli anni, il principio di progressività è stato elevato a principio costituzionalmente garantito. Art. 53 Cost.: “1. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. 2. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”.

Cfr. L. ANTONINI, *La sussidiarietà fiscale. I nuovi diritti sociali nella crisi del Welfare State*, Catanzaro, 2007, p. 12.

⁶ Cfr. L. ANTONINI, *Ivi*, p. 13, il quale definisce il momento come “finanza allegra”.

⁷ Cfr. G. MURARO, *Federalismo fiscale e sanità nella crisi dello stato sociale*, in D. FRANCO, A. ZANARDI (a cura di), *I sistemi di welfare tra decentramento regionale e integrazione europea*, op.

A circa 20 anni dalla sua comparsa, il *Welfare* si accinse ad entrare in crisi a causa di una serie di eventi concomitanti. Innanzitutto l'atteggiamento paternalistico e centralistico dello Stato, che si fece carico di assicurare una gran quantità di servizi di massa, portò ad un vertiginoso aumento del debito pubblico⁸. Oltretutto, il drastico calo del tasso di natalità⁹ costrinse le nuove generazioni a sobbarcarsi i costi degli agi di cui avevano potuto godere le generazioni precedenti (si pensi al caso emblematico delle prestazioni pensionistiche¹⁰). La contrazione demografica, assieme all'aumento dell'aspettativa di vita e all'aggravarsi della disoccupazione, mandarono in crisi l'intero sistema previdenziale¹¹. Se si considera che queste sono soltanto alcune delle motivazioni che hanno fatto scattare un corto circuito all'interno del modello di *Welfare State*¹², non c'è da sorprendersi che, ad un certo punto, abbiano provocato una sorta di circolo vizioso: aumentando la necessità di reperire finanziamenti per far fronte alle predette circostanze, lo Stato si è indebitato sempre più¹³.

Sul fronte fiscale, inoltre, il processo di globalizzazione impattò negativamente sul progressivo regime di tassazione¹⁴. I contribuenti più facoltosi cominciarono a spostare la ricchezza nei paesi a tassazione agevolata¹⁵, così da alleggerire notevolmente il

cit., p. 49: “Servizi uniformi di massa finanziati da un prelievo progressivo hanno attuato una profonda redistribuzione in natura, che, a differenza di un esproprio e una redistribuzione in denaro, è risultata accettabile per la minoranza chiamata a pagare molto di più di quanto non ricevesse: accettabile anche perché l'aumento del reddito nazionale in una società capitalistica senza grossi traumi interni assicurava a detta minoranza guadagni netti crescenti nel tempo, a dispetto del gravame fiscale.”

⁸ Per comprendere appieno la portata del fenomeno, si vedano i dati riportati da L. ANTONINI, *La sussidiarietà fiscale. I nuovi diritti sociali nella crisi del Welfare State*, *op. cit.*, p. 13/14.

⁹ Cfr. F. FELICE, *Welfare Society. Dal paternalismo di Stato alla sussidiarietà orizzontale*, Catanzaro, 2007, p. 5.

¹⁰ Cfr. L. ANTONINI, *La sussidiarietà fiscale. I nuovi diritti sociali nella crisi del Welfare State*, *op. cit.*, p. 14: “All'interno del sistema pensionistico, inoltre, si sono create situazioni di vero e proprio privilegio (dalle pensioni d'oro ai *baby* pensionati), completamente irrelate, dal punto di vista attuariale, ai contributi effettivamente versati.” Cfr. anche M. PERSIANI, *Crisi economica e crisi del Welfare State*, in *Dir. lav. rel. ind.*, 2013, CXL, p. 648 e ss.

¹¹ Cfr. M. PERSIANI, *Ivi*, p. 650.

¹² Cfr. G. MURARO, *Federalismo fiscale e sanità nella crisi dello stato sociale*, in D. FRANCO, A. ZANARDI (a cura di), *I sistemi di welfare tra decentramento regionale e integrazione europea*, *op. cit.*, p. 49, il quale riporta una lunga lista di cause.

¹³ Cfr. L. GALLI, *La coprogrammazione e la coprogettazione dei servizi di integrazione dei migranti. Paradigmi di coinvolgimento della società civile nei percorsi di inclusione sociale*, Torino, 2022, p. 19.

¹⁴ Cfr. L. ANTONINI, *La sussidiarietà fiscale. I nuovi diritti sociali nella crisi del Welfare State*, *op. cit.*, p. 16/17; cfr. G. MURARO, *Federalismo fiscale e sanità nella crisi dello stato sociale*, in D. FRANCO, A. ZANARDI (a cura di), *I sistemi di welfare tra decentramento regionale e integrazione europea*, *op. cit.*, p. 51.

¹⁵ Cfr. G. TREMONTI, *Il futuro del fisco*, in AA. VV., *Nazioni senza ricchezza ricchezze senza nazione*, Bologna, 1993, p. 37

proprio carico tributario¹⁶. Di conseguenza, allo Stato vennero a mancare ingenti quantità di denaro imponibile in quanto, non solo si restrinse la cerchia dei contribuenti, ma in particolare quella di coloro che, possedendo patrimoni consistenti, erano chiamati a contribuire alla redistribuzione della ricchezza in misura più elevata. Si creò un vero e proprio paradosso: erano divenuti i piccoli contribuenti quelli chiamati a sobbarcarsi il peso di un sistema che, sino ad allora, aveva promesso di assicurar loro uno stato di benessere¹⁷. A ciò si aggiunga che, mentre la pressione fiscale era in costante aumento, viceversa i servizi garantiti dallo Stato in continua diminuzione¹⁸.

In quell'occasione emerse un modello di *Welfare Society*¹⁹ nel quale lo Stato ricominciò a delegare ai privati²⁰, e principalmente al mondo del non profit²¹, una serie di funzioni prima appannaggio del solo apparato statale, anche perseguendo una logica di sussidiarietà (di cui si parlerà più approfonditamente nel prosieguo). Si assistette quindi ad un arretramento della sfera pubblica nell'ambito dei servizi al cittadino²², giacché lo Stato dovette occuparsi del contenimento e riduzione del debito pubblico²³.

¹⁶ “La ricchezza si sottrae al vincolo territoriale: non è più lo Stato che sceglie come tassare la ricchezza, è la ricchezza che sceglie dove essere tassata.” Così L. ANTONINI, *La sussidiarietà fiscale. I nuovi diritti sociali nella crisi del Welfare State*, op. cit., p. 16. Parimenti cfr. G. TREMONTI, *Il futuro del fisco*, in AA. VV., *Nazioni senza ricchezza ricchezze senza nazione*, op. cit., p. 49 ss.

¹⁷ Cfr. L. ANTONINI, *Ivi*, p. 17: “Il fine del *Welfare State* era quello di garantire le classi più deboli, ma il peso fiscale che il suo mantenimento implica, in un contesto globalizzato, rischia di diventare paradossalmente a carico proprio di quelle classi deboli che avrebbe dovuto tutelare. È il primo paradosso che si vuole evidenziare: il sistema di *Welfare*, con il suo peso fiscale, diventa la causa del problema che doveva risolvere. [...] La pressione fiscale nazionale, restringendosi il bacino dei soggetti incisi dalle imposte, finisce quindi per accanirsi e tassare i redditi medio bassi, che non possono avere mobilità internazionale, e i cosiddetti “beni al sole”.”

¹⁸ Cfr. L. ANTONINI, *Ivi*, p. 11: “Un’indagine del CNEL di pochi anni fa espose i dati del residuo fiscale italiano e dimostrava che ogni anno un italiano, in media, riceveva in servizi pubblici circa tre milioni di lire in meno delle imposte versate allo Stato. Una ricerca pubblicata nello stesso periodo, inoltre, evidenziava come una famiglia italiana con un reddito di sessanta milioni lordi e figli a carico pagasse da sette a tredici volte le imposte di una famiglia tedesca con lo stesso reddito. Si tratta di dati emblematici: riflettono adeguatamente la dimensione della crisi accaduta quando sul tradizionale modello lo di *Welfare* si è innestato il fenomeno della globalizzazione.”

¹⁹ Cfr. L. ANTONINI, *Il principio di sussidiarietà orizzontale: da Welfare State a Welfare Society*, in *Riv. dir. fin.*, 2000, I, p. 99 ss.; cfr. C. GOBBI, *Profili del Non Profit*, in *Riv. dir. civ.*, 2001, I, p. 2, il quale parla di “vera rivoluzione” del sistema di *Welfare State*.

²⁰ Cfr. F. CARINCI, *Il non profit. Itinerari giuridico istituzionali*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, op. cit., p. 5; cfr. L. GALLI, *La coprogrammazione e la coprogettazione dei servizi di integrazione dei migranti. Paradigmi di coinvolgimento della società civile nei percorsi di inclusione sociale*, op. cit., p. 19.

²¹ Cfr. C. GOBBI, *Profili del Non Profit*, op. cit., p. 27.

²² Cfr. S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e “finalità” degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, 2011, p. 118.

²³ Cfr. C. GOBBI, *Profili del Non Profit*, op. cit., p. 27; cfr. L. GALLI, *La coprogrammazione e la coprogettazione dei servizi di integrazione dei migranti. Paradigmi di coinvolgimento della società*

2. Il progressivo riconoscimento normativo del Terzo settore

Con la crisi del *Welfare State* e la conseguenziale emersione del modello di *Welfare Society*²⁴, prese avvio un graduale processo di riconoscimento del Terzo settore²⁵, specialmente sotto il punto di vista normativo²⁶; dopo un lungo periodo di totale disinteresse (sia sotto il punto di vista civilistico che fiscale)²⁷, dall'inizio degli anni '90 e sino all'avvento del nuovo millennio, il legislatore decise di intraprendere la strada della regolamentazione di alcuni specifici comparti del non profit²⁸. In quegli stessi anni, per giunta, mutò il regime di riconoscimento della personalità giuridica e, per mezzo della riforma del titolo V della Costituzione, si prese definitivamente atto

civile nei percorsi di inclusione sociale, op. cit., p. 19; cfr. F. CARINCI, *Il non profit. Itinerari giuridico istituzionali*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, op. cit., p. 6.

²⁴ Cfr. S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e "finalità" degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 118; cfr. G. TIBERI, *La dimensione costituzionale del Terzo settore*, in *Astrid rassegna*, 2008, LXVI, p. 6.

²⁵ Cfr. A. GIOVANNINI, *Enti del terzo settore: linee sistematiche di riforma*, in *Rass. trib.*, 2009, I, p. 137, il quale si spinge sino a definire il terzo settore "come l'unico, serio rimedio alla profonda crisi dello stato sociale"; cfr. G. TIBERI, *Ivi*, p. 5.

²⁶ Cfr. G. TIBERI, *Ivi*, p. 2.

²⁷ Cfr. parere del Consiglio di Stato del 14 giugno 2017, n. 1405, sullo 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»: «Nel codice civile del 1942 l'attività delle comunità intermedie era costretta in una dimensione «rigidamente statale». Associazioni e fondazioni figuravano quali enti «para-pubblicistici» e il potere amministrativo esercitava su di essi una penetrante funzione tutoria: dalla «concessione» della personalità giuridica al defatigante sistema di controlli, autorizzazioni e vincoli apposti alla loro attività interna ed esterna.»;

Cfr. A. M. PROTO, *Enti non-profit ed enti non commerciali*, in R. ARTONI (a cura di), *Gli enti non profit: aspetti tributari*, op. cit., p. 79. Contrariamente cfr. E. ROSSI, *Profili evolutivi della legislazione del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, Bari, 2019, p. 75/76: «La fase successiva all'entrata in vigore della costituzione repubblicana è stata caratterizzata [...] da un atteggiamento del legislatore di astensione dal regolare la costituzione e il funzionamento delle organizzazioni private. E ciò è avvenuto non per ragioni di disinteresse o di scarsa attenzione, bensì a seguito della volontà di rendere «immuni» gli enti privati da una disciplina pubblicistica (in evidente polemica con l'esperienza fascista): la mancata regolazione legislativa delle organizzazioni sociali [...] è stata ritenuta necessaria per garantire l'autonomia, riducendo quanto più possibile ogni intervento esterno e di controllo. Tale linea di tendenza, che si riteneva necessaria e coerente con il disposto costituzionale, fu superata, almeno parzialmente, con l'approvazione della Legge quadro sul volontariato (la legge 11 agosto 1991, n. 266), relativamente alla quale il pericolo di un'invasione statale nell'autonomia privata fu ritenuto meno importante rispetto all'esigenza di realizzare una legislazione di tipo premiale e promozionale per quelle organizzazioni che, senza scopo di lucro e per fini di solidarietà, si prendono cura dell'interesse altrui. L'intento di quella legge, occorre ricordare, non era (tanto) definire le modalità organizzative di quegli enti che svolgono la propria attività per spirito di gratuità, quanto piuttosto, e principalmente, regolare le loro relazioni con le istituzioni pubbliche, oltreché garantire loro alcune condizioni al fine di favorire l'azione: nella logica, appunto, di una legislazione di tipo «premile» che ha caratterizzato successivamente tutto il TS.».

²⁸ Cfr. L. GALLI, *La coprogrammazione e la coprogettazione dei servizi di integrazione dei migranti. Paradigmi di coinvolgimento della società civile nei percorsi di inclusione sociale*, op. cit., p. 20.

del significativo ruolo che le strutture intermedie possono ricoprire nella tutela dei diritti al cittadino; entrambi gli aspetti verranno trattati nei paragrafi che seguono.

2.1. *Dal regime concessorio a quello costitutivo*

Dalla proclamazione del Regno d'Italia sino all'inizio del XXI secolo, il regime di riconoscimento della personalità giuridica degli enti non profit era di tipo concessorio, il che implicava una forte ingerenza e controllo da parte dei pubblici poteri²⁹. Non c'è da sorprendersi considerato il periodo storico, nel quale vigevano il paternalismo statale e lo sfavore nei confronti degli enti che afferivano al non profit³⁰.

Con l'emanazione del D.P.R. 361 del 2000, cambiò la modalità di acquisto della personalità giuridica: non era più necessario un provvedimento di riconoscimento, ma era sufficiente l'iscrizione nel Registro delle persone giuridiche³¹. Ciononostante, per poter ottenere l'iscrizione era indispensabile sottostare a diverse condizioni, tra le quali spicca l'imprescindibile possesso di un patrimonio adeguato alla realizzazione dello scopo (senza che ne venisse indicato l'ammontare)³². Il requisito patrimoniale, assieme alla possibilità attribuita alla prefettura incaricata della registrazione di non procedere a causa di generiche "ragioni ostative all'iscrizione"³³, concedevano comunque un ampio margine di discrezionalità ad un organo periferico del Ministro dell'interno.

Si arriva al 2016, quando il Parlamento emana la legge 106 recante la "Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale". Tra gli obiettivi principali della legge delega si riscontra

²⁹ Così F. BARONE, *Riflessioni sull'evoluzione e il superamento della personalità giuridica con la riforma del Terzo settore*, in *Studium Iuris*, 2021, VII-VIII, p. 862 ss.

³⁰ In merito la dottrina è assai cospicua. Tra gli altri, sul punto, si vedano: F. BARONE, *Riflessioni sull'evoluzione e il superamento della personalità giuridica con la riforma del Terzo settore*, *op. cit.*, p. 863; A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, *op. cit.*, p. 5 ss.; E. ROSSI, *Profili evolutivi della legislazione del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, *op. cit.*, p. 70-71, con particolare riferimento alla severa disciplina penale; F. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore*, Milano, 2018, p. 4 e p. 20 nella quale, riferendosi al procedimento per il riconoscimento della personalità giuridica, l'autrice scrive: "È stato in particolare affermato che la permanenza di margini di discrezionalità in capo all'amministrazione appare ingiustificata in ragione del venire meno della diffidenza nei confronti degli enti di cui al libro primo del Codice civile." Questa sfiducia si riflette sul Codice civile, nel quale si avverte chiaramente la diffidenza da parte del legislatore nei confronti degli enti intermedi. In effetti, come si vedrà meglio nel prosieguo, la disciplina ivi contenuta risulta parecchio deficitaria.

³¹ Art. 1, comma 1, D.P.R. n. 361/2000.

³² Art. 1, comma 3.

³³ Art. 1, comma 6.

proprio quello di *“rivedere e semplificare il procedimento per il riconoscimento della personalità giuridica”*³⁴. L’articolo in questione si riferisce alla revisione del Codice civile, che però non fu mai attuata (ad eccezione dell’art. 42-*bis*). Eppure, una revisione del regime concessorio previsto per l’acquisizione della personalità giuridica è comunque effettivamente avvenuto. Grazie all’art. 22 del Codice del Terzo settore viene confermata l’acquisizione della personalità giuridica tramite un registro³⁵, ma cambiano le regole e i criteri per il conseguimento. Innanzitutto non sono più le prefetture né gli uffici periferici del registro a doversi occupare dell’iscrizione dell’ente, ma entra in gioco una nuova figura: quella del notaio. È infatti il notaio che *“verificata la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione dell’ente, [...] deve depositarlo [...] presso il competente ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore, richiedendo l’iscrizione dell’ente.”* Sarà poi l’ufficio competente, a seguito di una verifica solo formale inerente alla regolarità della documentazione, ad iscrivere l’ente nel registro. Inoltre, le condizioni che il notaio è tenuto a verificare sono due: il rispetto delle disposizioni del Codice, con particolare riferimento alla natura di ente del Terzo settore (di cui si dirà nei prossimi capitoli), e il patrimonio minimo; quest’ultimo non fa più riferimento ad un’*indefinita* somma di denaro, ma viene stabilito dalla legge: 15.000€ per le associazioni e 30.000€ per le fondazioni. In caso di diniego da parte del notaio, all’ente viene data la possibilità di interfacciarsi direttamente con gli uffici territoriali del registro al fine di richiederne l’iscrizione. Si noti, infine, che non è stato riproposto il generico rimando alle ragioni ostative all’iscrizione.

Analizzando il nuovo meccanismo di riconoscimento della personalità giuridica si può concludere che, all’interno del medesimo, non vi sia più alcun margine di discrezionalità: un ente che rispetti oggettivamente i requisiti imposti acquirerà la personalità giuridica³⁶. Ecco allora che si può affermare che il Terzo settore prende progressivamente le distanze dall’arbitrio dei pubblici poteri, conquistando la propria autonomia³⁷. Malgrado ciò, è bene sottolineare che questo innovativo sistema non

³⁴ Art. 3, comma 1, lettera a).

³⁵ In questo caso si tratta del RUNTS, ovvero del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, a cui tutti gli enti sono tenuti ad iscriversi se vogliono ottenere la qualifica di enti del Terzo settore.

³⁶ Cfr. F. BARONE, *Riflessioni sull’evoluzione e il superamento della personalità giuridica con la riforma del Terzo settore*, op. cit., p. 873-874.

³⁷ Preme sottolineare che i controlli da parte di organismi statali non sono di certo cessati, ma sono giustificati da valide ragioni fiscali e commisurati alle dimensioni dell’ente. Sul punto si veda A.

abroga il regime precedente, che continuerà a valere per tutti gli altri enti non profit³⁸. Per gli enti del Terzo settore, invece, sarà sospeso e tornerà a valere in caso di perdita della qualifica³⁹.

2.2 *L'avvento della Costituzione*

Come accennato più volte in precedenza, in quest'epoca storica dominava una visione prettamente statalistica, nella quale le formazioni sociali passarono in secondo piano rispetto alla posizione dominante dello Stato⁴⁰. Di riflesso, anche la Costituzione risentì di questa concezione; durante i lavori assembleari, difatti, poco si discusse in merito al principio di sussidiarietà⁴¹, in quanto si ritenne il popolo italiano acerbo per poter anche solo assistere lo Stato nello svolgimento delle pubbliche funzioni⁴². Invero, nonostante nella Costituzione si rinveggano talune espressioni riferibili al paradigma della sussidiarietà⁴³, nel concreto non si è dato seguito al modello⁴⁴, relegando il ruolo dei corpi intermedi⁴⁵ (ai quali non si faceva minimamente cenno nel

FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 51 ss., nella medesima opera anche P. VENTURI, *L'impresa sociale nel perimetro del Terzo Settore*, p. 147: “si è passati da un regime *concessorio*, in cui il Terzo Settore ha versato fino a prima della riforma, ad un regime di *riconoscimento*, all'interno del quale l'autorità pubblica è chiamata a svolgere non più un'azione di concessione di autorizzazione ad operare rispetto agli enti del Terzo Settore, quanto piuttosto di esercizio del rispetto delle regole e di controllo su di essi.”

³⁸ Art. 22, comma 1, CTS: “Le associazioni e le fondazioni del Terzo settore possono, *in deroga al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361*, acquistare la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore.”

³⁹ Decreto Ministeriale 106 del 2020, art. 15, comma 1, lettera b).

⁴⁰ Cfr. L. ANTONINI, *Il principio di sussidiarietà orizzontale: da Welfare State a Welfare Society*, p. 104; cfr. L. GORI, *Terzo settore e Costituzione*, Torino, 2022, p. 26.

⁴¹ Cfr. L. ANTONINI, *Ivi*, p. 105 ss.; cfr. A. D'ATENA, *Il principio di sussidiarietà nella costituzione italiana*, in *Riv. it. dir. pub. com.*, 1997, III-IV, p. 605 ss.

⁴² Fino alla metà del secolo scorso le Pubbliche Amministrazioni erano viste come “custodi esclusivi degli interessi della collettività”, mentre gli amministrati come “soggetti meramente passivi dell'operato pubblico, poiché incapaci di partecipare alla cura di altro interesse rispetto a quello individuale.” Cfr. L. GALLI, *La coprogrammazione e la coprogettazione dei servizi di integrazione dei migranti. Paradigmi di coinvolgimento della società civile nei percorsi di inclusione sociale*, op. cit., p. 40.

⁴³ Cfr. G. TIBERI, *La dimensione costituzionale del Terzo settore*, op. cit., p. 7; cfr. A. D'ATENA, *Il principio di sussidiarietà nella costituzione italiana*, op. cit., p. 615 ss.

⁴⁴ Cfr. parere del Consiglio di Stato: “Il marcato disallineamento realizzatosi con il sopravvenuto dettato costituzionale che all'articolo 2 promuove le «formazioni sociali» ove si svolge la personalità del singolo non ha sortito effetti per molti anni.”; cfr. A. D'ATENA, *Ivi*, p. 622; cfr. R. DE VITA, P. DONATI, G. B. SGRITTA, *La politica sociale oltre la crisi del Welfare State*, Milano, 1994, p. 196/197.

⁴⁵ Cfr. L. ANTONINI, *Il principio di sussidiarietà orizzontale: da Welfare State a Welfare Society*, op. cit., p. 105.

dettato costituzionale⁴⁶ e, tuttora, non lo si fa in maniera esplicita⁴⁷). Si intravede una prima apertura da parte del legislatore tra la fine del secolo scorso e l'inizio del nuovo millennio, quando vennero emanati una serie di atti legislativi con l'intento di disciplinare il settore non profit: nel 1991 furono promulgate la Legge quadro sul volontariato⁴⁸ e quella relativa alle cooperative sociali⁴⁹; nel 1997 furono istituite le c.d. Onlus⁵⁰, all'inizio del XXI secolo fu la volta delle Associazioni di Promozione Sociale (APS)⁵¹ ed infine, nel 2006, vennero istituite le imprese sociali.

Nel contempo, sul piano costituzionale, le due leggi che porteranno ad una rivoluzione in termini di sussidiarietà sono la L. n. 59 del 1997 e L. n. 265 del 1999⁵². Benché si occupino di enti territoriali, entrambe le leggi citano espressamente la sussidiarietà⁵³. Se ne parla prevalentemente in termini di «sussidiarietà verticale», la quale attiene ai rapporti tra Stato ed enti territoriali⁵⁴, ma si cerca ugualmente di favorire la sussidiarietà orizzontale, attraverso l'attribuzione di incarichi di interesse generale anche ai cittadini e alle loro formazioni sociali. Tant'è vero che una chiara ed esplicita espressione del principio di sussidiarietà orizzontale si rinviene nella L. 59/1997. Non solo l'art. 4, comma 3, lettera a) eleva la sussidiarietà a principio fondamentale⁵⁵, ma inoltre afferma che le funzioni e i compiti amministrativi sono

⁴⁶ Cfr. L. GORI, *Terzo settore e Costituzione*, op. cit., p. 26.

⁴⁷ Cfr. F. SANCHINI, *Profili costituzionali del Terzo settore*, Milano, 2021, p. 41; cfr. S. BENVENUTI, S. MARTINI, *La crisi del welfare pubblico e il "nuovo" Terzo settore: la via tracciata dalla legge delega n. 106/2016*, op. cit., p. 347.

⁴⁸ L. n. 266 del 1991.

⁴⁹ L. n. 381 del 1991.

⁵⁰ D.lgs. n. 460 del 1997 "Decreto legislativo sulla disciplina Tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)".

⁵¹ L. n. 383 del 2000.

⁵² Ricostruzione di L. ANTONINI, *Il principio di sussidiarietà orizzontale: da Welfare State a Welfare Society*, op. cit., p. 106/107.

⁵³ Art. 4, comma 3, lettera a), L. n. 59 del 1997 e art. 2, comma 5, L. n. 265 del 1999. Si tenga presente che quest'ultimo articolo è stato abrogato dal D.lgs. n. 267 del 2000, che però ne ha riportato parimenti il contenuto all'art. 3, comma 5.

⁵⁴ Oppure, a livello internazionale, tra ordinamento comunitario e ordinamenti nazionali. Cfr. T. E. FROSINI, *Profili costituzionali della sussidiarietà in senso orizzontale*, in *Riv. giur. Mezzogiorno*, 2000, I, p. 16/17. In effetti, l'autore sottolinea che "il termine ha fatto irruzione [...] nella letteratura giuridica sull'argomento con la promulgazione del Trattato di Maastricht del 7 febbraio 1992, il quale all'articolo 3B reca la seguente disposizione: «La Comunità agisce nei limiti delle competenze che le sono conferite e degli obiettivi che le sono assegnati dal presente Trattato. Nei settori che non sono di sua esclusiva competenza la Comunità interviene, secondo il principio di sussidiarietà, soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri e possono, dunque, a motivo delle dimensioni o degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati al meglio a livello comunitario. L'azione della Comunità non va al di là di quanto necessario per il raggiungimento del presente Trattato»". Il concetto viene ribadito a p. 20.

⁵⁵ Cfr. T. E. FROSINI, *Ivi*, p. 26.

conferiti ai comuni, alle province e alle comunità montane: “[...] attribuendo le responsabilità pubbliche anche al fine di favorire l’assolvimento di funzioni e di compiti di rilevanza sociale da parte delle famiglie, associazioni e comunità, alla autorità territorialmente e funzionalmente più vicina ai cittadini interessati;”. Anche l’art. 2, comma 5 della L. 265/1999⁵⁶ dispone che: “I comuni e le province sono titolari di funzioni proprie e di quelle conferite con legge dello Stato e delle regioni, secondo il principio di sussidiarietà.” e, in termini di sussidiarietà orizzontale, continua: “I comuni e le province svolgono le loro funzioni anche attraverso le attività che possono essere adeguatamente esercitate dalla autonoma iniziativa dei cittadini e delle loro formazioni sociali.”.

È proprio il crescente bisogno di improntare maggiormente la potestà legislativa a criteri di sussidiarietà⁵⁷ ad aver gettato le basi per la riforma del titolo V della Costituzione⁵⁸, la quale si è resa necessaria altresì per dare concreta attuazione alla L. n. 59 del 1997⁵⁹. Nonostante quest’esigenza si riferisse per lo più al riparto di competenze tra Stato e Regioni (c.d. sussidiarietà verticale), nella Costituzione la sussidiarietà si rinviene in entrambe le valenze di significato.

⁵⁶ Si tenga presente che l’articolo è stato abrogato dal D.lgs. n. 267 del 2000, il quale però ne ha riportato parimenti il contenuto all’art. 3, comma 5.

⁵⁷ Principalmente quella regionale. Cfr. A. BORZÌ, A. CARDONE, *L’esercizio della potestà legislativa regionale nell’attuazione della riforma del titolo V tra continuità e discontinuità normativa*, in *Osservatorio sulle fonti*, 2002, p. 410.

⁵⁸ Cfr. A. BORZÌ, A. CARDONE, *Ibidem*; cfr. R. ROMBOLI, *Premessa*, in AA. VV., *Le modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione*, in *Foro it.*, 2001, VII-VIII, p. 185.

⁵⁹ La legge, infatti, deve trovare appiglio in una disposizione costituzionale, in forma esplicita o anche in forma implicita. Ciò in particolar modo se si fa rientrare il principio di sussidiarietà tra i principi fondamentali. Si veda T. E. FROSINI, *Profili costituzionali della sussidiarietà in senso orizzontale*, *op. cit.*, p. 27: “Quanti, invece, ritengono insufficiente individuare una collocazione implicita – ovvero sparpagliata in vari articoli – del principio di sussidiarietà nel testo costituzionale, indicano la formalizzazione scritta del principio di sussidiarietà fra i principi fondamentali della Costituzione.”; cfr. altresì L. M. PETRONE, *Costituzione italiana, riforma del titolo V della*, in *Dizionario di Economia e Finanza - Treccani*, 2012 e A. BORZÌ, A. CARDONE, *L’esercizio della potestà legislativa regionale nell’attuazione della riforma del titolo V tra continuità e discontinuità normativa*, *op. cit.*, p. 410/411. Il primo afferma che la ragione della riforma si rinviene precisamente nella concretizzazione della legge in questione, mentre Borzì e Cardone non sono totalmente concordi: “[...] non si intende certo negare che la riforma del Titolo V si ponga in un piano di ideale continuità rispetto al “federalismo a Costituzione invariata” della l. n. 59/1997, ma questa è cosa ben diversa dall’affermare che la necessità di dare copertura costituzionale al decentramento amministrativo operato negli anni precedenti costituisca la chiave di lettura preminente di una vicenda di riforma i cui esiti erano e sono sostanzialmente annunciati.”; da ultimo cfr. G. RAZZANO, *Il Consiglio di Stato, il principio di sussidiarietà orizzontale e le imprese*, in *Giur. it.*, 2004, IV, p. 718: “Si osserva [...] che la norma costituzionale (art. 118, quarto comma, secondo cui “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”) trova l’antecedente logico e il precetto sostanziale nell’art. 4, terzo comma, della l. n. 59 del 1997 (prima “legge Bassanini”).”.

2.2.1 La riforma del titolo V della Costituzione e il principio di sussidiarietà orizzontale

Dopo svariati tentativi⁶⁰, tramite la legge costituzionale del 2001 si arriva finalmente alla riforma del titolo V della Costituzione e, conseguentemente, anche dell'art. 118⁶¹. Ai fini che qui interessano, il comma 4 dell'articolo in questione⁶² stabilisce che “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.”; ed ecco sancita, a livello costituzionale, la sussidiarietà orizzontale⁶³ (nonostante si ritenga fosse già presente all'interno della Costituzione, anche se non in forma palese⁶⁴). Tale principio, che presuppone l'intervento dei soggetti più prossimi agli interessi in gioco⁶⁵, esprime il suo significato massimo nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni⁶⁶: non si tratta

⁶⁰ Cfr. G. FERRARA, *La revisione costituzionale come sfigurazione: sussidiarietà, rappresentanza, legalità e forma di governo nel progetto della Commissione bicamerale*, in *Pol. dir.*, 1998, I, p. 99 ss.; cfr. T. E. FROSINI, *Profili costituzionali della sussidiarietà in senso orizzontale*, *op. cit.*, p. 21 ss.

⁶¹ Art. 4, Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3.

Cfr. F. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore*, *op. cit.*, p. 5.

⁶² Introdotta proprio grazie alla riforma costituzionale.

⁶³ Cfr. F. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore*, *op. cit.*, p. 5; cfr. L. GORI, *Terzo settore e Costituzione*, *op. cit.*, p. 78; cfr. S. BENVENUTI, S. MARTINI, *La crisi del welfare pubblico e il “nuovo” Terzo settore: la via tracciata dalla legge delega n. 106/2016*, *op. cit.*, p. 348; cfr. L. GALLI, *La coprogrammazione e la coprogettazione dei servizi di integrazione dei migranti. Paradigmi di coinvolgimento della società civile nei percorsi di inclusione sociale*, *op. cit.*, p. 35; cfr. G. TIBERI, *La dimensione costituzionale del Terzo settore*, *op. cit.*, p. 7/15; cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore*, Bologna, 2018, p. 48.

⁶⁴ Oltre a quanto citato in nota 43 si veda ancora G. TIBERI, *Ivi*, p. 16: “segnatamente del principio di solidarietà riconosciuto dall'art. 3 della Costituzione, in quanto entrambi sussumibili nel comune principio personalista previsto all'art. 2 della Costituzione.” e, nello stesso senso, anche G. BOLETTA, *La sentenza della Corte Costituzionale n. 131 del 2020. Il suo (possibile) impatto nel sistema di imposizione dei redditi del Terzo settore*, *op. cit.*, p. 9, la quale afferma che: “La Corte chiarisce, in sostanza, che nel perimetro del Terzo settore l'agire dei privati per scopi di interesse generale in vera il principio di solidarietà sociale (art. 2 Cost.), principio fondante la nostra Repubblica.” Infine cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Ibidem*.

⁶⁵ Cfr. S. STAIANO, *La sussidiarietà orizzontale: profili teorici*, in *federalismi.it*, 2006, V, p. 1; cfr. L. GALLI, *La coprogrammazione e la coprogettazione dei servizi di integrazione dei migranti. Paradigmi di coinvolgimento della società civile nei percorsi di inclusione sociale*, *op. cit.*, p. 35/36.

Tale definizione connota la sussidiarietà in entrambe le accezioni di significato, motivo per cui vale anche per la sussidiarietà verticale; in fatti, il primo comma dell'art. 118, che si occupa del rapporto tra i diversi livelli amministrativi (sussidiarietà verticale), stabilisce che “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.” Superfluo evidenziare che i comuni rappresentano, gerarchicamente parlando, le strutture pubbliche più prossime ai cittadini.

⁶⁶ Cfr. G. BOLETTA, *La sentenza della Corte Costituzionale n. 131 del 2020. Il suo (possibile) impatto nel sistema di imposizione dei redditi del Terzo settore*, in *Impresa sociale*, 2021, II, p. 9.

di una facoltà, ma di un vero e proprio dovere⁶⁷. Questa nuova previsione scardina l'assoluta separazione da sempre intercorsa tra pubblico e privato, nella quale vigeva una sorta di monopolio nei confronti del bene collettivo, che poteva essere soddisfatto solo da soggetti pubblici⁶⁸. Mettendo in pratica quanto sancito dalla Costituzione⁶⁹, il Codice del Terzo settore riserva un intero Titolo (il VII) al rapporto con gli enti pubblici; in particolare, all'art. 55, il Codice esige che le amministrazioni assicurino il coinvolgimento attivo degli enti del Terzo settore nelle attività di coprogrammazione e coprogettazione nell'esercizio delle loro funzioni⁷⁰. In questo modo viene codificato il senso di "collaborazione reciproca" che deve connotare i rapporti tra le due realtà⁷¹. Il potere pubblicistico torna ovviamente ad essere preminente laddove ve ne sia l'esigenza⁷²; il che non dovrebbe sorprendere, considerato che il Terzo settore, lo si è detto, non si sostituisce allo Stato, bensì lo affianca nel perseguimento dell'interesse generale. Invero, lo Stato e le relative articolazioni continuano a rivestire un ruolo

⁶⁷ Cfr. parere Consiglio di Stato, Sez. consultiva, 1440 del 2003 (Ad. 25-VIII-2003): "L'articolo 118 Cost. enuncia il dovere per gli enti territoriali componenti la Repubblica di favorire tali forme di assunzione di responsabilità in contesti di interesse generale non gestiti dalla mano pubblica (o dalle organizzazioni privatistiche che sempre più frequentemente sono i successori dell'ente pubblico nelle gestioni dei servizi)." E poi ancora "Favorire e rispettare queste forme di attività, se riconosciute di interesse generale, costituisce per l'ente pubblico un dovere."

Cfr. G. TIBERI, *La dimensione costituzionale del Terzo settore*, op. cit., p. 16/18; cfr. A. Fici, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 4.

⁶⁸ Cfr. G. TIBERI, *Ivi*, p. 19; cfr. L. GALLI, *La coprogrammazione e la coprogettazione dei servizi di integrazione dei migranti. Paradigmi di coinvolgimento della società civile nei percorsi di inclusione sociale*, op. cit., p. 40/41: "È in tal contesto che si è fatta largo – inizialmente solo in dottrina – [...] l'idea dell'amministrazione condivisa, capace di ipotizzare una differente e più sostanziale modalità di partecipazione dei privati all'azione pubblica: si tratta di un modello, diffusosi con crescente vigore nei primi due decenni del XXI, in cui l'intervento degli amministrati non si limita a un mero apporto "informativo" in favore dell'amministrazione, né a un'azione consensuale in cui ciascuna delle parti persegua comunque interessi differenti, ma si traduce in una condivisione con le autorità dei compiti di definizione e cura dell'interesse pubblico".

⁶⁹ Cfr. S. BENVENUTI, S. MARTINI, *La crisi del welfare pubblico e il "nuovo" Terzo settore: la via tracciata dalla legge delega n. 106/2016*, op. cit., p. 347: "Il Terzo settore costituisce [...] attuazione del principio di solidarietà."; cfr. A. Fici, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 4.

⁷⁰ Cfr. F. SANCHINI, *Profili costituzionali del Terzo settore*, op. cit., p. 105 ss.

⁷¹ Cfr. A. Fici, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 4.

⁷² Cfr. A. Fici, *Ivi*, p. 5; cfr. T. E. FROSINI, *Profili costituzionali della sussidiarietà in senso orizzontale*, op. cit., p. 23: "il principio di sussidiarietà non mette in discussione il ruolo e l'importanza dello Stato: anzi, si preoccupa di valorizzarlo al massimo, pur provvedendo ad una ridefinizione e ad una razionalizzazione dei ruoli nella dinamica delle relazioni tra lo Stato e i cittadini, tra il pubblico e il privato. In tal senso, il principio di sussidiarietà «fotografata» una certa idea dello Stato. Nell'ottica di un'organizzazione sociale ispirata al principio di sussidiarietà lo Stato emerge quale garante finale dell'interesse generale, dal momento che il suo compito consiste nell'intervenire direttamente per soddisfare un bisogno reale della società, solo quando le collettività ed i gruppi sociali, ai quali per primi spetta il compito di intervenire, non sono in grado di farlo."

primeggiante, non venendo relegati a meri osservatori esterni: a monte, il potere legislativo permane principalmente in capo allo Stato e alle Regioni⁷³, mentre a valle, gli stessi, con l'ausilio delle Pubbliche Amministrazioni, devono esperire i necessari controlli⁷⁴. Nello spazio che residua, il Terzo settore è libero di operare nella società civile per soddisfarne i bisogni, senza l'ingerenza dell'apparato pubblicistico⁷⁵.

Si osservi che l'art. 118 incoraggia sì l'autonoma iniziativa dei cittadini, ma unicamente per lo svolgimento di attività di interesse generale⁷⁶. L'espressione, come verrà dimostrato nel paragrafo dedicato⁷⁷, viene ripresa dal Codice del Terzo settore per indicare una delle caratteristiche essenziali che gli enti del Terzo settore devono possedere affinché possano definirsi tali: l'esercizio, in via esclusiva o prevalente, di almeno un'attività di "interesse generale"⁷⁸, concetto riempito di significato dal Codice stesso⁷⁹. Risulta quindi chiaro che gli enti del Terzo settore rientrano a pieno titolo tra le entità private a cui la Costituzione demanda il compito di perseguire il bene comune.

Si può inoltre constatare che non viene fatto alcun riferimento ad una forma giuridica specifica⁸⁰, ragion per cui si è discussa l'opportunità di far rientrare anche le

⁷³ Ciononostante la sussidiarietà "si rivolge in generale a tutti i poteri, dunque anche al potere normativo (legislativo e regolamentare)." cfr. G. TIBERI, *La dimensione costituzionale del Terzo settore*, op. cit., p. 18.

Dalla lettura coordinata dell'art. 118 con i principi fondamentali inseriti

⁷⁴ Cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore*, op. cit., p. 49.

⁷⁵ Cfr. parere Consiglio di Stato 1440/2003: "l'art. 118 Cost. indica come protagonista del fenomeno il cittadino singolo o associato, [...] configurando una capacità relazionale che si estrinseca in percorsi e metodiche rispetto alle quali, [...] i pubblici poteri non hanno sostanzialmente titolo all'intromissione."

⁷⁶ "Si tratta di un concetto assai ampio, tale da ricomprendere molte attività. Lo stesso legislatore utilizza il termine per far riferimento ad una vasta gamma di attività non omogenee." Cfr. G. TIBERI, *La dimensione costituzionale del Terzo settore*, op. cit., p. 22/23. L'autrice cita, a sua volta, F. GIGLIONI, *Sussidiarietà orizzontale e terzo settore*, in *Astrid-online*, 2002: "Non pare che attualmente sia possibile circoscrivere in positivo il significato giuridico dell'espressione contenuta nell'art. 118 cost., né è possibile ricavare elementi da cui evincere una sostanziale differenza dall'*interesse pubblico*; ciò che è certo è che il legislatore utilizza l'espressione *attività di interesse generale* per ricomprendere una vasta gamma di attività molto disomogenee."

⁷⁷ *Infra*, cap. III, par. 3.1 e 3.1.1.

⁷⁸ Art. 4.

⁷⁹ Al successivo art. 5.

⁸⁰ Cfr. P. RESCIGNO, *Le formazioni sociali intermedie*, in *Dalla Costituente alla Costituzione: convegno in occasione del cinquantenario della costituzione repubblicana*, Roma, 1998, p. 231; cfr. G. TIBERI, *La dimensione costituzionale del Terzo settore*, op. cit., p. 10: "assolutamente fuorviante assumere a criterio discrezionale per individuare i soggetti del Terzo Settore la "forma giuridica" con cui essi agiscono nell'esercizio della loro "libertà sociale", essendo noto che per il Costituente fosse del tutto irrilevante la veste giuridica assunta in concreto dalle comunità intermedie." Continua a p. 11: "Non è dunque la forma giuridica, quanto la *finalità* dell'attività volta a determinare l'inclusione o l'esclusione di un soggetto nel Terzo Settore. L'elemento discrezionale che consente di considerare un'attività come portata dalla libertà sociale è l'assenza di finalità lucrative, come afferma la Corte costituzionale nella sentenza n. 50 del 1998. Questo del resto è l'elemento comune che connota la legislazione speciale sugli

imprese tra i soggetti a cui la sussidiarietà orizzontale si rivolge⁸¹. Spesso si menziona il parere del Consiglio di Stato 1440 del 2003 per rafforzare questa teoria⁸²; tuttavia, leggendone il testo, sembrerebbe potersi sostenere l'esatto contrario dal momento che il Consiglio di Stato dichiara espressamente che la sussidiarietà orizzontale "si esprime in forme diverse dall'impresa". Bisogna comunque tenere in debita considerazione che il parere è stato emanato in una fase in cui le imprese sociali ancora non erano state istituite, sicché si riteneva che l'ordinamento italiano non offrisse forme imprenditoriali sufficientemente adeguate per conseguire l'utilità sociale⁸³ (forse con l'unica eccezione delle cooperative sociali). Effettivamente, allo stato attuale, il Codice del Terzo settore ricomprende tra gli enti del Terzo settore anche l'impresa sociale⁸⁴, in quanto, tra le caratteristiche che contraddistinguono il fenomeno, non viene annoverata la natura non economica. Pertanto, tornando alla Costituzione, se si presuppone che questa promuova il diretto coinvolgimento degli enti del Terzo settore

enti non-profit, per i quali si prevede che gli utili pur realizzati dall'ente, grazie ad una gestione dell'attività improntata all'economicità, non possano essere tuttavia distribuiti e debbano al contrario essere reinvestiti nelle attività istituzionali dell'ente stesso per scopi sociali, ai quali del resto è vincolato l'intero patrimonio dell'ente."

⁸¹ Cfr. G. TIBERI, *Ivi*, p. 7 ss.; cfr. G. BOLETTO, *La sentenza della Corte Costituzionale n. 131 del 2020. Il suo (possibile) impatto nel sistema di imposizione dei redditi del Terzo settore*, op. cit., p. 7/8, spec. nota 6, nella quale cita G. RAZZANO, *Il Consiglio di Stato, il principio di sussidiarietà orizzontale e le imprese*, op. cit., p. 716 ss.

⁸² Cfr. G. TIBERI, *Ivi*, p. 10; cfr. G. RAZZANO, *Ivi*, p. 725.

⁸³ Razzano giustifica così l'affermazione del Consiglio di Stato: "Proprio le indicazioni fornite dal Consiglio di Stato per riconoscere e identificare sul piano sostanziale i fenomeni che rientrano nel canone della sussidiarietà orizzontale impongono di evidenziare il paradosso dell'estrema varietà di situazioni accomunate sotto il *nomen iuris* di *impresa* e una certa "avarizia" dell'ordinamento. Quest'ultimo non sembra che attualmente offra forme giuridiche tipiche e idonee all'esercizio delle attività poste in essere da "soggetti comunitari" nell'ambito del proprio "ordinamento di base". È quindi un dato che molte associazioni, cooperative, comunità, ecc. che operano, senza fini di lucro, nell'ambito del Terzo Settore, appaiano formalmente *imprese* tanto quanto i privati che svolgono attività commerciale a fini di lucro. Tali realtà sottostanno, oltretutto, all'imposizione tributaria alla stessa stregua di imprese con fini di lucro, in un ordinamento che appare di fatto indifferente agli scopi realmente perseguiti. Ciò accade anche quando le realtà poste in essere dai cittadini singoli e associati non solo, genericamente, appaiano di *interesse generale*, ma addirittura, di fatto, sollevino e *alleggeriscano lo Stato di alcune delle sue incombenze* o, con termini utilizzati dallo stesso Consiglio di Stato in questa occasione, vi sia "utilizzo dei benefici dall'intera collettività, anche politica, di riferimento". La *forma giuridica* dice dunque attualmente ben poco sul carattere dei soggetti e delle attività svolte, non riuscendo a manifestare *la sostanza di realtà in sé molto diverse*."

⁸⁴ Cfr. G. BOLETTO, *La sentenza della Corte Costituzionale n. 131 del 2020. Il suo (possibile) impatto nel sistema di imposizione dei redditi del Terzo settore*, op. cit., p. 7: "Nella determinazione del perimetro soggettivo del Terzo settore (TS), è dato rilievo alle caratteristiche ontologiche, intrinseche ed indefettibili degli enti privati che si occupano del bene comune, mentre non assume alcun rilievo la forma giuridica di essi così come la modalità di gestione dell'attività, modalità che, infatti, sono messe su uno stesso piano laddove si dice che le attività di interesse generale possono essere esercitate "mediante forme di azione volontarie o gratuite o di mutualità o di produzione e di scambio di beni e servizi" (art. 4 CTS)."

nella realizzazione dell'interesse generale, allora è necessario sostenere che anche le imprese sociali possano contribuire al raggiungimento del medesimo fine⁸⁵. Ciò che distingue le imprese non profit da quelle *for profit*, infatti, non è il modo in cui l'attività viene svolta (con modalità commerciali o non), bensì il tipo di attività svolta (di utilità sociale nel primo caso, lucrativa nel secondo)⁸⁶. Nel caso degli enti del Terzo settore, in effetti, il Codice impone l'assenza dello scopo lucrativo⁸⁷, al quale possono derogare solamente e limitatamente le imprese sociali⁸⁸.

⁸⁵ Si aggiunga che lo stesso Decreto legislativo 112 del 2017, con il quale è stata rivista la precedente materia inerente all'impresa sociale, all'art. 1 statuisce che "Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, [...] che, in conformità alle disposizioni del presente decreto, esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale".

Cfr. G. TIBERI, *La dimensione costituzionale del Terzo settore*, op. cit., p. 14: "Con l'istituzione dell'"impresa sociale" ad opera della legge delega n. 118 del 2005 e del successivo decreto legislativo n. 155 del 2006 è stata acquisita definitivamente, anche a livello giuridico, la distinzione tra il concetto di impresa e quello della finalità lucrativa, potendo esistere imprese finalizzate alla produzione di "beni sociali". L'importanza dell'intervento normativo va dunque rinvenuta nello scioglimento di quello che solo fino a pochi anni or sono era considerato un ossimoro. Con il riconoscimento giuridico della presenza di imprese che perseguono finalità diverse dal profitto, il legislatore mostra di voler superare l'ormai anacronistica dicotomia tra le associazioni e gli enti di cui al libro I del codice civile e gli enti societari del libro V. Ciò che è significativo è che ad uscite ulteriormente confermata è l'irrelevanza, ai fini della nozione di "impresa sociale", della forma giuridica con cui essa si costituisce, un dato che già abbiamo visto connotare gli enti del Terzo Settore non istituzionalmente votati ad attività economiche. I soggetti che possono conseguire il titolo di impresa sociale sono infatti "tutte le organizzazioni private", ivi comprese le società, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale. Anche in questo caso si assiste invece alla valorizzazione da parte del legislatore del *profilo finalistico* dell'attività, quale criterio discretivo del nuovo ente. L'impresa sociale è infatti qualificata non in base al "tipo" di impresa, bensì sulla scorta di una nozione giuridica di "impresa sociale", indipendentemente dalle forme giuridiche assunte. Ciò che rileva è l'esercizio dell'attività di impresa diretta a "finalità di interesse generale" svolta da organizzazioni private (requisito rigorosamente presidiato da un divieto di controllo, oltre che da parte di imprese lucrative, anche da parte di enti pubblici), che operano in settori "di utilità sociale" individuati dalla legge, nel quadro di vincoli patrimoniali e reddituali (assenza di uno scopo di lucro)".

⁸⁶ Cfr. G. TIBERI, *La dimensione costituzionale del Terzo settore*, op. cit., p. 11 ss., spec. p. 13: "È allora il diverso "volto" che assume, nelle due diverse realtà, l'utilità sociale a caratterizzare, distinguendole, le imprese *non profit* dalle imprese lucrative. In queste ultime lo svolgimento dell'attività economica è condotto con il fine di massimizzare il profitto, ciò che può incontrare un limite esterno imposto dall'autorità pubblica per evitare che simile attività contrasti con l'utilità sociale e dunque leda beni e valori fissati dal legislatore. Nelle imprese non profit, al contrario, l'utilità sociale non è etero-imposta ma ispira per libera volontà l'attività dell'operatore economico, la cui bussola non è più la massimizzazione del profitto, come accade nella logica del mercato, bensì il raggiungimento di "finalità di utilità sociale", ossia il soddisfacimento di bisogni collettivi e la tutela di interessi generali." Infine, l'autrice riprende il discorso e ne tira le fila a p. 15: "sono dunque le finalità di solidarietà o finalità di utilità sociale, contrapposte al calcolo egoistico o utilitaristico proprio del mercato ed esercitate senza alcuna imposizione dell'autorità che contraddistinguono l'azione dei soggetti appartenenti al Terzo Settore, quali manifestazioni spontanee emerse nel tessuto sociale, indipendentemente dalla forma giuridica con cui esse operano."

⁸⁷ Art. 8.

⁸⁸ In merito a questa previsione, che può risultare sorprendente se non perfino contraddittoria, si tratterà nell'ultimo paragrafo del presente elaborato, che si intitola precisamente "La *ratio* della disparità di trattamento tra ETS ed imprese sociali".

3. Conclusione: il nuovo ruolo del Terzo settore

Ripercorrendo in estrema sintesi le tappe del Terzo settore, la sua sfera d'azione era inizialmente relegata al mero supporto dello Stato, ma ha assunto e continua ad assumere sempre maggiore rilevanza con il passare del tempo⁸⁹. Non si tratta più di uno strumento utile solo nei momenti emergenziali o suppletivamente, ma si trasforma in un vero e proprio pilastro del Paese. Prima degli interventi legislativi degli anni '90 e della riforma costituzionale del 2001, inoltre, il Terzo settore non riscuoteva particolare interesse a livello normativo; viceversa, ad oggi, riceve un importante riconoscimento in virtù del comma 4 dell'art. 118. Anche grazie al principio di sussidiarietà, dunque, il Terzo settore ottiene una propria autonomia, e si evolve sino a diventare un reale mezzo di sostegno a beneficio del benessere collettivo. Per tale motivo, Terzo settore e Pubbliche Amministrazioni si troveranno a far fronte congiuntamente alle sfide future e alle istanze che la società civile avanzerà⁹⁰. In attuazione del dettato costituzionale⁹¹, si aggiunga, il legislatore della riforma ha

⁸⁹ Cfr. F. CARINCI, *Il non profit. Itinerari giuridico istituzionali*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, op. cit., p. 6; cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma*, III ed., Milano, 2022, p. 2/3.

⁹⁰ Cfr. *La dimensione costituzionale del Terzo settore*, op. cit., p. 34, secondo la quale un aspetto decisamente rilevante attiene: “al tema della partecipazione e del coinvolgimento del Terzo Settore alle decisioni assunte dai regolatori. In un contesto costituzionale connotato dalla sussidiarietà orizzontale, infatti, ogni livello istituzionale dovrebbe perseguire l'interesse generale, rendendo partecipi anche gli enti *non profit*, in quanto destinatari delle scelte politiche e amministrative. Ciò del resto, contribuirebbe a innalzare la “qualità della regolazione” riguardante il settore in cui opera il privato sociale. [...] In merito, è bene specificare che questo processo non intende sostituire, sul piano delle decisioni, l'azione di governo con la creazione di reti, restando le istituzioni democraticamente elette pienamente responsabili delle decisioni finali, fondate sul principio di legalità e sulla divisione dei poteri, sicché esse non sono destinate a tramutarsi in un mero luogo di mediazione degli interessi. L'introduzione di nuovi strumenti di *governance* va, invece, a rafforzare la fase istruttoria delle decisioni politiche, rendendola più completa e più facilmente applicabile. Per questo è particolarmente importante che la progettazione delle politiche e delle azioni di governo muova da “tavoli di consultazione”, volti innanzitutto ad “ascoltare” la voce della società civile”; cfr. A. MAZZULLO, *Ripensare la fiscalità del terzo settore: dal no profit al non profit*, in *Il fisco*, 2014, XXVIII, p. 2771, secondo cui la “*Welfare Society* è caratterizzata dalla collaborazione Pubblico-Privato-Privato Sociale.”; cfr. L. GALLI, *La coprogrammazione e la coprogettazione dei servizi di integrazione dei migranti. Paradigmi di coinvolgimento della società civile nei percorsi di inclusione sociale*, op. cit., p. 43, il quale sostiene che “il nuovo modello di amministrazione sia particolarmente auspicabile in relazione a problemi prossimi ai consociati e alle loro comunità di appartenenza, di modo che i singoli siano spinti a investire le proprie risorse nella cura dell'interesse pubblico dalla vicinanza del problema e la medesima vicinanza garantisca una conoscenza della questione che consenta loro di suggerire soluzioni efficaci e capaci di colmare le asimmetrie informative che, spesso, possono affliggere le amministrazioni.”.

⁹¹ Cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore*, op. cit., p. 50. Gli autori affermano che la riforma del Terzo settore è stata reputata addirittura “la prima attuazione del principio di sussidiarietà.”.

riconosciuto “*il valore e la funzione sociale*” del Terzo settore, ed ha stabilito che ne deve essere “*promosso lo sviluppo salvaguardandone la spontaneità ed autonomia, e ne è favorito l’apporto originale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, anche mediante forme di collaborazione con lo Stato, le Regioni, le Province autonome e gli enti locali.*”⁹². Sempre prendendo atto del disposto costituzionale, la finalità del Codice è quella 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*”⁹³.

Benché appaia chiaro che, durante l’ultimo ventennio, il legislatore si sia accorto della funzione cruciale che andava ricoprendo il Terzo settore, è esclusivamente attraverso la riforma del 2017 che gli è stato conferito un impianto normativo lineare e coerente. Insomma, è solo da poco più di un lustro che si può parlare di un vero e proprio diritto del Terzo settore⁹⁴.

⁹² Art. 2. Ecco che torna il tema della sussidiarietà orizzontale, ripreso poi dall’art. 55 del medesimo Codice.

⁹³ Art. 1.

Cfr. A. Fici, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 4, spec. nota 3.

⁹⁴ Cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore*, op. cit., p. 25: “Con la legge n. 266/1991 si è dunque aperta una stagione di interventi legislativi che ha visto la sua progressiva realizzazione di una «legislazione sul Terzo settore», culminata nel 2016 con l’approvazione della legge delega per l’emanazione di un «Codice del Terzo settore».” Nello stesso libro si veda altresì l’ultima pagina (la 206).

CAPITOLO II: Le Organizzazioni di Volontariato prima della riforma del Terzo settore

Sommario: 1. Il Codice civile. 1.1. La definizione di Associazione. 1.1.1. Il principio corporativo. 1.1.2. Il principio della porta aperta. 1.1.3. Il fine non lucrativo. 1.2. La personalità giuridica quale discrimine tra associazioni riconosciute e non. 2. Il testo unico delle imposte sui redditi. 2.1. La perdita della qualifica di ente non commerciale. 3. La commercialità degli enti non profit anteriormente all'emanazione delle leggi speciali: conclusioni. 4. Le disposizioni settoriali. 4.1. La Legge quadro sul Volontariato (L. 266/1991). 4.2. Il D.lgs. 460/1997. 4.2.1. Le Organizzazioni di Volontariato quali Onlus di diritto. 4.2.2. Conclusioni. 5. Intersecazione tra diritto civile e diritto tributario nell'ambito del non profit.

1. Il Codice civile

Il Codice civile, emanato nel 1942, risente dell'influenza del periodo storico di riferimento: l'epoca fascista¹. Come già precedentemente evidenziato in tema di riconoscimento della personalità giuridica², le strutture intermedie diventano serventi all'apparato statale, del quale subiscono altresì il controllo³. Proprio a causa della diffidenza del legislatore nei confronti degli enti rappresentativi della società civile⁴, le disposizioni ad essi dedicati risultano estremamente scarse⁵; in effetti, le uniche

¹ Cfr. S. PATTI, *Fascismo, Codice civile ed evoluzione del diritto privato*, in *Riv. dir. comm.*, 1998, VII – VIII, p. 545.

² *Supra* cap. I, par. 2.1.

³ Cfr. C. DE MARIA, *L'evoluzione del Terzo settore dal Novecento a oggi (1915-2011)*, in E. ROSSI, S. ZAMAGNI (a cura di), *Il Terzo settore nell'Italia unita*, Bologna, 2011, p. 86/87: “Le società cooperative, mutualistiche e assistenziali non vennero tout court cancellate ma ridotte e riconvertite per essere inserite nella cornice dello Stato corporativo.”; cfr. I. STOLZI, *Il fascismo totalitario: il contributo della riflessione idealistica*, in *historiaetius.eu*, 2012, II: “[...] lo stesso complesso di enti e organizzazioni che popolavano la nuova era corporativa doveva presentarsi come creazione del potere dello Stato, si presentavano come risorse di cui lo Stato si valeva per organizzare, cioè disciplinare e governare, la società sottoposta al suo potere.”; cfr. C. GOBBI, *Profili del Non Profit, op. cit.*, p. 30: “Le persone giuridiche private per contro, erano invece ritenute superflue, visto che lo Stato proponendosi come fine la composizione organica degli interessi nazionali, privati e pubblici, considerava necessaria la sommersione di queste nell'ordinamento corporativo.”; cfr. A. ZOPPINI, M. MALTONI, *La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni. Riforma del diritto societario e enti non profit*, Padova, 2007, p. 1: “È noto, infatti, [...] che il legislatore del '42 abbia pensato alle associazioni e fondazioni come enti parapubblicistici sottoposti al controllo tutorio del potere amministrativo”.

⁴ *Supra* cap. 1 par. 2.1, spec. nota 25. Cfr. anche P. ADDIS, E. FERIOLI, E. VIVALDI, *Il Terzo settore nella disciplina normativa italiana dall'unità ad oggi*, in E. ROSSI, S. ZAMAGNI (a cura di), *Il Terzo settore nell'Italia unita*, Bologna, 2011, p. 168 e ss., i quali arrivano a parlare di vera e propria “ostilità nei confronti degli enti associativi”.

⁵ La questione è talmente pacifica che la quasi totalità delle opere inerenti al tema degli enti *non profit* ne fa almeno un cenno. Solo per citarne alcuni: cfr. P. ADDIS, E. FERIOLI, E. VIVALDI, *Il Terzo*

figure giuridiche previste all'interno del Codice sono le fondazioni, le associazioni (riconosciute e non) e i comitati, per un totale di 29 articoli, dei quali solamente 7 vengono dedicati ai comitati e alle associazioni non riconosciute⁶. Non si rinviene alcuna distinzione basata sul campo di attività né sullo scopo perseguito (lucrativo, mutualistico, altruistico)⁷, come invece accadrà per le disposizioni settoriali che verranno emanate a partire dagli anni '90. Tuttavia, il quadro codicistico appena descritto non rispondeva alle esigenze di una società complessa, eterogenea ed in continuo mutamento⁸, nella quale gli enti non profit hanno iniziato ad assumere una sempre maggiore rilevanza e diversificazione⁹, non rivestendo più il carattere marginale che il Codice riserva loro¹⁰.

È per questi motivi che, già a partire dagli anni '60, si comincia a riflettere sull'idea di una possibile riforma del libro I, titolo II del Codice civile¹¹. Nonostante la necessità di attualizzazione sia sempre stata avvertita ed auspicata¹², l'unico punto sul quale si è

settore nella disciplina normativa italiana dall'unità ad oggi, in E. ROSSI, S. ZAMAGNI (a cura di), *Il Terzo settore nell'Italia unita*, op. cit., p. 169; cfr. M. POLETTO, M. MASI, *Associazioni e fondazioni: il progetto di riforma del Codice civile*, in *Enti non profit*, 2004, IV, p. 233; cfr. G. BIANCHI, *I paradossi della commercialità. Le conseguenze dell'attribuzione all'ente non lucrativo della qualifica di "ente commerciale"*, in *Il fisco*, 2000, XLV, p. 13423; cfr. A. ZOPPINI, *Problemi e prospettive per una riforma delle associazioni e delle fondazioni di diritto privato*, in *Riv. dir. civ.*, 2005, III, p. 366; cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 21; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 3 e 6; cfr. C. GOBBI, *Profili del Non Profit*, op. cit., p. 28 e 30; cfr. A. ZOPPINI, M. MALTONI, *La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni. Riforma del diritto societario e enti non profit*, op. cit., a più riprese all'interno dell'opera.

⁶ Cfr. A. Zoppini nell'opera di cui alla nota precedente. L'autore infatti, con riferimento alla trama codicistica, sostiene che questa appaia "del tutto insufficiente in particolare nella materia delle associazioni non riconosciute".

⁷ G. BIANCHI, *I paradossi della commercialità. Le conseguenze dell'attribuzione all'ente non lucrativo della qualifica di "ente commerciale"*, op. cit., p. 13424.

⁸ Cfr. A. ZOPPINI, *Problemi e prospettive per una riforma delle associazioni e delle fondazioni di diritto privato*, op. cit., p. 366: "La proposta d'una riforma del codice nasceva, dunque, dall'esigenza di una «modernizzazione» della materia". Cfr. M. POLETTO, M. MASI, *Associazioni e fondazioni: il progetto di riforma del Codice civile*, op. cit., p. 233. Gli autori, trattando del progetto di riforma del Codice, affermavano che "[i]l nuovo Libro I dovrà, [...], disciplinare fattispecie molto diverse da quelle esistenti alla data della prima stesura."

⁹ Cfr. M. POLETTO, M. MASI, *Ibidem*; cfr. C. GOBBI, *Profili del Non Profit*, op. cit., p. 27/28.

¹⁰ Cfr. M. POLETTO, M. MASI, *Ibidem*; cfr. C. GOBBI, *Ivi*, p. 30; cfr. A. ZOPPINI, M. MALTONI, *La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni. Riforma del diritto societario e enti non profit*, op. cit., p. 1; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 4. L'autore parla di "condanna alla marginalità normativa", la quale risulta "tanto più intollerabile quanto più rapportata alla crescita esponenziale della sua importanza sul piano socio-economico."

¹¹ Cfr. A. ZOPPINI, *Problemi e prospettive per una riforma delle associazioni e delle fondazioni di diritto privato*, op. cit., p. 365.

¹² Così Zoppini sia nell'articolo di cui alla nota precedente che nell'opera monografica citata; cfr. G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, II ed., Torino, 2000; cfr. C. GOBBI, *Profili del Non Profit*, op. cit., p. 28; cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, Torino, 2003, p. 2.

interventuti effettivamente è quello relativo al riconoscimento della personalità giuridica (affrontato nel precedente capitolo)¹³. Contrariamente a quanto auspicato, invece, le disposizioni codicistiche sono state oggetto di abrogazioni e di decodificazioni; nel primo caso a causa del venire meno dei vari controlli originariamente previsti¹⁴, nel secondo per effetto del proliferare delle disposizioni dettate per specifiche categorie¹⁵. Come si avrà modo di affrontare meglio nel prosieguo¹⁶, la Legge delega per la riforma del Terzo settore ha tentato di operare una revisione in tal senso¹⁷, ma senza successo¹⁸. Perciò, in tema di enti non profit, il Codice civile perviene sino ai giorni nostri con la pressoché medesima formulazione del tempo in cui fu emanato¹⁹.

Dunque, in conclusione, all'interno del Codice non erano presenti fattispecie esaustivamente rappresentative del vasto e variegato mondo del non profit, non vi era alcuna traccia di una definizione e meno che meno di una disciplina esauriente²⁰. Mancava inoltre qualsiasi riferimento alla possibilità per questi enti di svolgere attività commerciale, in completa contrapposizione con ciò che avveniva nella realtà²¹. Basti

¹³ *Supra* cap. I, par. 2.1.

¹⁴ Cfr. A. ZOPPINI, *Problemi e prospettive per una riforma delle associazioni e delle fondazioni di diritto privato*, op. cit., p. 367: “[...] un numero significativo di norme che il codice del '42 destinava alle associazioni e alle fondazioni non sono oggi più in vigore (artt. 12, 16, ult. comma, 17, 27, ult. comma, 33, 34, 600, 782 ult. comma). In effetti, il legislatore ha operato una sorta di riforma per sottrazione delle norme imperative destinate agli enti senza scopo di lucro, segnatamente attraverso la progressiva abrogazione della disciplina dei controlli”.

¹⁵ Si intendono ancora una volta quelle leggi e decreti legislativi emanati in tema di: organizzazioni di volontariato, ONLUS, associazioni di promozione sociale, cooperative sociali, imprese sociali, ... Cfr. A. ZOPPINI, *Problemi e prospettive per una riforma delle associazioni e delle fondazioni di diritto privato*, op. cit., p. 368; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 7.

¹⁶ *Infra* cap. 3, par. 1.

¹⁷ Proprio il primo punto sul quale il Governo avrebbe dovuto provvedere si riferiva “alla revisione della disciplina del titolo II del libro primo del Codice civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro, riconosciute come persone giuridiche o non riconosciute”.

¹⁸ *Infra* cap. 3, par. 1.1.

¹⁹ Nonostante si sia in presenza di “fattispecie molto diverse da quelle esistenti alla data della prima stesura.” Cfr. M. POLETTI, M. MASI, *Associazioni e fondazioni: il progetto di riforma del Codice civile*, op. cit., p. 233.

²⁰ Cfr. C. GOBBI, *Profili del Non Profit*, op. cit., p. 30: “Appare [...] particolarmente difficoltoso l'intento di una configurazione dogmatica organica che abbracci tutto il mondo *non profit*.”

²¹ Cfr. M. POLETTI, M. MASI, *Associazioni e fondazioni: il progetto di riforma del Codice civile*, op. cit., p. 233, i quali, riferendosi ai soggetti di cui al Libro I del cc, sostenevano che “Molti di essi col tempo hanno iniziato a svolgere sistematicamente attività di impresa, ma di impresa sui generis: non volta alla creazione e alla distribuzione di un profitto, ma alla realizzazione di servizi di pubblica utilità. Di tutto ciò nell'attuale formulazione del Codice civile non v'è traccia.”; cfr. A. ZOPPINI, M. MALTONI, *La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni. Riforma del diritto societario e enti non profit*, op. cit., p. 2.

pensare alla collocazione nel Codice di associazioni, fondazioni e comitati rispetto alle società (i primi di cui al libro I, titolo II e le seconde di cui al libro V, titolo V)²², per supporre che il legislatore dell'epoca le considerasse persone giuridiche totalmente differenti proprio in relazione all'attività economica esercitabile: connotato tipico degli enti societari, del tutto assente per gli enti non societari²³.

È per tali ragioni che il legislatore, in particolare quello tributario, è intervenuto tramite le disposizioni settoriali²⁴, le quali però (come detto pocanzi) non hanno fatto altro che sottrarre ulteriore terreno alla disciplina codicistica.

Nei prossimi paragrafi verrà analizzata la definizione di associazione contenuta nel Codice civile in quanto, se in passato risultava la forma giuridica assunta dalla quasi totalità delle Organizzazioni di Volontariato²⁵, a seguito della Riforma la scelta è stata imposta dal Codice del Terzo settore²⁶.

1.1 La definizione di Associazione

Delle associazioni, all'interno del Codice civile, non viene data una definizione puntuale²⁷. Essendo invece presente una definizione di società e di consorzi, parte della

²² Cfr. G. BIANCHI, *I paradossi della commercialità. Le conseguenze dell'attribuzione all'ente non lucrativo della qualifica di "ente commerciale"*, *op. cit.*, p. 13418: "Sono necessari interventi [...] nell'ambito della normazione civilistica - ove si assiste ancora ad una ormai obsoleta cesura tra gli enti regolati dal Libro I e quelli dal Libro V".

²³ A. MAZZULLO, *Verso una funzione "imprenditoriale" del Terzo Settore*, *op. cit.*, p. 16: "[I]l Legislatore codicistico aveva nettamente escluso una capacità imprenditoriale degli enti del Libro I del c.c. rispetto a quelli del Libro V"; cfr. A. ZOPPINI, *Problemi e prospettive per una riforma delle associazioni e delle fondazioni di diritto privato*, *op. cit.*, p. 371: "[...] non può dubitarsi che solo nella società di capitali sia compiutamente regolato l'esercizio in forma collettiva dell'impresa, in ciò diversamente dagli enti senza scopo di lucro ove l'organizzazione dei poteri sociali non è pensata in relazione allo svolgersi di attività economiche."

²⁴ Cfr. M. POLETTI, M. MASI, *Associazioni e fondazioni: il progetto di riforma del Codice civile*, *op. cit.*, p. 233: "A fronte dell'inadeguatezza del dettato del Codice civile, in questi anni sono state emanate un gran numero di norme speciali che hanno introdotto nel nostro ordinamento dei "sottogruppi" di enti aventi caratteristiche operative (si pensi alle organizzazioni di volontariato) o finalità comuni (ad esempio le Onlus)."

²⁵ Addirittura più del 99% delle Organizzazioni di Volontariato erano costituite in forma di associazione riconosciuta o non. Cfr. Primo Rapporto CNEL/ISTAT sull'economia sociale del giugno 2008: "Considerando la forma giuridica, nel 2003 si rilevava una lieve prevalenza delle associazioni riconosciute (10.772, pari al 51,2%) rispetto alle non riconosciute (10.076, pari al 47,9%). [...] Meno numerose erano le altre forme giuridiche."

²⁶ Cfr. art. 32, comma 1 Codice Terzo settore.

²⁷ Cfr. F. GALGANO, *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle associazioni non riconosciute e dei comitati: art. 36-42*, II ed., Bologna, 1976, p. 32; cfr. M. V. DE GIORGI, *Le persone giuridiche in generale. Le associazioni riconosciute e le*

dottrina ha ritenuto di poterne trarre la definizione per esclusione, ossia facendovi rientrare quei fenomeni che non presentano i caratteri tipici delle società o dei consorzi²⁸. La conseguenza di una simile interpretazione, però, implicherebbe l'eccessivo ampliamento del concetto di associazione, nel quale rientrerebbe tutto quanto non definibile come consorzio o società²⁹. Inoltre, l'assunto di partenza vorrebbe che le associazioni, le società e i consorzi esaurissero la rosa delle figure associative, senza considerare delle possibili figure atipiche³⁰.

Nonostante la lacuna, è possibile identificare taluni tratti comuni essenziali e qualificanti la figura giuridica delle associazioni "in senso stretto": il carattere corporativo, il c.d. principio della porta aperta e il fine non lucrativo.

1.1.1 Il principio corporativo

Il carattere corporativo presuppone l'esistenza di due organismi fondamentali: l'assemblea dei soci, composta da tutti i membri del gruppo, e l'organo di amministrazione³¹. La prima, quale organismo sovrano che rappresenta la volontà dell'associazione³², ha il compito di impartire le delibere circa la vita dell'ente³³,

fondazioni, in P. RESCIGNO (a cura di), *Trattato Di Diritto Privato, Vol. 2, Persone e famiglia*, II ed., Torino, 1999, p. 369.

²⁸ Cfr. A. AURICCHIO, voce "Associazioni (dir. civ.)", in *Enc. del dir.*, vol. III, Milano, 1958, 2. *La distinzione tra le associazioni e le figure affini*; cfr. G. SANTINI, *Associazione o società fra artisti?*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1948, p. 710.

²⁹ Cfr. F. GALGANO, *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle associazioni non riconosciute e dei comitati: art. 36-42, op. cit.*, p. 33.

³⁰ Cfr. F. GALGANO, *Ivi*, p. 33 ss.: "L'accoglimento di questo postulato spiega come si sia potuto ritenere superfluo conoscere la struttura dell'associazione per applicare la disciplina normativa: si è, manifestamente, ragionato sul presupposto che un rapporto il quale non sia società o consorzio non possa essere altrimenti classificato se non come associazione."

³¹ Ancora una volta il riferimento va a F. GALGANO, *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle associazioni non riconosciute e dei comitati: art. 36-42, op. cit.*, p. 37 ss.; cfr. M. V. DE GIORGI, *Le persone giuridiche in generale. Le associazioni riconosciute e le fondazioni*, in P. RESCIGNO (a cura di), *Trattato Di Diritto Privato, Vol. 2, Persone e famiglia, op. cit.*, p. 394; cfr. R. BREDÀ, L. BUGATTI, V. MONTANI, G. PONZANELLI (a cura di), *Le associazioni non riconosciute. Artt. 36-42*, Milano, 2016, p. 14.

³² Cfr. R. BREDÀ, L. BUGATTI, V. MONTANI, G. PONZANELLI (a cura di), *Ibidem*.

³³ Cfr. A. AURICCHIO, voce "Associazioni (dir. civ.)", in *Enc. del dir.*, vol. III, Milano, 1958, 12. *Organizzazione dell'associazione*: "Per sua natura l'assemblea è un organo deliberante, e non esecutivo: essa traccia i programmi, detta le direttive che gli amministratori devono seguire."; cfr. F. GALGANO, *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle associazioni non riconosciute e dei comitati: art. 36-42, op. cit.*, p. 38: "[...] all'assemblea dei membri – investita delle «decisioni ultime» del gruppo"; cfr. F. FERRARA JR., *Trattato di diritto civile italiano. 2.2. Le persone giuridiche*, Torino, 1938, p. 211.

mentre il secondo ha il dovere di eseguire quanto dall'assemblea stabilito³⁴. Si precisa che le competenze dell'organo assembleare assumono carattere speciale³⁵ e sono, pertanto, solamente quelle specificatamente previste dallo Statuto o atto costitutivo³⁶, oltre a quelle prefissate dal Codice civile: l'approvazione del bilancio, la modifica dell'atto costitutivo o dello statuto, l'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori, la deliberazione di scioglimento dell'associazione e la devoluzione del patrimonio. Scontata, benché non prevista espressamente dal Codice, anche la competenza in tema di nomina e revoca degli amministratori³⁷ (per quanto, gli amministratori di una neonata associazione, potrebbero essere indicati già all'intero dell'atto costitutivo³⁸).

In dottrina si è ampiamente discusso sul rapporto tra assemblea e organo d'amministrazione, specialmente con riguardo al potere della prima di impartire all'organo amministrativo esclusivamente le linee di indirizzo generali³⁹ o poter fornire direttive maggiormente precise e concrete⁴⁰. I sostenitori della prima teoria prendono le mosse dalle poche disposizioni inerenti alle associazioni non riconosciute per dirime la questione, in particolare richiamando l'art. 38 del Codice civile: "Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione". Non solo l'articolo implicherebbe una responsabilità personale degli amministratori, ma presupporrebbe implicitamente

³⁴ Cfr. F. GALGANO, *Ibidem*: "[...] organo di direzione, dotato d'una originaria ed esclusiva competenza ad amministrare."; cfr. F. FERRARA JR., *Ibidem*: "[...] mentre per lo svolgimento continuo e quotidiano degli affari sono nominati dei rappresentanti individuali e collegiali (direttori, consigli di amministrazione, comitati di vigilanza) che agiscono in esecuzione delle direttive e del programma tracciato dall'assemblea."

³⁵ Cfr. F. GALGANO, *Ivi*, p. 39.

³⁶ Cfr. M. V. DE GIORGI, *Le persone giuridiche in generale. Le associazioni riconosciute e le fondazioni*, in P. RESCIGNO (a cura di), *Trattato Di Diritto Privato, Vol. 2, Persone e famiglia, op. cit.*, p. 399.

³⁷ Cfr. M. V. DE GIORGI, *Ivi*, p. 395; cfr. F. GALGANO, *Ivi*, p. 39.

³⁸ Cfr. M. V. DE GIORGI, *Ibidem*; cfr. F. GALGANO, *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle persone giuridiche: disposizioni generali, delle associazioni e delle fondazioni, art. 11-35*, II ed., Bologna, 2006, p. 42.

³⁹ Cfr. F. GALGANO, *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle associazioni non riconosciute e dei comitati: art. 36-42, op. cit.*, p. 39 e *Id.*, *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle persone giuridiche: disposizioni generali, delle associazioni e delle fondazioni, art. 11-35, op. cit.*, p. 260. L'autore, in entrambi i testi, riprende la teoria del giurista tedesco Otto von Gierke.

⁴⁰ In tal senso si veda M. BASILE, *Le persone giuridiche*, Milano, 2003, p. 245 ss.; cfr. anche A. Auricchio, voce "Associazioni (dir. civ.)", in *Enc. del dir.*, vol. III, Milano, 1958, 15. *Gli amministratori. Diritti ed obblighi*; con riferimento alle associazioni non riconosciute cfr. D. RUBINO, *Le associazioni non riconosciute*, II ed., Milano, 1952, p. 111.

l'irresponsabilità degli associati⁴¹. Proprio a causa della responsabilità dei soli amministratori per le obbligazioni assunte dall'associazione, si trarrebbe la logica conseguenza che questi ultimi possano disattendere quanto deciso in sede assembleare; sarebbe altrimenti irragionevole attribuire loro la responsabilità di decisioni sulle quali non hanno l'autorità per sindacare⁴². Non essendo prevista per le associazioni riconosciute una simile disposizione, sarebbe legittimo domandarsi se il medesimo principio possa valere anche in tal caso. Tuttavia, sebbene normalmente è con riferimento alle associazioni riconosciute che si suole utilizzare il principio analogico nei confronti delle associazioni non riconosciute⁴³ (tenendo sempre presente che, per queste ultime, le disposizioni dedicate si riducono ulteriormente a tre), nulla vieta di procedere all'inverso⁴⁴.

Ritengo condivisibile questo orientamento anche in considerazione del caso delle associazioni "maggiori", nelle quali sarebbe impossibile, per il buon funzionamento delle stesse, attendere che su qualunque decisione (ancorché marginale o ininfluyente per la vita dell'ente) esprima il proprio giudizio l'organo assembleare, che, in casi estremi, può arrivare ad essere costituito da migliaia di associati⁴⁵.

1.1.2 Il principio della porta aperta

Il c.d. principio della porta aperta presuppone una struttura aperta, con ciò intendendosi che non è necessario modificare l'atto costitutivo o lo statuto affinché

⁴¹ Cfr. F. GALGANO, *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle associazioni non riconosciute e dei comitati: art. 36-42, op. cit.*, p. 43 ss.; in particolare si veda p. 48: "[...] l'amministrazione è sottratta all'assemblea, giuridicamente irresponsabile, ed è affidata a persone che possano rispondere personalmente del proprio operato."; cfr. D. RUBINO, *Associazioni non riconosciute*, p. 252 ss., spec. nota 3, p. 253.

⁴² Cfr. F. GALGANO, *Ivi*, p. 45 ss.

⁴³ Cfr. F. GALGANO, *Ivi*, p. 47.

⁴⁴ Cfr. F. GALGANO, *Ivi*, p. 47. Secondo l'autore, infatti, non sembra poter valere l'obiezione secondo la quale la disciplina peculiare dettata per le associazioni non riconosciute vorrebbe solamente per queste e non potrebbe essere applicabile altresì alle associazioni riconosciute: "Ai principi desumibili dalla disciplina delle associazioni non riconosciute non si deve, perciò, guardare come a principi peculiari di queste associazioni: essi debbono, all'opposto, essere considerati i quali indici rivelatori, legislativamente emersi nella disciplina delle associazioni non riconosciute, di una intima organizzazione dell'associazione corrispondente a quella delle società di capitali; quali indici rivelatori, in ultima analisi, dell'unitario assetto organizzativo vigente all'interno di ogni corporazione, sia essa società oppure associazione."

⁴⁵ Ne è un chiaro esempio AVIS, l'Associazione Volontari Italiani del sangue, che può contare su circa 1.300.000 soci (dati relativi all'anno 2022): <https://www.avis.it/chi-siamo/dati-donazioni/>.

nuove parti possano aderire al contratto associativo⁴⁶. L'art. 16 del Codice civile stabilisce che l'atto costitutivo o lo statuto associativo devono contenere le condizioni di ammissione degli associati. Già da una prima lettura dell'articolo è possibile intuire come il carattere aperto delle associazioni non sia del tutto illimitato, ma implica invece la potenziale ammissione di un numero indefinito di associati, non aprioristicamente determinabile⁴⁷. L'adesione di nuovi membri, infatti, è vincolata al perseguimento del medesimo obiettivo di cui si fa portatrice l'associazione⁴⁸. Ciononostante, giurisprudenza e dottrina sono quasi unanime nel ritenere che non sussista un corrispondente diritto degli interessati ad associarsi, in quanto la disposizione tutela i membri effettivi affinché la base associativa possa ampliarsi in vista dell'adesione di nuovi componenti⁴⁹. Ciò non significa che la scelta di ammettere o rifiutare nuovi membri sia soggetta all'arbitrio degli amministratori⁵⁰ (ai quali, in mancanza di disposizioni statutarie o costitutive differenti, spetta la competenza⁵¹),

⁴⁶ Cfr. F. MESSINEO, voce "Contratto plurilaterale e contratto associativo", in *Enc. del dir.*, vol. X, 1962, 5. *Soppravvenienza della pluralità delle parti, in un contratto a due parti (accessione a un contratto): art. 1332 c.c.*; cfr. R. BREDI, L. BUGATTI, V. MONTANI, G. PONZANELLI (a cura di), *Le associazioni non riconosciute. Artt. 36-42, op. cit.*, p. 94; cfr. F. GALGANO, *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle associazioni non riconosciute e dei comitati: art. 36-42, op. cit.*, p. 148.

⁴⁷ Cfr. F. GALGANO, *Ivi*, p. 149.

⁴⁸ Cfr. F. GALGANO, *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle persone giuridiche: disposizioni generali, delle associazioni e delle fondazioni, art. 11-35, op. cit.*, p. 277; cfr. M. MAGGIOLO, *Clausole di apertura e "porta aperta" nei procedimenti di adesione a contratti plurilaterali*, in *Riv. dir. civ.*, 2010, VI, p. 787.

⁴⁹ Per la dottrina si vedano: F. GALGANO, *Ibidem*; M. MAGGIOLO, *Ibidem*; M. V. DE GIORGI, *Le persone giuridiche in generale. Le associazioni riconosciute e le fondazioni*, in P. RESCIGNO (a cura di), *Trattato Di Diritto Privato, Vol. 2, Persone e famiglia, op. cit.*, p. 371/372; R. BREDI, L. BUGATTI, V. MONTANI, G. PONZANELLI (a cura di), *Le associazioni non riconosciute. Artt. 36-42, op. cit.*, p. 96; cfr. M. EROLI, *Le associazioni non riconosciute*, 1990, Napoli, p. 133.

Per la giurisprudenza cfr. Cass. Civile, sez. II, 22 febbraio 1995, n. 1992 e Cass. civile, sez. I, 07 maggio 1997, n. 3980.

Non è pienamente concorde Cesaro, il quale ritiene che la dottrina maggioritaria non prenda in debita considerazione gli aspetti costituzionali della questione: cfr. E. CESARO, *Contratto aperto e adesione del Terzo*, Napoli, 1979, in particolare p. 115 ss.

⁵⁰ Cfr. F. GALGANO, *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle persone giuridiche: disposizioni generali, delle associazioni e delle fondazioni, art. 11-35, op. cit.*, p. 277; cfr. M. MAGGIOLO, *Clausole di apertura e "porta aperta" nei procedimenti di adesione a contratti plurilaterali, op. cit.*, p. 787: "Di conseguenza, dove operi il principio della «porta aperta» non sono ammesse clausole che vietino l'ingresso di nuovi membri, o che ne demandino l'ammissione all'arbitrio degli amministratori o, secondo taluno, anche a una loro valutazione discrezionale; o ancora clausole che subordinino l'ingresso del nuovo membro a un giudizio positivo di tutti coloro che già appartengono al gruppo, o della maggioranza degli stessi."

⁵¹ Cfr. M. V. DE GIORGI, *Le persone giuridiche in generale. Le associazioni riconosciute e le fondazioni*, in P. RESCIGNO (a cura di), *Trattato Di Diritto Privato, Vol. 2, Persone e famiglia, op. cit.*, p. 371/372; cfr. F. GALGANO, *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle associazioni non riconosciute e dei comitati: art. 36-42, op. cit.*, p. 152.

tant'è vero che le ragioni del rigetto della domanda devono essere supportate da una motivazione⁵². Non sussistendo un diritto ad associarsi, la dottrina è pressoché unanime nell'escludere altresì la facoltà di ricorrere al giudice in caso di ingiustificato rigetto della domanda⁵³. Il riconoscimento del potere di adire l'autorità giudiziaria viene però riservato alle parti originarie del contratto⁵⁴, "in ragione del principio di relatività degli effetti del contratto che [...] solo a questi attribuisce diritti e obblighi"⁵⁵.

1.1.3 *Il fine non lucrativo*

L'elemento che, quantomeno nello scorso secolo, ha segnato maggiormente il *discrimen* tra enti di cui al libro I e al libro V del Codice civile si identifica con il fine perseguito: associazioni, fondazioni e comitati non possono prefiggersi quale scopo ultimo quello lucrativo⁵⁶. Tale caratteristica si desume principalmente da due articoli

⁵² Cfr. F. GALGANO, *Ivi*, p. 156/15; cfr. F. MARTORANO, *Società mutualistiche*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1954, p. 1103/1104.

⁵³ Cfr. F. GALGANO, *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle associazioni non riconosciute e dei comitati: art. 36-42, op. cit.*, p. 152/153 e 157. Per la cospicua dottrina e giurisprudenza a sostegno della loro tesi si veda la nota 17 a p. 152; cfr. M. V. DE GIORGI, *Le persone giuridiche in generale. Le associazioni riconosciute e le fondazioni*, in P. RESCIGNO (a cura di), *Trattato Di Diritto Privato, Vol. 2, Persone e famiglia, op. cit.*, p. 372; cfr. M. MAGGIOLO, *Clausole di apertura e "porta aperta" nei procedimenti di adesione a contratti plurilaterali, op. cit.*, p. 804; cfr. M. BASILE, voce "Associazioni non riconosciute", in *Enc. giur. Treccani*, vol. III, Roma, 1988, p. 3/4; cfr. G. GABRIELLI, *Sui contratti necessariamente aperti*, in *Riv. dir. civ., op. cit.*, p. 579 ss.

Taluni ritengono che questo diritto sussista solamente in specifici casi: cfr. R. BREDA, L. BUGATTI, V. MONTANI, G. PONZANELLI (a cura di), *Le associazioni non riconosciute. Artt. 36-42, op. cit.*, p. 96/97: "A fronte della mancata accettazione della proposta di adesione, il campo di intervento della giurisdizione civile si deve arrestare alla mera violazione delle norme procedurali, non potendosi, invece, estendere ad un controllo di merito sulle ispirazioni ideali del gruppo, che rimane l'unico legittimato a valutare la domanda dell'aspirante associato e a dover esprimere la relativa accettazione, quale atto di autonomia contrattuale privata."

⁵⁴ Cfr. M. MAGGIOLO, *Clausole di apertura e "porta aperta" nei procedimenti di adesione a contratti plurilaterali, op. cit.*, p. 803/804: "Se dunque la clausola di apertura fa sorgere diritti e obblighi tra le sole parti, solo le parti possono lamentarsi di rifiuti ingiustificati, opposti da taluno dei contraenti originari ad aspiranti aderenti, o far valere responsabilità degli organi deputati a raccogliere e valutare le adesioni. Il terzo aderente non ha quindi alcun diritto al contratto. [...] Non avendo il diritto al contratto, il candidato all'ingresso del contratto non ha dunque neppure la possibilità di impugnare il rigetto della sua richiesta di adesione oltre i limiti concessi dallo statuto, o dalla applicazione suppletiva delle norme dettate per le cooperative di cui si è detto: non può quindi ricorrere all'Autorità Giudiziaria"; cfr. G. GABRIELLI, *Sui contratti necessariamente aperti*, in *Riv. dir. civ., op. cit.*, p. 574 ss.

⁵⁵ Cfr. M. MAGGIOLO, *Ibidem*.

⁵⁶ Cfr. F. GALGANO, *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle associazioni non riconosciute e dei comitati: art. 36-42, op. cit.*, p. 61; cfr. PONZANELLI, *Le "non profit organizations"*, Milano, 1985, p. 2 ss.; Id., *Gli enti collettivi senza scopo di lucro, op. cit.*, p. 106 ss.; cfr. G. MARASÀ, *Contratti associativi e impresa. Attualità e prospettive*, Padova, 1995 p. 145 ss.; cfr. M. V. DE GIORGI, *Le persone giuridiche in generale. Le*

del Codice civile: il 24, comma 4 ed il 31. Il primo stabilisce che “Gli associati, che abbiano receduto o siano stati esclusi o che comunque abbiano cessato di appartenere all’associazione, non possono ripetere i contributi versati, né hanno alcun diritto sul patrimonio dell’associazione”, mentre l’art. 31, in tema di devoluzione dei beni in caso di estinzione, impone di destinare i beni residuali in conformità all’atto costitutivo o allo statuto, o alla deliberazione dell’assemblea che ha decretato lo scioglimento. Qualora manchino disposizioni in tal senso, provvede l’autorità governativa attribuendo i beni ad altri enti con fini analoghi.

Non è questa la sede adatta per trattare approfonditamente l’argomento, ma forse oggi è ancor più lecito domandarsi se si sta progressivamente assistendo (o se si sia ormai assistito) al tramonto dello scopo quale fattore discriminante tra le due tipologie di enti⁵⁷. Se per gli enti non profit l’idea che debbano perseguire uno scopo altruistico sembra pacifica, non potendo per definizione mirare al profitto, viceversa non si può dire per gli enti di cui al titolo V: l’utilità sociale non sembra più essere appannaggio dei soli enti di cui al libro I del cc⁵⁸. Si pensi al contesto storico corrente, nel quale imprese sociali⁵⁹ e cooperative sociali rientrano a tutti gli effetti nel novero degli enti del Terzo settore (e, ante riforma, in quello degli enti non profit)⁶⁰, pur potendo essere

associazioni riconosciute e le fondazioni, in P. RESCIGNO (a cura di), *Trattato Di Diritto Privato, Vol. 2, Persone e famiglia, op. cit.*, p. 384.

⁵⁷ Cfr. M. V. DE GIORGI, *Ibidem*; cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici*, Milano, 2022, p. 17; cfr. G. SANTINI, *Tramonto dello scopo lucrativo nelle società di capitali*, in *Riv. dir. civ.*, 1973, I, p. 151 ss.; cfr. P. RESCIGNO, *Persone e comunità*, Padova, 1999, p. 14/15.

⁵⁸ Già in passato, una parte ristretta della dottrina sosteneva questa tesi: cfr. M. V. DE GIORGI, *Ivi*, p. 385 ss.; cfr. G. SANTINI, *Ibidem*; cfr. A. ROSSI, *S.r.l. unipersonale e "tramonto dello scopo lucrativo"*, in *Giur. comm.*, 1997, I, p. 115 e ss.; cfr. A. A. CARRABBA, *Scopo di lucro e autonomia privata: la funzione nelle strutture organizzative*, Napoli, 1994, p. 51 ss.; cfr. G. PONZANELLI, voce “Enti senza scopo di lucro”, in *Digesto civ.*, vol. VII, Torino, 1991, p. 468/469; cfr. G. MARASÀ, *Le società senza scopo di lucro*, Milano, 1984, p. 205 ss. e 353 ss. Più di recente cfr. C. G. CORVESE, *La trasformazione eterogenea in società di capitali*, Milano, 2003, p. 1 ss.; cfr. M. PORZIO, “...allo scopo di dividerne gli utili”, in *Giur. comm.*, 2014, IV, p. 661 e ss.; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari, op. cit.*, p. 50: “La giurisprudenza è ferma da tempo nel negare che lo scopo di lucro sia caratteristica essenziale dello status di imprenditore.”. Alla medesima pagina si veda anche la nota 32 che richiama la sentenza della Corte di Cassazione 16612 del 19 giugno 2008. Anche per le società sembra valere lo stesso discorso, sempre Mazzullo, p. 51: “lo stemperamento di questa funzione lucrativa, nel tempo, ha interessato anche quell’ambito, del diritto dell’impresa, che sembrava strutturalmente ed indissolubilmente legato ad essa: il diritto societario. L’art. 2247 c.c., infatti, sembra richiedere la redistribuzione degli utili, ovvero il c.d. lucro soggettivo, come causa essenziale del contratto societario. Tanto il legislatore codicistico quanto quello speciale, tuttavia, hanno spesso disatteso l’essenzialità di tale requisito.”.

⁵⁹ Cfr. D. POLETTI, *Costituzione e forme organizzative*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, op. cit.*, p. 209/210.

⁶⁰ Cfr. M. PORZIO, *Ibidem*; cfr. A. MAZZULLO, *Ibidem*: “A livello codicistico, si pensi non soltanto alle società cooperative caratterizzate, ex art. 2511 c.c., dallo scopo mutualistico; ma anche alle

costituite in forma di impresa o società. Ancor più attuale e peculiare il caso delle società benefit⁶¹, che “nell’esercizio di una attività economica, oltre allo scopo di dividerne gli utili, perseguono una o più finalità di beneficio comune e operano in modo responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti e associazioni ed altri portatori di interesse”⁶². In aggiunta, ribadendo quanto affermato in precedenza⁶³, preme evidenziare ulteriormente che la realizzazione dell’interesse generale a scapito della massimizzazione del profitto, quale elemento caratteristico degli enti non societari, non preclude l’esercizio di attività commerciale⁶⁴. Spesso si incorre nell’equivoco a causa della confusione tra lucro oggettivo e lucro soggettivo, di cui si discuterà nel prosieguo⁶⁵. Se per scopo, invece, si intende il fine ultimo, allora la distinzione potrebbe avere un senso⁶⁶: gli enti non profit non possono prefiggersi

società consortili, costituite, ai sensi degli artt. 2615-ter e 2602 c.c., «per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese»; o ancora alle società per azioni con partecipazione pubblica, di cui agli artt. 2449 e ss. c.c. e del d.lgs. n. 175 del 201639.”.

⁶¹ Cfr. A. MAZZULLO, *Ivi*, p. 51/52: “A livello extra-codicistico, si pensi ai numerosi esempi di società legali per le quali lo scopo lucrativo è stato interdetto o reso facoltativo. [...] Oltre alle citate società pubbliche, si pensi a quell’ulteriore e recente qualifica legale, introdotta per le c.d. “società benefit”, dalla legge di stabilità per il 2016, al comini 376-384. Si tratta di società che possono fregiarsi di tale qualifica, in quanto: «nell’esercizio di una attività economica, oltre allo scopo di dividerne gli utili, perseguono una o più finalità di beneficio comune e operano in modo responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti ed associazioni ed altri portatori di interesse». In base alle suindicate considerazioni, cambia anche la portata del requisito della non lucratività soggettiva degli ETS. Da elemento distintivo ed ontologicamente caratterizzante, è sempre di più la fragile foglia che separa tre aree telluriche in forte e continuo avvicinamento: Terzo Settore, Mercato e Pubblico. Ma il vero carattere tellurico di tale foglia, come vedremo, è rappresentato dalla lucratività oggettiva. E su questa linea di demarcazione che si concentrano le più importanti dinamiche di avvicinamento.”.

⁶² Commi 376-384, Legge 208/2015.

⁶³ *Supra* cap. II, par. 1.

⁶⁴ Cfr. G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro, op. cit.*, p. 178; cfr. ID, voce “Enti senza scopo di lucro”, in *Digesto civ., op. cit.*, p. 468; cfr. M. V. DE GIORGI, *Le persone giuridiche in generale. Le associazioni riconosciute e le fondazioni*, in P. RESCIGNO (a cura di), *Trattato Di Diritto Privato, Vol. 2, Persone e famiglia, op. cit.*, p. 387; cfr. F. GALGANO, *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle associazioni non riconosciute e dei comitati: art. 36-42, op. cit.*, p. 84 ss.

⁶⁵ *Infra* cap. II, par. 2.

⁶⁶ Cfr. G. PONZANELLI, voce “Enti senza scopo di lucro”, in *Digesto civ., op. cit.*, p. 469: “Qualunque contenuto quindi, in termini di «finalità», può essere versato nelle forme organizzative pluripersonali del libro primo del codice civile, come pure in quella del libro quinto. Ciò non comporta, però, necessariamente l’esistenza di un processo di neutralità delle forme giuridiche, previste rispettivamente nel libro primo e nel libro quinto. Il tratto essenziale delle due figure sarà sempre costituito [...] rispettivamente dall’obbligatorietà o meno della distribuzione di utili a favore di coloro che occupano una determinata posizione all’interno dell’organizzazione collettiva in questione.” In realtà questa teoria aveva una sua valenza prima della riforma del Terzo settore: verrà dimostrato nell’immediato che non è più propriamente questo il tratto distintivo tra i due comparti, il quale si affievolisce con l’introduzione del D.lgs. 112 del 2017, che concede alle imprese sociali la possibilità

l'obiettivo di massimizzare il profitto; difatti, nonostante le imprese sociali possano attualmente distribuire parte degli utili realizzati⁶⁷, quello che risulta assolutamente imprescindibile è l'assenza di aspirazione a conseguire il lucro⁶⁸.

1.2 La personalità giuridica quale discrimine tra associazioni riconosciute e non

Come dimostrato, la maggior parte delle Organizzazioni di Volontariato erano costituite in forma di associazione, con una lieve prevalenza di quelle riconosciute rispetto a quelle non riconosciute⁶⁹. Il discrimine tra le due tipologie risiede nel possesso della personalità giuridica, che comportava dei privilegi non indifferenti per gli enti che la acquisivano⁷⁰: si trattava, in particolare, della c.d. autonomia patrimoniale perfetta⁷¹ e della possibilità di acquistare beni immobili e ricevere beni a titolo gratuito⁷². Per autonomia patrimoniale perfetta si intende che delle obbligazioni assunte dall'associazione risponde solamente l'associazione con il proprio patrimonio e non i singoli soci⁷³; per contro, nel caso di enti privi di personalità giuridica, è prevista la responsabilità illimitata di coloro che "hanno agito in nome e per conto dell'associazione"⁷⁴. In relazione all'acquisizione di beni immobili e all'accettazione di beni a titolo gratuito, invece, per un periodo sono state ammesse solo nel caso di enti dotati di personalità giuridica⁷⁵. In una prima fase, solo con riferimento alle acquisizioni a titolo oneroso, il contesto è mutato grazie alla legge n. 52 del 1985, la

di derogare parzialmente al divieto di distribuire l'utile. Ciò che continua a non essere ammesso è mirare al profitto.

⁶⁷ Art. 3, comma 3, D.lgs. 112/2017.

⁶⁸ Art. 3 D.lgs. 112/2017, intitolato "Assenza di scopo di lucro".

⁶⁹ Cfr. nota 25.

⁷⁰ Cfr. G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, op. cit., p. 38; cfr. M. BASILE, *Le persone giuridiche*, op. cit., p. 173.

⁷¹ Cfr. G. PONZANELLI, *Ibidem*; cfr. S. D. NATOLI, *Associazioni non riconosciute: soggetto fiscalmente responsabile*, in *Il fisco*, 2013, XL, fascicolo 2, p. 6292; cfr. E. SAVIO, L. FERRARO, *I profili di responsabilità degli amministratori nelle associazioni senza scopo di lucro*, in *Cooperative e enti non profit*, 2016, I, p. 18 ss.; cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici*, op. cit., p. 23.

⁷² Cfr. G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, op. cit., p. 38.

⁷³ Si veda l'art. 33, comma 4 del cc che, all'opposto, afferma che "Gli amministratori di un'associazione o di una fondazione non registrata, benché riconosciuta, rispondono personalmente e solidalmente, insieme con la persona giuridica, delle obbligazioni assunte."

⁷⁴ Art. 38 cc.

Cfr. F. FERRARA SR., *Trattato di diritto civile italiano. 2.2. Le persone giuridiche*, II ed., Torino, 1956, p. 423 ss.

⁷⁵ Cfr. G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, op. cit., p. 105; cfr. M. BASILE, *Le persone giuridiche*, op. cit., p. 175.

quale prevedeva un regime perfino più favorevole per gli enti non riconosciuti rispetto a quelli riconosciuti⁷⁶: mentre questi ultimi dovevano richiedere un'autorizzazione governativa per poter acquistare beni immobili⁷⁷, l'autorizzazione non era necessaria per i primi⁷⁸. Venuti meno nel 1997⁷⁹ l'obbligo di richiedere preventivamente l'autorizzazione per gli enti personificati e nel 2000⁸⁰ il divieto di accettazione di liberalità per quelli non personificati, in merito all'acquisto di beni immobili e di beni a titolo gratuito la situazione tra enti dotati e privi di personalità giuridica è stata parificata⁸¹.

Oltre alla questione legata alla responsabilità personale e solidale degli amministratori⁸², permane una rilevante distinzione legata al possesso della personalità giuridica: la diversa previsione normativa contenuta nel Codice civile, ancor più scarna nel caso di associazioni non riconosciute (artt. 36-38), motivo per cui dottrina e giurisprudenza sono solite riferire a queste ultime anche le disposizioni contenute nel capo II del cc (relativo alle associazioni riconosciute e alle fondazioni)⁸³. Malgrado l'evidente disparità di trattamento, va comunque sottolineato che gli enti non personificati godono di una maggiore libertà rispetto agli enti riconosciuti (nonostante l'abrogazione dell'art. 17). L'ordinamento interno e l'amministrazione delle

⁷⁶ cfr. M. V. DE GIORGI, *Le persone giuridiche in generale. Le associazioni riconosciute e le fondazioni*, in P. RESCIGNO (a cura di), *Trattato Di Diritto Privato, Vol. 2, Persone e famiglia, op. cit.*, p. 351.

⁷⁷ Art. 17 cc: "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."

⁷⁸ Cfr. G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro, op. cit.*, p. 105: "Dal 1985, per quasi 12 anni, gli enti non riconosciuti, almeno per quanto riguarda la titolarità dei beni immobili, usufruiscono di una situazione di aperto favore che ha sicuramente giovato ad una maggiore estensione della figura."

⁷⁹ Art. 13, Legge 15 maggio 1997, n. 127, il quale ha abrogato l'art. 17 del cc.

⁸⁰ Legge 22 giugno 2000, n. 192.

⁸¹ Cfr. G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro, op. cit.*, p. 105/106.

⁸² Cfr. G. MARTINELLI, F. SCRIVANO, *Associazioni non riconosciute: la responsabilità personale e solidale degli amministratori*, in *Enti non profit*, 2010, VI, p. 25 ss.; cfr. S. D. NATOLI, *Associazioni non riconosciute: soggetto fiscalmente responsabile, op. cit.*, p. 6292.

⁸³ Cfr. G. PONZANELLI, *Ivi*, p. 39/40 e p. 152 e ss., dove richiama F. GALGANO, *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle associazioni non riconosciute e dei comitati: art. 36-42, op. cit.*, p. 183; ID, *Partiti e sindacati nel diritto comune delle associazioni*, in *Riv. dir. civ.*, 1966, II, p. 513; ID, *Le associazioni, le fondazioni, i comitati*, II ed., Padova, 1996, p. 67 ss.; cfr. M. BASILE, *Le persone giuridiche, op. cit.*, p. 176 ss., il quale, richiamando alcune sentenze della Corte di Cassazione, specifica che l'applicabilità alle associazioni non riconosciute della disciplina prevista dal capo II opera solamente nel caso di lacuna normativa "da intendere come mancanza, con riguardo ad un determinato caso, non solo di una precisa disposizione legislativa ma anche di una regola frutto di autonomia collettiva". Per la giurisprudenza si veda ancora l'opera di Ponzanelli *ivi* citata, p. 153, nota 55.

associazioni non riconosciute, infatti, sono regolati dagli accordi tra gli associati⁸⁴ (ed ecco spiegata la ragione di una normativa così esigua). Inoltre, i controlli da parte delle autorità e gli oneri a loro carico risultano meno stringenti⁸⁵.

2. Il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR)

Sotto il punto di vista fiscale, dopo un momento di iniziale «agnosticismo legislativo»⁸⁶, è intervenuta dapprima la riforma tributaria⁸⁷ e, in seguito, il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (di seguito TUIR)⁸⁸, il quale ha introdotto una prima regolamentazione degli enti non commerciali. Tuttavia, anche in tal caso si assiste ad una totale separazione tra gli enti disciplinati al Capo II del Titolo II (dedicato alle società ed enti commerciali) e quelli di cui al Capo III del medesimo titolo (dedicato agli enti non commerciali), basata unicamente sul concetto di commercialità⁸⁹; infatti, ai sensi dell'art. 73, comma 1, lettera c) del TUIR, la distinzione tra enti commerciali ed enti non commerciali risiede semplicemente nell'oggettiva prevalenza o meno dell'attività commerciale esercitata⁹⁰. Analogamente a quanto accade nel Codice civile, anche nel campo del diritto tributario non vengono prese in considerazione né

⁸⁴ Art. 36 cc.

⁸⁵ Cfr. G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, op. cit., p. 40; cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici*, op. cit., p. 24: "Il beneficio dell'autonomia patrimoniale perfetta è stato da sempre subordinato al superamento di controlli volti a verificare sia la liceità dell'iniziativa, sia la sufficienza della dotazione rispetto al perseguimento dello scopo, in considerazione della circostanza che il patrimonio rappresenta l'unica garanzia per i creditori, nell'assenza di esposizione dei membri dell'organizzazione e degli amministratori".

⁸⁶ Cfr. M. MISCALI, *La fiscalità del terzo settore: dall'agnosticismo legislativo al "diritto costituzionale alla sussidiarietà fiscale"*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 49 ss.; cfr. anche, nella medesima opera, S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e "finalità" degli enti del terzo settore*, p. 77 ss.

⁸⁷ L. 9 ottobre 1971, n. 825 recante la "Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria", a cui fecero seguito una serie di decreti delegati che entrarono tutti in vigore il 1° gennaio del 1973 (ad eccezione di quello sulla riforma del contenzioso tributario che entrò in vigore solo nel 1974). Cfr. S. BOFFANO, *Ivi*, p. 92 ss.

⁸⁸ D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

⁸⁹ Cfr. BIANCHI, *I paradossi della commercialità. Le conseguenze dell'attribuzione all'ente non lucrativo della qualifica di "ente commerciale"*, op. cit., p. 13418 ss.; cfr. A. MAZZULLO, *Verso una funzione "imprenditoriale" del Terzo Settore*, op. cit., p. 16; cfr. M. MISCALI, *La fiscalità del terzo settore: dall'agnosticismo legislativo al "diritto costituzionale alla sussidiarietà fiscale"*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 52.

⁹⁰ Cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 22, spec. nota 50; cfr. G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 1 e, all'interno della medesima opera, cfr. P. CELLA, *Il terzo settore: inquadramento economico-aziendale e problematiche applicative*, p. 35.

la finalità perseguite né l'impossibilità di distribuire gli utili conseguiti⁹¹, motivo per il quale, come si accennava poc' anzi, si parla di «confusione tra lucro oggettivo e lucro soggettivo»⁹². Mentre il lucro soggettivo presuppone la distribuzione degli utili conseguiti, per lucro oggettivo si intende lo svolgimento di attività d'impresa; questa distinzione, nel caso di enti non commerciali, si è appena constatato risultare totalmente ininfluenza poiché ciò che importa è che l'attività commerciale non prevalga su quella istituzionale (lucro oggettivo)⁹³, senza che sia attribuita alcuna rilevanza alla destinazione dei guadagni (lucro soggettivo), come verrà altresì dimostrato nel paragrafo seguente, relativo alla perdita della qualifica di ente non commerciale. È opportuno precisare che, ai sensi dell'art. 143, le attività gestite in pareggio di bilancio non si considerano commerciali⁹⁴; pertanto, la reale distinzione tra attività di tipo commerciale e non risiede nell'economicità⁹⁵: le attività che sono strutturalmente commerciali, ma gestite con metodo antieconomico (quindi in perdita o pareggio), non vengono considerate tali⁹⁶.

Ciononostante, la scelta intrapresa dal legislatore tributario di non tener conto delle caratteristiche soggettive dell'ente (in particolar modo degli scopi perseguiti e dell'impossibilità di distribuire eventuali utili) potrebbe non sorprendere se si considera che l'obiettivo era quello di assoggettare a tassazione qualsiasi fonte reddituale⁹⁷, indipendentemente dal soggetto che la realizzava⁹⁸, al fine di evitare ogni

⁹¹ Cfr. A. M. PROTO, *Ivi*, p. 16; cfr. M. MISCALI, *Ivi*, p. 36.

⁹² Cfr. BIANCHI, *I paradossi della commercialità. Le conseguenze dell'attribuzione all'ente non lucrativo della qualifica di "ente commerciale"*, *op. cit.*, p. 13419 ss.; cfr. anche A. MAZZULLO, *Verso una funzione "imprenditoriale" del Terzo Settore*, *op. cit.*, p. 17: "[...] il carattere marginale dentro il quale il Legislatore ha voluto ammettere lo svolgimento di attività commerciale da parte di enti del Terzo Settore, confermando l'enunciata tendenza a qualificarli maggiormente come enti no profit piuttosto che non profit." Si veda anche p. 21: "In conclusione, dall'analisi normativa effettuata emerge l'affermazione di un dato strutturale che sembra per lo più caratterizzare la legislazione civilistica, ma soprattutto fiscale degli enti del Terzo Settore: la fiscalità di vantaggio ad essi riconosciuta, infatti, è imperniata quasi totalmente intorno alla rilevanza della loro non lucratività oggettiva, piuttosto che intorno a quella soggettiva."

⁹³ Cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, *op. cit.*, p. 7.

⁹⁴ Il primo comma dell'articolo in questione dispone infatti che non si debbano considerare commerciali quelle attività rese "verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione". Cfr. A. M. PROTO, *Ivi*, p. 41/42.

⁹⁵ Cfr. L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999, p. 239.

⁹⁶ Cfr. L. CASTALDI, *Ivi*, p. 239 ss.; cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, *op. cit.*, p. 41/42, il concetto viene ribadito successivamente anche a p. 59.

⁹⁷ Cfr. A. M. PROTO, *Ivi*, a più riprese nel testo, tra cui p. 16 e 22.

⁹⁸ Cfr. S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e "finalità" degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, *op. cit.*, p. 108/109: "[...] l'A.F. aveva infatti più volte sostenuto che la semplice esistenza di un corrispettivo a fronte di un servizio prestato, sarebbe stata sufficiente di per sé per qualificare come commerciale tale attività e ricondurre il provento a tassazione. E ciò a

sorta di abuso della disciplina⁹⁹. Analogo ragionamento vale per quanto statuito in tema di enti di tipo associativo, che risponde alla logia di “consentire l’applicazione dell’imposta al più ampio numero di organizzazioni che ne realizzano il presupposto.”¹⁰⁰.

La conseguenza della distinzione tra enti commerciali e non commerciali è che le previsioni di cui al capo III del TUIR, tra cui una diversa determinazione del reddito ed una serie di agevolazioni fiscali (incluso il regime forfettario)¹⁰¹, sono destinate ai soli enti non commerciali¹⁰². Invero, nonostante si tratti di soggetti passivi IRES (Imposta sul Reddito delle Società)¹⁰³, la determinazione del reddito degli enti non commerciali è assimilata a quella dei soggetti passivi IRPEF (Imposta sul Reddito

prescindere dalla particolarità del servizio prestato ovvero dalla sussistenza, o non, del requisito dell’organizzazione.”; cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 16/22 e 35 e 58 e ss.; cfr. ⁹⁸ Cfr. L. TAVAZZA, *Studi e proposte per il riordino della disciplina tributaria degli enti non profit*, Roma, 1998, p. 125: “È inoltre irrilevante che i redditi siano utilizzati per uno scopo piuttosto che un altro, per quanto meritevole esso possa essere (beneficienza, sostegno ai più deboli, filantropia etc.). Se c’è reddito, esso viene tassato a prescindere dall’uso che se ne fa.”.

⁹⁹ Cfr. A. M. PROTO, *Ivi*, p. 17 e 60/61: “[...] è possibile affermare che in via più generale la disciplina ha una funzione antielusiva. Le distinzioni e specificazioni evidenziate sono infatti implicite nel sistema, ma il legislatore, constatato che nella realtà fattuale molti enti non societari esercitano anche o solo attività commerciali, non tipiche di tali enti, vuole sottolineare e ribadire la neutralità delle forme giuridiche rispetto alla imponibilità delle attività svolte, che rimangono tali in quanto oggettivamente definite. L’art. 108, con la nozione di attività non commerciale ivi contenuta, non ha quindi la funzione di sottrarre alla tassazione attività tassabili (che peraltro non producono utili), ma piuttosto quella di far emergere, proprio nella determinazione dell’imponibile di enti che istituzionalmente non svolgono attività commerciali, quelle che invece sono tali ed integrano il presupposto del tributo, al fine di eliminare ogni sorta di immunità fiscale.”; cfr. P. ROSSI, *Scopi perseguiti e destinazione dei risultati nella tassazione degli enti di tipo associativo*, in *Rass. trib.*, 1998, VI, p. 1583, spec. nota 60.

¹⁰⁰ Cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 150/151. L’autrice, poco più avanti, continua così: “In sintesi, è possibile anticipare sin d’ora che il legislatore tributario, dando per acquisita l’applicabilità della disciplina degli artt. 51 e 108 alle attività esterne, è stato indotto a chiarire quale è quella applicabile alle attività interne. Le disposizioni fissate nei primi due commi dell’art. 111, sono pertanto di carattere generale ed hanno lo scopo di confermare che tali formazioni sociali non possono fungere da schermo alla tassazione delle attività economiche. Non si vuole quindi dilatare l’area della non commercialità in ragione del profilo soggettivo o della ridotta capacità contributiva, ma invece delimitarla entro i confini stabiliti dai principi generali, anche alle attività interne svolte da tali strutture organizzative.”.

¹⁰¹ Cfr. A. M. PROTO, *Ivi*, p. 9.

¹⁰² Cfr. G. BIANCHI, *I paradossi della commercialità. Le conseguenze dell’attribuzione all’ente non lucrativo della qualifica di “ente commerciale”*, op. cit., p. 12423, il quale evidenzia che il trattamento degli enti non lucrativi che ne consegue si rivela “nettamente peggiorativo rispetto a quello applicabile alle società lucrative commerciali”, in quanto risultano soggetti a tassazione i contributi e liberalità (che, secondo l’autore, possono avere un senso solamente nel caso di distribuzione degli utili, ma non nel caso di enti non profit per i quali, per definizione, la distribuzione non è ammessa) e della tassazione della differenza tra entrate e uscite che “non è corrisponde al ricavo per le società lucrative!”. In pratica l’ente non profit considerato commerciale rischierebbe di “essere tassato a livello di imposizione diretta sulle donazione che riceve sia sul fronte dei “costi” che dei “ricavi”; il concetto viene espresso chiaramente grazie all’esempio della campagna di fund raising (p. 13424).

¹⁰³ Art. 73, comma 1, lettera c), TUIR.

delle Persone Fisiche)¹⁰⁴, per i quali non vige il principio di attrazione nel reddito d'impresa (caratteristico degli enti commerciali), ma devono sommare i redditi delle singole categorie¹⁰⁵. Difatti nella Relazione illustrativa alla bozza di testo unico si legge che “la vigente normativa Irpeg [...] specificamente riguardante gli enti non commerciali presenta segni di analogia con quella concernente l'imposizione sul reddito delle persone fisiche. Il dato più significativo di questa analogia si coglie nella sostanziale identità concettuale del reddito complessivo imponibile [...]. Sulla base di queste indicazioni si è proceduto alla redazione delle disposizioni contenute nel presente Capo con l'intento di rendere più espliciti i nessi che intercorrono tra la disciplina degli enti non commerciali e quella delle persone fisiche, in quanto entrambe dirette a regolare realtà reddituali assai simili”¹⁰⁶. È proprio in considerazione dell'impossibilità degli enti non commerciali di distribuire gli eventuali utili che risiede la ragione dell'analogia¹⁰⁷. Ulteriore conferma di ciò si rinviene nel regime di tassazione dei dividendi, la cui percezione da parte di enti non commerciali dà luogo a redditi di capitali (esattamente come nel caso di persone fisiche). I dividendi percepiti dagli enti non commerciali, infatti, non soggiacciono al regime di *participation exemption* previsto per i soggetti passivi IRES, ma concorrono alla formazione del reddito imponibile nella misura 100% del loro ammontare¹⁰⁸ (percentuale ridotta a metà in determinati casi¹⁰⁹). L'assunto di base è che, trattandosi di ultimi percettori del reddito (non potendo a loro volta distribuirlo), per gli enti non commerciali non sia

¹⁰⁴ Cfr. G. BIANCHI, *I paradossi della commercialità. Le conseguenze dell'attribuzione all'ente non lucrativo della qualifica di "ente commerciale"*, op. cit., p. 12420.

¹⁰⁵ Art. 144, comma 1, TUIR.

¹⁰⁶ Cfr. G. BIANCHI, *I paradossi della commercialità. Le conseguenze dell'attribuzione all'ente non lucrativo della qualifica di "ente commerciale"*, op. cit., p. 12420: “Che sin dall'avvio della riforma vi fosse, latente, la medesima confusione tra l'aspetto “oggettivo” e quello “soggettivo” del lucro può peraltro evidenziarsi anche dal parallelismo esistente nella determinazione dell'imponibile delle persone fisiche (oggi art. 8 del Tuir) e degli enti non commerciali (artt. 108 e 109 del Tuir) come sommatoria dei redditi delle diverse categorie.”

¹⁰⁷ Cfr. G. BIANCHI, *Ibidem*: “Questo parallelismo si giustifica proprio per la comune considerazione (in parte errata - si è visto) del trovarsi di fronte al vero “soggetto di imposta”, l'ultimo, quello cui l'eventuale reddito farebbe capo a titolo definitivo non potendo essere più distribuito ad altri.”

¹⁰⁸ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, op. cit., p. 51.

¹⁰⁹ A decorrere dal 1° gennaio 2021, grazie alla Legge di Bilancio 178/2020, nel caso di ente non commerciale che esercita, senza scopo di lucro, in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, i dividendi percepiti non concorrono alla formazione del reddito imponibile nella misura del 50%. Cfr. F. TESAURO, *Ibidem*; cfr. F. GAVIOLI, *Riduzione della tassazione dei dividendi per gli enti non commerciali*, in *Cooperative e enti non profit*, 2021, II, p. 35 e ss.

necessario prevedere un regime di esclusione in quanto non occorre evitare la doppia imposizione¹¹⁰.

2.1 *La perdita della qualifica di ente non commerciale*

Sulla scorta di quanto stabilito dall'art. 149 del TUIR¹¹¹, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente non commerciale perde la propria qualifica fiscale se svolge attività prevalentemente commerciale per un intero periodo d'imposta¹¹² (nonostante la Circolare ministeriale n. 124 del 1998 ritenga sufficiente che l'attività di tipo commerciale prevalga su quella non commerciale “*per la maggior parte del periodo d'imposta*” affinché operi il mutamento della qualifica¹¹³). In linea con quanto più volte ribadito, si può notare come l'attenzione del legislatore tributario ricada sempre e soltanto sull'elemento quantitativo¹¹⁴, in tal caso aggiungendo un ulteriore tassello rispetto all'art. 73¹¹⁵: la verifica riguardo alla prevalenza dell'attività esercitata dev'essere esperita su un piano di effettività e concretezza, a discapito di quanto pattuito nello Statuto¹¹⁶.

¹¹⁰ Cfr. F. TESAURO, *Ivi*, p. 49.

¹¹¹ Introdotto dall'art. 6 del D.lgs. 460 del 1997.

¹¹² Punto che, in realtà, risultava ormai pacifico: cfr. G. M. COLOMBO, M. SETTI, *La perdita della qualifica di ente non commerciale*, in *Corr. trib.*, 1997, XXXIX, p. 2868 e ss., i quali citano, tra le altre, la sentenza n. 10409 del 1991 della Corte di Cassazione e la risoluzione dell'Amministrazione finanziaria n. 11/003 del 1980, entrambe in *Corr. trib.*, rispettivamente n. 42/1991, pag. 3163 e n. 19/1980, pag. 854.

¹¹³ “Per quanto riguarda il significato dell'espressione “intero periodo d'imposta”, contenuta nel comma 1 dell'art. 111-bis, occorre chiarire che tale lasso di tempo costituisce soltanto una proiezione temporale di osservazione dell'attività dell'ente, essendo poi sufficiente, per valutare la prevalenza dell'attività commerciale, che tale prevalenza sussista per la maggior parte del periodo d'imposta. Quindi, in presenza di attività commerciale prevalente per la maggior parte del periodo d'imposta l'ente perde la qualifica di ente non commerciale a decorrere dall'inizio del medesimo periodo.”

¹¹⁴ Cfr. F. PADOVANI, *Problemi in tema di trattamento tributario degli enti non commerciali tra storia e prospettive di riforma*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, VII - VIII, p. 777, il quale richiama la Circolare ministeriale n. 124 del 1998.

¹¹⁵ L'articolo in questione, mentre al comma 1 lettera b) stabilisce che sono soggetti passivi IRES “gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale [...] residenti nel territorio dello Stato”, al comma 4 specifica che “L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.”

¹¹⁶ Cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, *op. cit.*, p. 208/209, secondo la quale “[d]ai criteri legislativi stabiliti per la classificazione degli enti non societari emerge che lo scopo statutario è valorizzato solo per l'identificazione dell'attività principale e non per la definizione della sua natura. Il contenuto dell'attività principale, a differenza della natura, non influenza la classificazione dell'ente. La distinzione tra le due operazioni è chiara: sono diverse non solo dal punto di vista logico,

Non solo l'onerosa conseguenza del mutamento della qualifica da ente non commerciale ad ente commerciale comporta che la determinazione del reddito cambia drasticamente, dovendo seguire le regole stabilite dalla sezione I del capo II del TUIR (determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti), per di più la stessa ha valenza retroattiva: opera a partire dal medesimo periodo d'imposta nel quale cessano di sussistere le condizioni per l'attribuzione della relativa qualifica (comma 3, art. 149, TUIR). Questa previsione, con intento palesemente antielusivo¹¹⁷, risulta molto gravosa per l'ente che la subisce: non sommando più i redditi delle diverse categorie, ma dovendo applicare il principio di attrazione nel reddito di impresa ex art. 81 TUIR, tutti i componenti positivi rientrano nel reddito imponibile (anche quei proventi che di per sé sarebbero privi di rilevanza reddituale in quanto entrate di natura non commerciale, quali ad esempio le liberalità)¹¹⁸. Per scongiurare questo rischio, l'ente non commerciale potrebbe decidere, in maniera prudenziale, di adottare i principi fiscali-contabili propri degli enti commerciali¹¹⁹. Eppure è stato appena dimostrato come, dal regime di tassazione previsto per le società ed enti commerciali (e, conseguentemente, dai connessi adempimenti contabili¹²⁰),

in quanto si identifica l'attività principale che viene poi qualificata, ma anche dal differente riferimento normativo. L'identificazione è effettuata in base all'art. 87, che fissa la valenza dello statuto. La definizione della sua natura, invece, in base agli artt. 51 e 108 e seguenti TUIR, e 4 dell'IVA, che svalutano il profilo soggettivo e lo scopo statutario, mentre valorizzano le modalità di esercizio dell'attività.”.

¹¹⁷ Cfr. Circolare ministeriale n. 124 del 1998: “Il tenore letterale della norma comporta che, a differenza di quanto previsto da altre disposizioni tributarie, il mutamento di qualifica spiega effetti fin dall'inizio del periodo di imposta in cui lo stesso si verifica. In tal modo viene assicurata una perfetta corrispondenza tra le modalità di tassazione e l'effettiva attività svolta dall'ente nel periodo di imposta stesso, evitando nel contempo possibili manovre elusive.”.

¹¹⁸ Cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 223; cfr. G. BIANCHI, *I paradossi della commercialità. Le conseguenze dell'attribuzione all'ente non lucrativo della qualifica di “ente commerciale”*, op. cit., p. 13423 ss.

¹¹⁹ Cfr. Circolare ministeriale n. 124 del 1998: “Si rende [...] necessario, per l'ente interessato, operare fin dall'inizio del periodo di imposta una valutazione prospettica della propria attività ai fini della corretta qualificazione tributaria. Da quanto sopra discende per l'ente l'opportunità di porre in essere gli adempimenti contabili previsti dalla normativa vigente per gli enti commerciali fin dall'inizio del periodo di imposta nel quale l'ente stesso ritenga di assumere la qualifica di ente commerciale, onde evitare la ricostruzione del reddito sulla base di elementi presuntivi nonché l'applicazione delle sanzioni per la violazione delle norme relative alla tenuta della contabilità.”.

¹²⁰ Il comma 3 dell'art. 149 TUIR dispone che “Il mutamento di qualifica [...] comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. L'iscrizione nell'inventario deve essere effettuata entro sessanta giorni dall'inizio del periodo d'imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica secondo i criteri di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689.”. Con particolare riferimento alla contabilità degli enti non commerciali cfr. G. M. COLOMBO, *La contabilità fiscale degli enti non commerciali*, in *Corr. trib.*, 2010, XXXI, p. 2526 ss.

scaturiscano obblighi assai più gravosi rispetto a quelli dettati in tema di enti non commerciali e, anticipando le conclusioni di cui al prossimo paragrafo, in un caso simile converrebbe al più costituire una società.

Ciò detto, resta inteso che è possibile tornare ad usufruire dei benefici di cui al capo III, titolo II del Testo Unico nel momento in cui il rapporto tra attività commerciali e non commerciali torni sotto la soglia del 50%.

3. *La commercialità degli enti non profit anteriormente all'emanazione delle leggi speciali: conclusioni*

Nel silenzio della disciplina civilistica¹²¹, e prendendo al contempo atto di quella che era la realtà fattuale¹²², l'opportunità per gli enti del libro I del cc di svolgere attività economica era un punto ormai pacifico in dottrina¹²³. Tuttavia, considerando l'analisi fin qui condotta, si può concludere che, anteriormente all'emanazione delle leggi speciali, questa possibilità era ammessa solamente in forma limitata, a meno di non voler assumere la qualifica tributaria di ente commerciale, con tutti gli effetti descritti nel paragrafo precedente. Effettivamente, come affermato da Angela Maria Proto “[n]on sono stati [...] sin dall’inizio adeguatamente sviluppati i profili inerenti alla identificazione delle attività commerciali esercitate da organizzazioni pensate dal legislatore per scopi ideali o altruistici.”¹²⁴.

Proprio gli effetti negativi connessi al mutamento della qualifica da ente non commerciale ad ente commerciale, inoltre, rendevano l'assunzione di quest'ultima non

¹²¹ Cfr. G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, op. cit., p. 177; cfr. R. BREDI, L. BUGATTI, V. MONTANI, G. PONZANELLI (a cura di), *Le associazioni non riconosciute. Artt. 36-42*, op. cit., p. 22.

¹²² Cfr. G. PONZANELLI, *Ibidem*; cfr. G.F. CAMPOBASSO, *Associazioni e attività di impresa*, in *Riv. dir. civ.*, 1994, VI, p. 581 ss.; cfr. R. BREDI, L. BUGATTI, V. MONTANI, G. PONZANELLI (a cura di), *Ivi*, p. 23; cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici*, op. cit., p. 18.

¹²³ V. nota 21, alla quale si aggiungano: G. PONZANELLI, *Ivi*, p. 177 ss.; Id., *Le “non profit organizations”*, op. cit., p. 137; cfr. R. BREDI, L. BUGATTI, V. MONTANI, G. PONZANELLI (a cura di), *Ibidem*; G.F. CAMPOBASSO, *Ivi*, p. 581; A. FUSARO, *Ibidem*; A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 19/20 (e segnatamente nota 43, nella quale l'autrice richiama l'opera di Campobasso); M. V. DE GIORGI, *Le persone giuridiche in generale. Le associazioni riconosciute e le fondazioni*, in P. RESCIGNO (a cura di), *Trattato Di Diritto Privato, Vol. 2, Persone e famiglia*, op. cit., p. 369;

¹²⁴ Cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 9; a tal proposito anche G.F. CAMPOBASSO, *Associazioni e attività di impresa*, op. cit., p. 581 e G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, op. cit., p. 177.

solo scoraggiante, ma addirittura controproducente: costituire una società, rispetto ad un ente non profit commerciale, sarebbe stato maggiormente vantaggioso¹²⁵; ciò in quanto il livello di tassazione sarebbe stato il medesimo (se non addirittura peggiore, considerando l'assoggettamento a tassazione delle liberalità) mentre, sul piano civilistico, si avrebbe avuto accesso ad una regolamentazione maggiormente precisa e chiara, e con meno limitazioni¹²⁶. Nemmeno il fatto di perseguire uno scopo non lucrativo avrebbe potuto rappresentare un ostacolo in quanto, come dimostrato nel paragrafo 1.1.3, anche le società possono costituirsi per finalità solidaristiche¹²⁷.

4. Le disposizioni settoriali

Né all'interno del Codice civile né nel TUIR si rinveniva una categorizzazione degli enti non profit¹²⁸; in entrambi i testi, non erano neppure presenti espressioni quali "non profit" o "Terzo settore", che venivano invece utilizzate dalla dottrina malgrado non ne esistessero definizioni normative univoche¹²⁹. Solamente a partire dagli anni '90 del secolo scorso il legislatore ha ritenuto di dover regolamentare determinate fattispecie¹³⁰, cominciando ad attribuire maggiore importanza ad alcuni elementi soggettivi (soprattutto alle finalità perseguite)¹³¹ e contemplando espressamente, per la prima volta, la facoltà di svolgere attività commerciale¹³². È stato in particolare il

¹²⁵ Cfr. A. MAZZULLO, *Verso una funzione "imprenditoriale" del Terzo Settore*, in *Cooperative e enti non profit*, 2014, VII, p. 21/22.

¹²⁶ Cfr. A. MAZZULLO, *Ibidem*.

¹²⁷ Cfr. F. TESAURO, *L'intrico delle norme fiscali sugli enti non commerciali*, in R. ARTONI (a cura di), *Gli enti non profit: aspetti tributari*, Padova, 1996, p. 343: "[...] la distinzione in base al fine di lucro è insomma priva di valore sistematico; potremmo anzi dire, all'opposto, che è un dato del sistema l'irrelevanza dello scopo di lucro: ciò che conta, fondamentale, non è lo scopo dell'agire economico di un ente, ma il fatto in sé che un lucro, un profitto sia conseguito o no. Rilevano altri dati: la forma giuridica, l'oggetto dell'attività, ecc. sui quali si basa la distinzione, questa sì dotata di rilievo sistematico, tra enti commerciali e non commerciali."

¹²⁸ Cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, *op. cit.*, p. 9, spec. nota 19.

¹²⁹ Cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, *op. cit.*, p. 20; cfr. G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, *op. cit.*, p. 1; cfr. G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, *op. cit.*, p. 4/5/15; cfr. C. GOBBI, *Profili del Non Profit*, *op. cit.*, p. 28; cfr. C. GOBBI, *Profili del Non Profit*, *op. cit.*, p. 28.

Si anticipa che solo tramite il D.lgs. 117/2017 si è finalmente pervenuti ad una definizione unitaria di Terzo settore.

¹³⁰ Cfr. S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e "finalità" degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, *op. cit.*, p. 119.

¹³¹ Cfr. S. BOFFANO, *Ivi*, p. 76/77.

¹³² Cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici*, *op. cit.*, p. 27.

legislatore tributario ad intervenire¹³³, in ottica premiale¹³⁴, per poi occuparsi altresì della parte civilistica¹³⁵. La decisione di fornire aiuti a favore del Terzo settore è stata dettata dall'esigenza di prevedere forme di autofinanziamento degli enti non profit, in forte espansione ed estremamente efficaci nel soddisfare i bisogni sociali, non potendo lo Stato contribuire direttamente al loro sostegno in considerazione del contenimento delle spese pubbliche¹³⁶.

Per quanto l'intento fosse lodevole, tra le problematiche principali spiccano la vaghezza delle leggi speciali, in quanto contenenti più che altro principi generali, senza entrare dettagliatamente nel merito della disciplina¹³⁷, e la "mancanza di una visione

¹³³ Cfr. S. BOFFANO, *Ivi*, p. 118 e 120/121; cfr. C. GOBBI, *Profili del Non Profit*, op. cit., p. 31; cfr. R. BREDA, L. BUGATTI, V. MONTANI, G. PONZANELLI (a cura di), *Le associazioni non riconosciute. Artt. 36-42*, op. cit., p. 2.

¹³⁴ Cfr. E. ROSSI, *Profili evolutivi della legislazione del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 76/77 e, con specifico riferimento alle Onlus, cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 282; cfr. S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e "finalità" degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, 2011, p. 119; cfr. F. TATULLI, *La qualificazione degli enti non profit ed i caratteri distintivi degli enti non commerciali e delle ONLUS*, in *Il fisco*, 2006, XI - parte I, p. 1656/1657.

¹³⁵ Cfr. C. GOBBI, *Profili del Non Profit*, op. cit., p. 31.

¹³⁶ Cfr. F. ANGELONI, *Aspetti civilistici degli enti non profit e dell'attività di volontariato nel diritto positivo vigente*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, op. cit., p. 43: "[...] l'attuale tendenza al ridimensionamento del Welfare State e l'assolvimento delle relative funzioni, un tempo svolte dallo Stato o da enti pubblici, da parte degli enti di volontariato, unitamente all'attuale emergenza economica, che ha provocato una riduzione dei consumi e, quindi, anche delle dazioni gratuite, hanno determinato una forte esigenza di autofinanziamento degli enti non profit, la quale viene assolta in misura sempre maggiore mediante l'esercizio di attività imprenditoriale da parte degli enti medesimi. La predetta esigenza di autofinanziamento degli enti non profit non potrebbe evidentemente essere soddisfatta in presenza di un regime tributario che, senza discriminare minimamente tra le attività di impresa esercitata dagli enti non profit e quelle esercitate dai comuni imprenditori, applicasse un'identica tassazione agli utili prodotti dai vari soggetti esercenti attività imprenditoriali, senza distinguere tra i vari impieghi che gli utili medesimi vengono effettuati. In tale modo la tassazione degli utili ridurrebbe di molto l'efficienza dell'azione degli enti non profit in quanto gran parte dell'utile dagli stessi prodotto sarebbe destinato alle casse dello Stato. Pertanto, tenendo conto di questa esigenza di autofinanziamento degli enti non profit, il nostro legislatore, già con la legge n. 266/91 e con la legge n. 381/91 ha previsto una serie di agevolazioni ed esenzioni fiscali per le organizzazioni di volontariato (v. al riguardo gli artt. 8 e 9 della legge n. 266/91) e per le cooperative sociali (v. l'art. 7 della legge n. 381/91), prevedendo, in particolare, la non imponibilità ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (Irpeg) e dell'imposta locale sui redditi (Ilor) dei proventi derivanti dall'organizzazione di volontariato da attività commerciali e produttive marginali, qualora fosse documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato (art. 8, comma quarto legge n. 266/1991)."; cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 64; cfr. F. TATULLI, *La qualificazione degli enti non profit ed i caratteri distintivi degli enti non commerciali e delle ONLUS*, op. cit., p. 1662/1663; cfr. parere Consiglio di Stato, del 14 giugno 2017, n. 1405.

¹³⁷ Cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 20/21: "In generale, le leggi esistenti presentavano numerose disposizioni generali e di principio, ma ben poche disposizioni di «sostanza», dirette ad individuare con precisione le caratteristiche fondamentali degli enti del Terzo Settore o a prescrivere regole di condotta coerenti con la loro particolare natura. [...]".

organica”¹³⁸ del quadro normativo che si andava delineando, alla quale ha fatto seguito, in alcuni casi, un’incongruenza tra i diversi provvedimenti¹³⁹; inoltre, quest’ultima criticità ha comportato altresì la persistenza di una lacuna definitoria del fenomeno.

4.1 *La Legge quadro sul Volontariato*

Da tempo operanti all’interno del tessuto sociale, ma senza alcun riscontro a livello normativo¹⁴⁰, le Organizzazioni di Volontariato (di seguito OdV) sono state ufficialmente riconosciute grazie alla Legge quadro sul Volontariato (L. 266 del 1991)¹⁴¹. Secondo l’art. 3 della predetta Legge, affinché un organismo liberamente costituito possa assumerne la qualifica di OdV è tenuto a svolgere attività di volontariato, che l’art. 2 definisce come quell’attività prestata “senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà”.

Partendo dall’analisi del concetto di solidarietà, non essendo specificato direttamente dalla legge cosa debba intendersi, e trattandosi di un termine che può assumere numerosi significati¹⁴², in merito all’interpretazione delle attività solidaristiche concretamente esercitabili sono state sostenute due visioni contrapposte¹⁴³: la prima secondo la quale le finalità solidaristiche coinciderebbero con quelle più “classiche” (ossia quelle già esistenti: assistenza agli anziani, ai

¹³⁸ Cfr. E. ROSSI, *Profili evolutivi della legislazione del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 78; cfr. S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e “finalità” degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 121.

¹³⁹ Cfr. E. ROSSI, *Ibidem*; cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 277; cfr. S. BOFFANO, *Ivi*, p. 120.

¹⁴⁰ Cfr. S. BOFFANO, *Ivi*, p. 119.

¹⁴¹ Art. 1: “La Repubblica italiana riconosce il valore sociale e la funzione dell’attività di volontariato come espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo, ne promuove lo sviluppo salvaguardandone l’autonomia e ne favorisce l’apporto originale per il conseguimento delle finalità di carattere sociale, civile e culturale individuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province autonome di Trento e di Bolzano e dagli enti locali.”

¹⁴² Cfr. F. ANGELONI, *Aspetti civilistici degli enti non profit e dell’attività di volontariato nel diritto positivo vigente*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, op. cit., p. 26; cfr. A. ZUCCHETTI, V. ITALIA, *Le organizzazioni di volontariato: struttura, statuti, convenzioni, agevolazioni fiscali e aspetti tributari: problemi e casi pratici*, II ed., Milano, 1998, p. 41.

¹⁴³ Cfr. S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e “finalità” degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 124/125; cfr. G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, op. cit., p. 210.

portatori di handicap, agli ammalati, ai minori abbandonati, ecc.¹⁴⁴, escludendo invece quelle relative alla cultura, educazione e ricerca scientifica¹⁴⁵) e l'altra, maggiormente estensiva e prevalente¹⁴⁶, ed avvalorata nel 1992 dalla Corte costituzionale con sentenza n. 75, secondo la quale il concetto di volontariato "sfugge a qualsiasi rigida classificazione di competenza, nel senso che può trovare spazio e si può realizzare all'interno di qualsiasi campo materiale della vita comunitaria"¹⁴⁷.

Per quel che concerne la specifica inerente allo scopo non lucrativo (non ammesso nemmeno in forma indiretta¹⁴⁸), invece, trattandosi di enti che rientrano nella macrocategoria del non profit, risulta quasi superflua¹⁴⁹; risulta quasi superflua anche perché lo scopo solidaristico, che deve necessariamente dimostrarsi non egoistico¹⁵⁰, mal si concilia con quello lucrativo¹⁵¹. Ciononostante, il divieto di perseguire scopi economici viene sottolineato a più riprese dalla legge (oltre al citato art. 2 si vedano, ad esempio, l'art. 3, comma 3 e, nel caso di scioglimento dell'ente, l'art. 5, comma 4). È la prima volta che si fa esplicito riferimento al divieto di lucro, da intendersi ovviamente come lucro soggettivo; in effetti, come si vedrà nell'immediato, lo svolgimento di attività commerciale (lucro oggettivo) è ammesso, anche se di nuovo con dei limiti.

Da una prima lettura del successivo art. 3 sembrerebbe potersi affermare con certezza che una OdV sia libera di assumere la forma giuridica ritenuta maggiormente confacente ai suoi bisogni¹⁵² (salva la necessità di avvalersi prevalentemente di

¹⁴⁴ Cfr. G. PONZANELLI, *Ibidem*; cfr. E. ROSSI, *Principio di solidarietà e legge-quadro sul volontariato*, in *Giur. cost.*, 1991, II, p. 2355; cfr. M. COSTANZA, *Profili privatistici della normativa sulle organizzazioni di volontariato*, in *Corr. giur.*, 1991, II, p. 1074.

¹⁴⁵ Cfr. M. COSTANZA, *Ibidem*.

¹⁴⁶ Cfr. G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, *op. cit.*, p. 210; cfr. S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e "finalità" degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, *op. cit.*, p. 124; cfr. F. ANGELONI, *Aspetti civilistici degli enti non profit e dell'attività di volontariato nel diritto positivo vigente*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, *op. cit.*, p. 27.

¹⁴⁷ Cfr. E. ROSSI, *Principio di solidarietà e legge-quadro sul volontariato*, *op. cit.*, p. 2355.

¹⁴⁸ Art. 2, comma 1.

¹⁴⁹ Non è effettivamente scontata in quanto i soggetti non profit non erano racchiusi in un unico contenitore, destinatari di un'unica normativa che disciplinasse l'intero ambito (come invece accade oggi per gli enti del Terzo settore).

¹⁵⁰ Cfr. S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e "finalità" degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, *op. cit.*, p. 124.

¹⁵¹ Cfr. F. ANGELONI, *Aspetti civilistici degli enti non profit e dell'attività di volontariato nel diritto positivo vigente*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, *op. cit.*, p. 26/27.

¹⁵² Art. 3, commi 1 e 2: "1. È considerato organizzazione di volontariato ogni organismo liberamente costituito al fine di svolgere l'attività di cui all'articolo 2 [...].

volontari e la compatibilità con lo scopo perseguito); in realtà questa apparente libertà si scontra con l'impossibilità per una OdV di esercitare attività commerciale prevalente, motivo per cui si rivela esclusa la forma societaria¹⁵³. Pertanto, la scelta può ricadere solamente su associazioni o fondazioni (seppure, come già dimostrato, i dati Istat evidenzino una netta prevalenza per la forma associativa). In linea con quanto sostenuto dalla dottrina e con quanto previsto dal TUIR, in effetti, è concesso alle Organizzazioni di Volontariato di trarre le proprie risorse economiche dallo svolgimento di attività commerciale, purché marginale¹⁵⁴; ne dà conferma il Ministero dell'Economia e delle Finanze, il quale rileva che le OdV debbano obbligatoriamente configurarsi quali enti non commerciali¹⁵⁵. Ecco allora che si può cogliere, ancora una volta, la tendenza legislativa a limitare il lucro oggettivo degli enti intermedi affinché permangano nel *genus* degli enti non commerciali; secondo Alessandro Mazzullo, con riferimento specifico alle OdV, “[...] emerge la costante preoccupazione del Legislatore di evitare che dietro lo schermo dell'organizzazione di volontariato si celi un'attività imprenditoriale ritenuta in contrasto con l'idea no profit, anziché non profit, del Terzo Settore.”¹⁵⁶.

L'art. 8, intitolato “agevolazioni fiscali”, al comma 4 introduce un'importante decommercializzazione a favore dei proventi derivanti dalle attività commerciali e produttive marginali, i quali non costituiscono reddito imponibile ai fini dell'IRES e dell'ILOR (Imposta Locale sui Redditi), purché ne sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali. Non essendo la Legge quadro ha stabilire direttamente cosa debba intendersi per marginalità, il compito di riempire di contenuto il concetto viene demandato ad un successivo Decreto ministeriale¹⁵⁷.

2. Le organizzazioni di volontariato possono assumere la forma giuridica che ritengono più adeguata al perseguimento dei loro fini, salvo il limite di compatibilità con lo scopo solidaristico.”.

¹⁵³ Cfr. Circolare ministeriale n. 3 del 25 febbraio 1992.

Cfr. G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, op. cit., p. 212;

¹⁵⁴ Art. 5, comma 1, lettera g). La legge quadro, però, non specifica cosa debba intendersi per marginalità, è stato il Decreto ministeriale del 25 maggio 1995 ad introdurre i criteri per l'individuazione di tali attività.

¹⁵⁵ Cfr. Circolare ministeriale n. 3 del 25 febbraio 1992.

Cfr. S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e “finalità” degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 124 ss.

¹⁵⁶ Cfr. A. MAZZULLO, *Verso una funzione “imprenditoriale” del Terzo Settore*, op. cit., p. 18.

¹⁵⁷ Art. 8, comma 4, ultima parte della L. 266/1991: “I criteri relativi al concetto di marginalità di cui al periodo precedente, sono fissati dal Ministro delle finanze con proprio decreto, di concerto con il Ministro degli affari sociali.”.

In primo luogo interviene sul punto la Circolare ministeriale del 1992¹⁵⁸, nella quale viene chiarito che le attività commerciali e produttive marginali devono essere poste in essere dagli assistiti, ai fini della loro riabilitazione e del loro inserimento sociale, o dai volontari (e qui il richiamo all'art. 2 della L. 266/1991); il precetto appare eccessivamente restrigente, in quanto non prende in considerazione eventuali dipendenti/lavoratori autonomi, ammessi per contro dalla Legge quadro¹⁵⁹. Inoltre, la Circolare aggiunge che “[l]e attività stesse non debbono essere organizzate nella forma imprenditoriale, di cui agli articoli 2080 e seguenti del Codice civile, siano esse industriali o artigiane.”. A questa ampia e generica previsione, che limita ulteriormente la possibilità per le OdV di svolgere attività economiche, fa seguito una sorta di esemplificazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, la quale mira ad illustrare alcuni parametri che possono essere presi in considerazione al fine di valutare la non imprenditorialità delle attività¹⁶⁰.

¹⁵⁸ Cfr. Circolare ministeriale n. 3 del 25 febbraio 1992.

¹⁵⁹ Art. 3, comma 4.

Cfr. G. M. COLOMBO, *Aspetti fiscali della legge-quadro sul volontariato*, in *Riv. dottori comm.*, 1996, III, p. 508; cfr. R. D'AMORE, P. FERRI, *Organizzazioni di volontariato: attività commerciali e produttive marginali*, in *Corr. trib.*, 1999, XV, p. 1084: “In fine, un altro rilievo che si può fare, riguarda i soggetti per il tramite dei quali le attività marginali dovrebbero essere poste in essere. Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, essi sarebbero solamente gli assistiti da parte dell'organizzazione ed i volontari della medesima. A questo proposito non si comprende perché vengano esclusi eventuali collaboratori esterni, visto che nello svolgimento della propria attività le organizzazioni di volontariato possono avvalersi di lavoratori dipendenti o autonomi, pur se esclusivamente nei limiti necessari al regolare funzionamento dell'ente oppure occorrenti a qualificarne o specializzarne l'attività svolta.”.

¹⁶⁰ “In particolare, per ciò che concerne l'“entità” delle attività, pur non essendo questa ancorata ad una specifica percentuale delle entrate dell'organizzazione, dovrà essere individuata sulla base di parametri correlati a diverse situazioni di fatto quali, a titolo esemplificativo, la occasionalità dell'attività, la non concorrenzialità (che può essere anche ricondotta a radicate tradizioni locali che riservino al volontariato determinati servizi in favore della comunità locale) dell'attività sul mercato, il rapporto tra risorse impiegate e ricavi, il rapporto tra i ricavi dell'attività e i servizi resi dall'organizzazione.”.

Cfr. G. M. COLOMBO, *Ivi*, p. 508/509: “Per quanto poi riguarda «l'organizzazione», occorre tenere presente che oggi non è possibile esercitare alcuna attività economica senza un livello sufficiente di organizzazione dei fattori produttivi: un'organizzazione che in alcuni casi deve essere «specifica» (cioè appositamente istituita) per quel tipo di attività, pena l'impossibilità di svolgere l'attività stessa. Ma, più ancora, vi sono di fatto nella stessa legge diversi elementi che rendono difficile pensare che l'attività in questione possa svolgersi con caratteristiche di imprenditorialità (si vedano, ad esempio, oltre la gratuità delle prestazioni del volontariato, e la gratuità delle cariche associative, anche le limitazioni alle assunzioni di collaboratori esterni da dedicare a tempo pieno allo svolgimento dei servizi). Si ha l'impressione, in altre parole, che con la legge in esame ci si volesse rivolgere a microstrutture piuttosto che a grandi organizzazioni, le quali hanno bisogno di una struttura stabile per potere operare. A conferma di ciò si può aggiungere che l'obiettivo della legge, più che quello di regolare le organizzazioni di volontariato, è di regolare, attraverso queste, la condizione giuridica dei volontari. La circolare ministeriale affida a parametri quantitativi (quali: il rapporto tra risorse impiegate e ricavi; il rapporto tra i ricavi dell'attività ed i servizi resi dall'organizzazione; la non concorrenzialità sul mercato) l'accertamento della «marginalità» o meno dell'attività commerciale esercitata. Se, dunque, l'accertamento della «natura e l'entità dell'attività» svolta, richiesto dalla legge, dovesse avvenire in base

Qualche anno dopo, lo stesso Ministero delle Finanze emana il Decreto “Criteri per l’individuazione delle attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato”¹⁶¹. In verità, il Decreto non individua dei criteri fissi rispetto ai quali poter valutare la marginalità dell’attività, ma piuttosto elenca una serie di attività che si considerano tali¹⁶². Il comma 2, oltre a ribadire che le attività devono essere esercitate “in funzione della realizzazione del fine istituzionale dell’organizzazione”, circa l’organizzazione in forma d’impresa dichiara che non devono essere impiegati mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato¹⁶³. L’iniziale rigidità del Ministero delle Finanze, dunque, si smorza in favore di un’interpretazione del concetto di organizzazione imprenditoriale legata specificamente al principio di leale concorrenza¹⁶⁴. Persiste il

a questi criteri, francamente ci sembra di poter dire che sono fuorvianti, in quanto si tratta di parametri non ben definiti (la circolare infatti fa solo delle esemplificazioni), correlati a situazioni di fatto, per loro natura di volta in volta mutevoli, in qualche misura soggettivi, e tali, da non potere rappresentare per il contribuente un sicuro punto di riferimento. Forse sarebbe stato meglio affidarsi, anziché a criteri quantitativi, a un criterio qualitativo, nel senso cioè di ritenere «marginali» quelle attività che sono «accessorie» rispetto a quelle principali-istituzionali. Quello cioè che dovrebbe rilevare, a nostro avviso, è il legame funzionale tra l’«attività commerciale», strumentale rispetto a quella istituzionale nel perseguimento dei fini di solidarietà, e l’attività istituzionale medesima. In altri termini, si dovrebbe poter dire che anche tali attività secondarie, come quelle principali-istituzionali, non sono assoggettabili ad imposta proprio per il loro carattere di accessorialità rispetto a queste ultime e per il fatto che questa loro complementarietà è quasi necessaria, nel senso che contribuisce a renderle concretamente possibili. Questo rapporto di mezzo a fine delle attività marginali rispetto a quelle istituzionali appare del resto anche una condizione necessaria per poter fruire dell’agevolazione, allorché la legge afferma che (art. 8, 4° comma) i proventi derivanti dalle suddette attività devono essere totalmente impiegati per i fini istituzionali dalle organizzazioni di volontariato.”.

¹⁶¹ Decreto interministeriale del 25 maggio 1995.

¹⁶² Cfr. G. M. COLOMBO, *Aspetti fiscali della legge-quadro sul volontariato*, *op. cit.*, p. 511 ss.; cfr. R. D’AMORE, P. FERRI, *Organizzazioni di volontariato: attività commerciali e produttive marginali*, *op. cit.*, p. 1085: “Il decreto avrebbe dovuto stabilire i criteri relativi al concetto di marginalità, ma si può dire che sotto questo aspetto le attese siano andate in gran parte deluse, in quanto esso si limita quasi esclusivamente ad una elencazione tassativa di fattispecie che sono considerate marginali, rifacendosi ad una dettagliata casistica nella quale non è neanche facile individuare caratteri comuni alle ipotesi delineate.”.

¹⁶³ Anche il tal caso si rinviengono degli esempi: “[...] quali l’uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell’impresa.”.

¹⁶⁴ Cfr. R. D’AMORE, P. FERRI, *Organizzazioni di volontariato: attività commerciali e produttive marginali*, *op. cit.*, p. 1085: “Quanto all’assenza di impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato, si può intravedere una attenuazione del pensiero ministeriale richiamato in precedenza, che imponeva l’assenza di una organizzazione imprenditoriale tout court. Infatti, il decreto pone il divieto di una organizzazione concorrenziale sul mercato, non di un qualsiasi elemento organizzativo, ed in più vengono fornite anche alcune esemplificazioni di mezzi non ammessi: l’uso di pubblicità, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo l’uso dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell’impresa. Proprio questo ultimo esempio rende evidente il superamento della posizione che imponeva l’assenza di un qualsiasi elemento organizzativo, visto che si pone il divieto di utilizzo di marchi di distinzione dell’impresa, non dell’esistenza di una impresa in quanto tale, riconoscendo implicitamente la possibilità

dubbio sulla tassatività o meno delle attività elencate; d'altro canto, non essendo esplicitato se sia possibile derogarvi o meno, la dottrina e la giurisprudenza ritengono l'elencazione derogabile (anche in considerazione dell'imminente D.lgs. 460/1997)¹⁶⁵. Tuttavia, qualora si esercitasse attività economica non riconducibile ai casi indicati, deve comunque essere rispettato il limite della marginalità e non sarà possibile godere delle agevolazioni previste dall'art. 8, comma 4 della Legge quadro, ma tornerà a vigere il regime fiscale dettato per gli enti commerciali¹⁶⁶.

4.2 *Il D.lgs. 460/1997*

Tramite il Decreto legislativo 460 del 1997, il legislatore ha tentato di operare una riforma tributaria¹⁶⁷, con l'obiettivo di unificare e rendere omogeneo il sistema

di una organizzazione imprenditoriale. Proprio questo elemento rappresenta probabilmente l'aspetto più importante del decreto in quanto, [...] l'aspetto principale che le accomuna nella loro diversità, appare proprio la preoccupazione del legislatore che esse non comportino un turbamento dell'equilibrio di mercato con attività fiscalmente agevolate.”

¹⁶⁵ Cfr. R. D'AMORE, P. FERRI, *Le attività commerciali svolte da organizzazioni di volontariato*, in *Corr. trib.*, 2002, XVII, p. 1513 ss.; Id. *Per il volontariato ancora dubbi sui limiti di ammissibilità delle attività commerciali*, in *Enti non profit*, n. 2010, VII, p. 40; cfr. G. M. COLOMBO, S. RAGGHIANI, *Enti non commerciali e Onlus*, Milano, 2000, p. 142 ss.; cfr. G. MANETTI, *Le attività commerciali "possibili" dopo il decreto anticrisi*, in *Enti non profit*, 2009, X, p. 37 e ss., il quale suffraga la sua tesi richiamando la sentenza del TAR Toscana n. 256 del 1998: “[...] compatibilmente ed in stretto collegamento con gli scopi e le attività solidaristiche individuate dalla legge (e dallo statuto), e ferma restando la strumentalità rispetto al reperimento (attraverso anche gli eventuali utili dell'attività commerciale) delle risorse economiche per il loro funzionamento e lo svolgimento delle attività istituzionali per le quali sono state costituite, le organizzazioni private di volontariato possano svolgere, anche nei confronti dei terzi e non necessariamente nei confronti dei soli soci od aderenti (in tal caso non si potrebbe parlare di attività commerciale vera e propria), in forza dell'art. 5 della legge 266 del 1991, un'attività commerciale collaterale marginale ossia, come è desumibile dalla definizione data dal vocabolario della lingua italiana, limitata e non determinante. [...] Sulla materia occorre comunque ora fare riferimento alla recentissima disciplina varata con il decreto legislativo 4 dicembre 1997 n. 460 di riordino del regime tributario applicabile agli enti non commerciali ed alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, la quale ad un primo sommo esame sembra al Collegio confermare l'interpretazione qui sostenuta.”

¹⁶⁶ Cfr. nuovamente sentenza TAR Toscana 256/1998: “Le disposizioni del Ministero delle Finanze contenute nel decreto del 1995, alle quali si richiama la ricorrente, non introducono affatto una definizione nell'ambito delle attività marginali indicate dall'art. 5 della medesima legge 266/91, ma provvedono solo ad indicare quali attività sono ammesse al regime fiscale agevolato in relazione all'art. 8, comma 4, della legge 266/91. Esse non sono, quindi, incompatibili con la soluzione ora delineata, in quanto le attività commerciali che non dovessero rientrare nelle tipologie elencate nel decreto medesimo sarebbero soggette al normale regime di tassazione previsto per le ordinarie transazioni commerciali.”

¹⁶⁷ Cfr. F. ANGELONI, *Aspetti civilistici degli enti non profit e dell'attività di volontariato nel diritto positivo vigente*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, op. cit., p. 44; cfr. G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, op. cit., p. 269; cfr. A. FEDELE, *La disciplina fiscale delle ONLUS*, in *Riv. notariato*, III, 1999, p. 541; cfr. C. GOBBI, *Profili del Non Profit*, op. cit., p. 28.

delineato nei precedenti anni¹⁶⁸ e concedere alcuni privilegi ad una categoria specifica. Questi due obiettivi rispecchiano perfettamente le sezioni che compongono il Decreto oggetto di analisi: la prima recante le modifiche alla disciplina tributaria degli enti non commerciali¹⁶⁹, la seconda istitutiva delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus)¹⁷⁰; le Onlus “non costituiscono entità giuridiche autonome”¹⁷¹, ma rappresentano una veste squisitamente fiscale¹⁷², destinataria di un peculiare regime agevolativo¹⁷³, che gli enti ritenuti meritevoli possono assumere al ricorrere di determinati requisiti¹⁷⁴. Si tratta comunque di un sottogruppo dei preesistenti enti non commerciali¹⁷⁵ che, al ricorrere delle condizioni disposte dal Decreto, possono assumere la qualifica di Onlus¹⁷⁶. Ciò che differenzia le due tipologie di enti risiede nel presupposto di applicazione¹⁷⁷: si è già ampiamente trattato degli enti non

¹⁶⁸ Cfr. G. PONZANELLI, *Ivi*, p. 270; cfr. C. GOBBI, *Ibidem*; cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 20; cfr. S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e “finalità” degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 119; cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 277; cfr. S. ZAMAGNI, *Sulla filosofia di fondo del D.lgs. 460/1997*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, op. cit., p. 17.

¹⁶⁹ Artt. 1-9.

¹⁷⁰ Artt. 10-30.

¹⁷¹ Cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti non profit*, XXI ed., Milano, 2012, introduzione, p. LII; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 21: “la ONLUS [...] non introduce un nuovo tipo di soggetto giuridico, ma indica una categoria nella quale rientrano taluni soggetti già previsti dalle norme civilistiche, per riservare loro un regime fiscale particolare.”.

¹⁷² Cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Ivi*, p. 63; cfr. G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, op. cit., p. 270; cfr. F. TATULLI, *La qualificazione degli enti non profit ed i caratteri distintivi degli enti non commerciali e delle ONLUS*, op. cit., p. 1654 e 1662; cfr. F. Poddighe, G. RISALITI, *ONLUS di diritto: regime fiscali delle organizzazioni di volontariato*, in *Il fisco*, 2001, XLIV, p. 13946; cfr. F. ANGELONI, *Aspetti civilistici degli enti non profit e dell’attività di volontariato nel diritto positivo vigente*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, op. cit., p. 45 ss.; cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 276/277.

¹⁷³ Cfr. A. M. PROTO, *Ivi*, p. 3; cfr. F. CARINCI, *Il non profit. Itinerari giuridico istituzionali*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, op. cit., p. 10; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 21.

¹⁷⁴ In particolare, in base al comma 1 dell’art. 10, possono 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, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell’atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedono espressamente: [...]” a cui fanno seguito una serie di clausole tassative.

¹⁷⁵ Cfr. L. TAVAZZA, *Studi e proposte per il riordino della disciplina tributaria degli enti non profit*, op. cit., p. 124; cfr. F. TUNDO, *Intorno al regime delle «ONLUS» nell’ambito degli enti non profit*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, V, p. 851; cfr. F. Poddighe, G. RISALITI, *ONLUS di diritto: regime fiscali delle organizzazioni di volontariato*, op. cit., p. 13946; cfr. A. ZUCCHETTI, V. ITALIA, *Le organizzazioni di volontariato: struttura, statuti, convenzioni, agevolazioni fiscali e aspetti tributari: problemi e casi pratici*, op. cit., p. 18.

¹⁷⁶ Infatti, il D.lgs. 460/1997 ha introdotto esattamente nel Titolo II, capo III del TUIR (dedicato agli enti non commerciali) l’art. 150 rubricato “Organizzazioni non lucrative di utilità sociale”.

¹⁷⁷ Cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 5 ss.

commerciali, mentre le Onlus si identificano come tali sulla base del fine perseguito¹⁷⁸ e, lo si intuisce dalla denominazione, dell'impossibilità di distribuire (anche indirettamente) gli ipotetici utili conseguiti¹⁷⁹, i quali devono essere deputati alla realizzazione dei fini istituzionali¹⁸⁰. Si evince chiaramente che, per la prima volta, il legislatore ha preso in considerazione quali elementi distintivi della categoria lo scopo ultimo e il lucro soggettivo, mentre il lucro oggettivo è ammesso anche in forma preponderante¹⁸¹; invero, l'art. 12 del Decreto in oggetto introduce, all'interno del TUIR, quello che oggi è l'art. 150, suddiviso in due commi: il primo decommercializza totalmente quelle attività istituzionali (ossia una o più delle 11 elencate alla lettera a), comma 1, art. 10 del D.lgs. 460/1997)¹⁸², aventi appunto natura commerciale, le quali vengono esercitate per perseguire esclusivamente finalità di solidarietà sociale (art. 10, comma 1, lettera b)), il cui significato viene precisato nei successivi commi 2 e 3¹⁸³. Per di più, il comma 2 stabilisce la non concorrenza alla formazione del reddito di quei proventi che derivano da attività diverse, purché direttamente connesse alla principale (ovvero quella istituzionale). Anche in questo caso è lo stesso provvedimento normativo ad identificare le c.d. attività connesse¹⁸⁴, al comma 5 dell'art. 10, il quale esplicita altresì che le stesse non devono essere prevalenti rispetto all'attività

¹⁷⁸ Art. 10, comma 1, lettera a) e b).

¹⁷⁹ Art. 10, comma 1, lettera c) e d) per la distribuzione indiretta.

¹⁸⁰ Art. 10, comma 1, lettera e).

¹⁸¹ Cfr. A. MAZZULLO, *Verso una funzione "imprenditoriale" del Terzo Settore*, op. cit., p. 18: "Con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 460 del 1997 si assiste ad un significativo superamento della visione oggettivamente non commerciale del Terzo Settore. L'accento viene posto, finanche nella denominazione, sul profilo soggettivo dello scopo non lucrativo di utilità sociale."; cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 7; cfr. F. C. GUARNA, *L'ente non profit nel sistema tributario italiano*, in *Il fisco*, 2000, XXVI, p. 8703/8704: "Come indicato la riconducibilità nella categoria soggettiva delle Onlus prescinde da qualsiasi indagine sull'oggetto esclusivo o principale dell'ente e, quindi, sulla commercialità o meno dell'attività svolta. Vengono, infatti, assunti come criteri di differenziazione e qualificazione dell'ente come organizzazione non lucrativa di utilità sociale i requisiti esclusivamente stabiliti dall'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, e successive modificazioni e, conseguentemente, non trovano applicazione nei confronti delle Onlus le disposizioni dell'art. 87, comma 1, lettera c), e comma 4, del Tuir, nonché quelle relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale recate dall'art. 111-bis dello stesso testo unico, sulle quali sono stati forniti chiarimenti con la circolare n. 124/E del 12 maggio 1998."

¹⁸² Cfr. M. ANSELMO, *La realizzazione e l'impiego degli utili nelle Onlus e la compatibilità con il fine solidaristico*, op. cit., p. 1715.

¹⁸³ Cfr. M. ANSELMO, *Ibidem*.

¹⁸⁴ Cfr. Circolare ministeriale n. 168 del 1998: "Le attività direttamente connesse a quelle istituzionali di entrambe le tipologie descritte costituiscono, come precisa la relazione illustrativa del decreto legislativo n. 460 del 1997, fonti per il "reperimento di fondi necessari per finanziare le attività istituzionali" dell'organizzazione." Così anche F. TATULLI, *La qualificazione degli enti non profit ed i caratteri distintivi degli enti non commerciali e delle ONLUS*, op. cit., p. 1666.

istituzionale¹⁸⁵; il comma prosegue imponendo perfino un limite di tipo quantitativo: i proventi derivanti dalle attività connesse non devono superare il 66% delle spese complessive¹⁸⁶. I due vincoli sono autonomi¹⁸⁷, ma non alternativi¹⁸⁸, motivo per cui devono concorrere entrambi affinché l'attività non si consideri predominante rispetto a quella istituzionale¹⁸⁹.

Prendendo in considerazione le due agevolazioni di cui all'art. 150, è possibile affermare che una Onlus, nei limiti dello svolgimento dell'attività istituzionale e/o connessa di natura imprenditoriale¹⁹⁰, "non produce ricchezza tassabile"¹⁹¹. Essendo sottoposte alla disciplina relativa agli enti non commerciali¹⁹², le Onlus determinano il reddito complessivo sommando i redditi delle singole categorie¹⁹³, ed escludendo quelli da lavoro e, come appena appurato, quello d'impresa, gli unici redditi che concorreranno alla formazione della materia imponibile saranno i redditi fondiari, di capitale e diversi¹⁹⁴.

Se per le Organizzazioni di Volontariato si è discusso sulla facoltà di derogare alle attività contemplate nel D.M. del 25 maggio 1995¹⁹⁵, per le Onlus il problema non si

¹⁸⁵ Cfr. ancora la Circolare ministeriale n. 168 del 1998: "Secondo la relazione illustrativa del decreto legislativo n. 460 del 1997, affermare il carattere non prevalente delle attività connesse "è di fondamentale importanza per caratterizzare in senso solidaristico la struttura operativa e funzionale delle ONLUS, evitando che le stesse possano svolgere, all'opposto, in via esclusiva o principale attività "connesse"". Cfr. F. TATULLI, *Ibidem*; cfr. P. FERRI, R. D'AMORE, *Le attività connesse delle ONLUS*, in *Corr. trib.*, 2002, XXXIV, p. 3078.

¹⁸⁶ La circolare di cui alla nota precedente puntualizza che "[l]a verifica della prevalenza va fatta con riferimento a ciascun periodo d'imposta e in relazione ad ogni singolo settore (attività statutaria relativa ad uno specifico settore ed attività connessa all'attività istituzionale propria del settore considerato)". Cfr. F. TATULLI, *Ibidem*.

¹⁸⁷ Cfr. F. TATULLI, *Ibidem*; S. D. NATOLI, *Onlus: riflessi tributari delle attività istituzionali e connesse*, in *Il fisco*, 2012, XVIII, fascicolo 1, p. 2771.

¹⁸⁸ Lo stesso comma 5 utilizza la congiunzione "e" per riferirsi alle due condizioni: "L'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a) del comma 1, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione." Cfr. F. TATULLI, *Ibidem*.

¹⁸⁹ La circolare 168 conclude il discorso inerente alle attività connesse precisando che "il criterio della prevalenza è autonomo rispetto all'ulteriore criterio indicato al punto 2), che prende in esame i proventi delle attività direttamente connesse in rapporto alle spese complessive dell'organizzazione." Cfr. F. TATULLI, *Ibidem*.

¹⁹⁰ Cfr. A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 289.

¹⁹¹ Cfr. F. TUNDO, *Intorno al regime delle «ONLUS» nell'ambito degli enti non profit*, in *Dir. prat. trib.*, op. cit., p. 857. L'autore, in merito al regime fiscale delle Onlus, arriva a sostenere che "si tratta [...] quasi di un «non regime»".

¹⁹² Art. 26, D.lgs. 460/1997.

¹⁹³ Cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti non profit*, op. cit., p. 117.

¹⁹⁴ Cfr. Circolare ministeriale n. 168 del 1998. Cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Ibidem*.

¹⁹⁵ Si veda il paragrafo precedente.

pone, in quanto è lo stesso art. 10, comma 1, lettera c) a decretare il divieto assoluto di svolgere attività diverse da quelle istituzionali o direttamente connesse.

4.2.1 *Le Organizzazioni di Volontariato quali Onlus di diritto*

È lo stesso D.lgs. 460 del 1997 a contemplare le c.d. Onlus di diritto, vale a dire quelle tipologie di enti che “sono in ogni caso considerate Onlus”¹⁹⁶ e per le quali opera una sorta di automatismo¹⁹⁷; possono assumere la qualifica, se iscritte negli appositi registri, le Organizzazioni di Volontariato, le Organizzazioni non Governative e le cooperative sociali¹⁹⁸.

L’effetto di tale previsione è che gli organismi facenti parte di questo insieme ristretto di Onlus non sono tenuti a¹⁹⁹:

- 1) Modificare la loro struttura organizzativa al fine di soddisfare i requisiti di cui all’art. 10 del D.lgs. 460/1997;
- 2) Ad adeguare gli statuti alle clausole di cui all’art. 10 del D.lgs. 460/1997;
- 3) Ad assumere la denominazione “Organizzazione non lucrativa di utilità sociale” o l’acronimo “Onlus”²⁰⁰;
- 4) Iscrivere nel registro delle Onlus²⁰¹.

L’articolo in questione procedere stabilendo che sono fatte salve le previsioni di maggior favore dettate dalle legislazioni speciali²⁰². Di conseguenza le Onlus di diritto possono decidere, in merito ad ogni singolo tributo²⁰³, di optare per il regime fiscale contenuto nel D.lgs. 460 o di quello del proprio settore di riferimento²⁰⁴.

¹⁹⁶ Art. 10, comma 8.

¹⁹⁷ Cfr. A. ZUCCHETTI, V. ITALIA, *Le organizzazioni di volontariato: struttura, statuti, convenzioni, agevolazioni fiscali e aspetti tributari: problemi e casi pratici*, op. cit., p. 19.

¹⁹⁸ “Ad evidenza, per le organizzazioni di volontariato, per le organizzazioni non governative e per le cooperative sociali, la possibilità di fruire della disciplina agevolativa discende direttamente dal riconoscimento ottenuto sulla base della normativa specialistica di appartenenza.” Cfr. F. PODDIGHE, G. RISALITI, *ONLUS di diritto: regime fiscali delle organizzazioni di volontariato*, op. cit., p. 13948.

¹⁹⁹ Cfr. Circolare n. 127/E del 19 maggio 1998.

²⁰⁰ Cfr. F. C. GUARNA, *L’ente non profit nel sistema tributario italiano*, op. cit., p. 8705.

²⁰¹ Cfr. A. ZUCCHETTI, V. ITALIA, *Le organizzazioni di volontariato: struttura, statuti, convenzioni, agevolazioni fiscali e aspetti tributari: problemi e casi pratici*, op. cit., p. 91.

²⁰² Cfr. A. ZUCCHETTI, V. ITALIA, *Ivi*, p. 19; F. TUNDO, *Intorno al regime delle «ONLUS» nell’ambito degli enti non profit*, in *Dir. prat. trib.*, op. cit., p. 855.

²⁰³ Cfr. Circolare ministeriale n. 168 del 1998.

²⁰⁴ Cfr. F. PODDIGHE, G. RISALITI, *ONLUS di diritto: regime fiscali delle organizzazioni di volontariato*, op. cit., p. 13948 e 13953.

Focalizzando l'attenzione sulle Organizzazioni di Volontariato, è evidente che, per quel che concerne le imposte sui redditi, si dimostra sicuramente maggiormente vantaggioso il regime tributario delle Onlus; potendo usufruire dei benefici fiscali a queste ultime dedicati, infatti, le OdV sono esonerate dallo svolgimento di attività commerciale di tipo marginale, potendo invece preferire le decommercializzazioni di cui all'art. 150 del TUIR. Pertanto, anche le OdV hanno potuto esercitare attività economica in via esclusiva o prevalente, sempreché avessero perseguito le finalità di solidarietà sociale, tramite l'esercizio di attività istituzionali e/o direttamente connesse di cui al D.lgs. 460/1997²⁰⁵.

Senonché, nel 2008, è intervenuto il D.L. n. 185²⁰⁶, il quale, al comma 5 dell'art. 30, puntualizza che "La disposizione di cui all'articolo 10, comma 8, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, si applica alle associazioni e alle altre organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266 che non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali individuate con decreto del Ministro delle finanze 25 maggio 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 134 del 10 giugno 1995.". Così facendo, il Decreto ha nuovamente escluso che le OdV potessero esercitare attività prevalentemente imprenditoriale, ripristinando la situazione antecedente al D.lgs. 460/1997²⁰⁷.

4.2.2 Conclusioni

Nonostante il tentativo di riforma intrapreso con il Decreto 460 del 1997 si possa considerare encomiabile²⁰⁸, il Governo non ha attuato totalmente quanto prescritto

²⁰⁵ Nel caso di attività direttamente connesse "potrebbe tornare utile [...] l'applicazione delle disposizioni recate dall'art. 8, comma 4, della L. n. 266/1991: in base a tale normativa, infatti, dette attività beneficerebbero automaticamente della non imponibilità senza dover sottostare alle condizioni previste dall'art. 10, comma 5, del D.Lgs. n. 460/1997. Ne consegue che occorre un'indagine specifica sulla natura delle attività connesse svolte dalla singola organizzazione di volontariato e sull'incidenza dei relativi proventi sui costi dell'organizzazione: se, dette attività rientrano nei limiti di cui al predetto art. 10, risulterà maggiormente conveniente il regime previsto dall'art. 111-ter del Tuir." Si precisa che l'art. 111-ter corrisponde attualmente all'art. 150 del TUIR. Cfr. F. Poddighe, G. Risaliti, *Ivi*, p. 13953/13954.

²⁰⁶ Coordinato con la legge di conversione n. 2 del 28 gennaio 2009.

²⁰⁷ Cfr. G. Manetti, *Le attività commerciali "possibili" dopo il decreto anticrisi*, in *Enti non profit*, 2009, X, p. 37 e ss.

²⁰⁸ Cfr. A. Fici, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 20.

della legge delega²⁰⁹: oltre alla previsione di agevolazioni fiscali, si sarebbe dovuto perseguire l'obiettivo di delineare un quadro normativo unitario²¹⁰ "attraverso un regime unico al quale ricondurre anche le normative speciali esistenti"²¹¹. In realtà il legislatore tributario non ha fatto altro che introdurre un'ulteriore qualifica, definibile come trasversale²¹², la quale si è aggiunta a quelle vigenti²¹³.

A differenza del successivo Codice del Terzo settore²¹⁴, il quale (come verrà dimostrato) attua effettivamente una serie di abrogazioni, armonizza e riunisce le diverse fattispecie in un unico contenitore, il Decreto Onlus non mette ordine all'interno della legislazione settoriale; al contrario, crea ulteriore confusione²¹⁵, specialmente in mancanza di disposizioni di coordinamento tra i diversi provvedimenti²¹⁶. A riprova di ciò, le Onlus di diritto potevano acquisire la qualifica senza nemmeno modificare la struttura organizzativa o adeguare i propri statuti alla normativa²¹⁷, con conseguente discrepanza rispetto a tutti gli altri enti²¹⁸; era stata la

²⁰⁹ L. 23 dicembre 1996, n. 662. Cfr. F. C. GUARNA, *L'ente non profit nel sistema tributario italiano*, *op. cit.*, p. 8710.

²¹⁰ Cfr. F. C. GUARNA, *Ibidem*; cfr. E. GULMANELLI, *Il regime fiscale delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, *op. cit.*, p. 59; cfr. TABET, *Verso una nuova tassazione degli enti non profit*, in *Rass. trib.*, 1997, III, p. 581.

²¹¹ L. 662/1996, art. 3, comma 188.

²¹² Si tratta di una qualifica "trasversale" in quanto può essere assunta sia dagli enti previsti all'interno del Codice civile (fatta eccezione per le società commerciali diverse dalle cooperative) che al di fuori (si vedano ad esempio le OdV). Cfr. A. FEDELE, *La disciplina fiscale delle ONLUS*, *op. cit.*, p. 537; cfr. altresì G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, *op. cit.*, p. 101.

²¹³ Cfr. G. TABET, *Verso una nuova fiscalità per il terzo settore*, in *Non profit*, 1997, XXVIII, p. 77: "La sopravvivenza dello *ius singulare* contraddice apertamente l'obiettivo di introdurre un regime tributario unico e suscita dunque forti riserve di ordine costituzionale, trattandosi di norme di natura privilegiaria."; cfr. F. PODDIGHE, G. RISALITI, *ONLUS di diritto: regime fiscali delle organizzazioni di volontariato*, *op. cit.*, p. 13948: "Occorre [...] precisare che la normativa in tema di Onlus coesiste con quella specialistica di settore".

²¹⁴ Introdotto tramite il D.lgs. 117/2017.

²¹⁵ Cfr. F. C. GUARNA, *L'ente non profit nel sistema tributario italiano*, *op. cit.*, p. 8710.

²¹⁶ Cfr. R. D'AMORE, P. FERRI, *Organizzazioni di volontariato: lo svolgimento di attività connesse secondo la disciplina ONLUS*, in *Corr. trib.*, 2000, XXII, p. 1586: "[...] particolarmente arduo si presenta il compito dell'interprete nel tentativo di coordinare e raccordare le preesistenti discipline speciali con la disciplina ONLUS".

²¹⁷ Cfr. F. PODDIGHE, G. RISALITI, *ONLUS di diritto: regime fiscali delle organizzazioni di volontariato*, *op. cit.*, p. 13948; cfr. G. TABET, *Verso una nuova fiscalità per il terzo settore*, *op. cit.*, p. 77: "Ma ancor di più lascia perplessi la scelta di qualificare *ex lege* come Onlus enti i cui atti costitutivi potrebbero non essere omogenei con la disciplina-tipo prevista per le prime".

²¹⁸ Cfr. R. D'AMORE, P. FERRI, *Organizzazioni di volontariato: lo svolgimento di attività connesse secondo la disciplina ONLUS*, *op. cit.*, p. 1586: "L'automatica attribuzione della qualifica di ONLUS alle organizzazioni di volontariato, unitamente ad altre categorie di enti, rappresenta l'attuazione di una esplicita disposizione della legge delega per la disciplina tributaria delle ONLUS, la quale prevedeva per tali soggetti anche una normativa semplificata in ordine agli adempimenti formali, nonché differenziata e privilegiata in ordine alle agevolazioni previste. Tali semplificazioni sono state

stessa legge delega a prevedere, per coloro che ottenevano la qualifica *ope legis*, che venisse dettata una “disciplina semplificata in ordine agli adempimenti formali, e differenziata e privilegiata in ordine alle agevolazioni previste, in ragione del valore sociale degli stessi”²¹⁹.

5. *Intersecazione tra diritto civile e diritto tributario nell’ambito del non profit*

Sulla base di quanto affermato nei precedenti paragrafi, si può dedurre chiaramente come, nel corso degli ultimi decenni del ‘900, ci si sia concentrati maggiormente sulla fiscalità degli enti non profit, più che sulla riforma di un Codice civile non più al passo con i tempi²²⁰; il fatto che, in passato, tra le definizioni attribuite al settore si rinveniva quella di enti non commerciali, rende l’idea di quanto la legislazione tributaria prevalesse su quella civilistica (nonostante vi sia chi sostiene che il termine “enti non commerciali” venisse utilizzato impropriamente, in quanto gli enti non commerciali possono svolgere attività commerciale purché non prevalente²²¹).

Era infatti lo stesso legislatore tributario che, legiferando in materia di fiscalità, andava a disciplinarne altresì l’impianto civilistico delle categorie giuridiche introdotte, creando così una forte commistione tra disciplina civilistica e tributaria. Le conseguenze di una tale impostazione risultavano di notevole rilevanza; si pensi, ad esempio, al caso in cui una OdV avesse esercitato un’attività commerciale non marginale: l’ente avrebbe perso la sua qualifica di Organizzazione di Volontariato nonostante lo svolgimento di attività imprenditoriale sia una questione legata all’attribuzione di agevolazioni fiscali. Altro esempio lampante, ribadito più volte,

concretizzate facendo salve le previsioni di maggior favore delle rispettive legislazioni speciali, così come per altro previsto dalla stessa legge delega, la quale, però, a sua volta prevedeva di ricondurre ad un regime unico le normative speciali. In realtà ciò che si è realizzato, salvo alcune esplicite limitazioni previste per le cooperative sociali, è una semplice sovrapposizione fra discipline speciali e disciplina ONLUS, senza per altro prevedere alcun aspetto di coordinamento ed integrazione fra le stesse, visto che non si può considerare tale la semplice salvaguardia delle previsioni di maggior favore; ottenendo, pertanto, tutt’altro che un regime unitario.”.

²¹⁹ L. 662/1996, art. 3, comma 189, lettera b).

²²⁰ Cfr. G. IORIO, *Il Codice del Terzo settore e le associazioni: i riflessi civilistici della nuova disciplina*, in *Ianus Diritto E Finanza*, 2018, XVII, p. 16: “Negli ultimi anni l’universo *non profit* è stato investito da una legislazione a pioggia costantemente caratterizzata dall’attenzione ai profili fiscali e settoriali. La disciplina civilistica è rimasta, così, sullo sfondo.”.

²²¹ Cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti non profit, op. cit.*, introduzione, p. LII.

riguarda la qualifica prettamente fiscale di Onlus²²², il cui Decreto è stato definito come “legge tributaria sul terzo settore”²²³ e che non ha influito minimamente su quella che era la precettistica di diritto civile²²⁴; anzi, “sembrava essersi realizzata l’inversione dell’insegnamento tradizionale, che inquadra la disciplina tributaria come succedanea rispetto alla qualificazione civilistica della fattispecie (salva l’opzione legislativa per il doppio binario).”²²⁵.

Si può dunque affermare che questa sia stata una delle cause per cui i tentativi di riorganizzazione della sfera del non profit, ante riforma del 2017, non siano mai del tutto riusciti: non è possibile pensare di uniformare e rendere coerente un sistema come quello del Terzo settore senza preoccuparsi di delineare una legislazione civilistica altrettanto chiara e organica²²⁶; d’altro canto, “[l]a «specialità» tributaria ha un fortissimo bisogno di fondarsi su di una nozione civilistica sicura e certa di enti non profit”²²⁷. Nel capitolo che segue sarà possibile notare come, successivamente all’avvento della Riforma del Terzo settore, la situazione abbia subito una significativa metamorfosi²²⁸.

²²² Cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell’ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 101: “[...] disciplina delle Onlus, alla quale si deve sicuramente il merito di aver fornito un riconoscimento culturale al Terzo Settore di fronte all’opinione pubblica ma che, tuttavia, si presentava fin dalla sua prima emanazione con alcuni limiti evidenti, primo tra tutti il fatto di circoscrivere il proprio ambito di operatività al solo settore fiscale.”

²²³ Cfr. S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e “finalità” degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 119.

²²⁴ Cfr. F. ANGELONI, *Aspetti civilistici degli enti non profit e dell’attività di volontariato nel diritto positivo vigente*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, op. cit., p. 45 ss. L’autore sottolinea a più riprese questo aspetto di mancanza di intervento nel campo del diritto privato da parte del D.lgs. 460.

²²⁵ Cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici*, op. cit., p. 27. Al riguardo cfr. altresì G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell’ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 102 “È noto [...] che il sistema tributario ha come obiettivo la determinazione giuridica della capacità economica, prendendo le mosse dalla fattispecie civilistica ma senza prescindere, come pure finora era avvenuto nel campo della fiscalità *non profit*. La scelta del modello impositivo fiscale, in altre parole, parte sempre da un corretto inquadramento della vicenda civilistica sottostante.”

²²⁶ Cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell’ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 103; cfr. F. C. GUARNA, *L’ente non profit nel sistema tributario italiano*, op. cit., p. 8710.

²²⁷ Cfr. G. PONZANELLI (a cura di), *Gli Enti «non profit» in Italia*, Padova, 1994, p. XIII.

²²⁸ *Infra* cap. III, par. 2.1.

CAPITOLO III: Le Organizzazioni di Volontariato dopo la riforma del Terzo settore

Sommario: 1. La Legge Delega 106 del 2016. 1.1. La mancata riforma del Codice civile. 1.2. La mancata riforma della normativa in tema di Onlus. 2. Il Codice del Terzo settore. 2.1. La netta separazione tra disciplina civilistica e fiscale. 3. Gli enti del Terzo settore. 3.1. La definizione di ente del Terzo settore. 3.1.1. Le caratteristiche fondamentali. 3.2. Il Registro Unico Nazionale del Terzo settore. 3.2.1. L'iscrizione dei trust. 4. Le Organizzazioni di Volontariato. 4.1. Volontario e attività di volontariato (art. 17). 4.1.1. Le prestazioni lavorative degli associati nelle Organizzazioni di Volontariato. 4.1.1.1. Il caso delle reti associative. 4.2. Il Titolo V – Capo I: delle Organizzazioni di Volontariato. 4.2.1. La costituzione e le risorse. 4.2.2. L'impossibilità di retribuire le cariche sociali. 4.3. La forma giuridica di associazione (riconosciuta o non). 4.3.1. Democraticità e carattere aperto. 4.3.1.1. La tutela dell'associato. 4.3.1.2. Principio democratico e meccanismo di cooptazione in relazione ai componenti dell'organo di amministrazione.

1. La Legge Delega 106 del 2016

Il 6 giugno del 2016 è stata emanata la Legge 106, contenente la “Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale”. Tra gli obiettivi principali della riforma vi era “quello di costruire un nuovo Welfare partecipativo”¹, ecco perché si è trattato per l’appunto di un processo partecipato², che ha preso avvio nel 2014³.

¹ Cfr. “Linee guida per una Riforma del Terzo Settore” emanate dal Governo nel maggio 2014, nelle quali sono formulati i criteri per una revisione organica della legislazione riguardante il volontariato, la cooperazione sociale, l’associazionismo non-profit, le fondazioni e le imprese sociali. Dal 13 maggio al 13 giugno 2014, il Governo ha quindi aperto una consultazione pubblica sulle Linee guida, di cui sono stati resi pubblici i risultati definitivi nel settembre 2014. In seguito, il Consiglio dei Ministri, su proposta del Presidente e del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, nel corso della riunione del 10 luglio 2014, ha approvato il disegno di legge delega per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale. Nel 2016, sulla Gazzetta Ufficiale n. 141 del 18 giugno, è stata pubblicata la legge 6 giugno 2016, n. 106, contenente la “Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale”, in vigore dal 3 luglio 2016.

² Cfr. R. DABORMIDA, *La riforma del terzo settore*, Milano, 2017, p. 7; cfr. E. ROSSI, *Profili evolutivi della legislazione del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 79; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 25.

³ Cfr. R. DABORMIDA, *Ibidem*; cfr. E. ROSSI, *Ibidem*; cfr. F. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore*, op. cit., p. 11: “Il progetto di riforma del Terzo settore ha preso forma nel maggio del 2014, allorquando il Governo ha predisposto le linee guida per la riforma, formulando i criteri per una revisione organica della legislazione riguardante il volontariato, la cooperazione sociale, l’associazionismo no profit, le fondazioni e le imprese sociali.”; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 10; cfr. L. DEGANI, *La Riforma del Terzo settore e la sua attuazione*, in BARONI, L. DEGANI, L. MONTANELLI, M. PETRILLO, M. PISCETTA (a cura di),

Quella intrapresa con la Legge Delega è una Riforma definita “epocale”⁴, in quanto attuatrice di una serie di istanze da sempre auspiccate, ma mai effettivamente concretizzate⁵, e che si è resa necessaria per il fatto che “gli enti non lucrativi hanno [...] esteso in modo esponenziale la loro azione al punto da ingenerare nuove e più consistenti esigenze regolative.”⁶. Tra i numerosi interventi che il Parlamento ha demandato al Governo, i principali riguardano:

- 1) Il riordino e la revisione dell'intero sistema del non profit⁷, tramite l'armonizzazione e la semplificazione⁸ di una normativa precedentemente frammentaria e disorganica⁹;
- 2) Il conferimento di una “soggettività propria” al settore, grazie all'attribuzione di una definizione univoca¹⁰;
- 3) Collegato al punto precedente, l'attribuzione di una disciplina unitaria al settore¹¹, tramite la produzione di un Codice che fosse in grado di racchiuderla¹²;

Riforma del Terzo Settore: tra Codice del terzo settore, impresa sociale e 5 per mille, Santarcangelo di Romagna, 2017, p. 7.

⁴ Cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 3.

⁵ Cfr. *supra* cap. II, par. 1, con particolare riferimento alla nota 12; in aggiunta, cfr. A. MAZZULLO, *Verso una funzione “imprenditoriale” del Terzo Settore*, op. cit., p. 15/16. Per quel che concerne la disciplina tributaria, si pensi al tentativo di riforma intrapreso con il D.lgs. 460/1997, non del tutto riuscito (per un approfondimento si rinvia al par. 4.2.2 del capitolo precedente); in aggiunta, cfr. P. CELLA, *Il terzo settore: inquadramento economico-aziendale e problematiche applicative*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 41; cfr. G. PONZANELLI, *Terzo settore: la legge delega di riforma*, op. cit., p. 727/728; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 25.

⁶ Cfr. parere Consiglio di Stato, comm. spec., 14 giugno 2017, n. 1405, in *Il Foro amm. C.d.S.*, 2017, VI.

⁷ Art. 1, comma 2, lettera b) ed art. 4 della Legge Delega. Cfr. E. ROSSI, *Profili evolutivi della legislazione del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 80.

⁸ Cfr. A. MAZZULLO, *Verso una funzione “imprenditoriale” del Terzo Settore*, op. cit., p. 15.

⁹ Cfr. F. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore*, op. cit., p. 10; cfr. parere del Consiglio di Stato 1405/2017; cfr. B. PAGAMICI, *Legge delega per la riforma del Terzo settore: quadro di sintesi*, in *Cooperative e enti non profit*, 2016, VII, p. 7.

¹⁰ Cfr. E. ROSSI, *Profili evolutivi della legislazione del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 80; cfr. “Linee guida per una Riforma del Terzo Settore dobbiamo”, nelle quali si sostiene che, per realizzare gli obiettivi prefissati, è fondamentale “definire in modo compiuto e riconoscere i soggetti privati sotto il profilo della veste giuridica, ma pubblici per le finalità di utilità e promozione sociale che perseguono. Abbiamo inoltre bisogno di delimitare in modo più chiaro l'identità, non solo giuridica, del terzo settore, [...] meglio inquadrando la miriade di soggetti assai diversi fra loro che nel loro insieme rappresentano il prodotto della libera iniziativa dei cittadini associati per perseguire il bene comune.”. Già la Legge Delega stabiliva cosa debba intendersi per Terzo settore; tuttavia, si noterà a breve come la definizione non coincida totalmente con quella fornita successivamente dal Codice del Terzo settore.

¹¹ Cfr. E. ROSSI, *Ivi*, p. 65; cfr. F. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore*, Milano, 2018, p. 10 e 13.

¹² Art. 1, comma 2, lettera b), Legge Delega.

- 4) La revisione del Codice civile¹³;
- 5) La revisione della normativa delle Onlus¹⁴;
- 6) La valorizzazione dell'imprenditorialità del TS¹⁵;
- 7) L'introduzione di ulteriori misure di sostegno¹⁶;
- 8) Collegato al punto precedente, a fronte della previsione di una fiscalità di vantaggio non indifferente¹⁷, la previsione di controlli più stringenti al fine di scongiurare il rischio di abusi (come accaduto in passato¹⁸)¹⁹;
- 9) Una maggiore collaborazione tra Terzo settore e Amministrazioni Pubbliche²⁰;

¹³ Art. 3, Legge Delega.

¹⁴ Art. 9, comma 1, lettera m), Legge Delega.

¹⁵ Cfr. "Linee guida per una Riforma del Terzo Settore" che, sempre tra obiettivi della riforma, annovera il decollo dell'impresa sociale "per arricchire il panorama delle istituzioni economiche e sociali del nostro Paese dimostrando che capitalismo e solidarietà possono abbracciarsi in modo nuovo attraverso l'affermazione di uno spazio imprenditoriale non residuale per le organizzazioni private che, senza scopo di lucro, producono e scambiano in via continuativa beni e servizi per realizzare obiettivi di interesse generale."; cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 9: "il Terzo settore, per come la riforma lo ridefinisce, non ha rilevanza esclusivamente sociale ma anche economica, non è necessariamente legato alla dimensione della gratuità e del dono ma anche a quella della corrispettività e dello scambio, non comprende solo enti di erogazione ma anche enti imprenditoriali, non si avvale soltanto di attività di volontariato ma anche di lavoro retribuito."; cfr. A. MAZZULLO, *Verso una funzione "imprenditoriale" del Terzo Settore*, op. cit., p. 15 ss.; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 26.

¹⁶ Art. 15 della Legge Delega. Cfr. L. GALLI, *La coprogrammazione e la coprogettazione dei servizi di integrazione dei migranti. Paradigmi di coinvolgimento della società civile nei percorsi di inclusione sociale*, op. cit., p. 50; cfr. L. GORI, *La "sagra" della sussidiarietà orizzontale. La tortuosa vicenda dei rapporti fra Terzo settore e P.A.*, in *federalismi.it*, op. cit., p. 181.

¹⁷ Cfr. L. GALLI, *Ibidem*; cfr. L. GORI, *Ivi*, p. 181 e 185 ss.

¹⁸ Cfr. L. GORI, *Ivi*, p. 185; cfr. E. ROSSI, *Profili evolutivi della legislazione del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 81: "Una situazione che è emersa talvolta anche nei casi di cronaca giudiziaria e/o di polemica politica e giornalistica, e che ha mosso ad un intervento chiarificatore finalizzato ad evitare che poche situazioni negative possano pregiudicare l'immagine complessiva ed il ruolo svolto dalla stragrande maggioranza degli enti del TS."; cfr. "Linee guida per una Riforma del Terzo Settore": "Occorre [...] sgomberare il campo da una visione idilliaca del mondo del privato sociale, non ignorando che anche in questo ambito agiscono soggetti non sempre trasparenti che talvolta usufruiscono di benefici o attuano forme di concorrenza utilizzando spregiudicatamente la forma associativa per aggirare obblighi di legge."

¹⁹ Art. 7, Legge Delega.

²⁰ Cfr. "Linee guida per una Riforma del Terzo Settore dobbiamo": "Per realizzare il cambiamento economico, sociale, culturale e istituzionale di cui il Paese ha bisogno è necessario che tutte le diverse componenti della società italiana convergano in un grande sforzo comune. Il mondo del terzo settore può fornire un contributo determinante a questa impresa, per la sua capacità di essere motore di partecipazione e di autorganizzazione dei cittadini, coinvolgere le persone, costruire legami sociali, mettere in rete risorse e competenze, sperimentare soluzioni innovative. Noi crediamo che profit e non profit possano oggi declinarsi in modo nuovo e complementare per rafforzare i diritti di cittadinanza attraverso la costruzione di reti solidali nelle quali lo Stato, le Regioni e i Comuni e le diverse associazioni e organizzazioni del terzo settore collaborino in modo sistematico per elevare i livelli di protezione sociale, combattere le vecchie e nuove forme di esclusione e consentire a tutti i cittadini di sviluppare le proprie potenzialità. Tra gli obiettivi principali vi è quello di costruire un nuovo Welfare partecipativo, fondato su una *governance* sociale allargata alla partecipazione dei singoli, dei corpi intermedi e del terzo settore al processo decisionale e attuativo delle politiche sociali, al fine di

10) Da ultimo, di nuovo con l'obiettivo di rendere omogeneo il sistema, l'istituzione di un Registro Unico (quello che diventerà poi il Registro Unico Nazionale del Terzo settore)²¹, nel quale far confluire tutti gli enti del Terzo settore²² (ed i registri previgenti²³) e che possedesse le seguenti caratteristiche: telematico, pubblico e trasparente²⁴.

Insomma, una Riforma davvero epocale, che si riprometteva di intervenire su una miriade di tematiche (non tutte poi realmente confluite all'interno del Codice del Terzo settore). Prima di passare all'analisi delle disposizioni ivi contenute, nei paragrafi che seguono verranno analizzati proprio quegli obiettivi (specificatamente due) a cui il Governo non ha ritenuto di dover dare seguito.

1.1 La mancata riforma del Codice civile

Tra i vari punti elencati al paragrafo precedente, la Legge Delega ha riservato un intero articolo alla riforma del Codice civile²⁵ e, precisamente, alla revisione del titolo II del libro I. Non si tratta di una sorpresa, soprattutto se si considera che, come ribadito più volte, il Codice civile si presenta estremamente scarno in tema di enti non profit e non al passo con i tempi²⁶. Tuttavia, a questo obiettivo non è stato dato seguito nel

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.”; cfr. L. GORI, *La “sagra” della sussidiarietà orizzontale. La tortuosa vicenda dei rapporti fra Terzo settore e P.A.*, in *federalismi.it*, *op. cit.*, p. 179 ss.; cfr. L. GALLI, *La coprogrammazione e la coprogettazione dei servizi di integrazione dei migranti. Paradigmi di coinvolgimento della società civile nei percorsi di inclusione sociale*, *op. cit.*, p. 52/53.

²¹ Art. 4, comma 1, lettera m), Legge Delega. Cfr. G. PONZANELLI, *Terzo settore: la legge delega di riforma*, *op. cit.*, p. 728.

²² Cfr. L. GORI, *La “sagra” della sussidiarietà orizzontale. La tortuosa vicenda dei rapporti fra Terzo settore e P.A.*, in *federalismi.it*, *op. cit.*, p. 183: “un obiettivo importante della riforma è assicurare condizioni omologhe di iscrizione, su tutto il territorio nazionale, per i diversi enti e, soprattutto, analoghe forme di controllo.

²³ Cfr. M. CEOLIN, *Il c.d. Codice del Terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?*, in *Nuove Leggi civ. comm.*, 2018, I, p. 24; cfr. G. PONZANELLI, *Terzo settore: la legge delega di riforma*, *op. cit.*, p. 728: “Il Registro si caratterizzerà per la sua unitarietà territoriale, superandosi le inevitabili differenze di registrazioni provinciali”.

²⁴ Art. 4, comma 1, lettera m), Legge Delega: “riorganizzare il sistema di registrazione degli enti e di tutti gli atti di gestione rilevanti, secondo criteri di semplificazione e tenuto conto delle finalità e delle caratteristiche di specifici elenchi nazionali di settore, attraverso la previsione di un Registro unico nazionale del Terzo settore, suddiviso in specifiche sezioni, da istituire presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, favorendone, anche con modalità telematiche, la piena conoscibilità in tutto il territorio nazionale.”; cfr. M. CEOLIN, *Ivi*, p. 23/24; cfr. G. PONZANELLI, *Ibidem*.

²⁵ Art. 3, Legge Delega.

²⁶ Si veda il primo paragrafo di cui al capitolo precedente, dedicato proprio al Codice civile.

Codice del Terzo settore²⁷; infatti, l'unica modifica effettivamente apportata si rinviene nell'art. 98 che, dopo l'articolo 42 del Codice civile, aggiunge il 42-*bis* in merito alle operazioni straordinarie (trasformazione, fusione e scissione delle associazioni riconosciute e non riconosciute e delle fondazioni).

Due appaiono le principali motivazioni che hanno spinto il legislatore delegato a non adottare provvedimenti eccessivamente invasivi e travolgenti della materia privatistica: il poco tempo a disposizione per dare attuazione concreta alla riforma (12 mesi)²⁸ e la difficoltà nel portare a compimento parallelamente due riforme²⁹ (quella civilistica³⁰ e quella del Terzo settore) che, nonostante presentino molteplici tratti comuni, racchiudono al loro interno altresì profonde differenze³¹. Queste concause hanno portato il Governo a focalizzarsi con più attenzione sulla riforma del Terzo settore³², demandando quella relativa al Codice civile ad un momento futuro.

Seppur ragioni perfettamente condivisibili e fondate, non essendo pervenuti attualmente ad una riforma del Codice civile³³, permane un buco normativo non indifferente per quegli enti che non intendono, per motivi diversi, entrare a far parte del mondo del Terzo settore o che comunque non ne posseggono le condizioni necessarie³⁴. Invero, anticipando le conclusioni del presente lavoro, taluni considerano

Cfr. parere del Consiglio di Stato 1405/2017.

²⁷ Cfr. G. IORIO, *Il Codice del Terzo settore e le associazioni: i riflessi civilistici della nuova disciplina*, op. cit., p. 17/19.

²⁸ Art. 1, Legge Delega: “il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi in materia di riforma del Terzo settore.”.

²⁹ Cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 26.

³⁰ Cfr. G. IORIO, *Il Codice del Terzo settore e le associazioni: i riflessi civilistici della nuova disciplina*, op. cit., p. 17: “Il fatto è che una riforma organica delle associazioni e delle fondazioni di cui al primo Libro del codice civile richiede di affrontare (e risolvere) alcune non facili questioni attualmente dibattute.”.

³¹ Cfr. R. PATTI, *La disciplina del terzo settore in Italia dopo la riforma: profili ricostruttivi e problemi aperti*, in *Dir. fam.*, 2021, II, p. 864.

³² Cfr. A. FICI, *Ivi*, p. 26/27.

³³ Data odierna: 29 dicembre 2023.

³⁴ Cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici*, op. cit., p. 41, il quale, con riferimento all'ammodernamento del Codice civile, sostiene che “[l]a sua attuazione davvero minima – sostanzialmente mancata – viene indirettamente a legittimare il persistere dell'ostilità verso associazioni e fondazioni che non confluiscono tra gli ETS”. Per di più non bisogna dimenticare che “[l]asciare nelle retrovie, sino quasi a dimenticare, la normativa civilistica appare [...] un grave errore: regole chiare e trasparenti sulle modalità di ingresso, sulla partecipazione degli iscritti alle attività statutarie, sugli organi dell'ente, sui criteri di controllo, sullo scioglimento e sulla destinazione del patrimonio residuo costituiscono presupposti fondamentale affinché le organizzazioni non lucrative possano funzionare secondo criteri di efficienza e di concorrenza. Rischia di diventare ingannevole l'impegno ad assicurare risorse, denaro, agevolazioni a enti non profit quando quest'ultimi non siano assistite da un'adeguata

gli adempimenti previsti dal Codice del Terzo settore come sproporzionati rispetto alla struttura che gli stessi presentano³⁵; d'altro canto, non bisogna dimenticare che le organizzazioni di piccole dimensioni rappresentano la gran parte degli enti non profit presenti in Italia³⁶. Inoltre, si è venuta a creare una situazione di forte disparità tra le due normative, in quanto ci si ritrova di fronte ad una forse eccessiva legiferazione nei confronti degli enti del Terzo settore da una parte, e ad una disciplina tuttora scarna per gli altri enti non profit dall'altra³⁷.

In aggiunta, la Legge delega prevedeva che alle associazioni e fondazioni che avessero esercitato stabilmente e prevalentemente attività d'impresa, venissero applicate altresì le norme previste dai titoli V e VI del libro quinto del Codice civile, in quanto compatibili³⁸; si sarebbe trattato di un cambio di ideologia radicale rispetto all'originaria formulazione del testo codicistico³⁹, in quanto la norma racchiudeva in sé anche il chiaro obiettivo di veicolare un messaggio: ammettere esplicitamente che associazioni e fondazioni potessero anch'esse acquisire natura economica, riducendo in siffatta maniera il divario tra enti di cui al libro I e al V quinto del Codice civile.

comice normativa di riferimento.” Cfr. G. IORIO, *Il Codice del Terzo settore e le associazioni: i riflessi civilistici della nuova disciplina*, op. cit., p. 16/17.

³⁵ Cfr. E. ROSSI, *Profili evolutivi della legislazione del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 92, spec. nota 29.

³⁶ Cfr. Istat, *Censimento permanente delle istituzioni non profit. I primi risultati*, 2021, p. 22 “presenza di poche istituzioni di grandi dimensioni (in termini di rilevanza economica) e di molte micro organizzazioni, spesso operanti solo con personale volontario”.

³⁷ Cfr. G. PONZANELLI, *Terzo settore: la legge delega di riforma*, op. cit., p. 728; cfr. L. GORI, *Il sistema delle fonti nel diritto del terzo settore*, in *Osservatorio sulle fonti*, 2018: “All’esito dell’esercizio della delega (*rectius*, del suo parziale non esercizio), invece, si ha che l’originaria “forbice” da ridurre fra enti di diritto comune e enti disciplinati dalla legislazione sul Terzo settore, dalla quale il legislatore ha preso le mosse si è, paradossalmente, *ancora più aperta*: se per gli enti collettivi del Libro I c.c. la disciplina è rimasta pressoché intatta, esprimendo uno spirito di sopravvivenza davvero pervicace (frutto, probabilmente, dell’estrema flessibilità che le “scarse norme” assicurano), per gli ETS (e solo per questi!) si è introdotta una bardatura civilistica assai pesante e dettagliata, che delinea alcuni *modelli* di organizzazione e amministrazione, attraverso una serie di norme civilistiche cogenti ed una serie, invece, destinate ad essere cedevoli o suppletive a fronte di una diversa disciplina statutaria [...]. In questo senso, il Codice crea un vero e proprio *nuovo diritto civile* degli ETS, per i quali la rilevanza del codice civile è modestissima, confinata nei limiti della residualità e della compatibilità. Il punto, tuttavia, è che, poiché la legge delega identificava alcuni obiettivi prioritari valevoli per l’intera gamma degli enti del Libro I c.c. (trasparenza degli statuti, tutela dei creditori, regime di responsabilità degli amministratori, ecc.), il legislatore delegato ha attuato tali obiettivi solo nella “riserva indiana” degli ETS ed ha così aperto una “faglia”, costituzionalmente problematica e nella prospettiva del rispetto della legge delega e, più in generale, del principio di ragionevolezza, fra enti *iper-regolati*, in ragione del fatto che ricevono un peculiare trattamento di favore, ed enti *ipo-regolati*, tali perché perseguono scopi considerati come non socialmente rilevanti (anche se così non pare, essendovi ricompresi, ad es., i partiti politici, i sindacati, le grandi organizzazioni di categoria, ecc.).”.

³⁸ Art. 3, comma 1, lettera d).

³⁹ Si veda il cap. II, par. 3.

1.2 La mancata riforma della normativa in tema di Onlus

La Legge delega demandava al legislatore la “revisione della disciplina riguardante le organizzazioni non lucrative di utilità sociale”⁴⁰. Tuttavia, come accennato pocanzi, tale revisione non è stata trasfusa nel nuovo Codice⁴¹; in effetti, né l’acronimo Onlus né la dicitura “Organizzazioni non lucrative di utilità sociale” si rinvennero nel testo, se non negli ultimi articoli che trattano il tema del coordinamento e delle abrogazioni.

Il Codice del Terzo settore non abroga direttamente il D.lgs. 460 del 1997 nella parte riferita alle Onlus, ma ne rinvia l’abrogazione ad un momento successivo, subordinandola all’entrata in vigore del Registro Unico Nazionale del Terzo settore e all’autorizzazione da parte della Commissione Europea del titolo X (riferito al regime fiscale degli enti del Terzo settore)⁴²; fino a quel momento, si potrà continuare ad usufruire della normativa previgente, ma senza possibilità di costituire nuove organizzazioni non lucrative⁴³. Le Onlus attualmente iscritte alla relativa Anagrafe, invece, si troveranno di fronte ad un bivio: costituirsi in una delle forme di ente del Terzo settore previste dal Codice⁴⁴, oppure sciogliersi e devolvere il patrimonio⁴⁵.

⁴⁰ Art. 9, comma 1, lettera m).

Cfr. F. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore*, op. cit., p. 53: “Il legislatore delegante, in altri termini, non aveva inteso abrogare la disciplina delle ONLUS.”.

⁴¹ Cfr. P. A. PESTICCIO, *ONLUS: prove tecniche di estinzione*, in *Cooperative e enti non profit*, 2020, III, p. 21: “Non si può nascondere, in merito alla soppressione della qualifica ONLUS, una certa perplessità ove si rilegga la Legge delega n. 106/2016, nella parte in cui detta le Linee guida di intervento sulla normativa ONLUS. [...] L’intervento del legislatore sembra, invece, essere stato decisamente più drastico”.

⁴² Art. 102, comma 2, lettera a) del Codice Terzo settore per l’abrogazione, il quale rimanda all’art. 104, comma 2 per il periodo di decorrenza.

Cfr. G. M. COLOMBO, *Le ONLUS alla prova della riforma del Terzo settore*, in *Cooperative e enti non profit*, 2023, III, p. 7: “le ONLUS [...], con l’entrata a pieno regime della riforma, verranno abrogate.”.

⁴³ Cfr. Decreto direttoriale del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 561 del 26 ottobre 2021 “con l’avvio del RUNTS cessano altresì le procedure di iscrizione all’anagrafe unica delle Onlus, che rimane operante esclusivamente per i procedimenti di iscrizione e cancellazione pendenti alla data del 22 novembre 2021.”. Come si vedrà, il Registro è già pienamente entrato in vigore.

⁴⁴ Cfr. Decreto ministeriale n. 106 del 2020, art. 34, comma 3: “Ciascun ente inserito nell’elenco di cui al comma 2 [ossia gli enti iscritti nell’anagrafe delle Onlus], ai fini del perfezionamento dell’iscrizione nel RUNTS, presenta [...] apposita domanda ai sensi del presente articolo, indicando la sezione del RUNTS nella quale intende essere iscritto.”; cfr. L. BELLICINI, C. SPAMPINATO, *La Riforma del Terzo settore e gli effetti sull’impianto organizzativo delle attuali ONLUS*, in *Il fisco*, 2021, XIX, p. 1857.

⁴⁵ Cfr. Decreto ministeriale n. 106 del 2020, art. 34, comma 14: “In caso di mancata presentazione entro il 31 marzo della domanda di iscrizione ai sensi del comma 3, gli enti di cui al comma 1 [ossia gli enti iscritti nell’anagrafe delle Onlus] hanno l’obbligo di devolvere il loro patrimonio ai sensi dell’articolo 10, comma 1, lettera f) del decreto legislativo n. 460 del 1997.”. Il termine inizialmente previsto è stato via via prorogato sino ad arrivare, da ultimo, al 31 dicembre 2023

Nel primo caso gli elementi da prendere in esame sono molteplici, soprattutto considerando che il Registro Unico Nazionale del Terzo settore prevede sette categorie di enti tra le quali è possibile scegliere⁴⁶. *Nulla quaestio* per le OdV che si configurano quali Onlus di diritto, in quanto trasmigreranno nella corrispondente sezione del nuovo Registro⁴⁷; altrimenti, la scelta potrebbe ricadere sulla qualifica di ente del Terzo settore generico (commerciale o non)⁴⁸ o di impresa sociale⁴⁹. Mentre il tipo di attività concretamente esercitata potrebbe influire marginalmente sul processo decisionale, in quanto le attività previste dal D.lgs. 460/1997 e dal Codice del Terzo settore risultano sufficientemente assimilabili (se non perfino più ampie all'interno di quest'ultimo)⁵⁰, l'analisi relativa all'eventuale svolgimento di attività prevalentemente economica rivestirà presumibilmente un ruolo fondamentale nella scelta⁵¹. Si rinvia, in

grazie al Decreto Milleproroghe (art. 9, comma 3-bis del D.L. 29 dicembre 2022, n. 198, poi convertito in legge con L. 24 febbraio 2023, n. 14).

⁴⁶ Art. 46, comma 1, Codice Terzo settore: "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."

Cfr. L. BELLICINI, C. SPAMPINATO, *La Riforma del Terzo settore e gli effetti sull'impianto organizzativo delle attuali ONLUS*, in *Il fisco*, op. cit., p. 1857: "a differenza ad esempio delle ODV e APS, la Riforma non ha previsto che anche le ONLUS fossero degli ETS tipici, con apposita sezione del RUNTS agli stessi dedicata. Pertanto, è necessario individuare, caso per caso, quale sarà la sezione del RUNTS a cui confluire."

⁴⁷ Decreto ministeriale 15 settembre 2020, art. 34, comma 11: "Gli enti di cui al comma 1 [ovvero gli enti iscritti nell'anagrafe delle Onlus] che, al giorno antecedente il termine di cui all'art. 30, erano iscritti anche ai registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, o alla legge 7 dicembre 2000, n. 383, non devono effettuare la richiesta di iscrizione di cui al presente articolo."

⁴⁸ Cfr. L. BELLICINI, C. SPAMPINATO, *La Riforma del Terzo settore e gli effetti sull'impianto organizzativo delle attuali ONLUS*, in *Il fisco*, op. cit., p. 1857: "Verosimilmente si tenderà a convergere, per la maggior parte, nella sezione residuale "Altri enti del Terzo settore", di cui alla lett. g) del comma 1 dell'art. 3 del Decreto Ministeriale istitutivo del RUNTS n. 106/2020."

⁴⁹ Disciplinate, oggi, dal D.Lgs. 112 del 2017.

Cfr. G. M. COLOMBO, *Le ONLUS alla prova della riforma del Terzo settore*, op. cit., p. 7.

⁵⁰ Cfr. P. A. PESTICCIO, *ONLUS: prove tecniche di estinzione*, in *Cooperative e enti non profit*, op. cit., p. 23: "il legislatore degli ETS non è intervenuto con un'estrema creatività, avendo di fatto copiato il medesimo modello, ampliando i settori di intervento e rendendo meno stringenti i requisiti dei destinatari dell'azione dell'ente. I nuovi ambiti di intervento degli ETS (le c.d. attività di interesse generale) sono 26 e non sono destinati (salvo che ciò non sia intrinsecamente legato alla qualificazione stessa dell'attività di i.g.) 11 a "soggetti svantaggiati" così come è stato rigidamente interpretato per i settori c.d. "condizionati" delle ONLUS. Ne deriva che, le attuali ONLUS dovrebbero, nel nuovo contesto degli ETS, avere una maggiore facilità e ampiezza di intervento, essendo i "settori ONLUS" tutti presenti nel nuovo elenco delle "attività di interesse generale" 12."

⁵¹ Cfr. P. A. PESTICCIO, *Ivi* p. 21: "Le criticità che si intravedono per questi enti saranno diverse e complesse e le scelte sul futuro dovranno essere compiute attraverso un ragionamento calibrato

particolare, un duplice ordine di motivi: il fatto che, non essendo stata replicata nel Codice del Terzo settore, la normativa fiscale in tema di Onlus non sarà più vigente e, inoltre, la differente disciplina prevista dal Codice del Terzo settore e dal Decreto relativo all'impresa sociale nel caso di ente commerciale.

Per quel che concerne la normativa codicistica, in relazione alle agevolazioni dettate per gli enti non profit, il legislatore fa un passo indietro. Come dimostrato nel capitolo precedente⁵², per le Onlus vige una totale decommercializzazione delle attività istituzionali e direttamente connesse⁵³ (ragion per cui il loro reddito complessivo è dato dalla sommatoria dei soli redditi fondiari, di capitale e diversi⁵⁴); al contrario, come verrà approfondito nell'ultimo capitolo, con il Codice del Terzo settore si torna ad una distinzione di ente commerciale/non commerciale fondata sulla prevalenza o meno dell'attività d'impresa⁵⁵, con una disciplina che ricalca, a grandi linee, quella prevista dal TUIR.

Proprio a causa dello sfavorevole sistema fiscale previsto dal Codice, si può immaginare che le future ex Onlus commerciali propenderanno per la costituzione di imprese sociali⁵⁶, le quali si dimostrano destinatarie di un regime più vantaggioso

e consapevole, in qualche caso funambolico, legato alla tipologia di attività oggi svolta (di impresa o meno), alle modalità di sovvenzionamento della stessa (convenzioni, erogazioni liberali, corrispettivi ecc.) ed all'incidenza delle attuali attività "connesse" (alcune delle quali in realtà diverranno o potranno divenire istituzionali), e prossimamente qualificate come "diverse", ai sensi dell'attuale art. 6 del D.Lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore - CTS)."

Cfr. G. M. COLOMBO, *Le ONLUS alla prova della riforma del Terzo settore*, op. cit., p. 7: "Uno dei nodi fondamentali da sciogliere ai fini della scelta (una volta verificato il possesso dei requisiti sia soggettivi che oggettivi) consapevole, sia in termini di legittimità che di convenienza, è sicuramente l'aspetto fiscale."

⁵² *Supra* cap. II, par. 4.2.

⁵³ Cfr. L. BELLICINI, C. SPAMPINATO, *La Riforma del Terzo settore e gli effetti sull'impianto organizzativo delle attuali ONLUS*, in *Il fisco*, 2021, XIX, p. 1858: "le modalità effettive con cui veniva esercitata l'attività di utilità sociale da parte di una ONLUS non erano rilevanti. Se una ONLUS si occupava di educazione e istruzione dei bambini bisognosi, era fiscalmente irrilevante che l'attività fosse realizzata grazie a lasciti o donazioni o con modalità sinallagmatiche. Quello che contava infatti era la finalità di utilità sociale che perseguiva, che doveva rientrare tra le 11 di cui all'elenco previsto dall'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, pur con tutti i limiti ivi previsti (si veda ad esempio il beneficio diretto nei confronti degli svantaggiati), non le modalità operative mediante le quali la si poneva in essere."

⁵⁴ Cfr. P. A. PESTICCIO, *ONLUS: prove tecniche di estinzione*, in *Cooperative e enti non profit*, op. cit., p. 26.

⁵⁵ Cfr. P. A. PESTICCIO, *Ibidem*.

⁵⁶ Cfr. P. A. PESTICCIO, *ONLUS: prove tecniche di estinzione*, in *Cooperative e enti non profit*, op. cit., p. 27/28: "In merito alla fiscalità degli ETS, non vi è dubbio che il profilo della tassazione diretta, oggi decisamente favorevole per le ONLUS operanti in settori che richiedono un'organizzazione d'impresa e/o un'attività sinallagmatica, si rivelerà di minor appetibilità tanto da poter far ritenere opportuno, per taluni casi ed enti, acquisire la qualifica di impresa sociale ai sensi del D.Lgs. n. 112/2017. [...] Le ONLUS, in linea generale, passano da uno stato di "decommercializzazione" delle

rispetto al passato e, sorprendentemente, anche rispetto agli altri enti del Terzo settore. Cercando di indagare i motivi del *favor* del legislatore nei confronti dell'impresa sociale, la giustificazione sembrerebbe potersi rinvenire nelle "Linee guida per una Riforma del Terzo Settore", in cui il legislatore dichiara di voler "[f]ar decollare davvero l'impresa sociale, per arricchire il panorama delle istituzioni economiche e sociali del nostro Paese dimostrando che capitalismo e solidarietà possono abbracciarsi in modo nuovo attraverso l'affermazione di uno spazio imprenditoriale non residuale per le organizzazioni private che, senza scopo di lucro, producono e scambiano in via continuativa beni e servizi per realizzare obiettivi di interesse generale.". Quindi l'intento sembrerebbe quello di spingere gli enti che decidono di intraprendere la strada dell'autofinanziamento ad assumere la veste di vera e propria impresa⁵⁷, senza lasciarsi influenzare dalle vicissitudini passate, che vedevano l'impresa come una figura giuridica profondamente diversa dagli enti non profit⁵⁸. Il punto 9 delle linee guida rende l'idea di quanto il legislatore sia categorico nell'assoggettare alla legislazione dell'impresa sociale quelle organizzazioni che ne assumono i tratti tipici, in quanto si prevede il "superamento della qualifica opzionale di impresa sociale, rendendo non facoltativa, ma obbligatoria l'assunzione dello status di impresa sociale per tutte le organizzazioni che ne abbiano le caratteristiche".

2. Il Codice del Terzo settore

Il 3 luglio del 2017, tramite il Decreto legge 117, viene finalmente emanato il Codice del Terzo settore (di seguito anche CTS), composto da 12 Titoli, per un totale

attività istituzionali e "non imponibilità" delle connesse (art. 150, commi 1 e 2, del T.U.I.R.) ad una differente fiscalità che vede l'applicazione di un rapporto di "prevalenza", tra poste collocate nell'area della commercialità o non commercialità."; cfr. L. BELLICINI, C. SPAMPINATO, *La Riforma del Terzo settore e gli effetti sull'impianto organizzativo delle attuali ONLUS*, in *Il fisco*, 2021, XIX, p. 1857 e 1861: "Le ONLUS meno dipendenti da contribuzioni pubbliche o che hanno introdotto integrazioni economiche a carico degli utenti, più organizzate e orientate all'operatività, potranno allora valutare la possibilità di acquisire la qualifica di impresa sociale, certamente più conveniente in termini di fiscalità, rispetto agli ETS commerciali. Infatti, le imprese sociali godono, grazie alle ultime modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 112/2017, di un regime (per certi versi poco comprensibile) ben più agevolato degli ETS commerciali. [...] E dunque, qualora non si possa (o non si voglia) rinunciare alla determinazione di proventi per la propria attività di interesse generale su basi prudenti, [...] è necessario valutare l'opportunità di assumere la qualifica di impresa sociale".

⁵⁷ Cfr. Relazione illustrativa al CTS: "emerge la inequivocabile volontà legislativa di promuovere l'impresa sociale e di favorire il rilancio di questa figura".

⁵⁸ *Supra* cap. II, par. 1.1.3.

di 104 articoli. Come appena dimostrato, la motivazione principale che ha spinto il legislatore ad attuare una riforma era la necessità di mettere ordine ad una legislazione previgente estremamente frammentaria, disorganica e di difficile lettura⁵⁹, in modo da permettere ad un settore già in notevole sviluppo di fare un ulteriore passo avanti⁶⁰ (come anche dichiarato dallo stesso art. 1 del Codice in merito alle finalità e oggetto del Decreto⁶¹). Proprio a causa del suo ruolo sempre più preponderante all'interno nella società civile, tramite il CTS si vuole altresì attribuire il giusto riconoscimento al

⁵⁹ Cfr. F. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore, op. cit.*, p. 63. La necessità di rinnovamento era avvertita specialmente con riferimento alla disciplina fiscale: cfr. Relazione illustrativa al CTS, p. 33/34: "La disciplina fiscale del Terzo settore, contenuta nel Titolo decimo, è finalizzata ad operare una semplificazione ed armonizzazione, nel rispetto della normativa dell'Unione europea, del quadro legislativo oggi esistente (art. 9 comma 1 della legge 6 giugno 2016 n. 106), caratterizzato da una estrema frammentazione, con una pluralità di disposizioni che si sono stratificate nel corso del tempo creando un sistema fiscale non del tutto omogeneo per enti del terzo settore. Il quadro attuale prevede, infatti, accanto alle norme di carattere generale e residuale sugli enti non commerciali, contenute negli articoli 143 e ss. del TUIR, una pluralità di disposizioni relative a particolari tipologie di enti, come ad esempio le organizzazioni di volontariato (L. 11 agosto 1991, n. 266), le associazioni e società sportive dilettantistiche (L. 16 dicembre 1991, n. 398 e L. 27 dicembre 2002, n. 289), le associazioni di promozione sociale (L. 7 dicembre 2000, n. 383) o le ONLUS (D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460). Il moltiplicarsi di discipline di dettaglio è stato finora di ostacolo alla costruzione di un percorso di semplificazione fiscale e procedimentale per gli enti in esame e soprattutto per gli operatori del settore, chiamati a confrontarsi con definizioni normative, adempimenti (ad es. in materia di pubblicità e di raccolta fondi) e modalità di attuazione dei fini statutari diversificati a seconda delle varie tipologie di enti, oltre che con qualificazioni fiscali delle attività a volte simili ma non sovrapponibili, come è avvenuto per il diverso inquadramento e trattamento delle attività commerciali "connesse" (per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale) o "marginali" (si pensi alle organizzazioni di volontariato) rispetto alle finalità principali e di carattere prevalentemente non commerciale dell'ente. Non è difficile immaginare come, in questo scenario generale, sia gradualmente cresciuta la richiesta di semplificazione e riordino da parte degli operatori del settore, alle prese con un quadro particolarmente complesso e frastagliato. Occorre, infatti, considerare che la disciplina applicabile ai diversi enti del Terzo settore deve essere ricavata, allo stato attuale, attraverso una faticosa opera di coordinamento tra norme introdotte in tempi e secondo modalità diverse, cui possono ricollegarsi dubbi legati all'effettiva corrispondenza tra la meritevolezza degli interessi perseguiti ed il trattamento fiscale spettante. Questo ha portato anche a specifiche problematiche interpretative legate al controllo delle molteplici tipologie di enti, assoggettati a regimi pubblicitari variegati, che possono accedere a forme di tassazione forfetaria del reddito. Si pensi inoltre, su altro versante, alla coesistenza tra innumerevoli disposizioni relative alle erogazioni liberali che, spesso, costringono il donante a dover verificare quale sia il regime più conveniente, tra quelli disponibili, per effettuare una determinata elargizione a favore di un ente del Terzo settore. [...] Il nuovo regime fiscale degli enti del Terzo settore intende, dunque, per un verso, semplificare, attraverso la sostituzione di diversi micro-regimi oggi esistenti e, per l'altro, armonizzare, in modo da creare sistematicità nell'ordinamento e maggiore certezza applicativa, anche salvaguardando le varie possibilità di scelta degli enti al momento della iscrizione nel Registro del Terzo settore."

⁶⁰ Cfr. parere del Consiglio di Stato 1405/2017: "Pur essendo da molto tempo presenti nella società e noti all'Ordinamento, gli enti non lucrativi hanno oggi esteso in modo esponenziale la loro azione al punto da ingenerare nuove e più consistenti esigenze regolative."

⁶¹ "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."

fenomeno: “È riconosciuto il valore e la funzione sociale degli enti del Terzo settore, dell’associazionismo, dell’attività di volontariato e della cultura e pratica del dono quali espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo, ne è promosso lo sviluppo salvaguardandone la spontaneità ed autonomia, e ne è favorito l’apporto originale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”⁶².

Il CTS prevede una disciplina di carattere generale applicabile indistintamente a tutti gli enti di Terzo settore e una serie di disposizioni specifiche riferibili a peculiari categorie di enti, le quali prevalgono sulla parte generale. È bene tenere presente che il campo del diritto speciale non si esaurisce all’interno del Codice: la regolamentazione relativa alle imprese sociali è contenuta in un Decreto a sé stante⁶³, nonostante le stesse vengano annoverate dal Codice tra gli enti del Terzo settore⁶⁴.

È l’art. 3 del CTS ad occuparsi del coordinamento normativo: al primo comma tra disciplina speciale e generale, al secondo tra Codice del Terzo settore e Codice civile. Nel primo caso viene specificato che la disciplina di carattere generale racchiusa nel Codice si applica anche a quelle categorie di enti a cui il CTS attribuisce una disciplina particolare (OdV, APS, imprese sociali⁶⁵, etc.), con l’appunto che ciò avviene solo se queste ultime non derogano alla prima ed in quanto compatibili⁶⁶. Nei confronti del Codice civile, invece, il comma 2 stabilisce che, sempre nei limiti di un giudizio di compatibilità, si applicano le norme ivi contemplate, ma solo “per quanto non previsto dal presente Codice”, e dunque, solo in caso di lacuna⁶⁷.

⁶² Art. 2 CTS.

⁶³ Art. 40 CTS.

⁶⁴ Art. 4 CTS.

⁶⁵ Cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 24: “Si badi che l’anzidetto «rapporto interno di specialità» vale anche con riguardo agli enti del Terzo Settore la cui disciplina particolare è esterna al Codice, come nel caso delle imprese sociali che sono regolate dal d.lgs. 112/2017. [...] Di conseguenza, il rapporto di specialità è «interno» alla disciplina del Terzo Settore e non soltanto al Codice, che di tale disciplina costituisce la principale, ma non esclusiva, fonte.”.

⁶⁶ Per un esempio concreto in relazione alle OdV cfr. A. FICI, *Ivi*, p. 23/24.

⁶⁷ Cfr. A. FICI, *Ivi*, p. 25: “Il rinvio al Codice civile per colmare le lacune del diritto del Terzo Settore è in concreto più utile e penetrante nel caso delle imprese sociali che non in quello degli altri enti del Terzo Settore. Questi ultimi, infatti, possono avere soltanto la forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, o di fondazione, che sono tipi di enti che nel primo libro del Codice civile sono soggetti, come si osservava, ad una disciplina piuttosto «scarna». Al contrario, le imprese sociali possono anche avere la forma di società, inclusa quella cooperativa, che sono tipi di enti che nel quinto libro del Codice civile sono invece destinatari di una disciplina molto ricca ed articolata.”; cfr. cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 43: “Il codice civile si pone dunque, nella materia in esame, come disciplina doppiamente residuale: può essere chiamato in causa solo quando le lacune non siano colmabili in base ai principi desumibili dal Codice del terzo settore e nei soli limiti della compatibilità. Mentre si applicherà integralmente alle sole

Pertanto, per gli enti del Terzo settore, vige la seguente scala di fonti del diritto: al primo posto si trova la disciplina speciale contenuta nel Codice del Terzo settore, prevalente rispetto a tutte le altre; al secondo quella generale, che può però integrare la prima; da ultimo si trova il Codice civile, applicabile solo in caso di lacuna del CTS ed in quanto compatibile. In pratica, nel campo del diritto del Terzo settore, si riscontra un doppio rapporto di specialità: tra disciplina generale e speciale previste dal Codice del Terzo settore, e tra Codice del Terzo settore e Codice civile⁶⁸.

2.1 La netta separazione tra disciplina civilistica e fiscale

Nonostante il legislatore civilistico abbia rinunciato a riformare il Codice civile, ha deciso di riappropriarsi del proprio terreno tramite il Codice del Terzo settore, nel quale si rinviene un elemento di assoluta novità: la distinzione tra disciplina civilistica e fiscale, fino ad allora fortemente intersecate tra di loro⁶⁹. Il meccanismo di regolazione tributaria si evolve e consta al momento di due fasi:

formazioni sociali *non profit* che, benché caratterizzati dall'assenza dello scopo di lucro, non soddisfano gli ulteriori requisiti richiesti (dal successivo articolo 4) ai fini della qualificazione come enti del terzo settore [...]. Il rapporto tra le due codificazioni, aventi pari rango ed efficacia nel sistema delle fonti, si risolve dunque in termini – non di abrogazione, deroga o decodificazione, bensì – di prevalenza della disciplina di settore.”.

⁶⁸ Cfr. E. QUADRI, *Il Terzo settore tra diritto speciale e diritto generale*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2018, V, p. 709: “la stessa disciplina speciale degli enti del Terzo settore si presenta a sua volta caratterizzata da un rapporto interno di ulteriore specialità, dato che le norme di respiro generale del codice del Terzo settore sono destinate ad essere applicate ai relativi enti aventi “una disciplina particolare” solo in quanto “non derogate” e pur sempre, ancora una volta, con la riserva della compatibilità: insomma, ci si trova di fronte ad una, per così dire, “stratificazione” di “specialità”.”.

⁶⁹ Si veda l'ultimo paragrafo del capitolo precedente.

Cfr. G. PONZANELLI, *Terzo settore: la legge delega di riforma*, *op. cit.*, p. 727: “E questa è una grande novità normativa: da una parte, si rinuncia ad operare una riforma generale del codice civile; dall'altra, il legislatore sostanziale vuole tornare a fissare lui, in prima battuta, le caratteristiche teleologiche della figura e non lasciarle più all'esclusiva competenza del legislatore tributario che quasi vent'anni prima aveva creato una categoria (ONLUS) alla quale veniva riconosciuto uno statuto fiscale privilegiato proprio sulla base del possesso di specifiche finalità.”; cfr. M. CEOLIN, *Il c.d. Codice del Terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?*, *op. cit.*, p. 11/12: “Questo quindi il sottofondo normativo su cui il Codice del terzo settore viene ad inserirsi e l'impressione immediata che si ha leggendo già i primi articoli è che con il provvedimento il legislatore civilistico abbia inteso riappropriarsi dell'aspetto sostanziale del fenomeno, respingendo in secondo piano, almeno sotto questo punto di vista, alcune nozioni squisitamente tributarie.”; cfr. M. N. IANNACCONE, *Prime considerazioni sul Codice del Terzo settore*, in *Cooperative e enti non profit*, 2017, X, p. 9 che, tra le novità introdotte dalla Riforma, individua “all'art. 79, la differenza tra enti commerciali ed enti non commerciali stabilendone la relativa disciplina fiscale; sinora tale distinzione era stata fatta solo dal legislatore fiscale (artt. 143 ss. del T.U.I.R.) ma non in campo civilistico”; cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, *op. cit.*, p. 102: “Con la riforma, dunque, come anticipato, per la prima volta a possibile parlare di «sistema tributario del Terzo Settore». Un sistema che tiene conto del

- 1) In primo luogo bisogna identificare il modello organizzativo di riferimento (ossia una delle sette sezioni di cui si compone il Registro Unico Nazionale del Terzo settore). Al fine di entrare a far parte del sistema del Terzo settore, invero, il legislatore civilistico ha stabilito talune condizioni (analizzate nel prossimo paragrafo) che, se possedute, permettono di diventare un ente di Terzo settore a tutti gli effetti, senza che la fiscalità possa influire minimamente su questo aspetto;
- 2) Soltanto una volta definito il regime civilistico si passa al secondo tassello che consiste, a questo punto sì, nella verifica del tipo di attività esercitata a livello fiscale, la quale ne determinerà anche il relativo impianto applicabile.

Ciò sta ad indicare che, pur nel caso di prevalenza dell'economicità delle prestazioni erogate, non si verifica la perdita della qualifica di ente di Terzo settore⁷⁰! Un chiaro esempio è quello di una OdV che svolge attività commerciale in misura predominante rispetto a quella non commerciale: contrariamente a quanto statuito dalla Legge quadro sul volontariato e dal TUIR, oggi giorno non ne conseguirebbe la perdita della relativa qualifica, malgrado (come si vedrà) tale circostanza potrebbe comportare l'applicazione di un trattamento fiscale comunque meno favorevole.

Considerato il preambolo, appare chiaro che l'ufficio del Registro Unico territorialmente competente dichiarerà la cancellazione di un ente dal Registro medesimo solamente nel caso di carenza dei necessari requisiti civilistici⁷¹.

A ben pensarci, anche l'espressione "non profit" risente dell'influenza tributaria, rivelandosi legata alla questione della lucratività e dell'economicità⁷²; con il Codice del Terzo settore, invece, ne viene fornita una definizione maggiormente neutrale.

raccordo tra inquadramento civilistico e fiscale in termini di coerenza, nel quale ogni branca del diritto assolve al proprio ruolo. È noto, infatti, che il sistema tributario ha come obiettivo la determinazione giuridica della capacità economica, prendendo le mosse dalla fattispecie civilistica ma senza prescindere, come pure finora era avvenuto nel campo della fiscalità *non profit*. La scelta del modello impositivo fiscale, in altre parole, parte sempre da un corretto inquadramento della vicenda civilistica sottostante.”; cfr. M. GORGONI, *Il Codice del Terzi settore tra luci e ombre*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 25. L'autrice, discorrendo dell'esigenza di attuare una riforma per mettere ordine “alle discipline giuridiche speciali – che erano risultate un groviglio per alcuni, ma, al contrario, un micro sistema, per altri”, sostiene che “[a] tale esigenza di razionalizzazione e di riordino il legislatore rispose, in un primo tempo, con un intervento di impronta fiscale anticipatorio di quello civile, realizzato cioè, rovesciando la prospettiva, vale a dire scompigliando la tradizionale superiorità sapienziale del diritto civile su quello tributario.”.

⁷⁰ Cfr. V. M. Marcelli, *L'ente del terzo settore e l'esercizio di attività d'impresa*, in A. FICI, *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale: una introduzione*, op. cit., p. 140.

⁷¹ Art. 50, comma 1 CTS.

⁷² Cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore*, op. cit., p. 63.

3. Gli enti del Terzo settore

3.1 La definizione di ente del Terzo settore

Per dar seguito all'obiettivo del legislatore di mettere ordine nel campo del non profit, il punto di partenza non poteva che essere l'attribuzione di una definizione esclusivamente riferibile al fenomeno⁷³, così da poter tracciare un confine netto e comprendere cosa potesse stare dentro e cosa fuori dal perimetro del Terzo settore⁷⁴. Con questo obiettivo, si è creato un contenitore unico, dentro il quale sono state inserite entità specifiche a cui è stato possibile, a quel punto, attribuire una normativa univoca; in tal modo, si è altresì conferita dignità, identità ed il giusto riconoscimento ad un settore precedentemente relegato ad un ruolo pressoché marginale⁷⁵.

Cambia anche la tecnica definitoria: se in passato veniva utilizzata una definizione in negativo, ossia prendendo le mosse da ciò che gli enti intermedi non erano⁷⁶, oppure era la dottrina a premurarsi di attribuirvi gli elementi identificativi⁷⁷, attualmente è il Codice del Terzo settore a prevederne una definizione in senso positivo⁷⁸; è opportuno specificare che la definizione non viene attribuita direttamente al Terzo settore, bensì agli organismi che lo compongono⁷⁹: i c.d. enti del Terzo settore (ETS).

Innanzitutto l'art. 4 del Codice elenca una serie di figure giuridiche che si considerano ETS, ossia: Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di Promozione Sociale (APS), enti filantropici, imprese sociali, incluse le cooperative sociali, e

⁷³ Cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 19.

⁷⁴ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 12; cfr. A. FICLI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 28.

⁷⁵ Cfr. M. R. FARINA, *Il codice del Terzo settore tra novità e contraddizioni*, in D. DI SABATO, O. NOCERINO, *Il Terzo settore. Profili critici della riforma*, Napoli, 2019, p. 3.

⁷⁶ Cfr. F. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore*, op. cit., p. 64; cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 100.

⁷⁷ Cfr. S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e "finalità" degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 75. L'autrice individua, quali fattori distintivi degli enti del Terzo settore: la natura privatistica, l'attività svolta in settori di pubblica utilità o di interesse collettivo, le finalità ideali e/o socialmente rilevanti e la modalità gestionale improntata al divieto di distribuzione degli utili.

⁷⁸ Art. 4.

Cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 100.

⁷⁹ Cfr. F. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore*, op. cit., p. 68.

società di mutuo soccorso. Come formula residuale, inoltre, viene data la possibilità di costituire “altri enti di carattere privato”, in cui vi rientrano le associazioni e le fondazioni c.d. “semplici”, vale a dire senza ulteriori qualifiche. Queste ultime vengono definite ETS atipici⁸⁰ o innominati⁸¹, per distinguerli dagli ETS che godono di una disciplina particolare (OdV, APS, imprese sociali, ...). Infine, gli enti del Terzo settore, che siano tipici o atipici, che posseggano o meno qualifiche differenti, possono aggregarsi e creare delle reti associative, le quali sono considerate a tutti gli effetti ETS ed organismi autonomi rispetto agli stessi enti che la compongono.

L'art. 4 prosegue elencando ulteriori caratteristiche essenziali affinché possa istituirsi un ETS: “[...] costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore.”. Le singole condizioni sono analizzate nel paragrafo che segue.

3.1.1 *Le caratteristiche fondamentali*

Gli elementi che definiscono l'ente di Terzo settore, e che devono sussistere cumulativamente, sono:

- 1) Assumere la forma giuridica di: associazione riconosciuta o non, fondazione oppure, nel caso di impresa sociale/cooperativa sociale, anche di società⁸²;
- 2) Rientrare in una delle sette categorie sopra esposte⁸³;
- 3) Essere iscritti all'interno del Registro Unico Nazionale del Terzo settore, in particolare in una delle sette sezioni rappresentanti le relative categorie di cui al punto precedente⁸⁴;

⁸⁰ Cfr. Relazione illustrativa al CTS e parere del Consiglio di Stato 1405/2017.

⁸¹ Cfr. G. MARASA, *Appunti sui requisiti di qualificazione degli enti del Terzo settore: attività, finalità, forme organizzative e pubblicità*, in *Nuove Leggi civ. comm.*, 2018, III, p. 686 ss.

⁸² Cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 29.

⁸³ Art. 4, comma 1, CTS.

⁸⁴ Art. 11, comma 1, CTS.

Cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 30.

- 4) Svolgere una o più delle 26 attività di interesse generale indicate dall'art. 5 del Codice, in modo esclusivo o quantomeno prevalente. A norma dell'art. 6, inoltre, è possibile svolgere attività diverse "a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale";
- 5) Perseguire finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale⁸⁵. Non è chiaro quale sia l'esatto significato da attribuire a questa espressione in quanto, il legislatore, non si esprime in merito; in effetti, nonostante venga richiamata a più riprese dal CTS, non ne viene mai data una definizione precisa⁸⁶. Diversi autori sostengono che non ci si trovi in presenza di un requisito a sé stante, in quanto per alcuni coinciderebbe con lo svolgimento di attività di interesse generale⁸⁷, mentre per altri rappresenterebbe l'unione dei punti 4 e 6 della presente lista: sostanzialmente, se un'organizzazione svolgesse almeno una delle attività d'interesse generale ex art. 5 del CTS senza scopo di lucro, automaticamente rispetterebbe anche il requisito di cui al presente punto⁸⁸;
- 6) Assenza di scopo lucrativo⁸⁹. Questo è ed è sempre stato il punto focale di tutti gli enti non profit, quale caratteristica tipica e minima, non si tratta di una prerogativa dei soli ETS⁹⁰. Si rimarca che, a differenza degli enti no profit, gli enti non profit possono svolgere attività d'impresa, anche prevalente, purché l'utile conseguito non venga successivamente distribuito ai soci⁹¹ (a questa regola fa eccezione, solo

⁸⁵ Art. 4, comma 1, CTS.

⁸⁶ Cfr. A. FICI, *Fonti della disciplina, nozione e governance degli enti del terzo settore*, in A. FICI, *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale: una introduzione*, Napoli, 2017, p. 98.

⁸⁷ Cfr. M. COSTANZA, *Terzo settore in frammenti. Considerazioni di diritto privato*, Torino, 2022, p. 24; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 36 ss.

⁸⁸ Cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 38, il quale, a sua volta, cita G. MARASÀ, *Appunti sui requisiti di qualificazione degli enti del Terzo settore: attività, finalità, forme organizzative e pubblicità*, op. cit., p. 676/677.

⁸⁹ Art. 8 CTS.

⁹⁰ Cfr. F. M. SILVETTI, A. SBARDELLA, *La riforma del Terzo Settore: proposte di modifica per gli enti non commerciali*, in *Il fisco*, 2016, XXX, p. 2944: "Il concetto di Terzo Settore non è delineato, ad oggi, da alcuna previsione normativa specifica. Attualmente, gli enti che operano nel non-profit si caratterizzano per la generale assenza di fini di lucro."

⁹¹ Cfr. A. FICI, *Fonti della disciplina, nozione e governance degli enti del terzo settore*, in A. FICI, *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale: una introduzione*, op. cit., p. 99; cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 101: "viene [...] valorizzata, oltre alla non lucratività in senso «oggettivo» – tipica degli enti strutturati in base a modelli prettamente «erogativi» – la non lucratività in senso «soggettivo», associata alla qualifica (soggettiva)

limitatamente, il caso dell'impresa sociale⁹², che verrà analizzato nel prossimo capitolo). Al fine non lucrativo, peraltro, consegue un ulteriore effetto positivo: i fruitori dei servizi prestati dagli ETS si rivelano maggiormente tutelati rispetto a quelli che acquistano dagli enti *for profit* in quanto l'asimmetria informativa, spesso presente tra le parti, li porta a non riuscire a valutare correttamente la qualità del servizio; in questo modo è possibile che il fornitore si approfitti dell'ignoranza del "cliente", con l'obiettivo di massimizzare il proprio profitto. Difficilmente una situazione di questo genere si presta al caso degli enti di Terzo settore i quali, per loro natura, non hanno carattere lucrativo e sono inoltre destinatari di considerevoli normative in tema di trasparenza e controllo. Tutto ciò crea fiducia nei confronti degli ETS, che godono dunque di un vantaggio competitivo non indifferente sul mercato⁹³. Portato logico dell'art. 8 è il successivo art. 9, che si preoccupa di stabilire, in caso di scioglimento dell'ente, che il patrimonio residuo debba essere devoluto ad altri enti del Terzo settore, non potendo essere distribuito tra i soci⁹⁴.

Fatte queste premesse è possibile affermare che le nozioni di ente del Terzo settore e di ente non profit appaiono, oggi, profondamente diversificate: mentre l'unico elemento che accomunava il variegato panorama del non profit era quello non lucrativo, per potersi definire ETS è necessario rispettare una molteplicità di fattori⁹⁵.

3.2 Il Registro Unico Nazionale del Terzo settore

Il Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS) è divenuto pienamente operativo il 23 novembre 2021⁹⁶.

tipica di enti che, anche laddove organizzati in forma d'impresa, conseguono utili da reinvestire in scopi di interesse generale.”

⁹² Cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 30.

⁹³ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 76; cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 39, spec. nota 73.

⁹⁴ Cfr. Relazione illustrativa al CTS: “L'articolo 9 costituisce un corollario logico dell'articolo 8, poiché impedisce che il patrimonio residuo dell'ente del Terzo settore possa costituire oggetto di appropriazione individuale in sede di liquidazione, e che, quindi, ciò che era impedito durante l'esistenza dell'ente, possa liberamente realizzarsi al momento della sua estinzione o del suo scioglimento.”; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Ivi*, p. 86; cfr. A. FICI, *Ivi*, p. 40.

⁹⁵ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 14.

⁹⁶ Decreto direttoriale del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 561 del 26 ottobre 2021.

Come appena dimostrato, l'iscrizione nel Registro rappresenta uno degli elementi costitutivi dell'assunzione della qualifica di ETS⁹⁷. Fattore assolutamente innovativo è che si tratta di un Registro Unico⁹⁸, istituito presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali⁹⁹, che raccoglie sotto un unico ombrello tutti i registri preesistenti¹⁰⁰, ma comunque gestito su base territoriale dalle Regioni e Province autonome¹⁰¹. Per gli enti precedentemente iscritti ai registri del volontariato e delle associazioni di promozione sociale ha operato una sorta di trasmigrazione automatica, con ciò intendendosi che i vecchi registri hanno comunicato agli uffici del RUNTS i dati già in loro possesso¹⁰², senza che OdV e APS dovessero porre in essere alcun adempimento. Se però, a seguito della ricezione delle informazioni, gli uffici RUNTS avessero richiesto entro 180 giorni di integrare documenti o informazioni mancanti¹⁰³, gli enti interessati avrebbero dovuto rispondere entro 60 giorni, pena la mancata iscrizione al Registro¹⁰⁴.

Come anticipato, il Registro si compone di sette sezioni tra le quali aspirare ad appartenere; non è ammessa l'iscrizione contemporanea a più sezioni, fatta eccezione per le reti associative¹⁰⁵, la cui qualifica si dimostra aggiuntiva piuttosto che

⁹⁷ Decreto Ministeriale 106 del 2020, art. 7, comma 1.

Cfr. M. COSTANZA, *Terzo settore in frammenti. Considerazioni di diritto privato*, op. cit., p. 81; cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma*, op. cit. p. 425; cfr. G. MARASÀ, *Appunti sui requisiti di qualificazione degli enti del Terzo settore: attività, finalità, forme organizzative e pubblicità*, op. cit., p. 691; cfr. I. L. NOCERA, *Il Registro unico e il regime pubblicitario degli enti del Terzo settore*, in F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Milano, 2019, p. 215/219; cfr. M. CEOLIN, *Il c.d. Codice del Terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?*, op. cit., p. 23/24; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 197.

⁹⁸ Cfr. M. CEOLIN, *Ivi*, p. 23; cfr. I. L. NOCERA, *Ibidem*; cfr. G. PONZANELLI, *Terzo settore: la legge delega di riforma*, op. cit., p. 728: "Il Registro si caratterizzerà per la sua unitarietà territoriale, superandosi le inevitabili differenze di registrazioni provinciali, oltre che per la sua accessibilità a tutti i terzi, anche on line. Si consentirà, per tale via, il superamento dei requisiti di iscrizione su base regionale, in favore di una uniformità nazionale, mentre le Regioni rappresenteranno i soggetti deputati alla relativa gestione, consentendo un miglior esercizio delle funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo svolte dal Ministero del Lavoro."; cfr. P. A. PESTICCIO, *Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, in Cooperative e enti non profit*, 2017, XI - XII, p. 29.

⁹⁹ Art. 45 CTS.

¹⁰⁰ Cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore*, op. cit., p. 89.

¹⁰¹ Art. 45 CTS.

¹⁰² Art. 54, comma 1, CTS.

¹⁰³ Art. 54, comma 2, CTS.

¹⁰⁴ Art. 54, comma 3, CTS.

¹⁰⁵ Art. 46, comma 2, CTS.

Cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma*, op. cit., p. 425.

alternativa. Al Registro viene attribuita l'importantissima funzione di "accrescere la trasparenza e l'*accountability* degli enti nei confronti dei donatori e degli *stakeholders* e, più in generale, dei terzi"¹⁰⁶. Proprio per questo motivo, ai sensi del secondo comma dell'art. 45, il Registro è pubblico ed è reso accessibile a tutti gli utenti con modalità telematica¹⁰⁷. D'altro canto, garantire maggiore trasparenza è uno degli obiettivi cardine della riforma del Terzo settore¹⁰⁸, anche a fronte degli incentivi contemplati dal CTS¹⁰⁹.

Riprendendo quanto approfondito nel paragrafo 2.1 del primo capitolo (al quale si rimanda per una disamina più approfondita), appare significativo rilevare anche in questa sede che tramite l'iscrizione al Registro è possibile richiedere contestualmente l'acquisizione della personalità giuridica¹¹⁰.

Nel caso di ETS di tipo commerciale o di impresa sociale, ai sensi del comma 2 dell'art. 11 sussisterebbe un duplice obbligo di iscrizione: nel RUNTS e nel registro delle imprese¹¹¹. Ciò malgrado, solamente per le imprese sociali, il comma 3 del medesimo articolo fa salva la possibilità di optare per l'iscrizione nel registro delle imprese, al fine di soddisfare simultaneamente anche l'obbligo di iscrizione nel RUNTS¹¹².

¹⁰⁶ Cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore, op. cit.*, p. 89. Cfr. altresì cfr. I. L. NOCERA, *Il Registro unico e il regime pubblicitario degli enti del Terzo settore*, in F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi, op. cit.*, p. 217/218.

¹⁰⁷ Cfr. I. L. NOCERA, *Ivi*, p. 218/219.

¹⁰⁸ Cfr. F. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore, op. cit.*, p. 37; cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti, op. cit.*, p. 55: "Sul tema della trasparenza della condotta degli enti del Terzo Settore, il legislatore della riforma è intervenuto in maniera incisiva, anche sulla base delle chiare indicazioni provenienti dalla legge di delega. La trasparenza è infatti ritenuta fondamentale ai fini della verifica della legalità e correttezza del comportamento di un soggetto, come l'ente del Terzo Settore, che è destinatario non solo della fiducia del pubblico, ma anche di rilevante sostegno pubblico, sotto forma di agevolazioni fiscali e d'altra natura. Essere trasparente, d'altra parte, serve all'ente del Terzo Settore per acquisire e conservare la fiducia che utenti, volontari e donatori possono nutrire nei suoi confronti, anche in considerazione dell'asimmetria informativa (tra fornitore ed utente) che connota molte delle attività di interesse generale."

¹⁰⁹ Cfr. A. FICI, *Ibidem*; cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma, op. cit.*, p. 425: "L'iscrizione nel RUNTS ha effetto costitutivo relativamente all'acquisizione della qualifica di Ente del Terzo Settore e costituisce presupposto ai fini della fruizione dei benefici previsti dal Codice del Terzo Settore dalle vigenti disposizioni in favore degli ETS."

¹¹⁰ Art. 22, comma 1, CTS.

¹¹¹ Per le criticità che la previsione normativa potrebbe sollevare cfr. G. MARASÀ, *Appunti sui requisiti di qualificazione degli enti del Terzo settore: attività, finalità, forme organizzative e pubblicità, op. cit.*, p. 691 ss.

¹¹² Cfr. L. ESPOSITO, *Riforma del Terzo settore: come funziona la registrazione delle imprese sociali*, in *cantiereterzosettore.it*, 2021: "le imprese sociali non si registrano nel Runts ma nel registro

3.2.1 L'iscrizione dei trust

Il trust, istituto tipico dei paesi di *common law*¹¹³, ha origine anglosassone¹¹⁴, ed è stato introdotto in Italia grazie alla Convenzione dell'Aja del 1985, ratificata con Legge 364 del 1989¹¹⁵. L'obiettivo della Convenzione era di permettere, a fronte di condizioni specifiche, il riconoscimento dei trust anche in quegli Stati nei quali non è presente una regolamentazione in tal senso; tra gli Stati firmatari era presente, per l'appunto, l'Italia¹¹⁶.

In primo luogo è bene specificare che per trust si intende un rapporto giuridico fondato sull'affidamento e sulla fiducia¹¹⁷, il quale si compone essenzialmente di 3 soggetti: il settlor, il trustee, ed il beneficiario; il settlor è colui che costituisce il trust tramite il conferimento di uno o più beni al trustee, che li deve amministrare secondo le indicazioni del settlor, a favore di quest'ultimo o di un'altra persona (che rappresenta il beneficiario)¹¹⁸. Singolare il caso dei trust di scopo (tra cui rientrano i trust *charitable*), nei quali non è presente la figura del beneficiario¹¹⁹.

delle imprese, dove si trova una sezione "imprese sociali" loro dedicata. Poi, i dati sulle imprese sociali confluiranno anche al Runts attraverso una comunicazione diretta tra pubblici uffici. Le imprese sociali, pertanto, appariranno anche nel Runts, dove si trova per loro una sezione particolare."

¹¹³ Cfr. G. PONZANELLI (a cura di), *Gli Enti «non profit» in Italia*, op. cit., p. 139.

¹¹⁴ Cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma*, op. cit., p. 337.

¹¹⁵ Cfr. M. GIULIANO, *Trust e dintorni: la necessaria chiarezza*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2017, V, p. 483; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 27.

¹¹⁶ Cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma*, op. cit., p. 339.

¹¹⁷ Cfr. M. GIULIANO, *Trust e dintorni: la necessaria chiarezza*, op. cit., p. 483; cfr. M. LUPOI, *Istituzioni del diritto dei trust e degli affidamenti fiduciari*, II ed. Padova, 2011, p. 9/11.

¹¹⁸ Cfr. A. GAMBARO, voce "Trust", in *Digesto civ.*, vol. XIX, Torino, 1999; per un approfondimento circa gli elementi indispensabili che accomunano le diverse tipologie di trust cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma*, op. cit., p. 337.

¹¹⁹ Questo rappresenta l'unico caso in cui è ammesso un trust senza beneficiario, cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Ivi*, p. 338: "Una caratteristica specifica del *trust* nel modello inglese è data dal fatto che i *trust* di scopo, i c.d. *purpose trust*, non sono riconosciuti e sono pertanto soggetti a nullità per mancanza di beneficiari. Unica eccezione ammessa sono i *trust* di scopo con finalità *charitable*, ossia per il perseguimento di uno scopo sociale. Attraverso il *charitable trust* istituito dal disponente, il *trustee* deve destinare i beni del *trust* ad uno scopo *charitable*. Le finalità che possono essere ritenute caritatevoli sono esclusivamente quelle considerate tali dai *Charitable uses* del 1601. Non si considerano mai *charitable* i finanziamenti ai partiti politici. Le caratteristiche peculiari del *charitable trust* sono le seguenti:

- non è soggetto a limiti di durata;
- al fine di garantirne la perpetuità è consentito individuare un altro scopo simile a quello iniziale qualora quest'ultimo dovesse risultare irrealizzabile o dovesse essere portato pienamente a compimento durante la vita del *trust*;
- gode di notevoli vantaggi fiscali.

La Legge finanziaria del 2007¹²⁰ ha riconosciuto ai trust una soggettività tributaria¹²¹. Ricompresi perciò tra i soggetti passivi dell'IRES a norma dell'art. 73 del TUIR, i trust possono assumere la qualifica di enti commerciali o non commerciali sulla base dell'oggetto principale della loro attività¹²². Con riferimento alle imposte sui redditi, in aggiunta, opera una distinzione tra trust trasparenti e trust opachi, a seconda che i beneficiari siano rispettivamente individuati o meno¹²³; affinché il trust possa considerarsi trasparente, inoltre, è necessario che il diritto dei beneficiari individuati sia attuale e incondizionato¹²⁴. La differenza risiede nel fatto che, nel primo caso, il trust non è soggetto passivo IRES in quanto risulta fiscalmente trasparente¹²⁵ e i redditi sono quindi imputati direttamente ai beneficiari¹²⁶.

Presentando tratti comuni agli enti non profit¹²⁷, e potendo essere costituiti per fini equivalenti¹²⁸, ci si è domandati se un trust potesse ottenere l'iscrizione al RUNTS¹²⁹.

Di contro, il *charitable trust* è soggetto ad un rigoroso controllo esercitato dalla pubblica amministrazione ed inoltre è presente, per ogni atto del *charitable trust*, la figura del *protector*.”; cfr. M. LUPOI, *Istituzioni del diritto dei trust e degli affidamenti fiduciari*, *op. cit.*, p. 152/153: “affinché uno scopo rientrante nella elencazione sia “charitable”, deve risultare che la sua attuazione apporti un vantaggio per la generalità”.

In verità, vale la pena sottolineare che anche i trust liberali potrebbero non avere dei beneficiari individuati, i quali saranno nominati successivamente all'istituzione del trust. A differenza del trust di scopo, tuttavia, in tal caso i beneficiari dovranno, ad un certo punto, necessariamente essere nominati. Pertanto, il trust liberale può presentarsi come originariamente opaco, trasformandosi *ex post* in un trust trasparente.

¹²⁰ Commi 74-76, art. 1, L. 296/2006.

¹²¹ Cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma*, *op. cit.*, p. 346.

¹²² Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, XIII ed., Milano, 2022, p. 102.

¹²³ Cfr. F. TESAURO, *Ibidem*.

¹²⁴ Cfr. i seguenti atti dell'Agenzia delle Entrate: Circolare n. 48 del 6 agosto 2007, Risoluzione n. 425 del 5 novembre 2008, Circolare n. 34 del 20 ottobre 2022.

Cfr. N. L. DE RENZIS SONNINO, *La nozione di «trust trasparente» secondo l'Agenzia delle entrate*, in *Corr. trib.*, 2009, IV, p. 310 ss.; cfr. D. STEVANATO, *La nozione di beneficiario individuato del trust e l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate*, in *Corr. trib.*, 2013, XXXV, p. 2769 ss.

¹²⁵ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, *op. cit.*, p. 24.

¹²⁶ Cfr. F. TESAURO, *Ivi*, p. 102.

¹²⁷ Cfr. G. PONZANELLI (a cura di), *Gli Enti «non profit» in Italia*, *op. cit.*, p. 139.

¹²⁸ Cfr. G. PONZANELLI (a cura di), *Ibidem*.

¹²⁹ Da ultimo cfr. Sentenza del T.A.R. Campania, Sez. I, 24 maggio 2023, n. 3158.

Cfr. L. ARINCI, *Disposizioni generali, costituzione, ordinamento e amministrazione delle associazioni e fondazioni del Terzo settore*, in F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, *op. cit.*, p. 133/134. L'opera è stata pubblicata prima che a riguardo intervenissero l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 3986 del 16 febbraio 2021 e la Circolare del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 9 del 21 aprile 2022 che, come verrà dimostrato a breve, risulteranno cruciali circa la definizione del quesito e scardineranno la riflessione condotta dai due autori: “Il richiamo alle sole associazioni, riconosciute e non, e alle fondazioni rappresenta una ferma limitazione, nonostante l'elencazione contenuta nell'art. 4 - nel quale vengono individuati i caratteri generali degli enti del terzo settore - consenta di perseguire le finalità

La questione era già stata sollevata con specifico riferimento alle Onlus nel 2011¹³⁰, anno nel quale sono intervenuti un atto di indirizzo dell’Agenzia per il Terzo settore¹³¹ ed una Circolare dell’Agenzia delle Entrate¹³² per fare chiarezza sul punto. L’incertezza nasce a causa di due elementi concomitanti: il riconoscimento della soggettività tributaria del trust e la qualifica prettamente fiscale delle Onlus¹³³, la quale può essere assunta genericamente anche da “enti di carattere privato”¹³⁴. L’Agenzia per il Terzo settore, a seguito di un confronto tra i requisiti richiesti dal D.lgs. 460 e le caratteristiche distintive del trust, non arriva ad esprimere un giudizio *tranchant* sull’ammissibilità di trust-Onlus, ma rinvia il giudizio al singolo caso concreto¹³⁵. L’Agenzia delle Entrate, invece, si spinge oltre nell’analisi del quesito, prendendo in considerazione la distinzione tra trust trasparenti e opachi. Per quel che concerne i primi, non essendo i trust trasparenti centri di diretta imputazione per via del regime di trasparenza loro applicabile, l’AE ritiene sussistere un’incompatibilità tra “il sistema di tassazione proprio dei trust “trasparenti” [...] e le modalità di tassazione delle

civiche, solidaristiche e di utilità sociale anche per il tramite di altri enti di diritto privato purché diversi dalle società, con ciò ammettendo anche i comitati 5 e i trust 6 quali enti del terzo settore”. Si veda altresì la nota 6: “La formulazione dell’art. 4 del d.lgs. n. 117/2017 fa presupporre, che, nell’elencare gli enti del terzo settore introduca una categoria residuale composta dagli “altri enti di carattere privato diversi dalle società” costituiti per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Tale disposizione riprende la formula già utilizzata per le Onlus (art. 10 d.lgs. n. 460/1997), che aveva dato ingresso al “trust Onlus” nel nostro ordinamento. L’impressione è che il legislatore si sia ispirato al decreto Onlus proprio per consentire ai trust l’accesso al nuovo Registro Unico Nazione del Terzo Settore. Infatti, ai sensi del citato art. 10, comma 1, possono assumere la qualifica di organizzazione non lucrativa di utilità sociale “le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica” che hanno redatto i propri statuti o atti costitutivi in forma di atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata. Il riferimento effettuato dalla norma agli altri enti di carattere privato” non lascia dubbio alcuno circa la fruibilità del regime Onlus da parte di tutti gli organismi di diritto privato dotati di una propria autonoma soggettività tributaria, a prescindere dalla forma giuridica assunta, ivi compreso il trust. Fondamentale sarà quindi la previsione nell’atto istitutivo del trust dell’esclusivo perseguimento delle finalità di solidarietà mediante lo svolgimento di una o più della attività indicate nell’art. 10, comma 1, lett. a), TUIR. Il divieto di distribuzione degli utili, la redazione del bilancio annuale, l’irrevocabilità patrimoniale e la devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento ad altre Onlus o ai fini di pubblica utilità sono le principali (ma non esclusive) clausole che l’ente dovrà espressamente prevedere in statuto nonché concretamente rispettare.”.

¹³⁰ Cfr. R. RANDAZZO, G. TAFFARI, *Il trust può ottenere la qualifica di ONLUS?*, in *Enti non profit*, 2011, V, p. 34 ss.

¹³¹ Atto di indirizzo ai sensi dell’art. 3, comma 1, lett. a) del D.P.C.M. 21 marzo 2001, n. 329 in relazione alla configurabilità di un Trust Onlus, approvato dal Consiglio nella seduta del 25 maggio 2011.

¹³² Circolare N. 38/E del 1 agosto 2011.

¹³³ Atto di indirizzo dell’Agenzia per il Terzo settore, p. 5.

¹³⁴ Art. 10, comma 1, D.lgs. 460/1997.

¹³⁵ “In conclusione, a parere di questa Agenzia, il trust che rispetta i requisiti prescritti dall’art. 10 del D.lgs. 460/97 potrà legittimamente assumere al qualifica di Onlus.”.

ONLUS.”¹³⁶. Invece, con riferimento al trust opaco, il reddito è imputato direttamente al trust stesso ed anche la tassazione permane in capo a quest’ultimo; conseguentemente, secondo l’Agenzia delle Entrate, “tale modalità di tassazione, in base alla quale l’effettivo possessore del reddito è il trust stesso, appare compatibile con il regime fiscale di favore previsto per le ONLUS”¹³⁷.

Recentemente la questione è stata riaperta, in quanto sottoposta al TAR della Campania, ma questa volta con riferimento agli enti di Terzo settore¹³⁸. Nella sentenza si legge che nel 2021 la Fondazione Banco di Napoli ha istituito un trust di scopo e l’anno successivo ne ha richiesto l’iscrizione al RUNTS. La Regione Campania ha dichiarato la non ammissibilità della richiesta “in virtù della natura atipica del trust, non sussumibile nella nozione di ente, data l’assenza di soggettività giuridica ostativa alla qualificazione come Ente del terzo settore (ETS)”, motivo per cui il competente Ufficio RUNTS ha disposto il diniego di iscrizione. La parte ricorrente ha perciò impugnato il Decreto di diniego. È fondamentale rilevare che la sentenza fa riferimento a due atti che risultano decisivi in materia: l’ordinanza della Corte di Cassazione n. 3986 del 16 febbraio 2021 e la Circolare del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 9 del 21 aprile 2022, la quale riprende quanto sancito dalla Suprema Corte. Compiendo l’indagine in ordine cronologico, l’Agenzia delle Entrate ha ritenuto di liquidare le imposte ipotecarie e catastali di un trust, il cui trustee si è opposto dinnanzi alla Commissione Tributaria Provinciale, che ha rigettato il ricorso, accolto successivamente in grado d’Appello. Impugnato il ricorso in ultimo grado, la Corte di Cassazione si è espressa nel senso di non ritenere che il legislatore, disponendo della soggettività tributaria dei trust, abbia attribuito loro una soggettività assoluta ai fini dell’imposizione diretta: “Vale osservare, quindi, come dalla soggettività IRES non possa inferirsi il riconoscimento di una capacità generalizzata del trust di essere soggetto passivo anche di altri tributi.”. L’ordinanza prosegue stabilendo che “non può,

¹³⁶ “Infatti, l’eventuale riconoscimento della qualifica di ONLUS in capo ad un trust trasparente comporterebbe che a beneficiare del regime fiscale previsto per le ONLUS - consistente nella detassazione dei proventi derivanti dalle attività istituzionali e connesse - sarebbe un soggetto diverso rispetto all’organizzazione che svolge l’attività di utilità sociale agevolata ai fini IRES.”.

¹³⁷ “Da ciò consegue che, sotto tale profilo, non sussistono preclusioni al riconoscimento della qualifica di ONLUS in capo ai trust opachi. [...] Ciò posto, si fa presente che i trust opachi possono ottenere la qualifica di ONLUS a condizione che gli stessi siano in possesso di tutti i requisiti previsti dall’art. 10 del D.Lgs. n. 460 del 1997.”.

¹³⁸ Sentenza del T.A.R. Campania, Sez. I, 24 maggio 2023, n. 3158.

in ogni caso, leggersi l'art. 73 del TUIR nel senso che il legislatore abbia attribuito al trust la personalità giuridica, né, tantomeno, può la giurisprudenza elevare a soggetto giuridico i centri di interessi e rapporti che non lo sono, posto che l'attribuzione della soggettività giuridica è appannaggio del solo legislatore". Sicché la Corte ribadisce l'inesistenza della soggettività giuridica del trust in quanto "l'effetto proprio del trust non è quello di dare vita ad un nuovo soggetto di diritto, ma quello di istituire un patrimonio destinato ad un fine prestabilito [...], per cui va escluso che possa ritenersi che esso possa essere titolare di diritti e tanto meno essere considerato soggetto passivo di imposta [...], contrariamente a quanto assume l'amministrazione finanziaria. Si tratta, invece, di un insieme di beni e rapporti destinati ad un fine determinato e formalmente intestati al trustee". La Circolare ministeriale, trattando specificatamente il tema del trust in relazione al Terzo settore e all'accesso al RUNTS, prende in considerazione l'art. 4 del CTS e pone alla base del ragionamento la netta separazione tra disposizioni civilistiche e fiscali operata per la prima volta dal Codice¹³⁹, di cui si è trattato nel paragrafo 2.1 del presente capitolo. È proprio questa novità che non permette di traslare l'orientamento che si era consolidato in passato relativamente ai trust e alle Onlus anche nei confronti del Terzo settore¹⁴⁰. In conclusione la Circolare, richiamando oltretutto l'ordinanza della Corte di Cassazione, si esprime nel senso di ritenere che il trust difetti di uno degli elementi essenziali al fine di ottenere la qualifica di ETS: la soggettività giuridica, la cui mancanza arriva a precluderne persino la configurazione come ente¹⁴¹. A questo punto, per il T.A.R. Campania, la definizione della controversia si rivela di facile soluzione: ponendo a fondamento della decisione i medesimi motivi di cui all'ordinanza della Corte di Cassazione e alla Circolare ministeriale, il Tribunale rigetta il ricorso promosso dalla Fondazione Banco di Napoli,

¹³⁹ "L'articolo 4, comma 1 del d.lgs. n.117/2017, che definisce il perimetro del Terzo settore, dopo aver declinato le varie tipologie di ETS - i cd. "enti del Terzo settore che hanno disciplina particolare", menziona, in via residuale, i cd. ETS atipici, ricompresi nella formulazione "gli altri enti di carattere privato diversi dalle società". Tale formulazione deve essere letta alla luce della prospettiva radicalmente nuova e diversa assunta dal Codice del Terzo settore, che trae le mosse da una regolazione civilistica degli ETS, solo successivamente prendendone in considerazione il trattamento fiscale."

¹⁴⁰ "È appunto la differenza di prospettiva a non consentire una pedissequa riproposizione del citato orientamento di prassi, maturato in un contesto regolatorio di matrice squisitamente fiscale."

¹⁴¹ "L'affermata inesistenza della soggettività giuridica del trust, ovvero la non configurabilità di esso come ente, ne preclude la possibilità di essere ricompreso all'interno del Terzo settore, tra gli enti individuabili ai sensi dell'articolo 4 comma 1 del Codice, difettando uno degli elementi essenziali della fattispecie "ETS" disciplinata in detta disposizione."

non ritenendo sussistenti le condizioni necessarie affinché un trust possa costituirsi come ente di Terzo settore.

4. *Le Organizzazioni di Volontariato*

L'art. 102 del Codice del Terzo settore si occupa delle abrogazioni scaturenti dall'entrata in vigore del Codice medesimo. Il comma 1 ricomprende, tra i vari atti che dichiara abrogati, la Legge 266 del 1991 (ad eccezione di talune specifiche disposizioni previste dai successivi commi 2, 3 e 4, la cui abrogazione è rimandata ad un momento posteriore). Ragion per cui, una volta che la riforma del Terzo settore arriverà a totale compimento, la Legge quadro sul Volontariato cesserà di esistere e, con sé, anche le Organizzazioni di Volontariato che non rientreranno nella cerchia degli ETS¹⁴². Come dimostrato nel paragrafo 1.2 del presente capitolo, una sorte non dissimile toccherà alle Onlus¹⁴³, con la differenza che queste ultime saranno totalmente espunte dal mondo del non profit, in quanto non contemplate neppure dal nuovo Codice¹⁴⁴.

Per contro, con l'introduzione del Codice del Terzo settore, "il volontariato ha ulteriormente perduto quel connotato di entità non normata o almeno poco normata, divenendo componente naturale degli enti del Terzo settore"¹⁴⁵; quando, a breve, si esaminerà più approfonditamente il peculiare ambito delle Organizzazioni di Volontariato, sarà possibile osservare che la mancanza di regolamentazione colmata con il CTS riguarda soprattutto la branca del diritto privato e, nel dettaglio, il riferimento alla forma giuridica di associazione (che si dimostrerà essere divenuta l'unica assumibile dalle OdV).

¹⁴² Cfr. M. N. IANNACONE, *Prime considerazioni sul Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 12: "Si può affermare che non esisteranno ODV e APS al di fuori del sistema ETS."

¹⁴³ Cfr. M. GARONE, M. MANFREDONIA, *Risvolti fiscali del mancato adeguamento di ONLUS, ADV e APS alla riforma del terzo settore*, in *Il fisco*, 2020, I, p. 41 ss.

¹⁴⁴ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 118.

¹⁴⁵ Cfr. M. COSTANZA, *Terzo settore in frammenti. Considerazioni di diritto privato*, op. cit., p. 168. Sul punto anche P. SANCHINI, *Il volontariato e l'attività di volontariato, con particolare riguardo al volontariato individuale*, in F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, op. cit., p. 124.

4.1 Volontario e attività di volontariato (art. 17)

Il primo articolo del Codice che si occupa di volontariato è il 17¹⁴⁶, il quale apre il titolo III. Potrebbe sorprendere la collocazione al di fuori del capo espressamente dedicato alle Organizzazioni di Volontariato (titolo V, capo I), ma la scelta non è casuale: il CTS stabilisce che tutti gli ETS possono usufruire di prestazioni volontarie¹⁴⁷, chi in misura maggiore e chi soltanto limitatamente¹⁴⁸; è per l'appunto il primo articolo del titolo che, riferendosi alla generalità degli enti del Terzo settore, afferma che gli stessi possono avvalersi di volontari nello svolgimento delle proprie attività. Effettivamente, il titolo III è stato introdotto con il palese intento di promuovere il volontariato in generale¹⁴⁹, come si evince chiaramente dall'art. 19 interamente rivolto alla "Promozione della cultura del volontariato".

La definizione di volontario ricalca quella contenuta nella Legge quadro sul Volontariato¹⁵⁰, in particolar modo risultano identiche le caratteristiche che l'attività

¹⁴⁶ Ovviamente non manca un capo specificamente dedicato alle OdV, che verrà approfondito poco più avanti.

¹⁴⁷ Cfr. Relazione illustrativa al CTS: "La scelta compiuta dal legislatore delegato è quella di operare un chiaro ed omogeneo inquadramento giuridico del volontario, anche in ragione del fatto che quest'ultimo può esplicare la propria attività nelle molteplici tipologie di enti del Terzo settore, e non soltanto nelle organizzazioni di volontariato."

Cfr. M. COSTANZA, *Terzo settore in frammenti. Considerazioni di diritto privato, op. cit.*, p. 167: "Il Cts promuove il volontariato (art. 19 Cts) e non soltanto negli enti che si qualificano per l'apporto proveniente dai volontari (art. 32 Cts). Volontariato e Terzo settore hanno storie contigue e intrecciate, nello svolgersi di iniziative ed attività di prestazioni che lo Stato o in generale le Amministrazioni pubbliche non sono in grado di eseguire o di eseguire in misura adeguata rispetto alle esigenze della collettività. Il volontario è emblema dello spirito civico solidaristico e di utilità sociale, esattamente gli scopi ai quali debbono essere finalizzati gli enti del Terzo settore."; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore, op. cit.*, p. 117; cfr. P. SANCHINI, *Il volontariato e l'attività di volontariato, con particolare riguardo al volontariato individuale*, in F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi, op. cit.*, p. 125; cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici, op. cit.*, p. 177; cfr. P. SANNA, *Profili giuridici del "volontariato" e "dell'attività di volontariato"*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, op. cit.*, p. 165/166 e 169/170.

¹⁴⁸ Ad esempio è evidente che, nel caso delle OdV, la presenza di volontari rappresenta un requisito imprescindibile che connota l'anima dell'istituto; per le imprese sociali, al contrario, il numero di volontari impiegati non deve essere tale da snaturarne l'essenza. Cfr. A. FUSARO, *Ivi*, p. 179; cfr. P. SANNA, *Ivi*, p. 166.

¹⁴⁹ Questo era, per l'appunto, uno dei principi e criteri direttivi contenuti nell'art. 5 della Legge Delega 106/2016: c) promozione della cultura del volontariato.

Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore, op. cit.*, p. 117.

¹⁵⁰ Nonostante il CTS fornisca la definizione di volontario, mentre la Legge quadro solamente quella di attività di volontariato. Cfr. P. SANCHINI, *Il volontariato e l'attività di volontariato, con particolare riguardo al volontariato individuale*, in F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi, op. cit.*, p. 114: "Invero con il d.lgs. n. 117/2017 si è dato un contenuto preciso alla figura del "volontario" [...]. Si assiste quindi

realizzata dal volontario deve possedere affinché si possa definire tale¹⁵¹: si deve trattare di prestazioni personali, spontanee e gratuite, ossia senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà. La caratteristica che viene maggiormente approfondita (e alla quale viene attribuita grande importanza) è quella relativa alla gratuità¹⁵²; il Codice specifica che l'attività di volontariato non può essere in alcun modo retribuita ed è ammesso solo il rimborso delle spese effettivamente sostenute dal volontario, purché queste siano: documentate, in possesso delle condizioni previamente statuite dall'organo competente e rientranti nei massimali (motivo per cui sono esclusi i rimborsi di tipo forfettario)¹⁵³.

4.1.1 *Le prestazioni lavorative degli associati nelle Organizzazioni di Volontariato*

All'impossibilità di retribuire le prestazioni dei volontari consegue che la qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro con l'ente di cui il volontario è parte¹⁵⁴. Indipendentemente che si tratti di un socio, un associato o di un soggetto comunque denominato, non ci può essere contemporaneità tra attività di volontariato e attività remunerata all'interno del medesimo ente¹⁵⁵. Questa norma è posta a tutela del volontario stesso, ovvero per evitare abusi¹⁵⁶. Sul punto si è discusso

ad un ribaltamento delle "posizioni" poiché, precedentemente, l'attività di volontariato trovava la propria collocazione al primo posto ed il volontario al secondo, mentre oggi l'attività di volontariato viene valorizzata ponendo in primo luogo e nel cuore della fattispecie, la figura (e la persona) del volontario.”; cfr. P. SANNA, *Profili giuridici del “volontariato” e “dell’attività di volontariato”*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, op. cit.*, p. 158/159. In particolare, alla p. 159, l'autrice sostiene che: “La segnalata "avarizia" di riferimenti ai volontari, in senso soggettivo, si spiega, del resto, con la circostanza che la legge quadro aveva inteso porre al centro del sistema non tanto i primi, quanto, piuttosto, le organizzazioni, purché iscritte negli appositi registri, al più limitato scopo di regolare i rapporti con la Pubblica Amministrazione.”, mentre più avanti nel testo, a p. 165 per l'esattezza, con riferimento all'art. 17 del Codice del Terzo settore afferma che: “la disposizione in esame risulta, senza dubbio, una delle più significative del nuovo corpus normativo non solo perché, ponendosi nel solco delle esperienze giuridiche di altri Paesi europei (dove peraltro il concetto è variamente definito), introduce una nozione di "volontario", in modo espresso ed in chiave "soggettiva" - così da ribadire la dignità di categoria giuridica formale- ma, soprattutto, perché ne offre una nozione generale, autonoma ed unitaria.”.

¹⁵¹ Cfr. P. SANNA, *Ivi*, p. 164.

¹⁵² Cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici, op. cit.*, p. 177.

¹⁵³ Art. 17, comma 2, CTS.

¹⁵⁴ Art. 17, comma 5, CTS.

¹⁵⁵ Cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici, op. cit.*, p. 178.

¹⁵⁶ Cfr. Relazione illustrativa al CTS; cfr. Nota Direttoriale n. 2088 del 27 febbraio 2020 che, con riferimento al comma 5 dell'art. 17, asserisce che: “La prescrizione della suddetta incompatibilità, [...], intende valorizzare la libera scelta del volontario, che esula da qualunque vincolo di natura obbligatoria o da condizionamenti di alcun tipo. Al contempo, essa intende assicurare la necessaria

ampiamente¹⁵⁷, in quanto la dottrina non è unanime nel ritenere la prescrizione coerente con la logica antiabuso¹⁵⁸. Anche il Ministero del lavoro e delle politiche sociali è intervenuto in merito¹⁵⁹, interpellato per l'appunto con riguardo alla possibilità che gli associati di una OdV svolgano, per conto della stessa, una

tutela del lavoratore da possibili abusi legati ad attività che non rispondono alle caratteristiche dell'azione volontaria"; cfr. Nota Ministeriale n. 34/4011 del 10 marzo 2022; cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore*, Bologna, 2018, p. 78.; cfr. P. SANCHINI, *Il volontariato e l'attività di volontariato, con particolare riguardo al volontariato individuale*, in F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, op. cit., p. 125/126; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 121 e 193/194.

¹⁵⁷ Cfr. F. SANCHINI, *Ivi*, p. 125 ss.; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Ivi*, p. 119 ss.; cfr. M. TAGLIABUE, *Chiarimenti ministeriali sulla disciplina degli enti del Terzo settore*, in *Cooperative e enti non profit*, 2022, II, p. 10; cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici*, op. cit., p. 178 ss.; cfr. P. A. PESTICCIO, *Ruolo dei volontari e reti associative: le interpretazioni ministeriali*, in *Cooperative e enti non profit*, 2022, III, p. 9 ss.

¹⁵⁸ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Ivi*, p. 122/123: "Sono stati prospettati dubbi di legittimità costituzionale, sotto il profilo della possibile violazione dell'articolo 2, che tutela le formazioni sociali, dell'articolo 3 sul principio di eguaglianza, del diritto e dovere di lavoro di cui all'articolo 4, nonché della libertà di associazione ex articolo 18. La regola dell'incompatibilità estesa a tutti gli Enti del Terzo settore sull'assunto che va a impedire l'instaurazione di rapporti di lavoro proprio con quei soggetti già conosciuti e ritenuti affidabili dall'ente, impedisce allo stesso tempo che nuovi soggetti, assunti come lavoratori dal mercato, possano decidere liberamente di dedicare parte del loro tempo libero ad attività di volontariato presso lo stesso ente, nell'ambito del quale, evidentemente, avrebbero vantaggi quantomeno logistici (stesso luogo) per svolgerla rispetto a quanto potrebbero in altre realtà sociali. La violazione della norma pone molti interrogativi, giacché la legge nulla dispone in punto di conseguenze. È stata ritenuta configurabile la nullità del contratto di lavoro posto in essere in violazione della norma imperativa posta dall'articolo 17, comma 5, in applicazione della regola generale posta dall'articolo 1418, comma i, cod. civ. Al lavoratore assunto in virtù di un tale contratto di lavoro nullo spetterebbe la sola retribuzione per l'attività svolta, in applicazione del dettato del articolo 2126 cod. civ. sulla prestazione di lavoro di fatto."; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 148/149: "La previsione di un'incompatibilità così stringente rischia, nondimeno, di avere effetti ultronei rispetto a quelli perseguiti dalla norma. Una lettura rigorosa, infatti, potrebbe portare alla conclusione che il lavoratore dipendente o autonomo di un ETS, come anche di un ente del Libro I del Codice Civile non avente tale qualifica, non possa prestare la propria attività volontaria per il medesimo, al di fuori dell'orario di lavoro. Occorre tener presente che l'impianto di questa disposizione ricalca quello dell'art. 3, comma 2 della l. n. 266 del 1992, ove l'inquadramento del volontario è funzionale anche alla verifica del rapporto legale tra numero di volontari e lavoratori subordinati. La ratio dell'incompatibilità di quest'ultima disposizione non era quella di impedire ai lavoratori di prestare la loro libera attività volontaria anche a favore dei beneficiari dell'ente datore di lavoro, quanto piuttosto di non alterare il rapporto volontari-lavoratori, figurando tra i primi e non tra i secondi. L'intento della disposizione in commento, analogamente, non dovrebbe essere quello di vietare ai dipendenti, detto in altri termini, di svolgere anche del volontariato; ma di evitare che i volontari svolgano in realtà del lavoro irregolare. La norma sull'incompatibilità di cui al comma 5, probabilmente, dovrebbe essere valorizzata, leggendola nel senso di impedire che il volontario sia retribuito perché ciò scolorirebbe la volontarietà stessa della prestazione, facendo presumere che si tratti di una vera e propria attività lavorativa, con reciproche obbligazioni e con le ovvie conseguenze e tutele che ne derivano. Purché, ovviamente, si tratti di un'attività, per l'appunto, volontaria, ovvero frutto di una scelta libera e non di un adempimento contrattuale. La Relazione Illustrativa del governo, sul punto, dichiara espressamente la finalità antielusiva della norma. Il che lascerebbe intendere che, in funzione di questa preoccupazione, sia preferita la strada dell'incompatibilità assoluta."; cfr. L. FOGLIA, *L'assetto funzionale degli enti del Terzo settore tra volontariato e lavoro*, in D. DI SABATO, O. NOCERINO, *Il Terzo settore. Profili critici della riforma*, op. cit., p. 135/136.

¹⁵⁹ Nota n. 18244 del 30/11/2021.

prestazione lavorativa retribuita di qualsivoglia natura¹⁶⁰. Il quesito è stato sollevato partendo dal presupposto che, secondo il richiedente, nonostante l'incompatibilità di cui al comma 5 dell'art. 17, l'art. 33 specificatamente dedicato alle Organizzazioni di Volontariato non contiene un divieto espresso di farvi ricorso. Inoltre, sempre a detta del richiedente, essendo stata prevista tale facoltà nei confronti delle APS a norma dell'art. 36 del Codice, la previsione si potrebbe estendere anche alle OdV¹⁶¹. Il Ministero introduce la questione affermando che entrambe le figure giuridiche (OdV e APS) presentano tratti comuni: in particolare, solo per esse vige il requisito della necessaria prevalenza dell'operare volontario delle persone associate e, quindi, solo per esse opera il limite al ricorso di prestazioni retribuite. Invero, la generica previsione che statuisce che gli ETS *possono* avvalersi di volontari (art. 17, comma 1) viene prevalsa dalla regola specifica, comune ad entrambe, per cui la presenza e la prevalenza dei volontari non è solo condizione eventuale, ma necessaria¹⁶². Ad ogni modo, data la presenza di tratti divergenti che caratterizzano OdV e APS, il Ministero ritiene che l'estensione alle prime della facoltà consentita alle seconde risulti problematica. La principale motivazione addotta è che la portata speciale di un precetto, che si riferisce ad un ente specifico, non è suscettibile di estensione per analogia a soggetti diversi da quelli per cui lo stesso è stato istituito. In effetti, l'analogia è una tecnica che può essere utilizzata in caso di lacuna, ossia al fine di colmare un eventuale vuoto normativo, ma non permette di alterare la portata di una

¹⁶⁰ Risposta quesito B.3), p. 9 ss.

¹⁶¹ “Neppure si potrebbe, sempre secondo il richiedente, considerare consentita la retribuità delle prestazioni degli associati solo a fronte di una effettiva previsione di legge (come nel caso delle APS), in quanto da un lato tale interpretazione, ove applicata a tutti gli enti del Terzo settore con l'unica eccezione delle APS comporterebbe a suo avviso una disparità di trattamento tra le APS e tutti gli altri enti del Terzo settore; dall'altro la stessa colliderebbe con il principio di libertà contenuto nella Costituzione, secondo cui tutto ciò che non è espressamente vietato dalla legge dovrebbe essere consentito.”. A questa argomentazione il Ministero replica così: “Il Terzo settore [...], pur delimitato da un perimetro definito dal legislatore, non presenta affatto, al proprio interno, una totale uniformità tra le varie tipologie di assetti possibili al proprio interno: spetta anzi agli enti stessi, facendo uso dell'autonomia ad essi riconosciuta, individuare (anche variandola nel tempo se necessario) la tipologia organizzativa che meglio consente a ciascuno di essi, in un determinato momento della propria vita, lo svolgimento delle attività prescelte e la realizzazione delle finalità generali proprie degli ETS ma declinate da ciascuno secondo le proprie specificità e la propria storia e identità, poste alla base del rapporto associativo e/o della destinazione patrimoniale. [...] a fronte di specifiche differenze tra gli enti, la previsione di regimi diversificati, fondati sulla correlazione tra benefici e vincoli, sulla proporzionalità tra i primi e i secondi, sul mantenimento di questi ultimi, ove necessari a preservare, pur aggiornandole, identità specifiche frutto di situazioni risalenti nel tempo, non può essere considerata fonte di discriminazione.”.

¹⁶² Si vedano gli artt. 32, comma 1 e 35, comma 1 del CTS rispettivamente per le OdV e per le APS.

disposizione già esistente. “In altri termini, se il legislatore avesse voluto disciplinare uniformemente le due situazioni avrebbe avuto davanti a sé due strade: tanto prevedere in entrambi i casi la facoltà, quanto in entrambi i casi ometterla: in entrambe le ipotesi, la lettura sarebbe stata la stessa per entrambi gli istituti. Dato che così non è stato, in quanto solo nell’articolo 36 risulta presente la disposizione facoltizzante, il ricorso all’analogia risulta forzato e non praticabile sulla base di una lettura che tenga conto della logica e della specialità di ciascuno dei due istituti.”¹⁶³. Stante queste premesse, il Ministero non ritiene legittimata la totale equiparazione dei due regimi; non potendosi considerare attendibili gli assunti posti a fondamento del ragionamento del richiedente, viene confermata la non ammissibilità per una OdV di ricorrere alle prestazioni lavorative dei propri soci, associati o volontari che siano. Lascia perplessi la conclusione a cui perviene il Ministero in relazione ai restanti enti del Terzo settore, per i quali “il silenzio del legislatore assume un significato ancora diverso: se nel caso di APS e ODV il legislatore ha posto limiti e vincoli alla possibilità di avvalersi del lavoro retribuito degli associati, nulla prevedendo con riferimento alle altre tipologie di enti, anche a disciplina particolare, deve ritenersi che nei confronti di tali tipologie trovi spazio il generale principio di autonomia degli enti all’interno dei limiti stabiliti dalla legge.” *In primis*, è la stessa nota ministeriale che, nelle pagine precedenti, non cita un’espressa previsione legislativa relativa all’incompatibilità della qualifica di volontario con quella di dipendente nelle OdV¹⁶⁴, ed è proprio per questo che viene esaminato il tema dell’analogia. Detto ciò, non si comprende per quale motivo le argomentazioni espone per il caso delle OdV non dovrebbero valere invece per la restante platea degli ETS, soprattutto per quelli destinatari di una disciplina specifica come quella riservata alle OdV¹⁶⁵. Non si comprende nemmeno il motivo per cui il

¹⁶³ L’iter logico condotto dal Ministero non appare del tutto persuasivo, cfr. P. A. PESTICCIO, *Ruolo dei volontari e reti associative: le interpretazioni ministeriali*, op. cit., p. 11: “Se taluni aspetti sembrano quasi convincere, la limitazione all’autonomia dell’ente nel limitare specifici aspetti operativi in assenza di divieti di legge, lascia sempre considerevoli dubbi. In tale caso, infatti, proprio la scelta del legislatore di regolare in tale specifico contesto le “nuove” OdV diversamente dal passato (Legge n. 266/ 1991) potrebbe far pensare ad una interpretazione persino opposta rispetto a quella, pur lineare, offerta dal Ministero.”

¹⁶⁴ La Nota Ministeriale afferma che “la disposizione che consente alle APS di avvalersi delle prestazioni lavorative retribuite dei propri associati, collocata all’art. 36 e quindi avente carattere speciale, non è presente nella corrispondente disciplina relativa alle ODV”, ma non dimostra che, al contrario, venga prevista un’evidente esclusione.

¹⁶⁵ Per i quali dovrebbe valere il ragionamento compiuto dal Ministero nei confronti delle OdV e che si riporta nuovamente di seguito: “se il legislatore avesse voluto disciplinare uniformemente le due situazioni avrebbe avuto davanti a sé due strade: tanto prevedere in entrambi i casi la facoltà, quanto

riferimento al principio d'autonomia dovrebbe essere legittimo per tutti gli ETS, ma non per le OdV, nonostante non si rivenga un esplicito divieto neppure per queste ultime. Un maggior grado di autonomia potrebbe avere una sua ragion d'essere per gli ETS "generici", ossia quelli per i quali il Codice non fissa regole puntuali; tuttavia, in tal caso, tornerebbe a rivivere l'applicazione dell'art. 17 in quanto norma di carattere appunto generale, valevole fintanto che non sia derogata da una *lex specialis*. L'opinione di alcuni autori è che, alla base del diverso trattamento normativo che intercorre tra le OdV e i restanti ETS, vi sia la distinzione tra volontari ed associati¹⁶⁶. Eppure non solo il CTS non prende in considerazione una distinzione di questo tipo (ed anzi, il comma 5 dell'art. 17 fa riferimento a qualsiasi forma di legame possa intercorrere tra volontario ed ente di riferimento¹⁶⁷), peraltro di nuovo non si comprende quale sia la giustificazione per cui dovrebbe applicarsi alla generalità degli ETS, ma non alle OdV, per cui si ribadisce non essere presente alcuna chiara esclusione.

4.1.1.1 Il caso delle reti associative

L'art. 41 del Codice del Terzo settore codifica, per la prima volta, la costituzione delle reti associative¹⁶⁸; l'intento del legislatore non era unicamente quello di incoraggiare la collaborazione tra i vari ETS¹⁶⁹, ma altresì di accrescerne e promuoverne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali¹⁷⁰. Le reti associative

in entrambi i casi ometterla: in entrambe le ipotesi, la lettura sarebbe stata la stessa per entrambi gli istituti. Dato che così non è stato, in quanto solo nell'articolo 36 risulta presente la disposizione facoltizzante, il ricorso all'analogia risulta forzato e non praticabile sulla base di una lettura che tenga conto della logica e della specialità di ciascuno dei due istituti."

¹⁶⁶ Cfr. M. TAGLIABUE, *Chiarimenti ministeriali sulla disciplina degli enti del Terzo settore*, *op. cit.*, p. 10, spec. nota 4: "In sintesi, per le tipologie di ETS diverse dalle OdV (e dalle APS) è consentito ricorrere alle prestazioni di lavoro retribuite dei propri associati, purché essi non rivestano contemporaneamente la qualifica di volontari naturalmente, per il generale principio di incompatibilità posto dall'art. 17, comma 5, del CTS"; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, *op. cit.*, p. 119/121.

¹⁶⁷ "La qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito *con l'ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività volontaria*."

¹⁶⁸ Cfr. P. A. PESTICCIO, *Il Codice del Terzo settore e le reti associative*, in *Cooperative e enti non profit*, 2018, X, p. 16: "Il Codice delinea un nuovo ruolo delle Reti associative che viene "istituzionalizzato" e "riconosciuto" all'interno delle disposizioni di legge."; cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore*, *op. cit.*, p. 95.

¹⁶⁹ Cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Ibidem*.

¹⁷⁰ Comma 1, lettera b) dell'art. 41.

sono considerate a tutti gli effetti ETS ed infatti sono destinatarie di un'apposita sezione del RUNTS; fra l'altro, si rammenta che ci si trova in presenza dell'unico caso in cui un ETS può assumere al contempo una duplice qualifica: quella di rete associativa e quella di una delle altre 6 categorie previste dal Registro¹⁷¹.

A norma del comma 1 dell'articolo in oggetto, le reti associative, lo si intuisce anche dal nome, possono costituirsi unicamente in forma di associazione (riconosciuta o non). In virtù del numero di enti che associano e delle dimensioni territoriali, inoltre, possono configurarsi reti associative "semplici" o reti associative nazionali¹⁷²; a queste ultime "stante la maggiore rilevanza e impatto sul territorio, possono essere affidati ulteriori compiti e poteri, in aggiunta alle specifiche attività statutarie"¹⁷³.

Per via della loro particolarità¹⁷⁴, l'incompatibilità tra la qualifica di volontario e quella di lavoratore subisce un'eccezione con riguardo alle reti associative¹⁷⁵; invero, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali è intervenuto per dichiarare che è opportuno tenere in debita considerazione la loro "struttura complessa", che si contraddistingue, "anche sotto il profilo statutario, da autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale e operativa."¹⁷⁶ L'autonomia attribuita ai diversi livelli che compongono la rete comporta che questi vengano considerati soggetti distinti e separati¹⁷⁷; pertanto, nel caso in cui l'ente datore di lavoro e l'ente che si avvale delle prestazioni del volontario non si identifichino nello stesso soggetto¹⁷⁸, "sotto il profilo formale non appare ravvisabile una situazione di contrarietà [...] al dettato dell'art. 17, comma 5 del Codice del Terzo settore"¹⁷⁹.

Cfr. P. A. PESTICCIO, *Il Codice del Terzo settore e le reti associative*, op. cit., p. 17; V. A. DE MAURO, *Le reti associative*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017*, op. cit., p. 304.

¹⁷¹ Ne è un chiaro esempio l'AVIS, Organizzazione di Volontariato che, al contempo, si sta attrezzando per ottenere l'attribuzione della qualifica di Rete Associativa Nazionale (RAN). Cfr. F. M. SILVETTI, *Reti associative e Centri di Servizio per il Volontariato: enti esponenziali del Terzo settore*, in *Il fisco*, 2019, XIX, p. 1848 ss.

¹⁷² Cfr. M. SILVETTI, *Ivi*, p. 1849; cfr. P. A. PESTICCIO, *Il Codice del Terzo settore e le reti associative*, op. cit., p. 14.

¹⁷³ Cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici*, op. cit., p. 192. Continua a p. 195: "In ragione delle dimensioni e della diffusione territoriale, sono previste deroghe alle disposizioni generali".

¹⁷⁴ Cfr. A. FUSARO, *Ivi*, p. 178, spec. nota 15.

¹⁷⁵ Cfr. A. FUSARO, *Ivi*, p. 178.

¹⁷⁶ Nota Ministeriale n. 34/4011 del 10 marzo 2022.

¹⁷⁷ Nota Ministeriale di cui alla nota precedente.

¹⁷⁸ Cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici*, op. cit., p. 178.

¹⁷⁹ Nota Ministeriale n. 34/4011 del 10 marzo 2022.

4.2 Il Titolo V – Capo I: delle Organizzazioni di Volontariato

Il Titolo V del CTS si occupa delle “particolari categorie di enti del Terzo settore”, ossia quelle destinatarie di un trattamento normativo specifico¹⁸⁰. Il primo Capo del Titolo (artt. 32-34) è interamente riservato alle Organizzazioni di Volontariato.

4.2.1 La costituzione e le risorse

Ciò che salta subito all’occhio leggendo l’art. 32, a differenza di quanto sancito dalla Legge quadro sul Volontariato¹⁸¹, è che le Organizzazioni di Volontariato possono attualmente costituirsi esclusivamente in forma di associazione, riconosciuta o non¹⁸². La motivazione per la quale le fondazioni sono state escluse deriva dal fatto che, l’elemento personalistico, connotato tipicamente associativo, è di fondamentale importanza per le OdV¹⁸³; d’altro canto, “l’elemento qualificante le ODV è sempre stato, storicamente, quello soggettivo, dato [...] dalla presenza dei volontari, che svolgono "in modo prevalente" le attività tipizzate dalla legge.”¹⁸⁴. Un’ulteriore novità è rappresentata dalla previsione di un numero minimo di associati¹⁸⁵: almeno sette persone fisiche o tre organizzazioni di volontariato¹⁸⁶. Il Decreto integrativo e correttivo del CTS del 2018¹⁸⁷ è intervenuto per stabilire le conseguenze del mancato

¹⁸⁰ Relazione illustrativa al CTS: “Il Titolo quinto del Codice è dedicato a particolari categorie di enti del terzo settore, ovvero a enti del Terzo settore destinatari di una disciplina particolare. Ad ogni capo in cui il titolo quinto è suddiviso, corrisponde una diversa tipologia (o "famiglia") di enti del Terzo settore, [...]. L'individuazione delle categorie non soltanto corrisponde all'assetto normativa previgente, dove per ogni famiglia vigeva un autonomo provvedimento normativa, ma soddisfa anche esigenze di sistemazione e razionalizzazione del sistema normativa degli enti del Terzo settore, con particolare riferimento alla materia fiscale.”

¹⁸¹ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore, op. cit.*, p. 181/182.

¹⁸² Ad ogni modo, è stato dimostrato chiaramente nel precedente capitolo (v. dati Istat di cui alla nota 25) che la maggior parte delle OdV erano già costituite in forma di associazione, ciò anche in considerazione del fatto che si trattasse della “forma giuridica che maggiormente si adattava ai requisiti organizzativi richiesti. Il che trapelava anche dal linguaggio utilizzato dalla stessa l. n. 266 del 1991.”, cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari, op. cit.*, p. 182.

¹⁸³ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore, op. cit.*, p. 182.

¹⁸⁴ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Ibidem*.

¹⁸⁵ Cfr. M. DI BELLA, *Le particolari categorie di enti del Terzo settore: organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale*, in F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi, op. cit.*, p. 174.

¹⁸⁶ Art. 32, comma 1, CTS.

¹⁸⁷ Decreto Legislativo 3 agosto 2018, n. 105, art. 9, comma 1, lettera b).

rispetto della disposizione: se, successivamente alla costituzione dell'ente, il numero degli associati dovesse calare sino a divenire inferiore a quello fissato ed entro un anno non fosse ripristinato, l'organizzazione verrebbe cancellata dal RUNTS. Infine, alle OdV è stata data la possibilità di associare anche altri enti del Terzo settore o altri enti senza scopo di lucro, a condizione che il numero di questi ultimi non sia superiore al 50% del numero delle Organizzazioni di Volontariato associate¹⁸⁸. Non sorprende, invece, che le OdV debbano avvalersi, in modo prevalente, dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati¹⁸⁹, anche sulla base di quanto affermato poc'anzi.

Ennesimo elemento di rottura rispetto al passato concerne le risorse alle quali una OdV può attingere¹⁹⁰. Non solo è possibile assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo con il limite della non prevalenza di questi ultimi rispetto al numero dei volontari, ma la norma aggiunge che l'impiego di personale retribuito è concesso esclusivamente nei limiti necessari al regolare funzionamento dell'ente, oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta dallo stesso¹⁹¹; a mio avviso questa formulazione, di cui il Codice non chiarisce il significato, risulta ampia a tal punto che l'unico vero limite che permane è quello quantitativo¹⁹². Tendenzialmente, al pari di tutti gli altri ETS, le OdV devono

¹⁸⁸ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore, op. cit.*, p. 182: soglia operante come condizione di ammissibilità, onde evitare che tale partecipazione possa divenire prevalente e snaturare la connotazione dell'istituto. Tali previsioni consentono, quindi, di ipotizzare la costituzione di ODV come "scatole cinesi", senza però perdere mai, in ultima analisi, il riferimento all'elemento personalistico, che comunque dovrà sussistere all'origine della catena, essendo il "volontario" una persona fisica per antonomasia."

¹⁸⁹ Una previsione simile era contenuta infatti nella Legge quadro sul Volontariato, all'art. 3, comma 1: "È considerato organizzazione di volontariato ogni organismo liberamente costituito [...], che si avvalga in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti."

¹⁹⁰ Art. 33 CTS.

¹⁹¹ Cfr. Relazione illustrativa al CTS: "L'articolo 33, al fine di salvaguardare la specifica identità delle ODV nell'ambito degli enti del Terzo settore, cioè la loro natura di organizzazioni di volontariato, consente alle ODV di assumere lavoratori dipendenti o di avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura solo nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta, prevedendo che, in ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non possa essere superiore al venti per cento del numero dei volontari."

¹⁹² Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore, op. cit.*, p. 194, secondo i quali, all'opposto, è l'eccessiva ampiezza della soglia limite a togliere significato alla formulazione in esame: "La norma, stabilendo che i lavoratori non possono superare il cinquanta per cento dei volontari, trova un punto di contemperamento e di equilibrio - tra la regola della necessità di avvalersi della gratuità dell'attività dei volontari e l'eccezione di poter ricorrere alle prestazioni onerose dei lavoratori retribuiti - in una percentuale che, ad avviso di chi scrive, pare così elevata da rischiare di sminuire la stessa portata delle due limitazioni sopra enunciate come contenute nel comma 1. Limitazioni che risalgono al regime previgente, in quanto la locuzione adottata ricalca, parola per parola,

intraprendere la loro attività scegliendone una o più tra quelle contemplate dall'art. 5 del CTS, indirizzandola/e però a favore di terzi¹⁹³; ciononostante, l'art. 33, comma 2 ammette la facoltà per le OdV di trarre le proprie risorse da altre fonti, tra cui le attività diverse regolate dall'art. 6 del Codice¹⁹⁴. Il predetto articolo include lo svolgimento di attività di tipo commerciale¹⁹⁵, dapprima solo tollerato grazie alla Legge quadro, nonostante una formulazione differente¹⁹⁶. Per l'attività di interesse generale prestata, invece, le organizzazioni stesse possono ricevere, soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate¹⁹⁷. Tale previsione statuisce una rilevante deroga posta a carico delle sole OdV: le attività di cui all'art. 5 non possono essere esercitate con modalità commerciali¹⁹⁸. Nell'eventualità in cui una OdV decidesse di remunerare l'attività d'interesse generale prestata, si ricadrebbe nell'ipotesi dell'art. 6, con tutte le limitazioni del caso¹⁹⁹. Questa rappresenta una notevole discriminazione a danno delle Organizzazioni di Volontariato, e della loro capacità di reperire fonti di finanziamento²⁰⁰, che non trova peraltro riscontro nei confronti degli altri enti che compongono l'universo del Terzo settore.

l'abrogato disposto dell'articolo 3, comma 4, della l. n. 266 del 1991, secondo cui le ODV avevano facoltà di assunzione di lavoratori "esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento, oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta". Il limite percentuale previsto è finalizzato, con ogni evidenza, a garantire che non si venga ad alterare l'equilibrio interno, snaturando l'essenzialità dell'attività non retribuita svolta gratuitamente dagli associati volontari, che contraddistingue la natura stessa della ODV."

¹⁹³ Art. 32, comma 1, CTS.

¹⁹⁴ Mazzullo ritiene correttamente che la previsione di cui all'art. 33 sia superflua, in quanto la stessa si sarebbe potuta dedurre dal medesimo art. 6; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 183.

¹⁹⁵ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 185: "Le ODV [...] possono sviluppare – oltre alle attività di carattere non commerciale svolte in via prevalente – anche attività commerciali con i benefici fiscali di cui agli articoli 84 e 86 (regime contabile semplificato e tassazione forfettaria), che rientrano nell'ambito delle cosiddette "attività diverse" consentite dall'articolo 6, purché secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale."

¹⁹⁶ Art. 5, comma 1, L. 266/1991: "Le organizzazioni di volontariato traggono le risorse economiche per il loro funzionamento e per lo svolgimento della propria attività da: g) entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali." Cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 184; cfr. F. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore*, op. cit., p. 346.

¹⁹⁷ Comma 3, art. 33.

¹⁹⁸ Cfr. M. DI BELLA, *Le particolari categorie di enti del Terzo settore: organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale*, in F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, op. cit., p. 177.

¹⁹⁹ Cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 115; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 211.

²⁰⁰ Cfr. M. DI BELLA, *Le particolari categorie di enti del Terzo settore: organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale*, in F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, op. cit., p. 177, secondo cui la disparità di trattamento appare "assai poco giustificabile".

Per concludere, e riassumendone le caratteristiche imprescindibili che la contraddistinguono rispetto agli altri ETS, un'Organizzazione di Volontariato si identifica come tale se:

- 1) Si costituisce in forma di associazione (riconosciuta o non);
- 2) È composta da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre Organizzazioni di Volontariato;
- 3) Svolge una o più attività di cui all'art. 5 CTS prevalentemente in favore di terzi;
- 4) Si avvale dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati almeno per il 50%.

4.2.2 *L'impossibilità di retribuire le cariche sociali*

Coerentemente con quanto disposto dal comma 5 dell'art. 17²⁰¹, l'art. 34 secondo comma sancisce l'impossibilità di attribuire compensi ai componenti degli organi sociali, salvo il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, per l'attività prestata ai fini dello svolgimento della funzione associativa. Eppure, il comma 6 dell'art. 17 non considera volontario l'associato che occasionalmente coadiuvi gli organi sociali nello svolgimento delle loro funzioni; ciò sta ad indicare che l'associato "occasionale" non è sottoposto ai limiti retributivi di cui agli artt. 17 e 33 del CTS²⁰². Interpellato in merito il Ministero del lavoro e delle politiche sociali²⁰³, dopo aver confermato che l'esercizio in forma gratuita di una carica sociale rappresenta a tutti gli effetti attività di volontariato, da cui discende l'inderogabile assenza di compensi²⁰⁴, esprime due considerazioni. Innanzitutto la restrizione, essendo stata dettata specificatamente per le OdV, non ha valore per i restanti ETS, ai quali è lasciata libertà di scelta²⁰⁵; vanno nondimeno tenuti in considerazione gli

²⁰¹ Specie con l'espressione "di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività volontaria."

²⁰² Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore, op. cit.*, p. 121.

²⁰³ Nota n. 6214 del 09/07/2020.

²⁰⁴ Cfr. P. CLEMENTI, *Figura del volontario, nomina degli amministratori, quorum assembleari: chiarimenti ministeriali*, in *Cooperative e enti non profit*, 2020, X, p. 13; cfr. S. BERETTA, *Manuale operativo delle associazioni: guida civilistico-fiscale e formulario*, XI ed., Santarcangelo di Romagna, 2021, p. 176.

²⁰⁵ Trattasi della medesima riflessione compiuta per il precedente caso della retribuzione dei volontari nelle OdV e nelle restanti categorie di ETS; tuttavia, in questo caso, l'argomentazione ha una

eventuali profili di conflitto di interesse e il divieto di distribuzione, anche indiretta, degli utili²⁰⁶. Per di più, viene affrontato il tema della compatibilità dell'assunzione di incarichi associativi prima e dopo l'esercizio di attività remunerata per conto dello stesso ente: in entrambi i casi non si rilevano particolari criticità, con il monito di prestare attenzione a che i due distinti piani non si sovrappongano²⁰⁷.

4.3 La forma giuridica di associazione (riconosciuta o non)

Si ribadisce che, nel presente elaborato, viene esaminata unicamente la materia associativa in quanto le OdV possono costituirsi, a seguito dell'avvento del Codice del Terzo settore, esclusivamente in forma di associazione; oltretutto, il modello associativo si rivela quello prediletto dal legislatore all'interno del CTS²⁰⁸.

Il Titolo IV del Codice si rivolge alle associazioni e fondazioni del Terzo settore e si apre con il capo I, il quale contiene le disposizioni generali. L'art. 20 definisce l'ambito di applicazione del Titolo²⁰⁹: quella associativa è una qualifica trasversale, che si applica a tutti gli ETS che assumono la veste di associazione, indipendentemente dal fatto che ci si ritrovi in presenza di un ETS tipico o meno²¹⁰. Le successive disposizioni ricalcano approssimativamente quelle del Codice civile, ma, essendo queste ultime estremamente esigue, il nuovo Codice ne fornisce un quadro normativo maggiormente approfondito²¹¹ e realizza altresì una serie di richiami all'ambito societario²¹². Preme preliminarmente sottolineare che il Codice del Terzo settore

sua ragion d'essere in quanto il CTS non prevede un'esclusione generalizzata, come fa invece il comma 5 dell'art. 17.

²⁰⁶ Di cui all'art. 8, commi 2 e 3, lettera a) del CTS.

²⁰⁷ Nota Ministeriale 6214 del 2020: "dovrà aversi [...] cura che all'avvio dell'attività di titolare della carica sociale la prestazione retribuita sia terminata e che in costanza di incarico non ne vengano commissionate di ulteriori."

²⁰⁸ Cfr. M. COSTANZA, *Terzo settore in frammenti. Considerazioni di diritto privato*, op. cit., p. 113; cfr. D. POLETTI, *Costituzione e forme organizzative*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 207.

²⁰⁹ "Le disposizioni del presente titolo si applicano a tutti gli enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, o di fondazione."

²¹⁰ Cfr. M. COSTANZA, *Terzo settore in frammenti. Considerazioni di diritto privato*, op. cit., p. 115/116.

²¹¹ Relazione illustrativa CTS: "[...] tenuto conto del limitato numero di norme dedicate nel Codice civile ad associazioni e fondazioni, si sono dettate norme relative al governo e all'amministrazione di questi enti, necessarie per il loro adeguato funzionamento in coerenza con le loro finalità tipiche."

²¹² Cfr. D. POLETTI, *Costituzione e forme organizzative*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 208; cfr. A. FUSARO,

assottiglia il divario preesistente tra associazioni riconosciute e non²¹³, in quanto non detta regole differenti per l'una o l'altra categoria; di conseguenza, quanto prescritto nel Titolo IV, si applica indistintamente ad entrambe²¹⁴. Permane soltanto la disparità relativa all'autonomia patrimoniale perfetta²¹⁵, che resta esclusivamente in capo alle associazioni riconosciute.

4.3.1 *Democraticità e carattere aperto*

Prima dell'emanazione del Codice del Terzo settore, i vari interventi normativi susseguitisi in tema di enti non profit erano soliti fare riferimento al concetto di democraticità²¹⁶; espressa menzione del termine veniva fatta nella Legge quadro sul Volontariato (ex art. 3, comma 3): “Negli accordi degli aderenti, nell'atto costitutivo o nello statuto, oltre a quanto disposto dal codice civile per le diverse forme giuridiche che l'organizzazione assume, devono essere espressamente previsti l'assenza di fini di lucro, la democraticità della struttura, [...]” e a più riprese nella Legge Delega del 2016, la quale elevava la democraticità a principio ispiratore in materia di attività di volontariato²¹⁷. Tuttavia, in assenza di precise indicazioni rinvenibili nel nostro

Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici, op. cit., p. 117/118; cfr. M. GUARINI, *L'applicabilità della cooptazione all'organo amministrativo delle associazioni del Terzo settore*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 2023, I, p. 70/71 e 80 ss.; cfr. P. A. PESTICCIO, *Ordinamento e amministrazione degli EIS: interpretazioni ministeriali*, in *Cooperative e enti non profit*, 2022, II, p. 13; cfr. G. IORIO, *Il Codice del Terzo settore e le associazioni: i riflessi civilistici della nuova disciplina*, *op. cit.*, p. 27/28.

²¹³ Cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici, op. cit.*, p. 118; cfr. M. CEOLIN, *Il c.d. Codice del Terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?*, *op. cit.*, p. 26; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore, op. cit.*, p. 127/144/145; cfr. A. FUSARO, *Su partecipazione e democraticità negli enti del primo libro, op. cit.*, p. 147.

²¹⁴ Cfr. M. CEOLIN, *Ibidem*; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Ivi*, p. 129; cfr. L. ARINCI, *Disposizioni generali, costituzione, ordinamento e amministrazione delle associazioni e fondazioni del Terzo settore*, in F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi, op. cit.*, p. 134: “L'indifferenza [...] verso il riconoscimento della personalità giuridica (associazioni riconosciute o non riconosciute) è esplicita in più parti nel Codice: si pensi all'art. 20 [...] nel quale si prevede l'applicabilità delle disposizioni in tema di costituzione, ordinamento e amministrazione sia per le associazioni riconosciute sia per le associazioni non riconosciute; nell'art. 22 ove si prevede la sola possibilità, e non l'obbligo, di acquisizione della personalità giuridica; in ultimo, all'art. 41, nel quale si prevede che le reti associative possano indistintamente avere la forma di associazioni riconosciute o non riconosciute.”

²¹⁵ Cfr. L. ARINCI, *Ibidem*.

²¹⁶ Cfr. A. FUSARO, *Su partecipazione e democraticità negli enti del primo libro*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2023, I, p. 146: “La parola compare [...] dagli anni '90, diventando una formula di stile, in tutte le leggi speciali relative agli enti. Non si sa con quanta consapevolezza del legislatore sul significato da attribuirvi.”

²¹⁷ Art. 5, comma 1, lettera a). Persino all'art. 2, comma 1, lettera a) la Legge Delega alludeva ai principi di partecipazione democratica.

ordinamento²¹⁸, sono state proposte molteplici interpretazioni circa il significato da attribuirvi²¹⁹; presumibilmente a causa di siffatta incertezza interpretativa, il legislatore delegato ha deciso di ricorrere all'uso del termine con una certa parsimonia²²⁰. Ciononostante, nel CTS viene codificata per la prima volta una delle sfaccettature che la democraticità può assumere²²¹, ossia il c.d. principio della porta aperta²²², desumibile in precedenza dal Codice civile. In confronto a quest'ultimo, il quale stabiliva che l'atto costitutivo e/o lo statuto dovessero prevedere le condizioni di

²¹⁸ Cfr. M. TAGLIABUE, *Il principio di democraticità e il carattere aperto delle associazioni del Terzo settore*, in *Cooperative e enti non profit*, 2021, VI, p. 21; cfr. A. FUSARO, *Su partecipazione e democraticità negli enti del primo libro*, op. cit., p. 145 e ss.; cfr. V. MONTANI, *La legge delega sul Terzo settore e le prospettive di riforma del codice civile*, in *Jus-online*, 2017, I, p. 177 e ss.; cfr. E. TUCCARI, *La disciplina «democratica» delle associazioni non riconosciute fra Codice del Terzo settore e codice civile*, op. cit., p. 439.

²¹⁹ Cfr. A. FUSARO, *Ivi*, p. 145: “Nei decenni la dottrina ha individuato alcuni elementi che (presumibilmente) connotano in senso democratico la struttura organizzativa di un ente (del I e V libro del codice civile o legge speciale che sia): applicazione del principio di maggioranza e tutela delle minoranze, attribuzione del diritto di voto a ciascun partecipante, metodo assembleare con il rispetto di un particolare procedimento per le decisioni, osservanza delle regole dello Statuto, partecipazione e accesso alle informazioni da parte del singolo.”; cfr. V. MONTANI, *Ivi*, p. 179: “. La democraticità, [...] variamente correlata al metodo collegiale e ai principi maggioritario, di porta aperta, di voto capitario e di parità di trattamento”; cfr. G. IORIO, *Il Codice del Terzo settore e le associazioni: i riflessi civilistici della nuova disciplina*, op. cit., p. 17: “Il tema è quello della democrazia interna delle associazioni (riconosciute o non), intorno al quale il dibattito, in dottrina ed in giurisprudenza, è quanto mai acceso.”; cfr. M. CEOLIN, *Il c.d. Codice del Terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?*, op. cit., p. 27, spec. nota 75: “L'elemento “democratico” è stato identificato di volta in volta con vari concetti, quali l'adozione del metodo collegiale, del principio maggioritario, ovvero di quello di parità di trattamento”; infine E. TUCCARI, *Ivi*, p. 439 ss., riassume brevemente le diverse posizioni che si sono venute a creare nel tempo. Sul punto si è espresso altresì il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, con Nota n. 9313 del 16/09/2020, il quale sostiene che: “Caratteristiche necessarie e inderogabili delle associazioni del Terzo settore sono il carattere aperto (quindi la possibilità di nuovi ingressi), la democraticità interna (che si esprime a sua volta nei principi di uguaglianza tra gli associati e di elettività dei titolari di cariche sociali, tale secondo principio temperato dalle disposizioni recate proprio dai commi 4 e 5 dell'articolo 26)”; la definizione fornita dalla predetta Nota Ministeriale viene ripresa da A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici*, op. cit., p. 118, spec. nota 2 e 3. Difatti l'autore, nelle pagine immediatamente successive, annoverando la democraticità interna tra i vari tratti caratteristici delle associazioni, appoggia l'interpretazione del Ministero: “Ai sensi dell'art. 26, c. 4 e 5 CTS la democraticità si traduce nell'uguaglianza tra gli associati e nell'elettività dei titolari di cariche sociali”, p. 120, spec. nota 7; le due accezioni del termine vengono approfondite nelle p. 125-129.

²²⁰ Se ne fa riferimento esclusivamente all'art. 25, comma 2 in merito alle associazioni di grosse dimensioni e all'art. 41, comma 7 relativo alle reti associative.

²²¹ Cfr. M. TAGLIABUE, *Il principio di democraticità e il carattere aperto delle associazioni del Terzo settore*, op. cit., p. 21; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 131; cfr. C. AMATO, *Ordinamento e amministrazione*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 219.

²²² Di cui si è discusso nel capitolo precedente, *infra* par. 1.1.2.

Art. 23 del CTS intitolato “Procedura di ammissione e carattere aperto delle associazioni”. D'ispirazione societaria, l'articolo in questione si rifà alla normativa in tema di società cooperative contenuta nel Codice civile, cfr. Relazione illustrativa al CTS e M. GORGONI di cui alla nota precedente, p. 218/219.

ammissione degli associati²²³, il nuovo Codice aggiunge che la procedura di ammissione deve avvenire secondo criteri non discriminatori e coerenti con le finalità perseguite e l'attività di interesse generale svolta dall'associazione stessa²²⁴. Assenza di discriminazioni non significa che lo statuto associativo o l'atto costitutivo non possano prevedere dei filtri all'ingresso²²⁵; è la stessa previsione normativa che, ammettendo la facoltà di inserirvi limitazioni coerenti con le finalità perseguite e l'attività di interesse generale svolta²²⁶, ne consente l'utilizzo. A mio avviso, sono proprio le condizioni di accesso a non dover essere discriminatorie, da valutare volta per volta tenendo conto delle singolarità del caso di specie²²⁷.

Ma non è tutto: il D.lgs. 117/2017 si spinge ancora oltre rispetto al cc²²⁸, preoccupandosi di fissare ulteriori paletti nel caso in cui lo l'atto costitutivo e/o lo statuto dell'associazione nulla statuissero in ordine alla procedura di ammissione²²⁹. Innanzitutto, l'ammissione di un nuovo associato deve avvenire tramite deliberazione

²²³ Art. 16, comma 1.

²²⁴ Art. 21, comma 1.

Cfr. Nota Direttoriale n. 1309 del 06/02/2019: "secondo quanto previsto dal Codice, un Ente del Terzo settore costituito in forma associativa [...] può, anzi deve necessariamente fissare nel proprio statuto "i requisiti per l'ammissione di nuovi associati" (art. 21 comma 1) anche al fine di consentirne la conoscibilità agli aspiranti associati, dare modo a questi ultimi di verificare la conformità alle previsioni statutarie di eventuali mancate ammissioni nonché, in via generale, di definire con maggior precisione attraverso le caratteristiche degli associati, l'identità dell'associazione stessa, i suoi valori, le finalità e le attività da essa svolte."; cfr. altresì M. COSTANZA, *Terzo settore in frammenti. Considerazioni di diritto privato, op. cit.*, p. 122 ss., la quale studia l'eventuale previsione di clausole legate all'età e al genere.

²²⁵ Cfr. M. TAGLIABUE, *Il principio di democraticità e il carattere aperto delle associazioni del Terzo settore, op. cit.*, p. 22; cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici, op. cit.*, p. 184: "Clausole che introducono disuguaglianze fra gli associati sono, in fatto, frequenti".

²²⁶ A tutela dello scopo associativo; invero, secondo il principio della porta aperta, "possono entrare a far parte dell'associazione tutti coloro che hanno interessi dello stesso tipo di quelli che portarono alla costituzione del rapporto associativo" cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma, op. cit.*, p. 67.

²²⁷ A titolo esemplificativo, la Nota Direttoriale n. 1309 del 06/02/2019 disamina una serie di situazioni ipotetiche. La risoluzione del caso concreto, comunque, non è sempre facile, cfr. A. FUSARO, *Su partecipazione e democraticità negli enti del primo libro, op. cit.*, p. 148/149.

²²⁸ Cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici, op. cit.*, p. 129: "All'ingresso degli associati il CTS dedica un'attenzione superiore a quella prestata dal codice civile."; cfr. C. AMATO, *Ordinamento e amministrazione*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, op. cit.*, p. 218: "L'art. 23 Codice del Terzo settore disciplina la procedura di ammissione dell'associato, così completando le norme del libro I c.c., al contrario concentrate sull'ipotesi di abbandono del gruppo da parte del singolo per morte, recesso o esclusione (art. 24 c.c.)".

²²⁹ Cfr. C. AMATO, *Ibidem*: "La disposizione del Codice è saldamente ancorata all'ideale di autonomia dell'ente e alla non ingerenza dello Stato"; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore, op. cit.*, p. 142: "innanzitutto viene ribadita la priorità precettiva della regolamentazione autonoma, spettando *in primis* all'atto costitutivo o allo statuto attribuire il potere decisivo sull'ammissione di nuovi associati alla competenza dell'assemblea o di un altro organo eletto dalla medesima, da ritenere formato in conformità alla strutturazione di quest'ultima."

dell'organo di amministrazione su domanda dell'interessato²³⁰, il cui esito deve essergli comunicato entro 60 giorni ed annotato nel libro degli associati²³¹. Oltretutto, notevole innovazione è che l'eventuale rigetto dell'istanza deve essere motivato²³²; in tal modo viene garantito un importante principio costituzionale, ossia il diritto al contraddittorio²³³. Ulteriore protezione a favore del richiedente, se la domanda non viene accolta, sempre entro 60 giorni dalla comunicazione dell'esito, è concesso il ricorso all'assemblea o ad altro organo eletto dalla medesima, affinché si pronuncino sul rifiuto deliberato dall'organo di amministrazione²³⁴. In tal caso, potendo accadere che sull'istanza debba esprimersi lo stesso organismo che ha emesso la decisione precedente, la motivazione dovrà assumere i caratteri di una motivazione rafforzata²³⁵.

4.3.1.1 La tutela dell'associato

È stato ampiamente affermato da dottrina e giurisprudenza che il principio della porta aperta non è posto a garanzia dell'aspirante associato, portatore unicamente di un eventuale interesse legittimo, ma tutela gli associati e lo scopo dell'associazione²³⁶.

²³⁰ Art. 23, comma 1, CTS.

²³¹ Art. 23, comma 2, CTS.

²³² In passato, era la dottrina a stabilire la necessità di motivare il provvedimento di diniego, ma tale prescrizione non era contenuta nel Codice civile.

²³³ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore, op. cit.*, p. 142/143: “Vengono quindi in rilievo i correlati profili procedurali connessi alla scansione temporale dell'iter di ammissione ed alle garanzie di contraddittorio, secondo una parabola affine al paradigma delle procedure amministrative. [...] Il richiamato parallelismo con la disciplina generale del procedimento amministrativo consente di esplicitare l'obbligo motivazione nel senso, funzionalmente, che tale obbligo assolve a due funzioni: da un lato permette di compiere un controllo sull'attività dell'ente al fine di verificare se essa sia rispettosa o meno dei valori costituzionali di uguaglianza, parità di trattamento, democraticità ed assenza di discriminazioni (arg. ex articolo 2 e 3 Cost.); dall'altro permette alla parte destinataria, del provvedimento sfavorevole di esercitare, con pienezza ed effettività, il suo diritto di difesa, garantito sia a livello costituzionale con gli articoli 24, 103 e 111, sia a livello sovranazionale con l'articolo 7 della Convenzione EDU.”

²³⁴ Art. 23, comma 3, CTS.

Cfr. G. IORIO, *Il Codice del Terzo settore e le associazioni: i riflessi civilistici della nuova disciplina, op. cit.*, p. 27: “La norma [...] finisce per chiamare in causa l'organo assembleare, in caso di rigetto della domanda, in modo da consentire un riesame della stessa che assicuri un processo di decisione più meditato e condiviso.”

²³⁵ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore, op. cit.*, p. 144: “anche le argomentazioni e l'eventuale documentazione ulteriore prodotta dal richiedente a fondamento della propria contestazione, con conseguente rafforzamento delle garanzie partecipative ed aggravio dell'onere motivazione (in caso di conferma di rigetto dell'istanza), in base ai principi generali di buona fede e correttezza relazionale.”

²³⁶ Cfr. nota 49 del cap. II e, più recentemente, cfr.: A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma, op. cit.*, p. 94; A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici, op. cit.*, p. 130; F. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore, op. cit.*, p. 123/124; V.

Nel momento in cui l'aspirante diviene membro effettivo, la situazione muta e si configurano in capo all'associato una serie di diritti e doveri²³⁷, tra i quali il diritto alla permanenza all'interno dell'associazione²³⁸. Benché non esplicitamente codificato né dal Codice civile né dal successivo Codice del Terzo settore²³⁹, un diritto a mantenere lo *status* di associato si può trarre a contrario dalla norma concernente l'esclusione degli associati di cui all'art. 24 del Codice civile²⁴⁰ e, segnatamente, dal comma 3, secondo cui "L'esclusione d'un associato non può essere deliberata dall'assemblea che per gravi motivi; l'associato può ricorrere all'autorità giudiziaria entro sei mesi dal giorno in cui gli è stata notificata la deliberazione.". Pertanto, non è nella facoltà di nessun organo associativo, nemmeno se rappresentativo della maggioranza, decidere arbitrariamente di escludere un associato se non per gravi motivi²⁴¹; pur nell'ipotesi in cui fosse la maggioranza a volerne l'espulsione, se non dovessero verificarsi le condizioni necessarie, dovrebbe comunque recedere quest'ultima dal contratto associativo²⁴². Il Codice non esplicita quali siano i gravi motivi al ricorrere dei quali è consentito avvalersi del meccanismo di esclusione, ma rimette al giudice il compito di accertare la reale presenza di incompatibilità tali da non permettere la prosecuzione

MONTANI, *La legge delega sul Terzo settore e le prospettive di riforma del codice civile*, op. cit., p. 186/187; M. TAGLIABUE, *Il principio di democraticità e il carattere aperto delle associazioni del Terzo settore*, op. cit., p. 23; E. TUCCARI, *La disciplina «democratica» delle associazioni non riconosciute fra Codice del Terzo settore e codice civile*, op. cit., p. 444; cfr. C. AMATO, *Ordinamento e amministrazione*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 220-222.

²³⁷ Cfr. F. GALGANO, *Le associazioni, le fondazioni, i comitati*, II ed., Padova, 1996, p. 188.

²³⁸ Cfr. F. GALGANO, *Ivi*, p. 191; cfr. V. MONTANI, *La legge delega sul Terzo settore e le prospettive di riforma del codice civile*, op. cit., p. 187: "L'adesione [...] costituisce un mero interesse del cittadino e non necessita di alcuna declinazione codicistica, diversamente dal diritto che nasce in capo all'associato, una volta divenuto membro dell'ente, a rimanere tale ovvero a recedere."

²³⁹ Con preciso riferimento al CTS, cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 187. "Constata la lacuna normativa del nuovo Codice riguardo alla disciplina degli istituti del recesso e dell'esclusione dell'associato, deve ritenersi applicabile agli ETS di matrice associativa - stante il generale rinvio operato dal secondo comma dell'articolo 3 alle norme del codice civile - la disciplina di cui all'articolo 24 cod. civ.; mantenendo sempre fermo il divieto di non discriminazione."

²⁴⁰ Cfr. V. MONTANI, *La legge delega sul Terzo settore e le prospettive di riforma del codice civile*, op. cit., p. 187.

²⁴¹ Cfr. F. GALGANO, *Le associazioni, le fondazioni, i comitati*, op. cit., p. 191; cfr. M. EROLI, *Le associazioni non riconosciute*, op. cit., p. 157.

²⁴² Cfr. M. EROLI, *Ibidem*: "È così concettualmente inammissibile l'esclusione *ad nutum*, anche se voluta dalla maggioranza delle parti: non potendo questa modificare arbitrariamente il contenuto del contratto associativo non può certo, altrettanto arbitrariamente, estrometterne la minoranza o anche una sola altra parte. Se quel contratto, a cui ha aderito, non corrisponde più ai suoi interessi ed è precisa la possibilità di apportarvi legittimamente modifiche in tal senso, non resta che l'esercizio della facoltà di recesso, anche se a rimanere fosse una spaurita minoranza."

della collaborazione e la risoluzione quindi del rapporto tra associato e associazione²⁴³. Sono senza ombra di dubbio considerati gravi motivi le serie inadempienze ed il venire meno della corrispondenza di interessi²⁴⁴. Se in passato era discussa l'eventualità che in relazione al provvedimento di espulsione potesse pronunciarsi un organismo diverso dall'assemblea²⁴⁵, il CTS interviene per dirimere la questione una volta per tutte: sebbene sia annoverata tra le competenze inderogabili dell'assemblea, l'atto costitutivo o lo statuto possono conferire la competenza ad un altro organo, purché eletto dall'assemblea stessa²⁴⁶. In questa maniera viene salvaguardata ed anzi potenziata, come del resto a più riprese nel Codice del Terzo settore, l'autonomia degli enti ivi contemplati e, nel contempo, tramite l'eventuale attribuzione della competenza ad un organo che discende direttamente dalla volontà dell'Assemblea, viene altresì esaltato il tanto decantato principio democratico²⁴⁷.

²⁴³ Cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma*, op. cit., p. 95, per dare un'idea di quelli che la dottrina ha ritenuto gravi motivi; cfr. F. GALGANO, *Le associazioni, le fondazioni, i comitati*, op. cit., p. 192.

Cfr. Sentenza Corte di Cassazione, Sezione III, civile del 2 marzo 1973, n. 579 in *Il Foro Italiano*, Vol. 96, V, 1973, p. 1407 ss., nel qual caso: "si era verificato uno di quegli eventi che, successivi al perfezionamento dell'adesione, risultano incompatibili con l'ulteriore permanenza dell'associato stesso nell'associazione. Non è inopportuno, a questo punto, considerare che la stessa norma ammette, bensì, contro la deliberazione di esclusione, il ricorso all'autorità giudiziaria entro sei mesi dal giorno in cui all'associato è stata notificata la deliberazione, al fine di ottenerne l'invalidazione (pronuncia di annullamento); e che deve, inoltre, riconoscersi [...] che il giudice, s'intende soltanto quello di merito, possa, e debba, ex art. 1455 c.c., valutare, ove si tratti di fatti imputabili a titolo di dolo o di colpa all'associato, sindacare la gravità o la non scarsa importanza dei fatti stessi; ma che, viceversa, non è ammissibile (trattandosi di vicende che ancorché assumano aspetto estrinseco di procedimenti disciplinari, si svolgono pur sempre su piani contrattuali privati) valutare l'opportunità intrinseca della deliberazione di esclusione, dovendosi il giudice limitare ad accertare se si è verificato uno dei fatti previsti dalla legge o dall'atto costitutivo come cause dell'esclusione stessa". Nell'opera sopracitata Galgano, alle p. 19/20, asserisce che, in relazione alla sentenza testé citata, la Corte di Cassazione abbia enunciato 3 massime:

- a) il giudice di merito, nel riesaminare la deliberazione di esclusione di un associato, deve valutare se i fatti attribuitigli rivestono non scarsa importanza ai sensi dell'art. 1455 c.c.;
- b) egli non può, invece, sindacare l'opportunità nella deliberazione di esclusione, questa essendo atto di autonomia contrattuale;
- c) l'atto costitutivo dell'associazione riproduce le situazioni caratteristiche dei contratti sinallagmatici. Nei confronti dell'associato inadempiente, pertanto, l'associazione può, in alternativa con l'esclusione di cui all'art. 24 c.c., chiedere giudizialmente la risoluzione del rapporto associativo a norma dell'art. 1453 c.c.

²⁴⁴ Cfr. M. EROLI, *Le associazioni non riconosciute*, op. cit., p. 157/160, spec. nota 151, nella quale sono riportati casi in cui si è configurata l'ipotesi di gravi motivi.

²⁴⁵ Cfr. M. EROLI, *Ivi*, p. 161; cfr. A. GALATI, *Esclusione da un'associazione di fatto o riconosciuta: chi delibera?*, in *Cooperative e enti non profit*, 2014, V, p. 44 ss.; per la giurisprudenza favorevole si veda F. GALGANO, *Le associazioni, le fondazioni, i comitati*, op. cit., p. 197.

²⁴⁶ Art. 25, comma 1, lettera e).

²⁴⁷ Cfr. C. AMATO, *Ordinamento e amministrazione*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 220.

4.3.1.2 Principio democratico e meccanismo di cooptazione in relazione ai componenti dell'organo di amministrazione

Né nel Codice civile né nel Codice del Terzo settore si rinvencono riferimenti al meccanismo della cooptazione a proposito delle associazioni²⁴⁸; previsto dall'art. 2386 per le società, il meccanismo della cooptazione consiste nella sostituzione di uno o più amministratori cessati, tramite una delibera del consiglio di amministrazione che dev'essere approvata dal collegio sindacale. L'obiettivo è di ripristinare il numero di amministratori prestabilito dallo statuto o dall'atto costitutivo senza aggravare eccessivamente l'organo assembleare, che dovrebbe altrimenti essere convocato d'urgenza ogniqualvolta venisse meno un amministratore²⁴⁹. Tenuto conto del generico rinvio operato dall'art. 3, comma 2 del Codice del Terzo settore al cc, e dei molteplici rimandi che lo stesso effettua nei confronti delle società di capitali, ci si è domandati se agli ETS fosse possibile applicare l'art. 2386²⁵⁰. Sul punto è intervenuta la Nota Ministeriale n. 18244 del 2021, che premette la necessità di compiere un bilanciamento tra il principio democratico²⁵¹, tornato ancora una volta in auge, ed il regolare funzionamento dell'organizzazione. L'art. 25, comma 1, lettera a) del CTS attribuisce all'assemblea la competenza a nominare e revocare i componenti degli organi sociali; le associazioni di maggiori dimensioni possono derogarvi, purché siano rispettati i "principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali"²⁵². La competenza dell'assemblea viene ribadita nell'art. 26 CTS, relativo all'organo di amministrazione²⁵³. Il primo problema che si rinvia nell'impiego della cooptazione per le associazioni del Terzo settore è la ratifica dell'assemblea, che potrebbe intervenire molto tempo dopo l'insediamento

²⁴⁸ Cfr. M. GUARINI, *L'applicabilità della cooptazione all'organo amministrativo delle associazioni del Terzo settore*, op. cit., p. 71.

²⁴⁹ Cosa che, nelle associazioni di maggiori dimensioni, potrebbe comprometterne la regolare operatività. Cfr. M. GUARINI, *Ivi*, p. 78, spec. nota 27; cfr. P. A. PESTICCIO, *Ordinamento e amministrazione degli ETS: interpretazioni ministeriali*, op. cit., p. 13/16.

²⁵⁰ Cfr. M. GUARINI, *Ivi*, p. 71; cfr. A. FUSARO, *Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici*, op. cit., p. 126.

²⁵¹ Cfr. Nota Ministeriale: "di cui l'elettività degli amministratori da parte dell'organo assembleare, salvo eccezioni espresse, costituisce una specifica declinazione".

²⁵² Art. 25, comma 2, CTS.

²⁵³ Comma 1: "Nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore deve essere nominato un organo di amministrazione. Salvo quanto previsto dall'articolo 25, comma 2, la nomina degli amministratori spetta all'assemblea, fatta eccezione per i primi amministratori che sono nominati nell'atto costitutivo."

degli amministratori cooptati, i quali sono destinatari di identici poteri rispetto a quelli degli amministratori “legalmente” eletti. Inoltre, ai sensi dell’art. 2386 del Codice civile, è obbligatoria una preventiva approvazione da parte dell’organo di controllo, la cui presenza non è però indispensabile per tutti gli enti del TS, ma solo per quelli che presentano determinate caratteristiche²⁵⁴. Da ultimo si osserva che, mentre per le società la tutela dell’interesse economico, e quindi la continuità nella gestione, è reputata una priorità, per le associazioni del Terzo settore quest’ultima è rappresentata dalla democraticità, ossia dall’elettività delle cariche sociali da parte dell’organo assembleare. Stanti questi presupposti, il Ministero conclude di non considerare valido il ricorso alla cooptazione da parte delle associazioni del TS²⁵⁵, alle quali permangono

²⁵⁴ Art. 30, comma 2, CTS: “Nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore, la nomina di un organo di controllo, anche monocratico, è obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell’attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l’esercizio: 5 unità.”.

La nomina dell’organo di controllo è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati (ex comma 4 dell’art. 30).

²⁵⁵ Non è dello stesso avviso Guarini, il quale ammette l’opportunità per le associazioni di avvalersi della cooptazione innanzitutto nei casi in cui un organo di controllo sia effettivamente presente (eventualità non presa in considerazione dal ministero); inoltre, non condivide l’idea che il meccanismo della cooptazione non rispetti il principio di democraticità; l’autore, pertanto, chiude così l’elaborato: “Ecco, dunque, delinearci (anche) per l’applicabilità o meno della cooptazione, possibili differenti soluzioni, giustificate dalle peculiarità delle diverse “fattispecie” di associazioni del terzo settore; ciò in piena coerenza con la chiara impostazione del Codice del Terzo Settore di introdurre (per le diverse tipologie di enti) una disciplina minima generale, lasciando all’interprete l’arduo compito di colmare le non poche lacune che emergono dalla legislazione del terzo settore.”. Cfr. M. GUARINI, *L’applicabilità della cooptazione all’organo amministrativo delle associazioni del Terzo settore*, op. cit., p. 65 ss. Anche Pesticcio aveva espresso, poco tempo innanzi, una certa perplessità circa la rigidità dell’interpretazione ministeriale, cfr. P. A. PESTICCIO, *Ordinamento e amministrazione degli ETS: interpretazioni ministeriali*, op. cit., p. 12. A p. 14 l’autore dichiara di non dividerne l’orientamento: “La posizione espressa dal Ministero sulla cooptazione negli enti associativi del Terzo settore genera alcune preoccupazioni e richiede ulteriori considerazioni derivanti anche dalle conseguenze che essa potrebbe generare per molteplici ETS, stante che tale interpretazione ministeriale non si ritiene del tutto condivisibile in ambito teorico, né seguita nella prassi - almeno sino ad oggi - e, altresì, tardiva rispetto alla stesura di numerosissimi statuti ETS.”. Nelle pagine successive esplicita i motivi del suo dissenso e menziona anch’esso, tra gli altri, il principio democratico, sostenendo che: “Non è un caso che la presenza di tale istituto (la cooptazione) sia largamente utilizzata negli enti associativi, da molti anni, anche da parte di enti regolati da disposizioni stringenti in materia di “democraticità”. Basti citare le OdV e le APS regolate dalle legislazioni ora abrogate dal Codice del Terzo settore, le ONLUS ancora regolate dalle stingsenti disposizioni del D.Lgs. n. 460/1997 e anche gli enti associativi aderenti alle, altrettanto, rigorose clausole del comma 8, art. 148 T.U.I.R., senza che vi sia stata da parte degli organismi vigilanti una valutazione negativa di esso.”. L’autore conclude la dissertazione a p. 17: “Pertanto, stante l’assenza di un divieto legislativo, si ritiene che in presenza di una “clausola espressa” che correttamente applichi l’istituto della cooptazione nel rispetto del principio della sovranità assembleare e del ricorso alla ratifica da parte della stessa in termini accettabili (che in ogni caso non potrebbero superare l’anno stante la necessaria approvazione del bilancio), anche uno statuto ETS possa accogliere tale possibilità”.

due strade percorribili nel caso di necessità di ristabilire il numero legale di amministratori: la convocazione dell'assemblea per la nomina del/dei sostituto/i, oppure la nomina in consiglio di amministrazione del "primo dei non eletti" in occasione della costituzione dell'organo stesso²⁵⁶.

²⁵⁶ Cfr. Nota Ministeriale: "È invece chiaro che non configura cooptazione la diversa ipotesi, statutariamente prevista, in cui agli amministratori cessati subentrino i primi tra coloro che sono risultati "non eletti" in occasione delle procedure di nomina dell'organo, purché nell'ordine di preferenza da esse risultante. Tale previsione è pienamente legittima, in quanto capace di operare un corretto bilanciamento tra principio di democraticità ed esigenza di funzionamento dell'ETS."

CAPITOLO IV: La fiscalità delle Organizzazioni di Volontariato all'interno del Codice del Terzo settore

Sommario: 1. Agevolazioni fiscali dettate per gli enti del Terzo settore: le ragioni di fondo. 2. L'esercizio di attività commerciale. 2.1. La Legge delega 106 del 2016. 2.2. L'evoluzione del concetto di commercialità: il Codice del Terzo settore. 3. Titolo X del Codice del Terzo settore: regime fiscale degli enti del Terzo settore. 3.1. La distinzione tra enti commerciali ed enti non commerciali. 3.1.1. La raccolta fondi. 3.2. Il regime forfettario previsto per gli enti non commerciali. 3.3. Il regime peculiare delle Organizzazioni di Volontariato. 3.3.1. Le decommercializzazioni. 3.3.2. Il regime forfettario. 3.4. Erogazioni liberali: un nuovo modo di contribuire alle spese pubbliche? 3.5. Il Parere della Commissione Europea. 4. La fiscalità delle imprese sociali. 4.1. Prima e dopo la riforma del Terzo settore. 4.2. La *ratio* della disparità di trattamento tra ETS ed imprese sociali.

1. Agevolazioni fiscali dettate per gli enti del Terzo settore: le ragioni di fondo

Per comprendere il motivo del trattamento differenziato riservato agli enti del Terzo settore, è necessario prima indagare le ragioni giustificative delle agevolazioni fiscali nel complesso¹. La dottrina tradizionale² riteneva che queste rispondessero ad uno scopo ben preciso, che si identificava con una delle funzioni extrafiscali del tributo, ossia l'incentivo di un comportamento ritenuto meritevole da parte del legislatore³, a tutela di interessi costituzionalmente garantiti⁴. Tale argomentazione è stata criticata in quanto presupponeva una concezione di agevolazione riferibile alle sole esenzioni, senza che vi fossero ricomprese altresì le esclusioni⁵. Così considerate, le agevolazioni

¹ Per un esame approfondito del fenomeno agevolativo cfr. M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. trib.*, 2002, II, p. 421 ss.

² Che si è soliti far risalire a Giannini, cfr. A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1938, p. 52; ID, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 174 ss. Per gli autori che gliene attribuiscono la paternità cfr. S. GIANONCELLI, *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, Torino, 2013, p. 189 e cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, p. 1. Nello stesso senso di Giannini cfr. S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, p. 125 ss.; ID, *Le agevolazioni tributarie*, in A. AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario*, vol. I, Padova, 1994, p. 406. ss.

³ Cfr. A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario, Ibidem*; cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale, op. cit.*, p. 65.

⁴ Cfr. S. GIANONCELLI, *Fiscalità di impresa e utilità sociale, op. cit.*, p. 189; cfr. E. DE MITA, voce "Capacità contributiva", in *Digesto comm.*, vol. II, Torino, 1987; cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali, op. cit.*, p. 2/3; cfr. M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario), op. cit.*, p. 428.

⁵ Cfr. F. FICHERA, *Ivi*, p. 2.

fiscali venivano reputate anomale rispetto al regime ordinario di tassazione⁶ e, di conseguenza, derogatorie nei confronti del principio di uguaglianza tributaria⁷. In controtendenza, a detta di altri autori un'agevolazione che si presenta quale fattispecie sottrattiva al regime consueto potrebbe non costituire un vero e proprio privilegio, ma si potrebbe innestare all'interno del sistema tributario nel suo complesso, concorrendo alla definizione dello stesso⁸. Dando prova di una ridotta capacità contributiva, infatti, l'attenuazione del carico tributario non integrerebbe un'eccezione all'uguaglianza tributaria⁹.

La prima interpretazione parrebbe perfettamente confacente al caso degli enti del Terzo settore¹⁰. Difatti, come si è potuto attestare nel capitolo antecedente, gli ETS possono usufruire dei benefici di cui al titolo X del Codice del Terzo settore a patto che svolgano una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale¹¹. Superfluo evidenziare che il legislatore valuta le predette finalità come meritevoli, in quanto si tratta dei medesimi obiettivi verso i quali tende lo Stato¹².

Nonostante sia indubbio che gli enti del Terzo settore tutelino interessi costituzionalmente garantiti¹³, si potrebbe ragionevolmente propendere altresì per il secondo orientamento¹⁴: alla realizzazione del bene comune da parte degli enti privati,

⁶ Cfr. F. FICHERA, *Ivi*, p. 56/57; cfr. E. DE MITA, voce "Capacità contributiva", *cit.*; cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale, op. cit.*, p. 114/115.

⁷ Cfr. E. DE MITA, *Ibidem*; cfr. S. GIANONCELLI, *Fiscalità di impresa e utilità sociale, op. cit.*, p. 189; cfr. V. BASSI, *IRES dimezzata per enti non lucrativi di interesse pubblico, utilità sociale e "Terzo settore"*, in *Rass. trib.*, 2020, II, p. 478/479.

⁸ Cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali, op. cit.*, p. 56 ss.; cfr. F. MOSCHETTI, R. ZENNARO, voce "Agevolazioni fiscali", in *Digesto comm.*, vol. I, Torino, 1987; cfr. A. M. PROTO, *Enti non-profit ed enti non commerciali*, in R. ARTONI (a cura di), *Gli enti non profit: aspetti tributari, op. cit.*, p. 102/103; cfr. G. BOLETTA, *La sentenza della Corte Costituzionale n. 131 del 2020. Il suo (possibile) impatto nel sistema di imposizione dei redditi del Terzo settore, op. cit.*, p. 14, spec. nota 40.

⁹ Ma anzi costituirebbe un provvedimento "costituzionalmente necessario", cfr. V. BASSI, *IRES dimezzata per enti non lucrativi di interesse pubblico, utilità sociale e "Terzo settore"*, in *Rass. trib.*, 2020, II, p. 479. In merito cfr. altresì S. GIANONCELLI, *Regime fiscale del Terzo settore e concorso alle pubbliche spese, op. cit.*, p. 300 ss.

¹⁰ Cfr. S. GIANONCELLI, *Ivi*, p. 298/299.

¹¹ Art. 5 CTS.

¹² Cfr. G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore, op. cit.*, p. 3; nella stessa opera cfr. M. MISCALI, *La fiscalità del terzo settore: dall'agnosticismo legislativo al "diritto costituzionale alla sussidiarietà fiscale"*, p. 60; cfr. S. GIANONCELLI, *Regime fiscale del Terzo settore e concorso alle pubbliche spese, op. cit.*, p. 296/297; cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei*, in *Dir. proc. trib.*, 2022, III, p. 436.

¹³ Cfr. S. GIANONCELLI, *Ivi*, p. 298/299; cfr. V. VALENTI, *Ibidem*.

¹⁴ Cfr. S. GIANONCELLI, *Ivi*, p. 300 ss.

consegue una minor necessità di intervento dello Stato¹⁵, aspetto che il legislatore è tenuto a valutare quando stabilisce quale debba essere la capacità contributiva dimostrata dagli ETS e il relativo trattamento fiscale¹⁶. Infatti, proprio a causa del fine che perseguono, gli enti in questione concorrono al finanziamento delle spese pubbliche come stabilito dall'art. 53 della Costituzione¹⁷, anche se indirettamente e non tramite il classico pagamento dei tributi. L'articolo in questione, invero, non stabilisce con quali modalità debba avvenire la contribuzione ed ammette anzi l'intervento dei privati nell'adempimento dei doveri inderogabili dello Stato, grazie al principio di sussidiarietà orizzontale¹⁸.

2. L'esercizio di attività commerciale

2.1 La Legge delega 106 del 2016

Come sostenuto in precedenza, già con l'avvento delle "Linee guida per una Riforma del Terzo Settore", emanate dal Governo nel 2014, sembrava starsi diffondendo l'idea di fornire una spinta propulsiva all'imprenditorialità del settore¹⁹, favorendo un maggiore esercizio di attività economica da parte degli enti coinvolti. Il provvedimento, insomma, mirava all'accostamento di due mondi (quello delle imprese e quello degli enti non profit) che sembravano un tempo essere agli antipodi.

¹⁵ Cfr. G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 3.

¹⁶ Cfr. G. ZIZZO, *Ibidem*; cfr. A. MAZZULLO, *Ripensare la fiscalità del terzo settore: dal no profit al non profit*, op. cit., p. 2775; cfr. M. MISCALI, *La fiscalità del terzo settore: dall'agnosticismo legislativo al "diritto costituzionale alla sussidiarietà fiscale"*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 60; cfr. V. FICARI, *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del terzo settore e delle imprese sociali*, op. cit., p. 59, spec. nota 3, nella quale l'autore richiama F. MOSCHETTI, R. ZENNARO, voce "Agevolazioni fiscali", in *Digesto comm.*, vol. I, Torino, 1987: "non manifesta capacità contributiva quella ricchezza che, per definizione, è indirizzata ai fini pubblici"; i due autori vengono citati anche da S. GIANONCELLI, *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, op. cit., p. 213/214; cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei*, op. cit., p. 436 e 445 ss.

¹⁷ Cfr. S. GIANONCELLI, *Ivi*, p. 213.

¹⁸ *Supra* cap. I, par. 2.2.1.

Cfr. A. MAZZULLO, *Ripensare la fiscalità del terzo settore: dal no profit al non profit*, op. cit., p. 2775; cfr. G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 4.

¹⁹ *Supra* cap. III, nota 15.

Cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 100.

Ciononostante, si avvertiva al contempo una certa riluttanza nell'ammettere la prevalenza dell'attività d'impresa per gli ETS²⁰.

A prima vista, scorrendo alcuni articoli della Legge delega 106 del 2016, sembrerebbe che l'intento di incentivare l'imprenditorialità del settore venga soddisfatto. Invero, l'art. 3, comma 1, lettera d) prevede che alle associazioni e alle fondazioni che esercitano stabilmente e prevalentemente attività d'impresa si applichino le norme previste dai titoli V e VI del libro V del Codice civile. Inoltre, l'art. 9, comma 1, lettera a) prescrive l'introduzione di un regime tributario di favore che tenga conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite dall'ente, oltre al divieto di ripartizione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e dell'impatto sociale delle attività svolte. La situazione muta con l'art. 4, comma 1, lettera f), che invita il Governo a definire 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 istituzionali²¹.

In effetti, leggendo le "Linee guida per una Riforma del Terzo Settore", traspare apertamente la volontà di confermare "che capitalismo e solidarietà possono abbracciarsi in modo nuovo attraverso l'affermazione di uno spazio imprenditoriale non residuale per le organizzazioni private"; tuttavia è necessario tenere presente che le Linee guida fanno riferimento principalmente all'impresa sociale.

Benché un cambio di prospettiva sia effettivamente avvenuto con l'introduzione del Codice del Terzo settore, passando da una concezione di no profit (divieto di lucro oggettivo) ad una di non profit (divieto di lucro soggettivo)²², alcuni autori sostengono che non sia stato del tutto perseguito quanto prefissato dalla Legge di riforma²³; la

²⁰ Cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 14.

²¹ Cfr. G. GIRELLI, *Il regime fiscale del Terzo settore*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 394.

²² Cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore*, op. cit., p. 111; cfr. A. MAZZULLO, *Verso una funzione "imprenditoriale" del Terzo Settore*, op. cit., p. 16 e 22: "è lecito ritenere che il perno principale della Riforma verterà proprio intorno al passaggio da una concezione no profit ad una non profit del Terzo Settore."

²³ Cfr. A. MAZZULLO, *Ivi*, p. 23: "L'auspicio è che la disciplina sia civilistica, sia fiscale consenta l'esercizio anche prevalente delle attività commerciali, purché strumentali al perseguimento degli scopi istituzionali dell'ente non profit. Ciò consentirebbe, da un lato, di superare quella concezione improduttiva del terzo Settore che è alla base della legislazione sia civilistica che fiscale; dall'altro, di liberare nuove risorse produttive per l'intero sistema Paese."; cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei*, op. cit., p. 453.

fiscalità di vantaggio, difatti, è rimasta appannaggio dei soli enti non commerciali²⁴, fatta eccezione per l'impresa sociale²⁵. Contrariamente, si auspicava che i benefici fiscali fossero attribuiti sulla base delle finalità perseguite dagli ETS²⁶, piuttosto che sulla base delle modalità di svolgimento delle stesse²⁷. Così non è stato²⁸, ed anzi, con particolare riguardo al D.lgs. 460/1997, è stato perfino fatto un passo indietro²⁹; effettivamente, tramite l'introduzione delle Onlus, il legislatore ha valutato quali elementi distintivi della categoria le finalità perseguite, a nulla importando la natura commerciale o meno dell'ente.

²⁴ Cfr. A. MAZZULLO, *Ivi*, p. 21: "In conclusione, dall'analisi normativa effettuata emerge l'affermazione di un dato strutturale che sembra per lo più caratterizzare la legislazione civilistica, ma soprattutto fiscale degli enti del Terzo Settore: la fiscalità di vantaggio ad essi riconosciuta, infatti, è imperniata quasi totalmente intorno alla rilevanza della loro non lucratività oggettiva, piuttosto che intorno a quella soggettiva. Tale atteggiamento trova le sue ragioni in una visione storica ed ideologica ben precisa che oggi non collima né con la realtà del Terzo Settore, né con la sua funzione all'interno del sistema produttivo del Paese né infine con le sue esigenze di crescita e di sviluppo."; cfr. V. VALENTI, *Ivi*, p. 452; cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore, op. cit.*, p. 11.

²⁵ Al fine di comprendere le ragioni di tale scelta si veda il par. 1.2 del capitolo precedente. La questione verrà poi ripresa nell'ultimo paragrafo del presente capitolo, il quale si focalizzerà specificatamente sulla figura dell'impresa sociale.

Cfr. V. VALENTI, *Ibidem*.

²⁶ Cfr. V. VALENTI, *Ivi*, p. 451 ss.; cfr. G. GIRELLI, *Il regime fiscale del Terzo settore*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, op. cit.*, p. 394; cfr. V. FICARI, *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del terzo settore e delle imprese sociali, op. cit.*, p. 61; cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti, op. cit.*, p. 110; cfr. A. MAZZULLO, *Il reddito d'impresa dei nuovi enti del Terzo settore*, in *Il fisco*, 2017, XL, p. 3845; ID, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari, op. cit.*, p. 224 ss.

²⁷ È sulla scorta della stessa Legge delega che si riteneva desumibile una concezione di questo tipo, in particolare grazie al sopraccitato art. 9, comma 1, lettera a), nella parte in cui raccomanda al legislatore di tener conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite dall'ente per stabilire il regime tributario di riferimento. Ad ogni modo, come sottolineato da Buccico, risulta evidente che "il nuovo sistema tributario non risponde appieno ai criteri direttivi della legge delega", cfr. C. BUCCICO, *Linee evolutive della fiscalità degli ETS e il «caso» degli Enti sportivi dilettantistici*, in D. DI SABATO, O. NOCERINO, *Il Terzo settore. Profili critici della riforma, op. cit.*, p. 223 ed anche p. 215; cfr. G. M. COLOMBO, *ETS: enti commerciali o enti non commerciali?*, in *Cooperative e enti non profit*, 2020, I, p. 23.

²⁸ Cfr. C. BUCCICO, *Ivi*, p. 216/223; cfr. G. M. COLOMBO, *Ibidem*; cfr. G. GIRELLI, *Il regime fiscale del Terzo settore*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, op. cit.*, p. 395; cfr. A. MAZZULLO, *Il reddito d'impresa dei nuovi enti del Terzo settore, op. cit.*, p. 3845; cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei, op. cit.*, p. 451.

²⁹ Ciò in quanto le Onlus, nel momento in cui verrà data approvazione al regime fiscale di cui al titolo X del CTS da parte della Commissione Europea, smetteranno di esistere completamente. Cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma, op. cit.*, p. 566: "Con la piena attuazione della Riforma cesserà la figura delle Onlus, che sarà sostituita dagli Enti del Terzo settore (ETS), soggetti che ampliano il campo della possibilità di svolgimento di attività agevolata."; cfr. G. GIRELLI, *Ivi*, p. 397.

2.2 L'evoluzione del concetto di commercialità: il Codice del Terzo settore

Che con il Codice del Terzo settore lo svolgimento di attività commerciale sia consentito anche in misura prevalente, appare chiaro analizzando alcune delle 26 voci di cui all'art. 5 del Codice, il quale contempla attività evidentemente commerciali³⁰.

Anche l'art. 6, sancendo la possibilità di svolgere attività diverse da quelle di interesse generale, attribuisce agli enti del Terzo settore la facoltà di autofinanziarsi attraverso l'esercizio di attività commerciale³¹. Senonché, a differenza dell'articolo che lo precede, all'art. 6 vengono posti tre ordini di limiti all'esercizio di attività diverse³²: la secondarietà e strumentalità in rapporto all'attività di interesse generale di cui all'art. 5³³, l'ammissibilità da parte dello statuto o atto costitutivo e la definizione, demandata ad un successivo Decreto ministeriale, di ulteriori criteri e limiti necessari per poter dare concreta attuazione all'articolo di cui si discorre. Il 19

³⁰ La lettera o), a titolo esemplificativo, prevede espressamente la possibilità di esercitare attività commerciali e produttive.

Cfr. V. FICARI, *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del terzo settore e delle imprese sociali*, op. cit., p. 64/65: "Il dato rilevante è che, almeno nella maggior parte dei casi, le attività elencate nell'art. 5 hanno ex ante natura commerciale a vocazione (anche) sociale; tale commercialità pare soddisfare i requisiti sia civilistici (artt. 2082 e 2195 c.c.) che fiscali (artt. 55, TUIR n. 917/1986 e 4, D.P.R. n. 633/1972). [...] Le attività dell'art. 5 richiedono (quasi sempre) una struttura organizzata di stampo tendenzialmente aziendale, quantomeno dotata di un ramo di azienda dedicato; l'organizzazione in forma di impresa di cui al disposto normativo tributario (artt. 55 e 4, cit.) sembra assorbita nella natura strutturata dell'attività. Nella realtà quotidiana, si noti, tali attività sono, peraltro, già esercitate da enti sia commerciali societari sia da questi diversi. [...] salvo casi particolari, le attività di interesse generale saranno programmabili a livello statutario per essere gestite con modalità commerciali e con organizzazione in forma di impresa commerciale nonché per essere esercitate a titolo principale/esclusivo o non principale/esclusivo."; cfr. G. GIRELLI, *Il regime fiscale del Terzo settore*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 396/397: "la scelta [...] di consentire agli enti del Terzo settore di svolgere attività imprenditoriali non soltanto nell'ambito delle attività di interesse generale", in tal modo presupponendo che gli ETS possano svolgere attività commerciali anche a norma dell'art. 5 CTS; cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 37.

³¹ Cfr. G. GIRELLI, *Ivi*, p. 396; cfr. G. SEPIO, *Ivi*, p. 119; cfr. G. SEPIO, F. M. SILVETTI, *La (non) commercialità degli enti nel nuovo Codice del Terzo settore*, in *Il fisco*, 2017, XXXVIII, p. 3621/3625; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 70; cfr. V. FICARI, *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del terzo settore e delle imprese sociali*, op. cit., p. 66; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 67.

³² Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Ibidem*; cfr. G. M. COLOMBO, *La raccolta fondi degli enti del Terzo settore*, in *Corr. trib.*, 2018, XI, p. 869; cfr. F. SANCHINI, *Principi generali, definizione di "enti del Terzo settore" e attività di interesse generale*, in F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, op. cit., p. 49.

³³ Cfr. A. MAZZULLO, *Il reddito d'impresa dei nuovi enti del Terzo settore*, op. cit., p. 3843: "La relazione illustrativa lascia intendere che si debba trattare di una relazione di strumentalità e secondarietà declinata a livello sia quantitativo che qualitativo.", nello stesso senso cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Ivi*, p. 68.

maggio del 2021 il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, con Decreto n° 107, ha individuato quanto richiesto dal CTS. La strumentalità viene identificata semplicemente con la realizzazione, in via esclusiva, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale³⁴; in pratica, l'art. 6 si rivela servente all'art. 5³⁵, quale fonte finanziaria per il sostegno delle attività primarie (ossia quelle di interesse generale)³⁶. Si considerano invece secondarie le attività che presentino anche uno solo dei due requisiti di seguito elencati³⁷:

- a) Ricavi delle attività diverse non superiori al 30% delle entrate complessive;
- b) Ricavi delle attività diverse non superiori al 66% dei costi complessivi.

Questa seconda clausola replica una delle due previsioni di cui all'art. 10, comma 5, del Decreto istitutivo delle Onlus³⁸ il quale, con riferimento alle attività connesse, statuisce che le stesse non debbano essere prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non debbano superare il 66% delle spese complessive dell'organizzazione. L'utilizzo della congiunzione "e" all'interno del D.lgs. 460/1997 comporta che, a differenza delle due soglie fissate dal Decreto ministeriale, le limitazioni definite nei confronti delle Onlus devono sussistere simultaneamente. Dunque, un ETS può svolgere fino al 66% di attività diverse calcolato sul 100% di attività istituzionale. Questa costituisce una grossissima risorsa a disposizione degli enti del Terzo settore, soprattutto tenendo presente che le attività diverse possono consistere in qualunque tipo di attività, purché funzionali all'attività istituzionale³⁹. Per giunta gli ETS, potendo avvalersi dei regimi forfettari di cui agli artt. 80 e 86 al

³⁴ Art. 2 Decreto 107/2021.

³⁵ Cfr. V. FICARI, *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del terzo settore e delle imprese sociali*, op. cit., p. 66; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 71: "La strumentalità [...] è una relazione che esprime un rapporto di mezzo a fine. Ciò significa che le attività di cui all'art. 6 saranno possibili solo se funzionali allo svolgimento di quelle di cui all'art. 5."

³⁶ Cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 119; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 67/68.

³⁷ Art. 3, comma 1, Decreto 107/2021.

³⁸ D.lgs. 460 del 1997.

³⁹ Cfr. A. MAZZULLO, *Il reddito d'impresa dei nuovi enti del Terzo settore*, op. cit., p. 3843: "Si tratterà di attività aventi analogo interesse generale, ma non incluse nell'elenco tassativo di cui all'art. 5. Oppure di vere e proprie attività d'impresa, svolte al solo scopo di supportare finanziariamente le attività di interesse generale. Quest'ultimo aspetto, implicherà la possibilità di svolgere una qualsiasi attività imprenditoriale, in un qualsiasi settore produttivo, purché entro i limiti civilistici della secondarietà e strumentalità"; ID, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 70.

ricorrere delle condizioni stabilite, godranno di un trattamento maggiormente privilegiato in rapporto agli enti non profit prima della riforma⁴⁰.

Considerato quanto premesso è lecito affermare che lo svolgimento di attività commerciale da parte di un ETS è diventato, al giorno d'oggi, un elemento del tutto "fisiologico"⁴¹ dato che "[i]l legislatore ha ben compreso che il perseguimento di finalità solidaristiche necessita di rilevanti risorse che non possono essere acquisite unicamente con l'incasso delle quote associative, le donazioni ed altre attività svolte con modalità non commerciali. Queste risorse si sono dimostrate in passato molto spesso insufficienti rispetto al perseguimento delle finalità istituzionali."⁴² Va tuttavia sottolineato che solo sul piano civilistico si è effettivamente assistito ad un cambio di paradigma radicale sul punto, mentre lo stesso non si può dire del diritto tributario del Terzo settore⁴³, di cui si darà prova nei paragrafi che seguono (salvo il caso, lo si ribadisce nuovamente, dell'impresa sociale).

3. Titolo X del Codice del Terzo settore: regime fiscale degli enti del Terzo settore

L'obiettivo principale della riforma, sotto il profilo fiscale, era di armonizzare e semplificare il quadro legislativo preesistente, che si presentava come estremamente frammentario e disorganico⁴⁴. Prima di procedere con l'esame del titolo X occorre

⁴⁰ Cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 120/121.

⁴¹ Cfr. Relazione illustrativa CTS, p. 35: "[...] la riforma valorizza adeguatamente sul piano tributario l'eventuale carattere commerciale delle attività, principali o secondarie, esercitate dall'ente. La commercialità, nella logica del Codice del Terzo settore, può costituire un elemento del tutto fisiologico in rapporto alle finalità di interesse generale perseguite. Per questo, essa richiede una particolare attenzione sul piano fiscale, ancorché con una disciplina necessariamente differente da quella prevista per le attività non commerciali, per evidenti esigenze di sistema."; cfr. G. SEPIO, *Ivi*, p. 107/119; cfr. A. MAZZULLO, *Il reddito d'impresa dei nuovi enti del Terzo settore*, op. cit., p. 3841/3842.

⁴² Cfr. N. FORTE, *Le decisioni da assumere per beneficiare dei vantaggi fiscali previsti dalla riforma del Terzo settore*, in *Corr. trib.*, 2018, XVI, p. 1236.

⁴³ Cfr. G. SEPIO, *Ivi*, p. 114/115: se allo svolgimento di attività prevalentemente commerciale non consegue la cancellazione del Registro Unico, in campo fiscale ciò comporta "la concorrenza di tutti i proventi alla formazione del reddito d'impresa (che verrà tassato in via ordinaria) e il disconoscimento delle agevolazioni connesse alla non commercialità dell'ente."; A. MAZZULLO, *Verso una funzione "imprenditoriale" del Terzo Settore*, op. cit., p. 2: "L'auspicio è che la disciplina sia civilistica, sia fiscale consenta l'esercizio anche prevalente delle attività commerciali, purché strumentali al perseguimento degli scopi istituzionali dell'ente non profit."

⁴⁴ Cfr. Relazione illustrativa al CTS: "Il moltiplicarsi di discipline di dettaglio è stato finora di ostacolo alla costruzione di un percorso di semplificazione fiscale e procedimentale per gli enti in esame e soprattutto per gli operatori del settore, chiamati a confrontarsi con definizioni normative,

precisare che alcune delle norme agevolative di cui al presente titolo entreranno in vigore solamente a seguito dell'approvazione da parte della Commissione Europea (di cui si dirà meglio nel paragrafo 3.5), mentre altre sono state rese operative sin dall'entrata in vigore del Codice⁴⁵. L'autorizzazione interessa principalmente le disposizioni concernenti la determinazione delle imposte sui redditi ed i regimi forfettari⁴⁶.

Il titolo X si apre con l'art. 79, che ne delinea l'ambito di applicazione: le disposizioni ivi contemplate si rivolgono a tutti gli enti del Terzo settore, ad eccezione dell'impresa sociale⁴⁷. L'articolo aggiunge che continueranno a vigere altresì le previsioni di cui al titolo II del TUIR, ove compatibili. Questa integrazione va letta in combinato disposto con l'art. 89 che, occupandosi del coordinamento normativo, alla lettera a) del comma 1 sancisce la disapplicazione agli enti del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 1, dei seguenti articoli del TUIR: il 143, comma 3; il 144, commi 2, 5 e 6; il 148; il 149⁴⁸. Inoltre, si deve tener conto del fatto che l'art. 150 verrà abrogato a seguito della summenzionata autorizzazione da parte della Commissione

adempimenti (ad es. in materia di pubblicità e di raccolta fondi) e modalità di attuazione dei fini statuari diversificati a seconda delle varie tipologie di enti, oltre che con qualificazioni fiscali delle attività a volte simili ma non sovrapponibili, come è avvenuto per il diverso inquadramento e trattamento delle attività commerciali "connesse" (per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale) o "marginali" (si pensi alle organizzazioni di volontariato) rispetto alle finalità principali e di carattere prevalentemente non commerciale dell'ente. Non è difficile immaginare come, in questo scenario generale, sia gradualmente cresciuta la richiesta di semplificazione e riordino da parte degli operatori del settore, alle prese con un quadro particolarmente complesso e frastagliato. Occorre, infatti, considerare che la disciplina applicabile ai diversi enti del Terzo settore deve essere ricavata, allo stato attuale, attraverso una faticosa opera di coordinamento tra norme introdotte in tempi e secondo modalità diverse, cui possono ricollegarsi dubbi legati all'effettiva corrispondenza tra la meritevolezza degli interessi perseguiti ed il trattamento fiscale spettante.”.

⁴⁵ Cfr. Relazione illustrativa al CTS: “si prevede che le disposizioni in materia di "social bonus", le agevolazioni specifiche in materia di imposte indirette e tributi locali, le detrazioni e deduzioni in caso di erogazioni liberali, e l'esenzione dalle imposte sul reddito per gli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale dalle organizzazioni di volontariato ed associazioni di promozione sociale entreranno in vigore a far tempo dal 1 gennaio 2018.”.

⁴⁶ Cfr. SEPIO, I. IOANNONE, *Incentivi per le erogazioni liberali al Terzo settore: efficacia transitoria delle nuove norme in attesa del RUNTS*, in *Il fisco*, 2019, XLIX, p. 3634/3635: “la riforma del Terzo settore ha previsto tempistiche differenziate per l'efficacia delle nuove norme di carattere tributario, che tengono conto, da un lato, della necessità di assicurare la compatibilità con l'ordinamento europeo delle norme tributarie di carattere più strutturale - che potrebbero incidere sulla concorrenza tra le imprese - e, dall'altro, dell'opportunità di potenziare, in tempi rapidi, le misure di sostegno a favore degli enti non profit.”.

⁴⁷ Cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 116.

⁴⁸ Per una disamina delle singole disapplicazioni cfr. E. PIGNATELLI, *I profili fiscali della disciplina del Codice del Terzo settore*, in F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, op. cit., p. 312 ss.

europea⁴⁹. In virtù di queste premesse, è possibile concludere che, a seguito della piena operatività del CTS, lo spazio riservato al TUIR nei confronti degli ETS risulterà alquanto residuale⁵⁰; è bene segnalare che si fa principalmente riferimento agli enti del Terzo settore non commerciali, poiché un ente che assume la veste di ente del Terzo settore commerciale sarà soggetto alle regole dettate dal TUIR per gli enti commerciali (questione affrontata in dettaglio nel prossimo paragrafo).

3.1 *La distinzione tra enti commerciali ed enti non commerciali*

La Legge delega, si è potuto notare, prevedeva una revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali, in modo da capovolgere il meccanismo che si era innestato in passato nel quale la definizione si desumeva a contrario da quella di ente commerciale e di attività d'impresa⁵¹. Veniva altresì previsto che la definizione di ente non commerciale fosse connessa alle finalità perseguite, invece che alle sole modalità di gestione dell'attività esercitata⁵². Eppure, esaminando l'art. 79, appare chiaro che torna in auge il concetto di prevalenza quale spartiacque per l'attribuzione della qualifica di ente commerciale⁵³; a riprova di ciò,

⁴⁹ Art. 102, comma 2, lettera c), CTS.

⁵⁰ Cfr. V. FICARI, *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del terzo settore e delle imprese sociali*, op. cit., p. 64/65: "dalla lettura delle disposizioni fiscali contenute nel Codice si può facilmente desumere come, in termini di rapporto tra norma speciale (Codice) e norma generale (TUIR), nel primo esista una dettagliata regolamentazione che renderebbe, sostanzialmente, irrilevanti la maggior parte delle disposizioni di cui al Titolo II Capo III del TUIR n. 917/1986. Da un lato, al TUIR è sconosciuta (al momento) ogni decommercializzazione dei proventi degli enti commerciali di natura non societaria così come ogni apprezzamento a tal fine della destinazione non egoistica dei risultati di una gestione imprenditoriale secondo modalità commerciali. Dall'altro, per gli enti non commerciali che siano anche enti del Terzo settore e che vogliano accedere alla disciplina relativa il Codice si rivela esaustivo, soprattutto per gli enti a base associativa cui sono dedicate, nel citato art. 79, tutte le condizioni per l'agevolazione. La ripetizione quasi letterale in alcuni casi delle regole di detassazione rispetto a quanto previsto negli artt. 143 e 148 TUIR per gli enti non commerciali tout court rende, quindi, relativamente significativo il rinvio in quanto non sembrano esserci profili non già disciplinati nel Codice."

⁵¹ Cfr. F. M. SILVETTI, A. SBARDELLA, *La riforma del Terzo Settore: proposte di modifica per gli enti non commerciali*, op. cit., p. 2946; cfr. F. TATULLI, *La qualificazione degli enti non profit ed i caratteri distintivi degli enti non commerciali e delle ONLUS*, op. cit., p. 1655.

⁵² Art. 9, comma 1, lettera a). Per la bibliografia v. nota 26.

⁵³ Cfr. A. MAZZULLO, *Il reddito d'impresa dei nuovi enti del Terzo settore*, op. cit., p. 3845; ID, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 224; cfr. G. M. COLOMBO, *ETS: enti commerciali o enti non commerciali?*, op. cit., p. 23/24; cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 115/116: "al fine di distinguere in maniera chiara la natura (commerciale o meno) delle attività svolte e di inquadrare l'ente sul piano

trattando il tema della natura degli ETS, il comma 5 dell'articolo in questione riporta un criterio meramente quantitativo⁵⁴: sono considerati non commerciali soltanto quegli enti che svolgono prevalentemente attività istituzionale di tipo non commerciale. Viceversa, a prescindere da quanto dichiarato nello statuto o atto costitutivo⁵⁵, se i proventi derivanti da attività di cui all'art. 5 svolte in forma di impresa o derivanti dall'art. 6⁵⁶ superano, in un periodo d'imposta, le entrate di natura non commerciali, l'ente assume fiscalmente la qualifica di ente commerciale. Quali siano le entrate⁵⁷ derivanti da attività non commerciali lo dispone il comma 5-bis, il quale anzitutto specifica che si considerano tali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative, i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 e 85 e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti; inoltre, richiama i commi 2, 3 e 4 (e, aggiungerei, il comma 6) che predispongono anch'essi proventi ed entrate considerate non commerciali. In particolare, il comma 2 precisa che le attività di cui all'art. 5 del CTS si considerano non commerciali quando svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superino i costi effettivi. Quindi, affinché le attività di interesse

giuridico-tributario, l'art. 79 del CTS individua specifici criteri che assumono una rilevanza centrale ai fini dell'individuazione del regime impositivo applicabile.”

⁵⁴ Cfr. V. FICARI, *Ivi*, p. 74; cfr. G. SEPIO, D. GRO, *Novità e prospettive per il non profit*, in *Il fisco*, 2023, XXXIV, p. 3201; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore, op. cit.*, p. 432.

⁵⁵ In tal maniera si richiede di tener conto dell'effettiva attività in concreto esercitata, cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Ivi*, p. 428: “Il secondo periodo, prescindendo dalle previsioni statutarie, valorizza l'esercizio di fatto delle attività ed i correlati risultati di gestione conseguiti”. Non vale però la situazione inversa: “se l'atto costitutivo o lo statuto di un ETS stabiliscono che la funzione primaria è l'esercizio di un'attività commerciale (secondo la definizione fornita dal CTS), l'ente si inquadra tra quelli di indole commerciale, senza considerare il tipo di attività realmente svolta”, cfr. A. M. GAFFURI, *La distinzione tra attività commerciali e non commerciali degli enti no profit, ai fini delle imposte sui redditi e IVA, alla luce della nuova normativa del Codice del Terzo settore*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, IV, p. 805.

⁵⁶ Fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui allo stesso art. 6. Ciò significa che la sponsorizzazione, sebbene rientri tra le attività commerciali, non incide sul rapporto di prevalenza al fine di identificare la natura dell'ente, al punto che “[s]ul piano pratico, è dunque possibile pensare ad ETS con entrate commerciali da sponsorizzazione addirittura prevalenti rispetto a tutte le altre (*entrate di natura commerciale*), senza per questo incidere sulla qualifica di ETS non commerciale.” cfr. A. MAZZULLO, *Enti del Terzo settore e sponsorizzazioni*, in *Il fisco*, 2017, XLIII, p. 4144/4145. Proprio perché commerciale, l'attività di sponsorizzazioni sarà soggetta ad IRES, ma in tal caso l'ente potrà beneficiare “dei regimi forfettari [...] se nel suo complesso è qualificabile come soggetto non commerciale.” cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti, op. cit.*, p. 126, spec. nota 33.

⁵⁷ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore, op. cit.*, p. 428: “I termini “*proventi*” ed “*entrate*” non vanno utilizzati promiscuamente, dovendosi assimilare i “*proventi*” ai ricavi, in negozi e operazioni sinallagmatiche, nel mentre la nozione di “*entrate*” è più ampia e generica”.

generale possano qualificarsi come non commerciali, è necessario che non vi sia alcun profitto⁵⁸. Se questa enunciazione non rappresenta una novità⁵⁹, lo è invece l'introduzione del comma 2-*bis*⁶⁰, il quale decreta che le suddette attività non si considerano commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6% i relativi costi, per ciascun periodo d'imposta, e per un massimo di 3 periodi d'imposta consecutivi⁶¹. Un'importante eccezione rispetto al comma 2, che permette così agli ETS di non perdere la qualifica di enti non commerciali in quei casi in cui occasionalmente o accidentalmente (e all'interno di limiti prestabiliti) l'attività economica si dimostri prevalente⁶². Con questa previsione, il legislatore sembrerebbe spingere gli enti che svolgono abitualmente e stabilmente attività d'impresa ad intraprendere la strada dell'impresa sociale⁶³, mentre salvaguarda la natura non commerciale di quegli enti

⁵⁸ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Ivi*, p. 426.

⁵⁹ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Ibidem*: "A ben vedere, le attività gratuite o antieconomiche, pur in assenza della norma speciale, già non rientrerebbero a legislazione vigente nel concetto recato dall'art. 55 del TUIR."; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 231; cfr. G. M. COLOMBO, *ETS: enti commerciali o enti non commerciali?*, op. cit., p. 24/25.

⁶⁰ Introdotto dall'art. 24-*ter*, comma 3 del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136.

⁶¹ Il comma è stato da ultimo modificato tramite il D.L. 21 giugno 2022, n. 73, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2022, n. 122.

Cfr. G. M. COLOMBO, *ETS: enti commerciali o enti non commerciali?*, op. cit., p. 25/6: "Dopo l'introduzione del comma 2-*bis*, a commento del novellato art. 79, il documento del CNDCEC [...] osserva che il superamento del 5% (*ora 6%*) non determina automaticamente la perdita della qualifica di ETS non commerciale, stante che il superamento per più di due (*ora tre*) esercizi consecutivi del citato limite comporta unicamente l'inclusione dei proventi derivanti dalle attività di interesse generale come entrate commerciali. La valutazione circa la natura dell'ente, pertanto, non è più solo prospettica, ma anche retrospettiva, dovendo verificare se, in corso di almeno due (*ora tre*) esercizi, vi sia stato uno sfioramento (comunque non superiore al 5% (*ora 6%*)) del pareggio tra costi e ricavi."

⁶² Ci si trova dunque in presenza di un "margine di tolleranza" che rende maggiormente flessibile la norma, cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 426; cfr. F. M. SILVETTI, *Modifiche al CTS ed altre novità per gli enti del Terzo settore*, in *Il fisco*, 2019, III, p. 243 ss.; cfr. G. SEPIO, M. GARONE, *La non commercialità delle attività di interesse generale degli enti del Terzo settore*, in *Il fisco*, 2023, II, p. 151; cfr. G. M. COLOMBO, *ETS: enti commerciali o enti non commerciali?*, op. cit., p. 25; cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 127; cfr. G. M. COLOMBO, *Il "nuovo" art. 79 del Codice del Terzo settore*, in *Cooperative e enti non profit*, 2023, I, p. 8: "La ratio della norma in esame - che è di natura temporanea - è quella di evitare l'applicazione di rigidi criteri di commercialità che possono incidere negativamente sullo status fiscale dell'ente anche in presenza di minimi scostamenti tra costi e ricavi".

⁶³ Cfr. P. FERRI, *Prime riflessioni sul regime fiscale degli Enti del Terzo Settore*, in *Cooperative e enti non profit*, 2017, XI - XII, p. 40: "Ci si chiede [...] come si possa pensare che gli enti del Terzo Settore possano essere gestiti in maniera efficiente e siano in grado di avere uno sviluppo autonomo e duraturo se costretti ad operare in condizioni di antieconomicità di gestione, potendo ottenere risultati positivi solo grazie a sovvenzioni e contributi pubblici. La logica pare essere quella di volere orientare gli enti in grado di operare in condizioni di autonomo equilibrio economico verso la figura dell'impresa sociale, nei confronti della quale si manifesta una evidente preferenza da parte del legislatore."; cfr. G.

che presentano natura non imprenditoriale⁶⁴. I successivi commi 3, 4 e 6 si occupano delle decommercializzazioni⁶⁵; il comma 3 si rivolge principalmente alle IPAB e a quegli enti che si cimentano nella ricerca scientifica di particolare interesse sociale, mentre il comma 4 affronta la tematica della raccolta fondi occasionale e dei contributi erogati dalle Pubbliche Amministrazioni. L'ultimo comma dell'art. 79 è dedicato alle associazioni del Terzo settore e al rapporto con i propri associati⁶⁶: le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dall'associazione nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi non si considerano commerciali purché siano conformi alle finalità istituzionali dell'ente e purché non avvengano dietro pagamento di corrispettivi specifici⁶⁷. Inoltre, le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi non concorrono alla formazione del reddito⁶⁸; questi ultimi tornano ad essere considerati commerciali se supplementari, ossia determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto⁶⁹. In poche parole, se sussiste un nesso sinallagmatico tra quote/contributi e servizi forniti si torna nel campo della commercialità⁷⁰; in questo caso, effettivamente, i versamenti degli associati non contribuiscono al sostentamento dell'associazione, ma sono resi come corrispettivi specifici a fronte di prestazioni altrettanto specifiche⁷¹.

SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 115.

⁶⁴ Cfr. G. SEPIO, *Ibidem*. Ad ogni modo, nonostante la bontà del provvedimento, sul punto permangono delle incertezze interpretative, cfr. G. SEPIO, M. GARONE, *Ivi*, p. 152: "Anche a fronte delle modifiche introdotte dal D.L. n. 73/2022 [...] rimangono aperte alcune questioni connesse all'applicazione della norma, sulle quali l'art. 79 del CTS non reca puntuali indicazioni. Si afferma, nello specifico, alle modalità con le quali dovrà essere operato il suddetto test di commercialità nell'ipotesi in cui l'ETS eserciti più attività di interesse generale tra quelle contemplate dall'art. 5 del CTS."; cfr. G. M. COLOMBO, *Ibidem*.

⁶⁵ Cfr. G. GIRELLI, *Il regime fiscale del Terzo settore*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 398.

A dire il vero, non tutti i commi citati si riferiscono alle decommercializzazioni, il comma 4 utilizza l'espressione "non concorrenza alla formazione del reddito". Per la distinzione di terminologia cfr. A. MAZZULLO, *Il reddito d'impresa dei nuovi enti del Terzo settore*, op. cit., p. 3844/3845.

⁶⁶ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 430.

⁶⁷ Vengono ripresi il comma 1 dell'art. 148 del TUIR, con l'aggiunta dei familiari conviventi, e il comma 5 dello stesso art. 79 del CTS, il quale annovera tra le entrate derivanti da attività non commerciali anche i contributi e le quote associative.

⁶⁸ Anche in tal caso il comma 6 dell'art. 79 si rifà al comma 1 dell'art. 148 del TUIR.

⁶⁹ Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 431: "la disposizione va letta in combinato disposto con il comma 2, per cui deve ricorrere perlomeno il superamento dei "costi affettivi", in difetto del quale l'attività di interesse generale rientra nella generale "decommercializzazione"."

⁷⁰ Cfr. V. FICARI, *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del terzo settore e delle imprese sociali*, op. cit., p. 73.

⁷¹ Cfr. V. FICARI, *Ibidem*.

Riprendendo il discorso sulla natura dell'ente, la conseguenza della perdita della qualifica di ente non commerciale (che, lo si ripete, in gran parte dei casi si rivela accidentale⁷²) ancora oggi si ripercuote pesantemente sul regime di tassazione⁷³. Tornando a vigere il regime ordinario disciplinato dal TUIR per le società e gli enti commerciali⁷⁴, vale per gli enti del Terzo settore tutto quanto asserito nel paragrafo relativo alla perdita della qualifica di ente non commerciale⁷⁵: dovendosi applicare il principio di attrazione del reddito di impresa, tutti i componenti positivi contribuiranno a formare il reddito imponibile, compresi proventi potenzialmente sprovvisti di rilievo fiscale (si pensi, ad esempio, alle liberalità, di regola considerate entrate di natura non commerciale)⁷⁶. Profondamente diversa è anche la determinazione del reddito, che per gli enti non commerciali è assimilabile a quella delle persone fisiche, in cui vengono sommati i redditi delle singole categorie⁷⁷. Si aggiunga che, nel caso di specie, l'ente perderà il diritto di fruire del regime di contabilità semplificata⁷⁸ e sarà assoggettato

⁷² Cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 222/223; cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 127; cfr. G. GIRELLI, *Il regime fiscale del Terzo settore*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 404; cfr. F. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore*, op. cit., p. 275.

⁷³ Ma non sulla qualifica di ente del Terzo settore, grazie alla separazione tra disciplina civilistica e fiscale, di cui si è parlato a più riprese all'interno del presente elaborato. Cfr. G. SEPIO, *Ivi*, p. 128.

⁷⁴ Artt. 81-142.

Cfr. G. SEPIO, *Ibidem*; cfr. G. M. COLOMBO, *Il "nuovo" art. 79 del Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 9; cfr. V. M. Marcelli, *L'ente del terzo settore e l'esercizio di attività d'impresa*, in A. FICI, *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale: una introduzione*, op. cit., p. 141; cfr. N. FORTE, *Le decisioni da assumere per beneficiare dei vantaggi fiscali previsti dalla riforma del Terzo settore*, op. cit., p. 1236.

⁷⁵ *Supra* cap. II, par. 2.1.

⁷⁶ Cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 223/224: "gravi sono le conseguenze derivanti dalle caratteristiche proprie dell'ente commerciale. L'ETS, in primo luogo, entra in un regime di determinazione del reddito analogo a quello delle società commerciali, con conseguente attrazione di tutte le fonti reddituali nell'unica categoria del reddito d'impresa. Sul piano pratico, ciò significa, ad esempio, che tutte le entrate non commerciali (ivi comprese le liberalità ricevute, i contributi a fondo perduto, ecc.) possono essere considerate come sopravvenienze attive, e trattate alla stregua degli altri ricavi commerciali." Si veda altresì p. 228; ID, *Il reddito d'impresa dei nuovi enti del Terzo settore*, op. cit., p. 3845/3846; cfr. V. M. Marcelli, *L'ente del terzo settore e l'esercizio di attività d'impresa*, in A. FICI, *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale: una introduzione*, op. cit., p. 141; cfr. G. BIANCHI, *I paradossi della commercialità. Le conseguenze dell'attribuzione all'ente non lucrativo della qualifica di "ente commerciale"*, op. cit., p. 13423 ss.; cfr. G. GIRELLI, *Il regime fiscale del Terzo settore*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 404.

⁷⁷ *Supra* cap. II, par. 2, il discorso viene ripreso poi nel par. 2.1.

Cfr. G. BIANCHI, *Ivi*, p. 12420; G. GIRELLI, *Ivi*, p. 405.

⁷⁸ Cfr. A. MAZZULLO, *Il reddito d'impresa dei nuovi enti del Terzo settore*, op. cit., p. 3845/3846.

all'IVA per la cessione di beni e prestazioni di servizi, seppur erogati a titolo gratuito⁷⁹. Infine, poiché ai sensi del titolo X del CTS gran parte delle agevolazioni fiscali sono riservate agli enti non commerciali, restano esclusi dalla legislazione di vantaggio quegli enti che si configurano come imprenditoriali⁸⁰.

Altra circostanza problematica, originariamente contemplata dal TUIR⁸¹ e trasposta in seguito nel CTS⁸², verte sul momento a partire dal quale opera la variazione della qualifica, ovvero dall'inizio del medesimo periodo d'imposta in cui l'ente si tramuta in commerciale (ex art. 79, comma 5-ter)⁸³. La *ratio* della prescrizione è stata esplicitata da una Circolare ministeriale emanata nel 1998⁸⁴: "In tal modo viene assicurata una perfetta corrispondenza tra le modalità di tassazione e l'effettiva attività svolta dall'ente nel periodo di imposta stesso, evitando nel contempo possibili manovre elusive."⁸⁵. Fortunatamente, a mitigare la rigidità della previsione è intervenuto il

⁷⁹ Cfr. V. M. Marcelli, *L'ente del terzo settore e l'esercizio di attività d'impresa*, in A. FICI, *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale: una introduzione*, op. cit., p. 141; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 223/224: "Sul piano delle imposte indirette, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono assoggettate ad IVA, a prescindere dalla loro oggettiva afferenza all'attività economica imprenditoriale, ai sensi dell'art. 4, comma 2, n. 2. Vigè, in tal senso, la presunzione che vige per gli enti societari di cui al precedente n. 1 del suddetto comma. In particolare, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, ceduti o erogati gratuitamente, in adempimento delle finalità civiche proprie di tali enti, possono acquisire rilevanza ai fini IVA, con conseguente obbligo di fatturazione e versamento dell'imposta. Sul piano contabile, l'ente perde la possibilità di tenere una contabilità semplificata di cui all'art. 87 CTS."

⁸⁰ Ad esempio l'art. 80, che istituisce il regime forfetario degli ETS, si applica ai soli enti non commerciali.

Cfr. G. GIRELLI, *Ivi*, 404; G. M. COLOMBO, *Il "nuovo" art. 79 del Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 9; cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 128/129.

⁸¹ Art. 149, comma 3.

⁸² Cfr. G. M. COLOMBO, *Il "nuovo" art. 79 del Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 9.

⁸³ Cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma*, op. cit., p. 565.

⁸⁴ Circolare Ministero delle Finanze del 12 maggio 1998, n. 124/E.

⁸⁵ La Circolare prosegue così: "Si rende, pertanto, necessario, per l'ente interessato, operare fin dall'inizio del periodo di imposta una valutazione prospettica della propria attività ai fini della corretta qualificazione tributaria. Da quanto sopra discende per l'ente l'opportunità di porre in essere gli adempimenti contabili previsti dalla normativa vigente per gli enti commerciali fin dall'inizio del periodo di imposta nel quale l'ente stesso ritenga di assumere la qualifica di ente commerciale, onde evitare la ricostruzione del reddito sulla base di elementi presuntivi nonché l'applicazione delle sanzioni per la violazione delle norme relative alla tenuta della contabilità." La proposta prospettata dal Ministero non convince a causa dei gravosi adempimenti connessi alla qualifica di ente commerciale, cfr. G. M. COLOMBO, *Il "nuovo" art. 79 del Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 9: "La soluzione logica - a nostro avviso - sarebbe stata quella di far decorrere gli effetti del mutamento di qualifica, sia ai fini sostanziali (debito di imposta) che formali (adempimenti contabili), dal periodo di imposta successivo a quello in cui si sono verificati i presupposti, dal momento che non è possibile, a inizio anno, come vorrebbe la C.M. n. 124/E/ 1998, prevedere il verificarsi di eventi straordinari di gestione che possono

Decreto Semplificazioni 2022, malgrado la deroga abbia valenza solo transitoria⁸⁶. Il Decreto ha stabilito che per i primi due periodi d'imposta successivi all'autorizzazione della Commissione europea, il capovolgimento della qualifica dell'ente (che sia da non commerciale a commerciale o viceversa) si realizza dal periodo d'imposta susseguente a quello in cui avviene il mutamento⁸⁷.

Per chiudere il cerchio circa il criterio impiegato dal legislatore delegato per distinguere gli enti commerciali da quelli non commerciali, è possibile che lo stesso abbia agito spinto "dall'esigenza di assicurare la compatibilità delle disposizioni tributarie di favore con la disciplina normativa eurocomunitaria in tema di aiuti di Stato ed al fine di prevenire il rischio di frodi ed abusi"⁸⁸. In effetti, identica giustificazione si evincerebbe dall'analisi della Relazione illustrativa al Codice⁸⁹: "Nel quadro generale appena descritto il regime fiscale degli enti del Terzo settore, contenuto nel Titolo X, è stato disegnato tenendo conto della distinzione tra attività commerciali e non commerciali svolte e, dunque, in base alla natura dell'ente medesimo, inserendosi organicamente nella struttura del Testo Unico delle Imposte sui Redditi. Tale distinzione consente di disciplinare in termini differenti la fiscalità degli enti che svolgono l'attività istituzionale di cui all'articolo 5 con modalità commerciali rispetto a quelli che non esercitano (od esercitano solo marginalmente) l'attività di impresa, al fine di rendere l'intervento di riforma compatibile con il diritto dell'Unione europea". L'argomentazione, tuttavia, non risulta coerente con le misure di sostegno accordate all'impresa sociale, le quali si dimostreranno ancor più convenienti rispetto a quelle dettate per la restante parte degli ETS. Di fatto, possedendo carattere intrinsecamente

portare alla perdita della qualifica." L'autore continua alla nota 3: "Le ricadute, sotto il profilo pratico, sono notevoli."

⁸⁶ Art. 26, comma 1, lettera a), n. 5) della L. 4 agosto 2022, n. 122, che ha convertito con modificazioni il D.L. 21 giugno 2022 n. 73.

Cfr. documento di ricerca del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli esperti contabili (CNDCEC) del 22 ottobre 2022 "Le novità per il Terzo settore nel c.d. Decreto Semplificazioni": "Siffatta modifica normativa, sebbene sia senz'altro da accogliere con favore, rimane tuttavia insoddisfacente in quanto limitata nei suoi effetti ad un breve lasso temporale

⁸⁷ Cfr. G. SEPIO, M. GARONE, *La non commercialità delle attività di interesse generale degli enti del Terzo settore*, op. cit., p. 153: "la modifica introdotta al comma 5-ter è volta ad evitare aggravii di adempimenti in capo agli enti che, nella prima fase di applicazione delle norme fiscali introdotte dal CTS, potrebbero trovarsi a cambiare qualifica fiscale non in ragione di una scelta dell'ente o di un mutamento delle modalità di svolgimento delle attività di interesse generale, bensì come semplice conseguenza dell'entrata in vigore della riforma."

⁸⁸ Cfr. G. GIRELLI, *Il regime fiscale del Terzo settore*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 397.

⁸⁹ Reperibile su sito della Camera al seguente [link](#).

commerciale, per le imprese sociali si potrebbe prospettare un rischio più elevato di incorrere nell'incompatibilità con il diritto dell'UE⁹⁰.

3.1.1 La raccolta fondi

L'art. 143, comma 2 del TUIR⁹¹ disponeva la non concorrenza alla formazione del reddito dei fondi pervenuti agli enti non commerciali a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. Il CTS destina un intero articolo alla raccolta fondi (il 7⁹²), che riceve per la prima volta una regolamentazione⁹³ ed una definizione puntuale⁹⁴: per raccolta fondi si intende il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un

⁹⁰ Cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei*, op. cit., p. 454, secondo cui la "mancata valorizzazione delle finalità proprie dell'ente del terzo settore nella definizione del regime di tassazione, anche in chiave sistematica appare non condivisibile. Infatti, anche a non volere includere gli enti del terzo settore commerciali nella previsione di misure fiscali di favore alla luce della compatibilità con il diritto dell'Unione europea, come indicato nella delega e precisato nella relazione illustrativa al c.t.s., per il timore nell'introduzione di una norma derogatoria e in potenziale contrasto con il divieto di aiuti di stato in quanto soggetto "imprenditore" che immette beni e servizi nel mercato, non si comprende perché, al contrario, delle disposizioni di favore siano state introdotte per le imprese sociali."

⁹¹ Introdotto dall'art. 2, comma 1 del D.lgs. 460 del 1997. Precedentemente, si era occupato della questione "raccolta fondi" il Decreto ministeriale 25 maggio 1995, il quale ricomprendeva fra le attività commerciali e produttive marginali delle OdV la vendita occasionale o le iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni, ricorrenze o in concomitanza di campagne di sensibilizzazione pubbliche verso i fini istituzionali delle organizzazioni.

⁹² Cfr. "Linee guida sulla raccolta fondi degli enti del Terzo settore" approvate con Decreto ministeriale del 9 giugno 2022: "Il nostro ordinamento, in un costante processo di valorizzazione del Terzo settore, ha [...] dimostrato il forte interesse per la materia, dedicando alla raccolta fondi non solo uno dei primi articoli del Codice (art. 7), ma anche altre norme di dettaglio che consentono a tutti i soggetti coinvolti di operare con maggiore certezza nel delicato ambito della raccolta fondi. Difatti il Codice tratta la materia sia per quanto riguarda la disciplina fiscale (art. 79, comma 4, lettera a) e comma 5-bis; art. 89, comma 18), che per quanto attiene agli obblighi di rendicontazione (art. 48, comma 3; art. 87, comma 6)."; cfr. F. SANCHINI, *Principi generali, definizione di "enti del Terzo settore" e attività di interesse generale*, in F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, op. cit., p. 50.

⁹³ Cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 122.

⁹⁴ Cfr. Linee guida sulla raccolta fondi degli enti del Terzo settore: "L'attività di riordino attuata dal Codice del Terzo settore ha consentito, tra l'altro, di ottenere per la prima volta una definizione formale di raccolta fondi all'articolo 7 del Codice stesso. [...] non esisteva nel preesistente quadro normativo di riferimento una definizione o tantomeno un riconoscimento formale di tale attività."; cfr. F. SANCHINI, *Principi generali, definizione di "enti del Terzo settore" e attività di interesse generale*, in F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, op. cit., p. 50.

ente del Terzo settore con l'intento di finanziare l'attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva. In primo luogo, dal confronto delle due previsioni, si può rilevare che viene ampliata la platea dei soggetti che possono avvalersi della raccolta fondi: si passa dai soli enti non commerciali a tutti gli enti del Terzo settore (comprese anche le imprese sociali)⁹⁵. Inoltre, la raccolta fondi non necessita attualmente di essere rivolta esclusivamente al pubblico, come accadeva in passato⁹⁶, ma può configurarsi altresì quale richiesta diretta a privati specificatamente individuati⁹⁷. Si aggiunga che, mentre il legislatore degli anni '90, preoccupato dalla possibilità di un'eventuale elusione della disciplina, ha introdotto varie condizioni affinché potesse operare il beneficio⁹⁸, l'unico paletto recepito dal comma 2 dell'art. 7 CTS, è rappresentato dalle offerte di modico valore⁹⁹. L'art. 2 si fa portatore di un'ulteriore innovazione, dal momento che consente agli ETS di realizzare raccolte fondi anche in forma organizzata e continuativa, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti¹⁰⁰. In parallelo l'art. 2 esige che vengano rispettati i principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e con il pubblico¹⁰¹; oltretutto, tornando al

⁹⁵ Cfr. Linee guida di cui alla nota precedente.

⁹⁶ Cfr. G. M. COLOMBO, *Aspetti fiscali della raccolta fondi*, in *Enti non profit*, 2010, II, p. IV: "Occorre innanzitutto notare che deve trattarsi di raccolte pubbliche di fondi, cioè di proposte dirette al pubblico, che vengono normalmente svolte mediante mezzi di comunicazione di massa (televisione, giornali, manifesti, ecc.), o, comunque, in circostanze, o manifestazioni aperte al pubblico."

⁹⁷ Cfr. Linee guida sulla raccolta fondi degli enti del Terzo settore; G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 123.

⁹⁸ Ossia l'occasionalità, il modico valore e la concomitanza con celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 31 ottobre 2007, n. 59; cfr. G. M. COLOMBO, *Aspetti fiscali della raccolta fondi*, op. cit., p. IV.

⁹⁹ Il limite del modico valore sembrerebbe essere stato individuato in euro 50 con riferimento ad ogni bene ceduto, cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 429/430.

¹⁰⁰ Cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 122: "Viene superata [...] la concezione della raccolta fondi come attività residuale, a favore di una visione più organizzata e professionale del fundraising e dei soggetti che in concreto si dedicano alla raccolta, siano essi volontari o dipendenti dell'ente o terzi qualificati."

¹⁰¹ Cfr. G. SEPIO, *Ibidem*: "L'intento è quello di evitare un impiego distorto delle risorse raccolte, garantendo al tempo stesso a chi sovvenziona la più ampia trasparenza in merito alla destinazione delle somme erogate. Nella medesima ottica di garantire una corretta informazione nei confronti dei terzi, l'art. 87 del CTS prevede poi sotto il profilo fiscale - in analogia a quanto previsto dall'art. 20 del d.p.r. 600/1973 - uno specifico obbligo di rendicontazione per le risorse percepite." Per un approfondimento sulla materia in oggetto si vedano le Linee guida sulla raccolta fondi degli enti del Terzo, emanate con il preciso obiettivo di "orientare l'attività di raccolta fondi coerentemente con i principi di verità, trasparenza e correttezza richiamati espressamente dall'articolo 7 del Codice".

comma 1, è fondamentale che i proventi derivanti dall'attività di raccolta fondi vengano utilizzati perlopiù per finanziare l'attività di interesse generale (ex art. 5), per cui la raccolta fondi era stata programmata¹⁰². Infatti, come per le attività diverse di cui all'art. 6, anche nel caso di raccolta fondi l'attività dev'essere strumentale a quella di interesse generale; ciononostante, per quanto riguarda la raccolta fondi, la strumentalità assume un significato differente a seconda di quanto sancito dalle Linee guida: l'ente deve limitare le spese relative all'organizzazione dell'evento, cosicché non siano superiori o prossime ai ricavi della raccolta, salvo casi eccezionali¹⁰³. Da tale interpretazione sembrerebbe potersi desumere la prevalenza dell'attività di raccolta fondi rispetto all'attività di interesse generale di cui all'art. 5, giacché l'unica restrizione imposta è quella della strumentalità nel senso appena indicato¹⁰⁴. A parer

¹⁰² Cfr. G. SEPIO, *Ibidem*; cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 31 ottobre 2007, n. 59. “A tale proposito, si ritiene che i fondi raccolti debbano essere destinati per la maggior parte del loro ammontare a finanziare i progetti e l'attività per cui la raccolta fondi è stata attivata. I fondi raccolti, in sostanza, non devono essere utilizzati dall'ente per autofinanziarsi a scapito delle finalità solidaristiche che il legislatore fiscale ha inteso incentivare.”; cfr. Linee guida di cui alla nota precedente: “le risorse raccolte devono essere destinate al fine esclusivo di sostenere finanziariamente le attività di interesse generale, con conseguente esclusione della possibilità di impiegare i fondi così raccolti per finanziare le attività diverse di cui all'articolo 6 del Codice.” Più avanti nel testo le Linee guida proseguono “Nella raccolta fondi il soggetto erogatore è messo a conoscenza dal beneficiario che i fondi pervenuti saranno destinati ad uno scopo ben individuato. L'ETS in questa fase evidenzia le finalità della raccolta al fine di portare a conoscenza dell'erogante se detti fondi sono diretti alle attività di interesse generale dell'ente o sono mirati a specifici progetti. Elementi, questi, che invece non sono generalmente rinvenibili nello svolgimento delle attività diverse di cui all'art. 6 del Codice. L'articolo 7 del CTS dispone esplicitamente che la raccolta fondi è infatti finalizzata al finanziamento delle attività di interesse generale. L'ETS sarà pertanto tenuto a rispettare la funzione di strumentalità dell'attività di raccolta fondi rispetto alla realizzazione delle attività statutarie di interesse generale [...]. Tenuto conto di quanto sopra, i fondi raccolti dovranno quindi essere destinati per la maggior parte del loro ammontare a finanziare i progetti e le attività di interesse generale per cui la raccolta fondi è stata attivata.”; cfr. G. M. COLOMBO, *La raccolta fondi degli enti del Terzo settore*, op. cit., p. 868.

¹⁰³ “[S]alvo che si verificino fatti che possano compromettere la buona riuscita dell'iniziativa, non individuabili a priori. In tale ultimo caso, l'ente sarà tenuto a indicare nel rendiconto e nella relazione illustrativa le motivazioni per le quali i costi sostenuti per la realizzazione dell'evento sono stati superiori ai ricavi. Pertanto, l'ETS deve individuare e quantificare il rapporto tra i fondi raccolti e la loro destinazione, prevedendo che i costi totali, sia amministrativi sia per l'attività di raccolta fondi, debbano essere contenuti entro limiti ragionevoli tali da consentire che, dedotti tali costi, residui, comunque, una congrua quota di fondi da destinare ai progetti e alle attività per cui la stessa campagna è stata attivata.”

¹⁰⁴ Cfr. G. SEPIO, *La fiscalità della raccolta fondi nel quadro della riforma del Terzo settore*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 31 dicembre 2019. A detta dell'autore, la raccolta fondi “non è soggetta agli stessi limiti qualitativi e quantitativi di secondarietà e strumentalità pre visti per le attività diverse ma al solo vincolo di destinazione, ovvero alla necessità che i fondi raccolti siano diretti a supportare le attività di interesse generale degli enti del Terzo settore. [...] Il tenore del citato articolo 7 appare dotato di portata innovativa dal momento che tende a superare la concezione della raccolta fondi come attività residuale, a favore di una visione più strutturata e organizzata secondo un modello professionale. [...] Le novità contenute nel Codice sembrano, quindi, concepire le raccolte fondi, non soltanto come mere occasioni di carattere economico e logistico, ma come un insieme di iniziative di

di chi scrive, effettivamente, la raccolta fondi sarebbe meglio assimilabile ad una modalità di reperimento dei finanziamenti necessari per l'espletamento delle attività istituzionali, anziché ad una distinta attività¹⁰⁵; diversamente, si andrebbe ad affiancare alle attività d'interesse generale e a quelle diverse, creando un *tertium genus*¹⁰⁶.

Per quel che concerne la prospettiva fiscale, *nulla quaestio* se la raccolta fondi avviene senza alcuno scambio di beni e servizi (c.d. *fundraising*¹⁰⁷), in quanto non si configura attività di tipo commerciale in mancanza di un rapporto sinallagmatico¹⁰⁸; pertanto, i proventi realizzati non saranno soggetti né ad IRES né all'IVA¹⁰⁹. In tali circostanze, non prospettandosi l'ipotesi di cui alla lettera a), comma 4, dell'art. 79, l'effetto provocato consisterebbe nella non operatività del limite dell'occasionalità¹¹⁰. Per contro, qualora la raccolta di fondi si effettui tramite lo scambio di beni e servizi di modico valore, si rientra nel campo del predetto art. 79, comma 4, lettera a): l'attività non concorre alla formazione del reddito solamente se pubblica ed occasionale. Laddove la raccolta fondi sia organizzata e continuativa, si tratterebbe di attività d'impresa e, conseguentemente, di attività di tipo commerciale¹¹¹. Infine, se la raccolta

comunicazione che l'ente decide di porre in essere al fine di creare un canale stabile di collegamento tra lo stesso e i propri sostenitori.”

¹⁰⁵ Si aggiunga che la fiscalità di riferimento si trasforma e si adatta anche sulla base delle modalità di svolgimento delle attività di cui agli artt. 5 e 6, esattamente come nel caso di raccolta fondi. Su quest'ultimo punto cfr. G. SEPIO, *Ivi*: “La raccolta fondi rappresenta una tradizionale fonte di finanziamento per gli enti non profit, e si caratterizza come un insieme di attività di natura eterogenea suscettibili di diverso inquadramento fiscale in funzione della natura commerciale o meno sia dell'entrata sia dell'ente.”

¹⁰⁶ La considerata invece G. M. COLOMBO, in *La raccolta fondi degli enti del Terzo settore*, *op. cit.*, p. 869.

¹⁰⁷ Cfr. G. SEPIO, *Ivi*.

¹⁰⁸ Cfr. G. M. COLOMBO, *La raccolta fondi degli enti del Terzo settore*, *op. cit.*, p. 870.

¹⁰⁹ Cfr. G. M. COLOMBO, *Ibidem*; cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, *op. cit.*, p. 124.

¹¹⁰ Cfr. G. M. COLOMBO, *Ibidem*.

¹¹¹ Cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, *op. cit.*, p. 124. Al contempo l'autore ritiene che “non debbano ricomprendersi tra i ricavi degli ETS non commerciali quelle entrate derivanti da cessione di beni o prestazioni di servizi di valore simbolico, anche laddove non siano svolte con modalità occasionali. In assenza di un carattere di sinallagmaticità (o in presenza di corrispettivi meramente simbolici) le erogazioni dovrebbero essere infatti assimilate, in ogni caso, ad atti di liberalità. Ciò anche in ragione della [...] necessità di calare le regole tributarie all'interno dei peculiari schemi operativi dei soggetti non profit, tenendo presente che il presupposto della qualificazione di un componente come ricavo e comunque rappresentato dall'esistenza di una corrispettività.” Personalmente ritengo che se il legislatore avesse voluto estendere lo sgravio anche ai proventi conseguiti in concomitanza di raccolte fondi organizzate e continuative, non avrebbe inserito nella lettera a) del comma 4 dell'art. 79 il requisito dell'occasionalità. Ritengo altresì che il modico valore non sia sinonimo di simbolico, ragion per cui non mi sentirei di escludere la presenza della corrispettività. In effetti, l'autore fa un iniziale passo indietro nell'articolo *La fiscalità della raccolta*

fondi avviene privatamente, vale a dire tramite il contatto diretto con il singolo donatore, si entra nella sfera delle liberalità regolate dall'art. 83 del CTS¹¹² (argomento che verrà affrontato nel prosieguo, v. *infra* par. 3.4). Oltretutto, nel caso di ente non commerciale, a norma del comma 5-*bis* dell'art. 79 le liberalità si considerano entrate di natura non commerciale e vengono perciò escluse dalla sottoposizione sia ad IRES che ad IVA¹¹³.

Nel panorama giuridico italiano la raccolta fondi ha sempre rivestito un ruolo centrale, dato che rappresenta una delle forme più cospicue di autofinanziamento per gli enti non profit¹¹⁴.

3.2 Il regime forfettario previsto per gli enti non commerciali

Gli enti del Terzo settore puramente non commerciali ai sensi dell'art. 79 comma 5 del Codice, avranno la facoltà di beneficiare della determinazione forfettaria del reddito d'impresa prevista dall'art. 80¹¹⁵, la quale si applica all'ammontare dei ricavi

fondi nel quadro della riforma del Terzo settore, op. cit., per poi dubitare nuovamente nel caso di “fondi derivanti dalle raccolte effettuate in via continuativa e che presentino, almeno in parte, natura corrispettiva”. La tesi sembra essere stata definitivamente suffragata dalle Linee guida sulla raccolta fondi degli enti del Terzo: “L'attività di vendita di *merchandising* può essere svolta in forma occasionale o continuativa, con diverse conseguenze sul piano fiscale (non assoggettamento dei ricavi a tassazione qualora tale attività sia svolta dall'ETS in forma occasionale, ai sensi dell'articolo 79, comma 4, lettera a) del CTS).” Ed ancora più rilevante sul punto la nota 5: “La citata lettera a) fa riferimento al non assoggettamento a tassazione dei ricavi da raccolte occasionali, e solo indirettamente al fatto che quelle continuative sono, invece, tassate.”.

¹¹² Cfr. Linee guida sulla raccolta fondi degli enti del Terzo: “La raccolta fondi potrà materialmente avvenire sia attraverso l'erogazione liberale (di danaro o beni in natura), sia mediante il pagamento di un corrispettivo a fronte di una cessione da parte dell'ETS di beni o servizi di modico valore. Dal punto di vista del donatore/contribuente (persone fisiche, enti e società), l'articolo 83 del Codice riconosce la detraibilità e deducibilità delle liberalità in danaro o natura disposte a favore degli ETS, secondo modalità e limiti individuati con il D.M. del 28 novembre 2019 in materia di erogazioni liberali in natura a favore degli enti del Terzo settore.”.

¹¹³ Cfr. G. SEPIO, *La fiscalità della raccolta fondi nel quadro della riforma del Terzo settore, op. cit.*

¹¹⁴ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate 59 del 2007; cfr. Linee guida sulla raccolta fondi degli enti del Terzo, nelle quali si afferma che la raccolta fondi è diventata, con il passare tempo, “una delle modalità privilegiate dagli ETS per il reperimento delle risorse necessarie al perseguimento delle proprie finalità istituzionali”; cfr. G. M. COLOMBO, *La raccolta fondi degli enti del Terzo settore, op. cit.*, p. 868/869.

¹¹⁵ L'opzione deve essere selezionata nella dichiarazione annuale dei redditi (ex art. 80, comma 3 CTS). Il regime scelto ha efficacia dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitato e fino a quando non viene revocato (comunque per un triennio). Anche la revoca dev'essere effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione viene presentata.

La frase è scritta utilizzando la forma futura giacché ci si trova in presenza di una disposizione che diverrà operativa esclusivamente a seguito dell'autorizzazione della Commissione europea.

conseguiti¹¹⁶. Si deve procedere ad una distinzione basata sul tipo di attività svolta¹¹⁷: se si tratta di prestazione di servizi, per i ricavi fino a 130.000€ si applica al reddito d'impresa un coefficiente pari al 7%, per i ricavi da 130.001€ a 300.000€ il coefficiente è del 10%, mentre oltre i 300.000€ si passa al 17%; per tutte le "altre attività" le soglie rimangono invariate, ma cambiano i coefficienti di redditività, corrispondenti rispettivamente al 5%, 7% e 14%. Se un ente effettua entrambe le attività, il coefficiente si determina con riferimento all'insieme dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi. Alla quota parte di reddito imponibile si applicherà successivamente l'aliquota IRES al 24%¹¹⁸. D'altro canto non bisogna trascurare che il D.P.R. 601 del 1973¹¹⁹ concedeva¹²⁰ la riduzione a metà dell'IRES per alcune categorie di soggetti con funzioni di pubblica utilità¹²¹, a condizione che possedessero

¹¹⁶ Si tratta di ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di cui agli artt. 5 e 6, quando svolte con modalità commerciali, a cui va aggiunto l'ammontare dei componenti positivi di reddito di cui agli articoli 86, 88, 89 e 90 del TUIR, ossia plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi ed interessi, proventi immobiliari.

¹¹⁷ Come accadeva nell'art. 145 del TUIR, che viene ripreso dal CTS. Il TUIR, però, fissa percentuali più elevate e un limite oltre il quale il regime forfettario non è più opzionale. "Gli enti del Terzo settore di natura non commerciale, in tal modo, avranno la possibilità di applicare un regime di tassazione più favorevole rispetto a quello previsto dall'art. 145 del T.U.I.R. per gli enti non commerciali in contabilità semplificata." cfr. G. SEPIO, *Il nuovo diritto tributario del terzo settore*, in A. FICI, *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale: una introduzione*, op. cit., p. 170. Cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 129.

¹¹⁸ Cfr. I. IOANNONE, G. SEPIO, *La riforma del Terzo settore vista dai professionisti*, in *Il fisco*, 2019, XXI, p. 2045: "nessuna particolare agevolazione è prevista dal Codice del Terzo settore con riguardo all'aliquota IRES applicabile agli ETS, la quale quindi sarà quella ordinaria, attualmente fissata al 24%".

¹¹⁹ All'art. 6, comma 1.

¹²⁰ Vincenzo Bassi ritiene che l'utilizzo della parola «concessione» non sia del tutto appropriato: "Attraverso la disposizione normativa in esame, il legislatore non "ha concesso" agli enti non lucrativi di interesse pubblico agevolazioni, incentivi o privilegi; si è limitato a intervenire, per ragioni di giustizia fiscale, riconoscendo a questi enti l'esclusione dall'applicazione dell'aliquota ordinaria, i.e. il giusto "premio" per l'assunzione volontaria, e senza oneri obbligatori per l'erario, di responsabilità nello svolgimento di attività d'interesse generale." cfr. V. BASSI, *IRES dimezzata per enti non lucrativi di interesse pubblico, utilità sociale e "Terzo settore"*, op. cit., p. 462.

¹²¹ In particolare:

a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;

b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;

c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;

c-bis) istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di "in house providing" e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013.

la personalità giuridica¹²². Il Codice del Terzo settore è intervenuto in merito tramite l'art. 89, comma 5, aggiungendo all'art. 6 del D.P.R. 601/1973 il seguente comma 3: "La riduzione non si applica agli enti iscritti nel Registro Unico nazionale del terzo settore", con l'unica eccezione degli enti religiosi civilmente riconosciuti. La previsione, rientrando tra quelle la cui entrata in vigore è stata rinviata ad un momento successivo alla vigenza del Codice, sarebbe divenuta operativa soltanto a decorrere dal periodo di imposta successivo all'approvazione della Commissione europea¹²³. Inaspettatamente¹²⁴, la Legge di Bilancio del 2019¹²⁵ ha completamente abrogato l'articolo 6 del D.P.R. 601/1973¹²⁶. La reazione avversa degli organismi coinvolti¹²⁷ ha fatto sì che, poco dopo, il Governo abbia compiuto un passo indietro¹²⁸. Tramite una serie di interventi volti ad apportare modifiche alla legislazione previgente¹²⁹, l'abrogazione della riduzione a metà dell'IRES viene temporaneamente sospesa:

¹²² Comma 2, art. 6, D.P.R. 601/1973.

¹²³ Non si tenga conto della dicitura "e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto registro", poiché il RUNTS è ormai in vigore dal 2021.

¹²⁴ Cfr. F. M. SILVETTI, *Modifiche al CTS ed altre novità per gli enti del Terzo settore*, op. cit., p. 245: "La misura che ha suscitato maggior scalpore è l'art. 1, comma 51, con cui è stata abrogata la riduzione alla metà dell'IRES per determinate tipologie di enti attivi in specifici settori e muniti di personalità giuridica."

¹²⁵ L. 30 dicembre 2018, n. 145.

¹²⁶ Art. 1, comma 51.

¹²⁷ Cfr. F. M. SILVETTI, *Modifiche al CTS ed altre novità per gli enti del Terzo settore*, op. cit., p. 245: "Il provvedimento ha ovviamente dato luogo ad immediate proteste di importanti realtà del Terzo settore, che hanno evidenziato le pesanti conseguenze di un aggravio fiscale così drastico ed inaspettato per la continuità di importanti attività di interesse collettivo. Lo stesso Governo ha annunciato, dopo il passaggio in Senato del 22 dicembre 2018, di voler "modificare" o "riformulare" la misura all'inizio del 2019, escludendo però di poterla depennare in corso d'opera, vista la ristrettezza dei tempi residui per l'approvazione della manovra e l'esigenza di evitare il c.d. esercizio provvisorio di bilancio."

¹²⁸ Grazie al Decreto Semplificazioni: D.L. 14 dicembre 2018, n. 135, così come convertito dalla L. 11 febbraio 2019, n. 12.

Cfr. G. M. COLOMBO, *L'IRES a metà per gli enti non profit: un ricordo del passato*, in *Corr. trib.*, 2020, I, p. 95.

¹²⁹ Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8/E del 10 aprile 2019: "Con il successivo comma 52 della legge di bilancio 2019 è stato stabilito che "la determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 è effettuata considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando la disposizione abrogativa dell'articolo 6 del DPR n. 601 del 1973, di cui al comma 51". Tale disciplina, tuttavia, è stata da ultimo oggetto di un intervento correttivo ad opera del decreto-legge n. 135 del 2018. In particolare, l'articolo 1 del citato decreto-legge n. 135 del 2018, al comma 8-bis, lettera b), inserito dalla legge di conversione n. 12 del 2019, stabilisce che "La disposizione di cui al comma 51 si applica a decorrere dal periodo d'imposta di prima applicazione del regime agevolativo di cui al comma 52-bis", il quale, a sua volta, prevede che "Con successivi provvedimenti legislativi sono individuate misure di favore, compatibili con il diritto dell'Unione europea, nei confronti dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà. È assicurato il necessario coordinamento con le disposizioni del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117."

anziché decorrere dal 1° gennaio 2019, varrà a partire dal primo periodo d'imposta in cui saranno adottate delle misure di favore che andranno a colmare la lacuna dell'abrogando art. 6¹³⁰, ragion per cui il beneficio manterrà temporaneamente la sua efficacia. Di cruciale importanza è rammentare che resta fermo l'art. 89 comma 5 del CTS, secondo cui, l'attenuazione dell'imposta, verrà meno con il rilascio del nulla osta da parte della Commissione europea.

3.3 *Il regime peculiare delle Organizzazioni di Volontariato*

L'art. 84 del CTS introduce il Capo II del Titolo X. Il Capo in oggetto reca alcune disposizioni peculiari rivolte alle Organizzazioni di Volontariato e alle Associazioni di Promozione Sociale. Tale regime speciale si somma a quello generale di cui agli artt. 80 e seguenti, valevole invece per tutti gli ETS (comprese le figure giuridiche di cui si discute)¹³¹. La causa dell'alleggerimento del carico fiscale nei confronti di OdV e APS si rinviene nella previsione di vincoli più stringenti per le due categorie¹³². Alcuni autori sostengono che il legislatore abbia ritenuto che OdV e APS fossero più meritevoli rispetto agli altri ETS e, proprio per questo motivo, abbia concesso loro di godere di un regime più favorevole¹³³; una giustificazione simile poteva esser vera un tempo, quando le attività delle diverse tipologie di enti non profit erano differenti l'una

¹³⁰ Cfr. I. IOANNONE, G. SEPIO, *La riforma del Terzo settore vista dai professionisti*, op. cit., p. 2045; cfr. B. PAGAMICI, *Le agevolazioni fiscali per il Terzo settore*, in *Cooperative e enti non profit*, 2019, III, p. 21.

¹³¹ Cfr. L. STRIANESE, *La metamorfosi delle IPAB tra diversi modelli giuridici e nuove configurazioni fiscali*, in D. DI SABATO, O. NOCERINO, *Il Terzo settore. Profili critici della riforma*, op. cit., p. 223 ed anche p. 284; cfr. G. M. COLOMBO, *Aspetti fiscali delle OdV e APS*, in *Cooperative e enti non profit*, 2017, X, p. 16; cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 130.

¹³² Citando l'esempio più lampante, si pensi ad una OdV e ad un generico ente del Terzo settore: è evidente che le OdV soggiacciono a delle restrizioni maggiori rispetto ad un ETS atipico, che non è al contrario soggetto ad alcuna disciplina particolare. Invero, la struttura di cui le OdV e le APS devono dotarsi è più limitante rispetto a quella di altri soggetti del TS. Perfino tra OdV e APS si può notare un meccanismo agevolativo differenziato, in quanto l'impianto delle OdV si rileva ancor più stringente rispetto a quello delle APS.

¹³³ È *in primis* la Relazione illustrativa al CTS a supporre che “[l]’articolo 84 introduce alcune disposizioni di favore specificamente riferite alle organizzazioni di volontariato iscritte nell'apposita sezione del Registro unico nazionale, con l'intento di graduare il trattamento fiscale a seconda della maggiore meritevolezza degli interessi perseguiti e dell'assenza di finalità lucrative.”; cfr. D. DI SABATO, O. NOCERINO, *Il Terzo settore. Profili critici della riforma*, op. cit., p. 223 ed anche p. 284; cfr. G. M. COLOMBO, *Aspetti fiscali delle OdV e APS*, op. cit., p. 16.

dall'altra¹³⁴. Ad oggi, grazie al Codice del Terzo settore, le attività di cui all'art. 5 possono essere espletate indifferentemente da uno qualunque degli enti inclusi nelle sette sezioni del Registro Unico. La forma giuridica è una veste che qualsiasi ente del Terzo settore può indossare e che determina solamente l'applicazione di un pacchetto di regole che cambia a seconda del modello prescelto; conseguentemente, è sensato ritenere che il legislatore abbia distinto il trattamento applicabile sulla base della qualifica che l'ETS assume.

3.3.1 *Le decommercializzazioni*

L'art. 84 contempla un regime fiscale emanato appositamente per Organizzazioni di Volontariato ed enti filantropici. Il comma 1 predispone una lista di attività che non si considerano commerciali e che si aggiungono alle decommercializzazioni di cui all'art. 79, con la precisazione che debbano essere praticate senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato¹³⁵. Questa condizione si riversa nelle prime due attività di cui al comma 1: la prima con riferimento alla vendita di bene acquisiti da terzi a titolo gratuito e la seconda in relazione alla cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari; l'attività di vendita/cessione dei beni in questione non si considera commerciale unicamente se curata direttamente dall'organizzazione, senza alcun intermediario¹³⁶. La terza previsione, infine, stabilisce che anche l'attività di somministrazione di alimenti e bevande non si considera commerciale in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni ed assimilabili, purché svolta a carattere occasionale¹³⁷. L'elencazione, che replica perfettamente le lettere b), c) e d) del comma 1 dell'art. 1 del DM 25 maggio 1995¹³⁸, pare completare il quadro normativo inerente alla raccolta fondi; in

¹³⁴ Basti pensare alle OdV, APS, Onlus, etc. prima della riforma del Terzo settore, ognuna destinataria di una propria legislazione che esigeva l'esercizio di attività tra di loro dissimili.

¹³⁵ In caso contrario si tratterebbe di attività prettamente commerciale, che rischierebbe, per l'appunto, di falsare la concorrenza; le attività elencate, infatti, assumono le parvenze di attività di carattere commerciale, ma difettano del criterio dell'abitudine o dell'organizzazione professionale (senza l'interposizione di intermediari).

¹³⁶ Cfr. Relazione illustrativa al CTS: "in entrambe i casi, si ritiene che l'impiego di nuove modalità di vendita – ad esempio tramite portali o aste su internet – non debba necessariamente configurare la presenza di intermediari ai fini di questa disposizione".

¹³⁷ In continuità con la decommercializzazione di cui all'art. 79 relativa alla raccolta fondi.

¹³⁸ Che, lo si ricorda, riporta i "Criteri per l'individuazione delle attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato."

effetti, siccome la Relazione illustrativa al CTS dichiara che “[s]i tratta di una disposizione con la quale vengono decommercializzate specifiche attività che, solitamente, costituiscono lo strumento per reperire risorse finanziarie necessarie al sostentamento dell’ente”, si ritiene che le attività in esame possano essere ricomprese nel più generico campo della raccolta fondi¹³⁹. Il comma 2 dell’art. 84 si occupa invece dell’aspetto immobiliare, precisando che i redditi degli immobili, destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle OdV, sono esenti dall’IRES¹⁴⁰. Sul punto, il Parlamento riterrebbe opportuno un chiarimento circa la possibilità di estendere l’esenzione anche al caso di un immobile di proprietà di un soggetto terzo, conferito ad una OdV per lo svolgimento di attività non commerciale¹⁴¹. Senonché, in siffatta ipotesi, non si tratterebbe di un sostegno diretto alle OdV, bensì al cedente; capovolta quindi a favore del terzo, l’esenzione presenterebbe maggiori tratti in comuni con un’erogazione liberale¹⁴². Le organizzazioni potrebbero eventualmente ricavarne un vantaggio indiretto poiché, con ogni probabilità, i terzi si dimostrerebbero maggiormente predisposti a cedere loro immobili di proprietà.

3.3.2 *Il regime forfettario*

L’art. 86, intitolato “Regime forfettario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato”¹⁴³, accoglie

Cfr. Relazione illustrativa al CTS: “in continuità con le attuali previsioni della Legge 11 agosto 1991, n. 266 e nella susseguente normativa di attuazione”; cfr. G. VISCONTI, *Il nuovo regime tributario delle Organizzazioni di Volontariato dopo la Riforma del Terzo settore*, in *Cooperative e enti non profit*, 2019, IV, p. 27; cfr. G. SEPIO, *La fiscalità della raccolta fondi nel quadro della riforma del Terzo settore*, *op. cit.*; ID, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell’ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, *op. cit.*, p. 121; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, *op. cit.*, p. 457; cfr. G. GIRELLI, *Il regime fiscale del Terzo settore*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, *op. cit.*, p. 408.

¹³⁹ Cfr. G. SEPIO, *Ibidem* per entrambe le opere.

¹⁴⁰ “Questa norma è diretta ad evitare che la tassazione dei redditi immobiliari possa andare in qualche modo a diminuire le risorse destinate allo svolgimento di attività di interesse generale che sono meritevoli.” cfr. G. M. COLOMBO, *Aspetti fiscali delle OdV e APS*, *op. cit.*, p. 18. Per la modifica introdotta dal Decreto Semplificazioni del 2022 all’originario comma 2 cfr. G. SEPIO, M. GARONE, *La non commercialità delle attività di interesse generale degli enti del Terzo settore*, *op. cit.*, p. 155/156.

¹⁴¹ Cfr. “Schede di lettura” del CTS, maggio 2017, Atto del Governo n. 417.

¹⁴² V. *infra* 3.4.

¹⁴³ “Mentre per le APS tale regime assume un carattere sostanzialmente sostitutivo rispetto al regime forfettario di cui alla Legge n. 398/1991 - che per effetto di quanto previsto dalla lett. c) del

uno dei pochi privilegi non indirizzato esclusivamente agli non commerciali. Difatti, già attraverso il titolo si può facilmente comprendere che non viene operata una distinzione sulla base della natura dell'ente: una OdV o un'APS, benché qualificate come enti commerciali, possono decidere di optare per il regime forfettario¹⁴⁴. Ciononostante, il primo comma dell'art. 86 fissa un tetto massimo sopra il quale non è più possibile accedere al beneficio: i ricavi relativi al periodo d'imposta precedente non devono eccedere i 130.000€¹⁴⁵; pertanto, se durante l'anno viene sfiorata la soglia, il regime forfettario cesserà di avere effetto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui si è verificato il superamento¹⁴⁶. Le OdV che rispettano il massimale, determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi un coefficiente pari ad appena l'1%¹⁴⁷. La riduzione si rivela estremamente consistente¹⁴⁸: a titolo

comma 1 dell'art. 89 del D.Lgs. n. 117/2017 non risulterà adottabile da parte degli Enti del Terzo settore (ETS) - l'applicazione del regime forfettario ex art. 86 per le ODV rappresenta una novità, in quanto tali enti non rientravano tra i soggetti che in passato potevano applicare il regime forfettario disciplinato dalla Legge n. 398/1991." Cfr. B. PAGAMICI, *Il regime forfettario per le attività commerciali svolte da ODV e APS*, in *Cooperative e enti non profit*, 2019, II, p. 16.

¹⁴⁴ Cfr. B. PAGAMICI, *Ivi*, p. 16/17; ID, *Il nuovo regime forfettario per organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale*, in *Cooperative e enti non profit*, 2018, I, p. 20: "Si tratta di un regime opzionale, che si applica ad ODV e APS entro i predetti limiti, a prescindere dalla natura commerciale o non commerciale degli stessi. Il regime forfettario previsto dall'art. 86 non va tuttavia confuso con quello di cui all'art. 80 del CTS (regime forfettario per gli Enti del Terzo Settore non commerciali). Infatti, mentre quest'ultima disposizione si applica ai soggetti che rivestono esclusivamente natura non commerciale, la prima è rivolta a ODV e APS, a prescindere dalla loro natura commerciale o non commerciale."; cfr. N. FORTE, *Le decisioni da assumere per beneficiare dei vantaggi fiscali previsti dalla riforma del Terzo settore*, *op. cit.*, p. 1236/1237: "gli enti del Terzo settore non commerciali possono fruire, ai fini della determinazione del reddito tassabile, di tutti i regimi forfettari previsti dal D.Lgs. n. 117/2017. Si tratta, specificamente, dei regimi di cui all'art. 80 e all'art. 86, quest'ultimo riservato alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale. Gli enti di tipo commerciale devono invece determinare il reddito tassabile secondo criteri analitici, quindi con le modalità ordinarie previste dal T.U.I.R. L'unica eccezione è rappresentata dal regime previsto dal predetto art. 86, che può essere applicato dalle ODV (Organizzazioni di volontariato) e dalle APS (associazioni di promozione sociale) anche laddove abbiano assunto la qualifica di enti del Terzo settore commerciali."; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, *op. cit.*, p. 239; cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore*, *op. cit.*, p. 120/464; cfr. G. GIRELLI, *Il regime fiscale del Terzo settore*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, *op. cit.*, p. 410; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, *op. cit.*, p. 464.

¹⁴⁵ Trattandosi di uno sgravio che dovrà essere assoggettato al parere favorevole della Commissione europea, il comma prosegue così "o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea in sede di rinnovo della decisione in scadenza al 31 dicembre 2019 o alla soglia che sarà eventualmente armonizzata in sede europea.". Cfr. B. PAGAMICI, *Il nuovo regime forfettario per organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale*, *op. cit.*, p. 20. Per un commento in relazione all'ammontare dei 130.000€ cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, *op. cit.*, p. 468, i quali temono possa essere valutato come eccessivamente elevato da parte della Commissione europea.

¹⁴⁶ Comma 14, art. 86.

¹⁴⁷ Comma 3, art. 86.

¹⁴⁸ Ancor più di quella di cui all'art. 80, disposta per l'intero complesso degli ETS.

esemplificativo, una OdV che in un determinato periodo d'imposta percepisce ricavi pari a 100.000€, applica l'aliquota IRES al 24% (o, eventualmente, al 12%) sulla quota parte di reddito imponibile pari a 1.000€. In pratica, ipoteticamente, un'imposta di 240€ su un ammontare di ricavi pari a 100.000€.

Nonostante l'articolo sia dedicato ad entrambe le figure giuridiche (OdV e APS), il coefficiente dell'1% interessa solamente le prime, mentre per le associazioni di promozione sociale la percentuale si eleva al 3%¹⁴⁹. La *ratio* di fondo del distinguo realizzato dal Codice si identifica nel ragionamento condotto poc'anzi: il legislatore della riforma ha graduato gli incentivi fiscali in funzione delle restrizioni imposte all'ente¹⁵⁰.

Altra notevole agevolazione concerne la semplificazione della contabilità; invero, la registrazione e tenuta delle scritture contabili non è necessaria nel caso di selezione del regime forfettario. Gli enti che vi usufruiscono sono comunque tenuti a conservare i documenti ricevuti ed emessi¹⁵¹.

Infine, anche in tema di IVA, il CTS compie un'operazione di snellimento degli adempimenti connessi¹⁵².

3.4 Erogazioni liberali: un nuovo modo di contribuire alle spese pubbliche?

L'art. 83 riserva il diritto di avvalersi di una detrazione o di una deduzione per le erogazioni liberali effettuate nei confronti di tutti gli del Terzo settore, comprese le imprese sociali e le cooperative sociali, purché non costituite in forma di società.

¹⁴⁹ Comma 3, art. 86.

¹⁵⁰ Si veda la nota 132, con la quale è stato anticipato che anche tra OdV e APS intercorre una diversità di trattamento a causa della difformità insista tra le due categorie.

¹⁵¹ Comma 5, art. 86.

Cfr. G. SEPIO, M. GARONE, *Le scelte degli enti no profit a seguito della riforma del Terzo settore*, in *Il fisco*, 2018, VIII, p. 755, spec. nota 15; cfr. G. VISCONTI, *Il nuovo regime tributario delle Organizzazioni di Volontariato dopo la Riforma del Terzo settore*, *op. cit.*, p. 28; cfr. B. PAGAMICI, *Il regime forfettario per le attività commerciali svolte da ODV e APS*, *op. cit.*, p. 17.

¹⁵² Commi 7-13, art. 86.

Cfr. G. VISCONTI, *Ivi*, p. 25 ss.; cfr. B. PAGAMICI, *Ivi*, p. 18; ID, *Il nuovo regime forfettario per organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale*, *op. cit.*, p. 21 ss.; cfr. G. M. COLOMBO, *Aspetti fiscali delle OdV e APS*, *op. cit.*, p. 19; cfr. G. SEPIO, *Il nuovo diritto tributario del Terzo settore*, in A. FICI, *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale: una introduzione*, *op. cit.*, p. 172; cfr. G. GIRELLI, *Il regime fiscale del Terzo settore*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, *op. cit.*, p. 411; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, *op. cit.*, p. 463; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, *op. cit.*, p. 238.

Il comma 1 rappresenta un ulteriore caso in cui il trattamento concesso alle organizzazioni di volontariato si dimostra maggiormente vantaggioso rispetto a quello generale: dall'imposta lorda sull'IRPEF si detrae un importo pari al 30% degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli ETS¹⁵³, per una somma complessiva in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000€¹⁵⁴; l'importo viene incrementato al 35% qualora l'erogazione sia indirizzata alle OdV. Per contro, le deduzioni sono rivolte indistintamente ad entrambi: le liberalità in denaro o in natura erogate a qualsiasi ETS da persone fisiche, enti o società sono deducibili dal reddito netto del soggetto erogante nel limite del 10% del reddito complessivamente dichiarato¹⁵⁵. Il comma 4 puntualizza che la deduzione e la detrazione sono tra loro alternative, e dunque non cumulabili¹⁵⁶.

Ma quello che realmente rileva ai fini del presente lavoro è comprendere se si stia assistendo (proprio grazie a questo e ad altri provvedimenti simili, tra cui quello del 5xmille¹⁵⁷) ad una sorta di trasferimento del potere di stabilire quale debba essere la destinazione delle spese pubbliche dallo Stato al contribuente¹⁵⁸, in quanto unico vero "titolare della sovranità popolare"¹⁵⁹. In quest'ottica lo Stato perderebbe terreno sul

¹⁵³ Dev'essere un successivo Decreto ad individuare le tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione/deduzione d'imposta (ex comma 2, art. 83).

¹⁵⁴ Al fine di garantirne la tracciabilità, la detrazione è consentita a condizione che il versamento sia eseguito tramite banche, uffici postali o mediante altri sistemi di pagamento diversi dai contanti (carte di debito, di credito, prepagate, assegni bancari, circolari, ...).

¹⁵⁵ Ex comma 2, il quale prosegue: "L'eventuale eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quato, fino a concorrenza del suo ammontare."

¹⁵⁶ Neppure con altre deduzioni o detrazioni previste dalle altre disposizioni di legge.

¹⁵⁷ Secondo Miscali, lo strumento del 5xmille "comporta un recupero di efficienza (e favorisce forme di partecipazione democratica "diretta" in quanto si tratta di autonome iniziative dei cittadini finalizzate alla realizzazione dell'interesse generale). In questo caso non si ha un trasferimento di risorse finanziarie dai contribuenti ad un soggetto pubblico che poi le utilizza per finanziare le funzioni pubbliche che a loro volta realizzano l'interesse generale. Più semplicemente il contribuente può realizzare direttamente l'interesse generale attraverso quegli stessi soggetti (enti non profit cioè soggetti dell'organizzazione delle "libertà sociali") che altrimenti sarebbero destinatari passivi dell'intervento pubblico. In tal modo vi è un risparmio di efficienza e di costo burocratico con la possibilità di soddisfare maggiori bisogni utilizzando risorse aggiuntive che provengono dalla società civile e mantenendo il medesimo livello di imposizione fiscale. Con la destinazione del "5 per mille" si riaffermano principi costituzionali e si individua una via privilegiata per far affluire direttamente risorse a soggetti meritevoli." cfr. M. MISCALI, *La fiscalità del terzo settore: dall'agnosticismo legislativo al "diritto costituzionale alla sussidiarietà fiscale"*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore, op. cit.*, p. 60.

¹⁵⁸ Cfr. L. CASTALDI, *La destinazione del 5 permille dell'Irpef riflessioni intorno alle modalità di concorso dei consociati alle pubbliche spese*, in *Rass. trib.*, 2008, I, p. 197.

¹⁵⁹ Cfr. Sentenza della Corte costituzionale del 6 giugno 2007, depositata il 18 giugno 2007, n. 202.

piano decisionale, relegando il proprio ruolo sia a monte, che si ridurrebbe alla semplice predisposizione di linee guida, che in seguito, diventando mero controllore della corretta attuazione del processo¹⁶⁰. Si potrebbe sostenere che un tale passaggio di competenze inneschi un meccanismo pericoloso¹⁶¹, attribuendo al singolo contribuente un potere eccessivamente ampio in ordine ad una questione di primaria importanza¹⁶². La situazione diviene ancora più delicata nel caso in cui sia un'impresa a conferire risorse ad un ETS¹⁶³, dal momento che gli enti *for profit* non soggiacciono alle medesime logiche solidaristiche tipiche degli enti non profit (all'infuori della fattispecie dell'impresa sociale). Non bisogna comunque dimenticare che è la stessa Carta costituzionale, in ossequio al principio di sussidiarietà orizzontale¹⁶⁴, ad incoraggiare il diretto coinvolgimento dei cittadini (sia come singoli, sia nelle formazioni sociali) nella gestione delle attività per il bene comune, lasciando

¹⁶⁰ Cfr. L. CASTALDI, *La destinazione del 5 per mille dell'Irpef riflessioni intorno alle modalità di concorso dei consociati alle pubbliche spese*, op. cit., p. 197: "in quest'ottica, il carattere eversivo della disposizione rimane: il ruolo dello Stato spostandosi dal piano attivo della gestione delle proprie entrate, in termini di decisione di spesa, a quello passivo del controllo e regimentazione della decisione individuale altrui (ossia dei singoli contribuenti)."

¹⁶¹ Cfr. L. CASTALDI, *Ivi*, p. 197/198: "Ammettere che la legge, sebbene con tutti i limiti oggettivi e soggettivi appena detti, riconosca ai contribuenti la facoltà di decidere in prima persona come destinare (una parte del) la propria prestazione impositiva Irpef e, soprattutto, a beneficio di chi indirizzarla sotto il profilo strettamente economico-finanziario, significa compromettere pesantemente la funzione dell'ente esponenziale della collettività (come apparato istituzionale) quale organismo di mediazione nella realizzazione del concorso dei consociati alle pubbliche spese".

¹⁶² Vincolando lo Stato "ad impiegare il gettito impositivo in termini di destinazione oggettiva (settore) e soggettiva (l'ente beneficiario) secondo le indicazioni date dal contribuente." Cfr. L. CASTALDI, *Ivi*, p. 197; A cui seguono una serie di esempi; cfr. S. GIANONCELLI, *Regime fiscale del Terzo settore e concorso alle pubbliche spese*, op. cit., p. 308/309: "Il principale profilo di inopportunità del finanziamento pubblico della sussidiarietà orizzontale, attraverso il consueto meccanismo della *tax expenditure*, risiederebbe [...] nel fatto che esso perviene a sottrarre alla mediazione dei circuiti tipici della democrazia rappresentativa scelte importanti, per non dire fondamentali, circa l'allocazione delle risorse pubbliche. [...] Il problema centrale permane tuttavia, quanto meno ad avviso di alcuni, il fatto che il settore pubblico non solo abdichi allo svolgimento di determinate attività pacificamente ritenute di utilità sociale, alla produzione e alla fornitura di beni e servizi di sicuro interesse collettivo, e, soprattutto, alle scelte sottostanti a tali attività, che, come si è detto, vengono demandate a soggetti privati; ma che lo stesso settore pubblico incentivi addirittura fiscalmente i beneficiari della sua abdicazione, favorendo ed agevolando la sottrazione di decisioni fondamentali ai circuiti tipici della democrazia rappresentativa."

¹⁶³ Cfr. S. GIANONCELLI, *Ivi*, p. 309: "Le difficoltà che si avvertono, quanto meno da parte di alcuni, nell'accettare tale stato di cose, sono destinate ad acuirsi, laddove i privati cui sono potenzialmente demandate tali decisioni si identifichino con le imprese, le quali, secondo la visione più tradizionale e, forse, maggiormente condivisa, si muovono esclusivamente secondo logiche di massimizzazione del profitto, e, in via di principio, sono inadeguate a perseguire finalità differenti; cosicché, in una simile prospettiva, può risultare problematico accettare che esse possano adottare decisioni che, destinate ad avere un impatto potenzialmente significativo sulla collettività, dovrebbero in quanto tali essere ispirate da logiche profondamente diverse."

¹⁶⁴ Affrontato nel cap. I, par. 2.2.1.

intervenire il comparto pubblicistico puramente a supporto dei privati¹⁶⁵. Non si può per giunta tralasciare che sono coinvolti ambiti alquanto esigui e che l'ingerenza da parte dello Stato risulta comunque significativa, specialmente alla luce dei vincoli globalmente prescritti¹⁶⁶. In ultima analisi occorre constatare che l'art. 53 della Costituzione, a proposito di concorso alle spese pubbliche, sancisce che tutti i cittadini sono tenuti a parteciparvi in ragione della loro capacità contributiva, ma senza determinarne le modalità¹⁶⁷. Di conseguenza, sembrerebbe lecito consentire che, all'interno del nostro ordinamento, si facciano strada "modelli alternativi" di concorso

¹⁶⁵ Cfr. L. CASTALDI, *La destinazione del 5 per mille dell'Irpef riflessioni intorno alle modalità di concorso dei consociati alle pubbliche spese*, op. cit., p. 198/199; a sua detta, sempre in relazione al 5 per mille, la vicenda rappresenterebbe un "tassello di un più vasto fenomeno ove il restringimento di siffatta area viaggia in parallelo con (ed è strettamente consequenziale al) l'arretramento dello Stato (e, più in generale, della dimensione dell'intervento pubblico) da taluni settori strategici del sociale in omaggio al principio di sussidiarietà. Insomma, la disciplina del 5 per mille andrebbe letta, in chiave prospettica, come sintomatica di un'evoluzione del sistema nel senso, se non del superamento, quanto meno di una progressiva contrazione del meccanismo contributivo quale veicolo di realizzo del concorso dei consociati ai carichi pubblici "coerente con l'intento del legislatore di perseguire una politica fiscale diretta a valorizzare [- appunto,] in correlazione con un restringimento del ruolo dello Stato - la partecipazione volontaria dei cittadini alla copertura dei costi della solidarietà sociale e della ricerca". Ciò, del resto, troverebbe corroborante riscontro nel moltiplicarsi degli interventi normativi ispirati alla medesima filosofia che [...] si sono susseguiti in questi ultimi anni." A cui seguono una serie di esempi; cfr. S. GIANONCELLI, *Regime fiscale del Terzo settore e concorso alle pubbliche spese*, op. cit., p. 307.

¹⁶⁶ Ed ancora con particolare riferimento al 5 per mille, Castaldi non può che constatare che "la legge e il decreto attuativo pongono non pochi, precisi limiti a questa fuga in avanti del sistema: talché sono predeterminati, seppur in termini percentuali relativi, gli importi disponibili e destinabili (appunto: il 5 per mille dell'Irpef dovuta da ciascun contribuente), i settori finanziabili; e financo, nominativamente, la rosa dei soggetti suscettibili di risultare beneficiari dei finanziamenti." L'autrice ammette altresì che la libertà circa la modalità di concorso alle spese pubbliche spetti al contribuente unicamente "in piccolissima parte", p. 197 dell'articolo di cui alla nota precedente. cfr. S. GIANONCELLI, *Ivi*, p. 309.

¹⁶⁷ Cfr. V. BASSI, *IRES dimezzata per enti non lucrativi di interesse pubblico, utilità sociale e "Terzo settore"*, op. cit., p. 476: "In particolare, ex art. 53 Cost., i contribuenti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, mentre nulla è detto a proposito degli strumenti giuridici tipici idonei alla contribuzione, che infatti non sono definiti *a priori*. Conseguentemente, ciò che rileva, in linea di principio, non è tanto il tipo di strumento giuridico idoneo alla contribuzione, quanto piuttosto il finanziamento delle spese pubbliche attraverso il concorso dei contribuenti. Da qui l'affermazione, ragionevole, secondo cui la corresponsione dei tributi, fornendo agli enti impositori le risorse finanziarie da impiegare nello svolgimento di funzioni di interesse pubblico costituzionalmente rilevanti, rappresenta solo il tipo di strumento giuridico e la modalità di concorso alle spese pubbliche più comunemente utilizzati tra gli Stati contemporanei. Pertanto possono ragionevolmente considerarsi legittime forme di concorso alle spese pubbliche, alternative all'imposizione fiscale. In particolare, costituisce una delle possibili forme di concorso alle spese pubbliche la circostanza in cui il contribuente, in via diretta e in ossequio al principio di sussidiarietà, svolge funzioni di interesse pubblico costituzionalmente rilevanti, in modo finanziariamente autonomo e senza oneri obbligatori per lo Stato. [...] Il fine ultimo dell'ordinamento statale non è infatti di imporre i tributi, ma di realizzare i suoi obiettivi, anche attraverso l'autonomia dei cittadini, singoli e associati, i quali, per finalità di interesse generale, hanno la responsabilità di partecipare alle "spese pubbliche", in modo pluralistico e non solo ricorrendo all'imposizione fiscale".

alle spese pubbliche¹⁶⁸, malgrado permanga qualche (forse giustificato) timore al riguardo¹⁶⁹.

3.5 *Il Parere della Commissione Europea*

È l'art. 104, comma 2, del CTS a sottoporre la vigenza di diverse disposizioni di cui al titolo X alla previa autorizzazione da parte della Commissione europea, con lo scopo di permettere a quest'ultima di esperire un giudizio di compatibilità del regime fiscale con la disciplina in tema di aiuti di Stato (di cui agli artt. 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea). Gli aiuti, affinché possano considerarsi tali, devono simultaneamente: essere stanziati direttamente dallo Stato, attribuire un vantaggio economico (indipendentemente dalla forma che assumono¹⁷⁰), favorire specifiche imprese o produzioni¹⁷¹, essere in grado di falsare, anche solo potenzialmente, la concorrenza interna¹⁷². Poiché la Corte di giustizia dell'Unione europea interpreta la nozione di impresa in senso ampio¹⁷³, ricomprendendovi

¹⁶⁸ Cfr. L. CASTALDI, *La destinazione del 5 per mille dell'Irpef: riflessioni intorno alle modalità di concorso dei consociati alle pubbliche spese*, op. cit., p. 199/200: “Dunque [...] l'istituto del 5 per mille sarebbe un primo timido segnale di un mutamento di ottica del legislatore ordinario nel dare attuazione al disposto dell'art. 53 della Costituzione: al contrarsi delle spese pubbliche (intese soggettivamente come spese dell'ente pubblico) e, con il corrispondente espandersi del ruolo della società civile in chiave appunto di sussidiarietà orizzontale in taluni settori della vita sociale, si incrina il ruolo principe della prestazione tributaria come efficace strumento di concorso dei consociati alle spese pubbliche (intese, però, qui oggettivamente come spese per il bene e nell'interesse comune della polis, della collettività) e si fanno strada modelli alternativi rivolti a promuovere un rapporto diretto tra finanziatori (la platea dei consociati) e finanziati (i soggetti operanti, in un'ottica di sussidiarietà, nei settori del welfare)”.

¹⁶⁹ Cfr. L. CASTALDI, *Ivi*, p. 202 ss. “*Considerazioni conclusive*”, specialmente l'aspetto connesso alle strategie di marketing.

¹⁷⁰ Cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei*, op. cit., p. 460: “Occorre premettere che la nozione di aiuto rilevante ai fini dell'applicazione delle norme del Trattato non riguarda solo le sovvenzioni, i sussidi e le prestazioni positive di erogazione di fondi, ma anche tutti quegli interventi previsti dall'autorità pubblica che in vari forme vadano ad alleviare gli oneri che generalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che, di conseguenza, senza essere delle sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono gli stessi effetti. Pertanto anche le misure di riduzione della pressione fiscale, quali la perdita di gettito fiscale, equivalgono al consumo di risorse statali sotto forma di spesa fiscale.”.

¹⁷¹ Con ciò intendendosi anche interi settore economici, cfr. sentenza della CGUE dell'8 settembre 2011, procedimenti riuniti da C-78/08 a C-80/08. In precedenza si era espressa in tal senso la Commissione europea con la Comunicazione C-384 del 1998: “La prassi decisionale della Commissione ha finora dimostrato che solo le misure il cui ambito si estende a tutto il territorio dello Stato non soddisfano il criterio di specificità”.

¹⁷² Art. 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

¹⁷³ Cfr. V. VALENTI, *Ivi*, p. 461.

“qualsiasi ente che eserciti un’attività economica a prescindere dal suo status giuridico e dalle sue modalità di finanziamento”¹⁷⁴, e poiché il Codice accorda agli ETS la facoltà di esercitare attività prevalentemente commerciale, *prima facie* parrebbe che le agevolazioni fiscali di cui al titolo X integrino tutti e quattro i criteri stabiliti, configurandosi pertanto come aiuti di Stato. Il requisito principale sul quale riflettere prima di trarre delle conclusioni è quello della selettività¹⁷⁵, ossia quello diretto a favorire specifiche imprese o produzioni¹⁷⁶. Una Comunicazione della Commissione europea statuisce che, al fine di accertare l’eventuale presenza di aiuti di Stato, occorre individuare la disciplina fiscale praticata in via generale e valutare se le misure che se ne discostano siano giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema stesso, oppure se discendano direttamente dai principi informatori o basilari del sistema tributario di riferimento¹⁷⁷. Prendendo le mosse dal trattamento fiscale abituale, ossia quello dettato per la generalità degli enti che svolgono attività economica, è necessario indagare se il regime riservato agli ETS commerciali vi deroghi. In realtà si è già detto che, controcorrente rispetto all’auspicio della Legge delega, le agevolazioni fiscali vengono di regola concesse agli enti non commerciali, che per ovvie ragioni non pongono problemi di concorrenza¹⁷⁸; un discorso a parte va effettuato per il regime forfettario

¹⁷⁴ Cfr. CGUE, causa C-222, Min. economia e finanze c. Cassa di risparmio di Firenze e altre, 10 gennaio 2006, punto 107. La Corte chiarisce inoltre che “[c]ostituisce attività economica qualsiasi attività che consista nell’offrire beni o servizi su un determinato mercato.”, non rilevando invece “lo scopo perseguito nello svolgimento dell’attività stessa, sia i criteri di gestione di questa, sia la configurazione soggettiva del soggetto che agisce sul mercato.” Cfr. V. VALENTI, *Ivi*, p. 462.

¹⁷⁵ È proprio questa la condizione dalla quale si è soliti partire per verificare l’eventuale sussistenza di un aiuto di Stato, cfr. M. INGROSSO, *La pronuncia pregiudiziale della CGUE sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, in *Rass. trib.*, 2012, II, p. 533: “[s]e nella fattispecie uno di essi non ricorre, non è necessario andare ad accertare la presenza degli altri, per cui sarebbe preferibile partire dal requisito del «vantaggio selettivo», che è quello che crea più problemi applicativi, e una volta che si possa escludere la sua presenza, è inutile andare oltre”; cfr. S. GIANONCELLI, *Regime fiscale del Terzo settore e concorso alle pubbliche spese*, *op. cit.*, p. 302: “requisito della selettività, la cui sussistenza rappresenta una *condicio sine qua non* per ritenere la misura tributaria interna alla stregua di un aiuto di stato, come tale in via di principio incompatibile con l’ordinamento europeo.”; ID, *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, *op. cit.*, p. 193.

¹⁷⁶ Cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei*, *op. cit.*, p. 463.

¹⁷⁷ Cfr. Comunicazione della Commissione europea C-384/1998C-384 del 10 dicembre 1998. Allo stesso modo cfr. sentenza CGUE, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, 8 settembre 2011.

¹⁷⁸ Cfr. Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, 23 marzo 2011, n. 146: “Le norme UE in materia di concorrenza non si applicano a tutti i servizi di interesse generale (SIG) ma solo ha quelli di natura “economica”, ossia ai SIEG”.

Cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei*, *op. cit.*, p. 464: “qualora l’ente operi con un metodo di gestione non remunerativa a titolo gratuito o praticando dei prezzi tali da non

delle OdV e APS, che prescinde dalla commercialità, e per il regime relativo all'impresa sociale¹⁷⁹. In questo caso non si può dubitare del fatto che gli enti interessati presentino un schema derogatorio rispetto a quello ordinario¹⁸⁰. Arrivati a questo punto ci si potrebbe domandare se gli ETS e gli altri enti commerciali versano nelle medesime condizioni. È innegabile che siano molti gli elementi divergenti. Innanzitutto impatta enormemente la finalità perseguita: solidaristica per gli enti non profit, improntata alla massimizzazione del lucro per gli enti *for profit*; eppure la Corte di Giustizia non ritiene che la finalità sociale possa rappresentare una motivazione di per sé sufficientemente esaustiva, in quanto avente carattere extrafiscale¹⁸¹. Ma la gestione delle risorse umane ed economiche, la struttura, l'organizzazione interna, il reperimento del capitale¹⁸², sono soltanto alcune delle restrizioni che risultano nettamente più stringenti per gli enti del Terzo settore, tali da assicurare la non

coprire i costi di produzione non si andrebbe, in termini generali, ad incidere sulla concorrenza non inserendosi *ab origine* all'interno di alcun mercato concorrenziale posto che la generalità delle imprese non avrebbe convenienza ad operarvi.”

¹⁷⁹ Cfr. V. VALENTI, *Ibidem*: “La problematica si pone qualora i ricavi delle imprese, seppure nell'assenza di lucro soggettivo, abbiano carattere remunerativo, pertanto, con riferimento agli enti del terzo settore che gestiscono l'attività programmandosi al pareggio costi/ricavi, ovvero che operino secondo un metodo imprenditoriale immettendo nel mercato beni e servizi di interesse generale.”

¹⁸⁰ Uno scostamento dal regime comunemente praticato era stato rilevato dalla stessa Corte di Giustizia nella sentenza *Paint Graphos* (procedimenti riuniti da C-78/08 a C-80/08 dell'8 settembre 2011), ma in tale circostanza con specifico riferimento al caso delle cooperative sociali “in deroga alla previsione generale applicabile alle persone giuridiche, i redditi imponibili conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro interessate sono esenti dall'imposta sulle società. Dette cooperative beneficiano quindi di un'agevolazione fiscale cui non possono invece accedere le società a scopo di lucro”.

Cfr. V. VALENTI, *Ivi*, p. 465/466: “Le stesse misure fiscali non trovano applicazione quando trattasi di soggetti diversi rispetto a quelli iscritti nel r.u.n.t.s.”; G. PROVAGGI, *Secondo l'Avvocato generale UE le agevolazioni per le cooperative non sono aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2010, XXXIX, p. 3257 ss.; A. FICI, *L'identità delle società cooperative nella decisione della Corte di Giustizia UE in tema di aiuti di Stato*, in *Cooperative e enti non profit*, 2011, XII, p. 33; cfr. S. GIANONCELLI, *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, *op. cit.*, p. 188 ss.

¹⁸¹ Cfr. CGUE, causa C-75/97, Regno del Belgio contro Commissione delle Comunità europee, 17 giugno 1999: “Il carattere sociale di tali interventi statali non è sufficiente per sottrarli ipso facto alla qualifica di aiuti ai sensi dell'art. 92 del Trattato”.

Cfr. S. GIANONCELLI, *Ivi*, p. 199; cfr. G. BOLETTA, *La sentenza della Corte Costituzionale n. 131 del 2020. Il suo (possibile) impatto nel sistema di imposizione dei redditi del Terzo settore*, *op. cit.*, p. 12.

¹⁸² Cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei*, *op. cit.*, p. 466 e, successivamente, p. 452: “posta la necessità di rispettare una serie di parametri che rendono già di per sé “difficile” operare nell'ambito del terzo settore, anche in termini di reperimento delle risorse, è tramite lo strumento fiscale e, in particolare, mediante la previsione di un regime di tassazione di favore che si potrebbero indirizzare i soggetti operanti in tale settore nell'incrementare, in termini di efficienza, lo svolgimento di attività di interesse generale anche e “addirittura” attraverso l'esercizio di queste con metodo imprenditoriale.”

equiparazione delle due situazioni¹⁸³. Non è tutto, se si procede con l'approfondimento circa l'eventuale inclusione degli interventi volti a sostenere gli ETS all'interno del sistema tributario italiano, emerge senza alcun dubbio la conformità delle sovvenzioni ai principi di base del sistema stesso¹⁸⁴. Si ritiene infatti che la capacità contributiva dimostrata dagli ETS sia inferiore rispetto a quella delle altre persone giuridiche¹⁸⁵. Come messo in evidenza nel primo paragrafo, affiancando lo Stato nella tutela dei doveri di solidarietà¹⁸⁶, gli ETS si prestano ad essere di ausilio all'apparato statale e, quindi, concorrono indirettamente al finanziamento delle spese pubbliche¹⁸⁷ (come richiesto dall'art. 53 della Costituzione, che si ribadisce non delinea le modalità di contribuzione¹⁸⁸). Dall'insieme delle concause citate scaturisce un indispensabile¹⁸⁹

¹⁸³ Questo iter logico adottato per le cooperative sociali, ha portato la CGUE a ritenere che non vi fossero problematiche inerenti alla sleale concorrenza (sentenza *Paint Graphos* di cui alla nota 180).

Cfr. V. VALENTI, *Ibidem*: "il terzo settore si pone al di fuori del mercato concorrenziale inserendosi all'interno di un "mercato qualificato" della welfare society, distinto da quello che invece risponde al fine di lucro. Pertanto, anche qualora previste delle misure di favore queste non andrebbero a determinare una discriminazione tra soggetti operanti nello stesso mercato concorrenziale"; cfr. G. BOLETTA, *La sentenza della Corte Costituzionale n. 131 del 2020. Il suo (possibile) impatto nel sistema di imposizione dei redditi del Terzo settore*, op. cit., p. 11.

¹⁸⁴ Cfr. A. FICI, *L'identità delle società cooperative nella decisione della Corte di Giustizia UE in tema di aiuti di Stato*, op. cit., p. 36; nonostante l'autore rivolga il suo commento alle sole cooperative sociali, identico ragionamento può essere compiuto nei confronti degli ETS; invero l'autore, all'avanguardia rispetto ai tempi, prospetta un possibile scenario in cui vengono sollevati dubbi di computabilità anche in relazione a "eventuali trattamenti tributari specifici e agevolativi degli enti non profit e delle imprese sociali".

¹⁸⁵ Cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 103; cfr. G. BOLETTA, *La sentenza della Corte Costituzionale n. 131 del 2020. Il suo (possibile) impatto nel sistema di imposizione dei redditi del Terzo settore*, op. cit., p. 15; Cfr. G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 3/4.

¹⁸⁶ Cfr. G. BOLETTA, *Ibidem*; cfr. G. ZIZZO, *Ibidem*; cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei*, op. cit., p. 468; cfr. M. ANSELMO, *Le agevolazioni fiscali a favore degli enti del terzo settore ancora al vaglio della Corte di Giustizia*, in *Rass. trib.*, 2011, III, p. 802.

¹⁸⁷ Cfr. G. ZIZZO, *Ibidem*; cfr. V. VALENTI, *Ibidem*; cfr. M. ANSELMO, *Ivi*, p. 803; cfr. F. MOSCHETTI, R. ZENNARO, voce "Agevolazioni fiscali", in *Digesto comm.*, vol. I, Torino, 1987: "non manifesta capacità contributiva quella ricchezza che, per definizione, è indirizzata ai fini pubblici"; cfr. S. GIANONCELLI, *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, op. cit., p. 213.

¹⁸⁸ Cfr. S. GIANONCELLI, *Ibidem*, spec. nota 92: "Individuando quindi, per così dire, il risultato da conseguire, e non i mezzi per farlo."; cfr. G. BOLETTA, *La sentenza della Corte Costituzionale n. 131 del 2020. Il suo (possibile) impatto nel sistema di imposizione dei redditi del Terzo settore*, op. cit., p. 15. Malgrado non siano tutti pienamente concordi sul punto, cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 104/105/106.

¹⁸⁹ Cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei*, op. cit., p. 473: "a fronte del "necessario" divieto di lucro soggettivo, nonché della "difficoltà" del reperimento delle risorse necessarie per potere effettivamente svolgere l'attività di interesse generale, qualora le misure fiscali di favore venissero ricondotte all'interno degli aiuti di stato vietati, si andrebbe a contrastare la logica di promozione dell'economia sociale con la conseguenza di limitare ulteriormente l'efficienza e l'operatività degli enti del terzo settore.".

alleggerimento del carico tributario nei confronti degli enti del Terzo settore¹⁹⁰, coerente con l'ordinamento interno e conforme al diritto comunitario¹⁹¹.

Fatte queste premesse è possibile presumere che la Commissione europea esprima il suo parere favorevole¹⁹². Attualmente¹⁹³, i provvedimenti la cui efficacia è stata differita non risultano ancora al vaglio della Commissione, seppur sia stata avviata con quest'ultima un'interlocuzione finalizzata, per l'appunto, al successivo invio della notifica delle norme soggette all'autorizzazione¹⁹⁴. Nel frattempo, per portare avanti il confronto con l'Unione europea, è stato creato un tavolo di lavoro specificatamente dedicato al tema della notifica, al quale partecipa un team di esperti: non solo il Viceministro dell'Economia e delle Finanze, ma anche le componenti tecniche del Ministero dell'Economia e delle Finanze e del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, l'Agenzia delle Entrate e alcuni esperti delle rappresentanze del Terzo settore; insomma una partecipazione plurale¹⁹⁵.

¹⁹⁰ Cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 103: "In tali, si dovrebbe più correttamente parlare di fiscalità compensativa, perché lo Stato dovrebbe porsi il problema di riconoscere non un vantaggio fiscale, ma la giusta compensazione tra quanto risparmiato grazie all'azione sociale del Terzo Settore e quanto da questi dovuto in termini di capacità economica. Il sistema di *tax expenditure*, oltre ad essere farraginoso, non considera adeguatamente questo aspetto, ovvero la capacità di quest'ultimo di concorrere al miglioramento del cosiddetto "*salario primario*", sotto forma di minori uscite (spesa pubblica) prima ancora che di maggiori entrate (prelievo fiscale)."; cfr. G. BOLETTI, *La sentenza della Corte Costituzionale n. 131 del 2020. Il suo (possibile) impatto nel sistema di imposizione dei redditi del Terzo settore*, op. cit., p. 15/16.

¹⁹¹ Cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei*, op. cit., p. 468/470. A p. 471 un'interessante interpretazione fornita dall'autrice: "tra gli aiuti potenzialmente compatibili possiamo annoverare quelli volti a perseguire un interesse rilevante per l'Unione europea. Tra questi rientrano certamente la tutela dell'ambiente, della salute, la ricerca e lo sviluppo, ovvero l'implementazione della formazione professionale e dell'occupazione. Stessi valori individuati dalla normativa interna analizzata come esplicazione dell'interesse generale di cui sono portatori gli enti del terzo settore."

¹⁹² Si aggiunga che il Parlamento europeo esorta la stessa Commissione europea e gli Stati membri ad incentivare lo sviluppo dell'economia sociale, sostenendo che "le imprese dell'economia sociale non debbano essere soggette all'applicazione delle stesse regole di concorrenza delle altre imprese" e che sia necessario predisporre misure che comprendano sgravi fiscali, al fine di dare il giusto riconoscimento al fenomeno." Cfr. Risoluzione del Parlamento europeo sull'economia sociale, 19 febbraio 2009, 2010/C 76 E/04. Nello stesso senso anche la CGUE, cfr. S. GIANONCELLI, *Regime fiscale del Terzo settore e concorso alle pubbliche spese*, op. cit., p. 306: "in particolare nell'ambito della pronuncia *Persche*, la Corte potrebbe aver lasciato trapelare il proprio sostanziale favore per un'evoluzione dei sistemi nazionali, nella direzione del riconoscimento – anche fiscale – di una sorta di "eurodonatore", protagonista ideale di quella società civile transnazionale da alcuni preconizzata, e portatore di una coscienza sociale parimenti transnazionale."

¹⁹³ Data odierna: 29 dicembre 2023.

¹⁹⁴ Fonte: Cantiere Terzo settore, data di redazione 25 settembre 2022. [Link all'articolo](#).

¹⁹⁵ Fonte: Cantiere Terzo settore, articolo redatto da L. Esposito in data 08 settembre 2023.

[Link all'articolo](#).

4. La fiscalità delle imprese sociali

4.1 Prima e dopo la riforma del Terzo settore

Sebbene un tempo l'accostamento impresa/ente non profit destasse non poche perplessità¹⁹⁶, il processo di disgregazione dalla rigida dicotomia, intrapreso con il Decreto in materia di Onlus, è oggi arrivato a definitivo compimento con l'istituzione della figura dell'impresa sociale¹⁹⁷, il cui carattere commerciale è insito¹⁹⁸. Dapprima con il Decreto legislativo 155 del 2006 e, successivamente, con il Decreto legislativo 112 del 2017, le imprese sociali rientrano finalmente a pieno titolo nel panorama del Terzo settore; in effetti vengono identificate dal Codice come enti del Terzo settore, nonostante lo stesso ne rinvii la regolamentazione ad un apposito Decreto a latere (appunto il 112 del 2017)¹⁹⁹.

La revisione della disciplina realizzata dal nuovo Decreto è stata ritenuta indispensabile, a causa dell'assoluto insuccesso del primo tentativo di intervento²⁰⁰. Il riscontro negativo che ha ottenuto il D.lgs. 155 non desta particolare stupore. Se si

¹⁹⁶ In tal senso a più riprese nel presentetesto (ad es. cap. II, note 23, 89, 124 e, in questo cap., nota 20), a cui si aggiunge V. BUONOCORE, *Può esistere un'impresa sociale?*, in *Giur. comm.*, 2006, VI, p. 837: "Chi parlava di impresa sociale veniva seccamente accusato di voler mettere insieme, ad onta del dettato dell'Art. 41 Cost., un sostantivo ed un aggettivo considerati inconciliabili, sia perché il termine "impresa" veniva associato ad un'attività di carattere mercantile, o commerciale che dir si voglia, e come tale collegata al conseguimento del mero profitto sia perché le attività cosiddette ideali, e cioè le attività di ricerca, di beneficenza, culturali, assistenziali che oggi costituiscono il nucleo forte del "sociale", nonché le cc.dd. attività professionali, venivano ritenute insuscettibili di essere esercitate in forma di impresa."

¹⁹⁷ V. BUONOCORE, *Ibidem*: "Giuristi ed economisti [...] convengono oggi sull'opportunità di abbandonare quel residuo di negatività connesso alla parola "impresa", la quale non è più sinonimo, anche da un punto di vista strettamente giuridico, esercizio di attività meramente speculativa."; cfr. A. MAZZULLO, *Verso una funzione "imprenditoriale" del Terzo Settore, op. cit.*, p. 19: "Per quanto concerne le imprese sociali *ex lege*, il D.Lgs. n. 155 del 2006 ha rappresentato un importantissimo elemento di rottura rispetto alla concezione non profit del Terzo Settore, finendo per stravolgere il rigido argine che separava le scarse disposizioni del Libro I del codice civile sui soggetti con finalità altruistiche (associazioni, fondazioni e comitati), da quelle ben più numerose inerenti le società con finalità di lucro."; cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma, op. cit.*, p. 188.

¹⁹⁸ Cfr. A. MAZZULLO, *Ibidem*: "Nell'impresa sociale *ex lege* il carattere commerciale è addirittura considerato un elemento costitutivo imprescindibile. [...] Ne deriva che per tali enti vi è una relazione addirittura opposta tra attività commerciali e non (si pensi a possibili donazioni o contributi a fondo perduto), dal momento che le prime devono risultare prevalenti rispetto alle seconde, se non addirittura esclusive."

¹⁹⁹ Art. 40 CTS.

²⁰⁰ Dal 2006 al 2011 si stima che siano state costituite qualche centinaio di imprese sociali (tra le 350 e le 700); una cifra davvero irrisoria se paragonata al numero di enti che avrebbero potuto assumere tale qualifica, pari a diverse migliaia, cfr. Rapporto Iris Network, *L'impresa sociale in Italia. Pluralità dei modelli e contributo alla ripresa*, a cura di P. VENTURI e F. ZANDONAI. Sempre P. VENTURI, *L'impresa sociale nel perimetro del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti, op. cit.*, p. 151 ss.

esaminano le disposizioni contenute, infatti, risulta chiaro sin da subito che non sono previste agevolazioni fiscali²⁰¹. A parte un possibile ritorno di immagine, pertanto, non vi erano incentivi alla costituzione di imprese sociali, mentre erano gravosi i vincoli connessi²⁰². Ecco perché il Decreto del 2006 è stato aspramente criticato dalla dottrina²⁰³ ed ecco perché con le “Linee guida per una Riforma del Terzo Settore” del

²⁰¹ Cfr. A. MAZZULLO, *Verso una funzione “imprenditoriale” del Terzo Settore*, op. cit., p. 19: “Si può, dunque, affermare che il più significativo elemento di rottura del D.Lgs. n. 155 del 2006 è rappresentato dall’aver qualificato l’impresa sociale sul piano soggettivo della finalità non lucrativa e di utilità sociale, pur nella prevalenza o esclusività dell’attività commerciale svolta. È estremamente significativo, tuttavia, che a tale rottura sul piano civilistico, non sia seguita un’uguale rottura sul piano fiscale, attraverso la previsione di specifiche disposizioni di vantaggio nei confronti dell’attività prevalentemente commerciale di un ente che possiamo ascrivere al Terzo Settore, proprio in ragione delle finalità di utilità sociale perseguite.”

²⁰² Erano imposti limiti alla finalità e alla relativa lucratività, alla nomina di cariche sociali, all’ammissione ed esclusione dei soci, vigeva l’obbligo del diretto coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari delle attività, e così via. Cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore*, op. cit., p. 123; cfr. F. GRECO, *Categorie di enti del Terzo settore*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 289; cfr. O. NOCERINO, *La disciplina fiscale riservata alle imprese sociali*, in D. DI SABATO, O. NOCERINO, *Il Terzo settore. Profili critici della riforma*, op. cit., p. 336. Integrano i vincoli preposti dal D.lgs. 155 del 2006 le disposizioni del libro V codice civile, cfr. P. PIANTAVIGNA, *Profili fiscali dell’impresa sociale: esigenze di disciplina e di sistema*, in *Riv. dir. fin.*, 2012, I, p. 85/86: “essendo pur sempre un’impresa, implica l’applicabilità dello statuto generale dell’imprenditore laddove non espressamente derogato”.

²⁰³ Cfr. P. PIANTAVIGNA, *Ivi*, p. 95; cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Ibidem*; cfr. F. GRECO, *Ivi*, p. 287/289/297; cfr. M. R. FARINA, *Il codice del Terzo settore tra novità e contraddizioni*, in D. DI SABATO, O. NOCERINO, *Il Terzo settore. Profili critici della riforma*, op. cit., p. 5 e, nella stessa opera, cfr. O. NOCERINO, *Ibidem*; cfr. F. PEPE, *Note in tema di società cooperative, cooperative sociali e regime fiscale Onlus (con cenni alla neonata “impresa sociale”)*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, IX, p. 843; cfr. A. GIOVANARDI, *L’impresa sociale, tra principalità dell’attività economico-imprenditoriale ed applicabilità del regime tributario di enti non commerciali ed Onlus*, in AA.VV., *Dopo il decreto delegato sull’impresa sociale: criticità, prospettive, politiche*, in *Impresa Sociale*, 2006, III, p. 166/167; cfr. V. BUONOCORE, *Può esistere un’impresa sociale?*, op. cit., p. 833 ss.; cfr. S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e “finalità” degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 148/149; cfr. A. FICI, *La nuova impresa sociale*, in A. FICI, *La riforma del terzo settore e dell’impresa sociale: una introduzione*, op. cit., p. 352/359; Cfr. V. N. RUMINE, *Le particolari categorie di enti del Terzo settore: entifilantropici, imprese sociali, cooperative sociali, reti associative e società di mutuo soccorso*, in DONATI, SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, op. cit., p. 205. Anche la stessa Relazione illustrativa al D.lgs. 112 ammette che la figura è stata “sin qui poco utilizzata tra quelle del Terzo settore, anche in ragione di insufficienze e contraddizioni della vigente normativa.” ed infatti, con il Decreto in esame, “ci si propone, in sintonia con la legge delega, di migliorare la disciplina dell’impresa sociale, colmando le sue lacune, relative soprattutto al regime fiscale.”. Analogo discorso viene formulato nella Relazione illustrativa al CTS: “Va detto che il modello dell’impresa sociale, tenendo conto dell’assenza di specifiche disposizioni fiscali nella legislazione previgente, non è stato fino ad oggi fonte di attrazione per quegli enti che, pur perseguendo obiettivi di interesse generale, svolgono o potrebbero svolgere attività commerciali secondo modalità organizzative di carattere imprenditoriale. Nel quadro della riforma del Terzo settore l’impresa sociale trova finalmente un puntuale inquadramento fiscale con un trattamento agevolato, connesso al reinvestimento degli utili nelle finalità di interesse generale perseguite.”. Controtendenza, non concordano con la carenza di agevolazioni fiscali F. M. PERROTTA, *La nuova disciplina dell’impresa sociale: quali i riflessi fiscali?*, in *Enti non profit*, 2009, VIII - IX, p. 13/14 e L. PERLINI, *Riflessioni critiche sulla disciplina dell’impresa sociale*, in *Enti non profit*, 2006, VI, p. 369/370.

2014 si richiede di adottare una serie di norme con il preciso obiettivo di “[f]ar decollare l’impresa sociale”. La Legge delega del 2016 coglie l’istanza, invitando il legislatore delegato a provvedere alla revisione della disciplina in materia di impresa sociale²⁰⁴.

All’obiettivo viene dato definitivamente seguito il 3 luglio del 2017²⁰⁵, data di promulgazione del Decreto legislativo n. 112, il quale sostituisce interamente il D.lgs. 155 del 2006²⁰⁶. L’impresa sociale viene definita dall’art. 1 come quella tipologia di ente privato²⁰⁷ che esercita in via stabile e principale un’attività d’impresa di interesse generale²⁰⁸. L’impresa sociale si configura a tutti gli effetti come un ente commerciale, che deve perseguire le medesime finalità degli altri ETS: finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale²⁰⁹. Non bisogna certamente dimenticare che alle imprese sociali si

²⁰⁴ Art. 1, comma 2, lettera c). La legge delega dedica altresì un intero articolo alla revisione dell’impresa sociale (il 6).

²⁰⁵ Cfr. O. NOCERINO, *La disciplina fiscale riservata alle imprese sociali*, in D. DI SABATO, O. NOCERINO, *Il Terzo settore. Profili critici della riforma*, op. cit., p. 336; cfr. A. FICI, *La nuova impresa sociale*, in A. FICI, *La riforma del terzo settore e dell’impresa sociale: una introduzione*, op. cit., p. 352.

²⁰⁶ Art. 19 del D.lgs. 112/2017: “Il decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155, è abrogato e tutti i riferimenti a quest’ultimo decreto si intendono riferiti al presente decreto legislativo.”

Cfr. Relazione illustrativa al Decreto 112/2017: “La fattispecie dell’impresa sociale trovava già riconoscimento e disciplina nell’ordinamento giuridico italiano nel decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155, che con il presente provvedimento viene abrogato. Dal quadro dei principi e dei criteri direttivi sopra citati emerge la inequivocabile volontà legislativa di promuovere l’impresa sociale e di favorire il rilancio di questa figura, sin qui poco utilizzata tra quelle del Terzo settore, anche in ragione di insufficienze e contraddizioni della vigente normativa. Con il decreto legislativo che qui si illustra ci si propone, in sintonia con la legge delega, di migliorare la disciplina dell’impresa sociale, colmando le sue lacune, relative soprattutto al regime fiscale dell’impresa sociale, [...]”.

²⁰⁷ Può essere qualsiasi tipo di ente privato, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile (ex art. 1, comma 1, D.lgs. 112/2017). Effettivamente la nozione di impresa sociale “non designa un particolare ente, bensì essa costituisce una qualifica ascrivibile a qualsivoglia organizzazione privata, ivi comprese le società commerciali disciplina dal libro V del codice civile” cfr. O. NOCERINO, *La disciplina fiscale riservata alle imprese sociali*, in D. DI SABATO, O. NOCERINO, *Il Terzo settore. Profili critici della riforma*, op. cit., p. 337; cfr. S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e “finalità” degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 148/149; cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore*, op. cit., p. 148; cfr. A. FICI, *La nuova impresa sociale*, in A. FICI, *La riforma del terzo settore e dell’impresa sociale: una introduzione*, op. cit., p. 344/345.

²⁰⁸ L’art. 2 individua le attività d’impresa d’interesse generale. La gamma delle attività di cui al D.lgs. 112 risulta più ampia di quella contenuta nel D.lgs. 155, nonostante siano in gran parte coincidenti, mentre, in rapporto al CTS, l’elencazione è più ristretta. Cfr. A. FICI, *Ivi*, p. 348: “Come si noterà, l’elenco è molto lungo (più di quello presente nell’art. 2, comma 1, dell’abrogato d.lgs. 155/2006), ma non comprende tutte le attività di cui all’art. 5, comma 1, CTS. Ciò non deve sorprendere, perché l’art. 5 CTS è per sua natura norma generale rispetto all’art. 2 d.lgs. 112/2017, e comprende alcune attività (come ad es. la beneficenza) che, per la loro natura necessariamente gratuita o erogativa, non potrebbero essere svolte in forma d’impresa. L’elenco può altresì essere aggiornato, e dunque altre attività essere aggiunte, con le modalità e procedure di cui all’art. 2, comma 2.”; cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma*, op. cit., p. 192.

²⁰⁹ Cfr. Relazione illustrativa al D.lgs. 112/2017: “l’impresa sociale viene ricompresa nel perimetro degli enti del Terzo settore, in quanto anch’essa presenta l’elemento caratterizzante tale

applica, laddove compatibile, il Codice del Terzo settore²¹⁰; inoltre, in mancanza e per gli aspetti non disciplinati direttamente dal CTS, si applicano anche le norme del Codice civile e le relative disposizioni di attuazione concernenti la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita²¹¹. Dovendo perseguire finalità di pubblico interesse, anche per l'impresa sociale si esige l'assenza della scopo lucrativo²¹², che però si scoprirà essere temperata da altre norme dello stesso Decreto.

Proseguendo nella disamina degli articoli, in un confronto con quelli di cui al D.lgs. 155/2006, si può osservare che il novello Decreto ricalca in gran parte la struttura del Decreto antecedente²¹³, ma con un'evidente e considerevole novità: per la prima volta vengono introdotti strumenti di sostegno a favore delle imprese sociali²¹⁴, non rilevando il lucro oggettivo (e nemmeno fino in fondo quello soggettivo²¹⁵, come si avrà modo di constatare nell'immediato) per l'attribuzione di agevolazioni fiscali²¹⁶.

categoria giuridica, individuato nell'aspetto teleologico, cioè il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, realizzate attraverso lo svolgimento di attività di interesse generale, ai sensi dell'articolo 118 della Costituzione, mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi.”; cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma*, op. cit., p. 189. In aggiunta rispetto agli ETS, alle imprese sociali viene richiesto di adottare modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorire il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività (ex art. 1, comma 1, D.lgs. 112/2017); cfr. F. GRECO, *Categorie di enti del Terzo settore*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 288.

²¹⁰ Ma non il titolo X (vedi art. 79, comma 1, CTS), ad eccezione di alcuni specifici articoli (si vedano, ad es., gli artt. 82 e 83).

Cfr. O. NOCERINO, *La disciplina fiscale riservata alle imprese sociali*, in D. DI SABATO, O. NOCERINO, *Il Terzo settore. Profili critici della riforma*, op. cit., p. 371.

²¹¹ Art. 1, comma 5, D.lgs. 112/2017.

Le fonti normative dell'impresa sociale sono in effetti multilivello, il che potrebbe comportare dei problemi in termini di coordinamento normativo, cfr. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 190.

²¹² Art. 3, D.lgs. 112/2017.

²¹³ Cfr. Relazione illustrativa al D.lgs. 112/2017; cfr. A. FICI, *La nuova impresa sociale*, in A. FICI, *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale: una introduzione*, op. cit., p. 343/344; cfr. F. GRECO, *Categorie di enti del Terzo settore*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 291/294.

²¹⁴ Cfr. V. N. RUMINE, *Le particolari categorie di enti del Terzo settore: enti filantropici, imprese sociali, cooperative sociali, reti associative e società di mutuo soccorso*, in DONATI, SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, op. cit., p. 191: “La disciplina in tema di impresa sociale non ne risulta stravolta, ma, con l'evidente finalità di stimolarne la costituzione e con l'utilizzo, come da più parti rilevato, di una tecnica normativa più attenta, si segnalano innovativi o più puntuali interventi sulla disciplina fiscale”.

²¹⁵ Cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 47: “l'impresa sociale, alla luce del nuovo d.lgs. n. 112 del 2017, prosegue uno scopo che, in parte, può essere lucrativo.”

²¹⁶ Cfr. A. MAZZULLO, *Verso una funzione “imprenditoriale” del Terzo Settore*, op. cit., p. 19: “In tale normativa, ciò che va indubbiamente rilevato è l'accentuazione dell'elemento soggettivo dello scopo non lucrativo e di utilità sociale”; cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei*,

Grazie al primo comma dell'art. 18 vengono detassate le riserve reinvestite, vale a dire quelle inerenti allo svolgimento dell'attività statutaria²¹⁷ o all'incremento del patrimonio²¹⁸. Inoltre, non concorrono alla determinazione del reddito imponibile gli utili e gli avanzi di gestione stanziati ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci²¹⁹. I commi 3 e 4 incoraggiano gli investimenti a favore delle imprese sociali da parte di soggetti terzi, rispettivamente con riferimento ai contribuenti persone fisiche e persone giuridiche: nel primo caso è possibile detrarre dall'IRPEF un importo pari, al massimo, al 30% della somma investita nel capitale sociale delle imprese sociali di nuova costituzione²²⁰, purché l'investimento non superi 1.000.000€ per ciascun periodo d'imposta e venga mantenuto per almeno 3 anni; nel secondo caso, la stessa percentuale non concorre alla formazione dell'IRES, sempreché le imprese sociali siano di nuova costituzione, per un importo massimo che si eleva a 1.800.000€ e che va comunque mantenuto per almeno 3 anni.

Oltre alle agevolazioni appena menzionate, il comma 3 dell'art. 3 istituisce una sostanziosa deroga all'impossibilità di dividere gli utili: se costituita nelle forme di cui al libro V del Codice civile, l'impresa sociale può destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai

op. cit., p. 456/457: “nell'analisi dell'art. 79 c.t.s. e dell'art. 18 del d.lg. n. 112/2017 ciò che emerge è che tra i differenti regimi di tassazione sia il sistema di imposizione dei redditi introdotto per l'impresa sociale ad essere maggiormente attento alla dimensione finalistica e, di conseguenza, a risultare maggiormente coerente con la *ratio* della delega di incentivare il terzo settore. Ciò tramite un regime caratterizzato dalla previsione di una posizione fiscale di vantaggio caratterizzata, sul piano oggettivo, da una più stringente connessione alla finalità di interesse generale, seppure sotto il profilo organizzativo-funzionale, quest'ultima legata ad una serie di oneri di trasparenza e dai controlli posti a tutela dell'effettivo svolgimento dell'attività di interesse generale. Infatti, nonostante il rigido e oneroso sistema di controlli teso a "verificare" l'effettivo perseguimento delle finalità istituzionali, il regime fiscale introdotto per l'impresa sociale appare potenzialmente più idoneo a garantire che l'ente sia nelle condizioni di raggiungere la migliore qualità ed efficienza nella erogazione del servizio di interesse generale.”.

²¹⁷ O meglio, quelle accantonate al fine di costituire un'apposita riserva indivisibile e che risultino effettivamente impiegate, entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in cui sono state conseguite, per svolgimento dell'attività statutaria.

²¹⁸ Comma 1, art. 18.

²¹⁹ Comma 2, art. 18.

²²⁰ Vale a dire quelle che “abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto e siano costituite da non più di trentasei mesi dalla medesima data.”.

Cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE, (a cura di), *Codice del Terzo settore*, *op. cit.*, p. 257: “Si tratta di disposizioni [...] finalizzate a fornire una spinta economica propulsiva alle neocostituite Imprese sociali aventi veste giuridica di società, incluse le Cooperative.”.

soci oppure alla distribuzione di dividendi ai soci²²¹. Questa rappresenta la “novità più vistosa in tema di imprese sociali”²²².

Alla luce delle recenti innovazioni, specialmente sul versante fiscale, è verosimile ipotizzare che il numero di imprese sociali crescerà considerevolmente²²³; tuttavia il processo potrebbe non essere imminente, dal momento che, analogamente a quanto accade per gli ETS, anche l’entrata in vigore del regime tributario dell’impresa sociale è subordinato al preventivo parere positivo della Commissione europea²²⁴.

4.2 *La ratio della disparità di trattamento tra ETS ed imprese sociali*

Nel confronto tra l’impianto fiscale dettato per le imprese sociali e per gli ETS commerciali, emerge chiaramente il *favor* del legislatore per le prime: sono state attribuite agevolazioni alle imprese sociali (per loro intrinseca natura commerciali), ma non agli ETS che svolgono attività economica prevalente; basti evidenziare che non costituiscono reddito imponibile gli utili e avanzi di gestione reinvestiti nell’attività d’interesse generale, solo se conseguiti dalle imprese sociali²²⁵. La Relazione illustrativa al Codice del Terzo settore si esprime indirettamente in merito

²²¹ Oppure ancora “a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell’impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.”

²²² Cfr. V. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore*, op. cit., p. 500.

²²³ Cfr. A. FICI, *La nuova impresa sociale*, in A. FICI, *La riforma del terzo settore e dell’impresa sociale: una introduzione*, op. cit., p. 359/360: “L’impresa sociale, in ragione della rimozione dei vecchi vincoli e soprattutto dell’introduzione delle nuove misure agevolative, diventa una forma organizzativa del terzo settore particolarmente “attraente”. [...] In conclusione, il decreto qui sinteticamente presentato e commentato ha tutte le carte in regola per inaugurare una nuova stagione dell’imprenditorialità sociale con effetti positivi sul terzo settore complessivamente considerato e sull’interesse generale.”

²²⁴ Art. 18, comma 9, D.lgs. 112/2017: “L’efficacia delle disposizioni del presente articolo e dell’articolo 16 è subordinata, ai sensi dell’articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea, all’autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.”

Cfr. A. FICI, *La nuova impresa sociale*, Ivi, p. 353; “Autorizzazione che, considerata la posizione che le imprese sociali occupano nel dibattito europeo, nonché l’orientamento della Corte di giustizia europea in merito alle agevolazioni alle società cooperative, non dovrebbe esser complesso per il Governo italiano ottenere.”; cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei*, op. cit., p. 454/455; cfr. A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma*, op. cit., p. 216; Cfr. V. N. RUMINE, *Le particolari categorie di enti del Terzo settore: enti filantropici, imprese sociali, cooperative sociali, reti associative e società di mutuo soccorso*, in DONATI, SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, op. cit., p. 206.

²²⁵ Cfr. G. BOLETTA, *La sentenza della Corte Costituzionale n. 131 del 2020. Il suo (possibile) impatto nel sistema di imposizione dei redditi del Terzo settore*, op. cit., p. 10.

quando, approfondendo l'aspetto della valorizzazione del carattere commerciale degli enti del Terzo settore, sostiene che una diversità di disciplina rispetto agli enti che operano in perdita o in pareggio di bilancio fosse indispensabile per via di "evidenti esigenze di sistema". Siccome non viene specificato quali siano queste esigenze di sistema, non si riesce a comprendere appieno il perché di siffatta scelta. In effetti il legislatore avrebbe potuto operare in maniera totalmente differente, come già comprovato ripetutamente, in ossequio a quanto sancito dalla Legge delega: avrebbe potuto concedere anche agli ETS agevolazioni fiscali basate sulle finalità perseguite invece che sulla natura assunta dall'ente, esattamente come nel caso delle imprese sociali. Anche provando a legittimare la disparità di trattamento degli ETS invocando l'esigenza di non violare la normativa eurocomunitaria in tema di aiuti di Stato²²⁶, il risultato si è dimostrato paradossale, dal momento che la stessa esigenza varrebbe anche per le imprese sociali.

Una spiegazione della discrepanza era già stata riscontrata nel presente elaborato analizzando il profilo della mancata riforma del Decreto Onlus²²⁷. In quell'occasione erano state richiamate le "Linee guida per una Riforma del Terzo Settore", le quali sembravano voler incoraggiare gli enti che decidono di intraprendere la strada dell'autofinanziamento, ad assumere la veste di vera e propria impresa. La Relazione illustrativa al Codice conferma tale interpretazione: "In questo quadro generale le disposizioni del titolo X vanno lette in stretta correlazione con quelle in tema di impresa sociale *che saranno destinate ad attrarre tutti quei soggetti che svolgono attività commerciale prevalente e la cui organizzazione, pur nel perseguimento di finalità di interesse generale, è associabile sotto il profilo organizzativo a quella di un'impresa con i limiti derivanti dal reinvestimento degli utili nelle finalità sopra citate.*". Da questo stralcio scaturisce in modo inequivocabile la volontà di esortare gli ETS che svolgono attività sistematicamente economica, quindi in forma stabile, a costituirsi in nella forma ritenuta evidentemente più consona al tipo di attività²²⁸: quella dell'impresa²²⁹. All'inverso, nell'ipotesi in cui l'attività commerciale fosse

²²⁶ V. par. 3.1 del presente capitolo.

²²⁷ *Supra* cap. III, par. 1.2.

²²⁸ Cfr. A. MAZZULLO, *Ibidem*; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE, (a cura di), *Codice del Terzo settore, op. cit.*, p. 424; cfr. P. FERRI, *Prime riflessioni sul regime fiscale degli Enti del Terzo Settore, op. cit.*, p. 40.

²²⁹ Cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti, op. cit.*,

esercitata saltuariamente oppure accidentalmente, subentrerebbe la clausola di flessibilità ex art. 79 comma 2-bis che, entro certi limiti, permette di non perdere la qualifica di ente non commerciale. Infine, allo scopo di evitare elusioni della disciplina, per gli ETS che svolgono attività imprenditoriale prevalente e che non sottostanno alle condizioni prestabilite, valgono le regole degli enti commerciali (nonostante sia stato più volte ribadito che si potrebbe discutere sulla bontà di una simile previsione).

p. 115: “Agli ETS di natura commerciale viene, comunque, data la possibilità di accedere al nuovo regime fiscale dell’impresa sociale [...] a fronte di specifici oneri in tema di trasparenza”; cfr. M. R. FARINA, *Il codice del Terzo settore novità e contraddizioni*, in D. DI SABATO, O. NOCERINO, *Il Terzo settore. Profili critici della riforma*, op. cit., p. 19 ss. Gli autori inizialmente affermano che questo era l’intento della legge delega; successivamente, però, sostengono che “[i]n realtà i decreti delegati, in particolare quello sul Terzo settore, aggirano questo disegno, consentendo agli ETS in generale, e alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale in particolare, di condurre attività di impresa senza né assumere la qualifica di impresa sociale né rispettare le regole contabili e di trasparenza, semplicemente attraverso il mantenimento in vita dell’ente non commerciale.”.

Non concorda A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 107-109: “Pensare che questa scelta sia dovuta alla volontà di spingere gli ETS imprenditoriali verso il modello dell’impresa sociale di cui al d.lgs. n. 112 del 2017 sarebbe errato. È semmai vero il contrario. È il modello di impresa sociale, intesa, in senso lato, come modello organizzativo di un’attività economica non finalizzata al lucro soggettivo, ad essere assorbito nel *genus* dall’ETS imprenditoriale. Ciò che si vuol dire è che, oggi, l’impresa sociale non s’identifica più soltanto con quella regolata, *ex lege*, dal menzionato d.lgs. n. 112 del 2017. L’impresa sociale, in senso lato, è anche quella che sceglierà di iscriversi in altre sezioni del Registro unico nazionale, mantenendo, ad es., la veste e i benefici delle ODV o delle APS, pur continuando a perseguire le proprie finalità attraverso l’esercizio di un’attività commerciale di interesse generale o di mero supporto finanziario. Ma, tomando all’erroneità dell’assunto iniziale, è bene ribadire che ETS imprenditoriale e impresa sociale *ex lege* non sono modelli sempre e comunque sovrapponibili. In primo luogo, perché un conto è costituire un’impresa per svolgere un’attività imprenditoriale di interesse generale, come nel caso dell’impresa sociale in senso stretto; un altro è costituire un’impresa per finanziare un’attività, non necessariamente imprenditoriale, di interesse generale, come nel caso degli ETS. Le attività di cui parliamo, infatti, non sono soltanto quelle di interesse generale, normalmente coincidenti con i settori di attività propri dell’impresa sociale. Ci si riferisce anche alle attività di supporto finanziario strumentali all’esercizio di quelle di cui all’art. 5 del Codice ed afferenti ad ambiti economici di per sé privi di interesse generale. [...] In terzo luogo, gli ambiti di attività di interesse generale delle imprese sociali *ex lege* e degli EIS in generale, sono simili ma non identici. Un ETS che intendesse svolgere una di quelle attività, contemplate dall’art. 5 del CTS, ma non ricomprese nell’art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 112 del 2017, non potrebbe transitare verso il modello di impresa sociale. In quarto luogo, il modello impresa sociale non è sempre preferibile in quanto destinatario di agevolazioni diverse da quelle degli ETS, ai sensi dell’art. 79, comma 1, del CTS. Ciò potrebbe costituire il frutto di una scelta legislativa; se non fosse che, data la totale diversità dei regimi fiscali predisposti, potrebbe anche accadere il contrario, ovvero che il trattamento tributario dell’impresa sociale sia più vantaggioso di quello dell’ETS. In quinto luogo, va tenuto conto del fatto che persino l’impresa sociale conosce un analogo limite di secondarietà per lo svolgimento di attività imprenditoriali di mero supporto finanziario. L’art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 112 del 2017, prevede che i proventi derivanti da attività diverse da quelle di interesse generale non siano superiori al 30% dei proventi di queste ultime.”. Ciononostante, l’autore sembra poi modificare il proprio orientamento a p. 225/226: “la Riforma, per come strutturata, tende a penalizzare, oltremodo, gli ETS commerciali, anche quando lo diventino per mera casualità contabile; e ad agevolare, marginalmente ed instabilmente, quelli non commerciali. Le ragioni di questo diverso trattamento potrebbero anche ricercarsi: [...] ii) nella volontà legislativa di spingere gli ETS commerciali verso il modello, presuntivamente più consono, dell’impresa sociale.”.

Proseguendo il discorso circa la convenienza di costituire un'impresa sociale al fine di perseguire il lucro oggettivo, la Relazione illustrativa al Codice asserisce che “gli Enti del Terzo settore potranno, in virtù di quanto sopra, scegliere la specifica sezione del Registro unico nazionale in cui collocarsi tenendo conto del proprio modello organizzativo, del tipo di attività svolta e del nuovo regime fiscale a questo associabile”. Senonché le fondamenta alla base di questa giustificazione crollano proprio con preciso riferimento al caso delle Organizzazioni di Volontariato. Fra queste e le imprese sociali, invero, intercorre una sostanziale differenza strutturale: mentre per le prime vige l'obbligo di avvalersi prevalentemente di volontari, fulcro della natura stessa dell'ente, all'esatto opposto le imprese sociali non possono impiegare un numero di volontari superiore a quello dei lavoratori²³⁰. Conseguentemente, se una OdV decidesse di intraprendere la strada dell'impresa sociale, dovrebbe apportare cambiamenti talmente radicali da impattare sull'ossatura dell'organizzazione²³¹. La leggerezza con la quale, secondo il legislatore, può avvenire il trasferimento da una sezione all'altra del Registro Unico, pertanto, non corrisponde alla realtà dei fatti.

A questo punto risulta lampante che il nostro apparato tributario avrebbe potuto ammettere un contesto diverso da quello attuale: le motivazioni a supporto degli sgravi accordati all'impresa sociale, è stato dimostrato, potrebbero valere altresì per l'insieme degli ETS (di cui l'impresa sociale è parte, tra le altre cose), dato che presentano entrambi le medesime peculiarità. È possibile dunque concludere che la scelta del Governo sia stata discrezionale. Alcuni autori sostengono perfino che la disomogeneità dei regimi differenziati²³² provochi un paradossale, in quanto ingiustificato²³³, assetto

²³⁰ Art. 13, comma 2, D.lgs. 112/2017.

²³¹ Cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 108: “un conto è svolgere attività di volontariato gratuita, nei confronti di soggetti svantaggiati, un altro è vendere magliette con il logo dell'ODV, per finanziare quell'attività principale che rimarrebbe non imprenditoriale (a differenza della seconda) e quindi non esercitabile tramite il veicolo dell'impresa sociale *ex lege*. In secondo luogo, vi sono ETS che strutturalmente non possono essere imprese sociali *stricto sensu*, ex d.lgs. n. 112 del 2017. Dal confronto degli artt. 33, comma 1 del CTS e dell'art. 13, comma 2 del d.lgs. n. 112 del 2017, emerge l'incompatibilità della forma di ODV con quella di impresa sociale. La prima è tenuta a non assumere un numero di dipendenti superiore ai volontari. La seconda esattamente l'opposto.”

²³² Cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei*, op. cit., p. 455.

²³³ Data la “similarità di fondo nella disciplina applicabile”, cfr. V. VALENTI, *Ivi*, p. 456. L'autrice prosegue “in ogni caso, trattasi di soggetti giuridici assimilabili con riferimento alle caratteristiche alle quali si ricollega la richiesta o meno da parte dell'ordinamento di concorso alle spese pubbliche. Infatti, se si escludono le imprese sociali in virtù della destinazione della ricchezza prodotta

tributario²³⁴, quando non addirittura una violazione del principio costituzionale di uguaglianza²³⁵.

all'interesse generale tale per cui si ritiene abbia già concorso alla spesa pubblica, negli stessi termini dovrebbero essere considerati anche gli altri enti del terzo settore. In particolare, in attuazione della previsione della delega di introduzione di un regime di vantaggio che tenga conto delle finalità, se si prevede un trattamento di favore per l'impresa sociale, quale ente che persegue la finalità di interesse generale, associabile sotto il profilo organizzativo ad una impresa, stessa cosa deve ammettersi per l'ente del terzo settore commerciale quale soggetto che, allo stesso modo, svolge l'attività di interesse generale con "modalità" di impresa. Infatti, la ragione dell'esclusione dell'impresa sociale è da ricercarsi nel reinvestimento degli utili nelle finalità di interesse generale perseguite pertanto, in virtù della contribuzione "indiretta" verso l'interesse generale, condizione che sussiste, in termini di destinazione del patrimonio ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, in generale per tutti gli enti del terzo settore. Sebbene per le imprese sociali il legislatore abbia previsto un sistema di controlli interni ed esterni più stringente rispetto a quelli introdotti per gli enti del terzo settore, si ritiene essere un aspetto non direttamente connesso alla *ratio* del prelievo tributario e in ogni caso le "conseguenze fiscali" derivanti da tale differenza appaiono spropositate."

²³⁴ V. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore*, op. cit., p. 507: "Il differente trattamento è stato criticato da una parte della dottrina"; l'autrice menziona A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 191: "Il paradosso sta nel fatto che gli ETS, in quanto enti caratterizzati da una totale non lucratività soggettiva dovrebbero esser probabilmente favoriti rispetto alle imprese sociali che, seppur con un *cap*, possono redistribuire utili, anziché reinvestirli interamente per il perseguimento dello scopo di utilità sociale."

²³⁵ Cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei*, op. cit., p. 457: "Il tutto con evidenti riflessi e criticità con riferimento al rispetto del principio costituzionale di eguaglianza nella previsione di una evidente disparità di trattamento fra soggetti aventi omogenee finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, ricompresi all'interno della medesima categoria "terzo settore" e volti allo svolgimento di attività di interesse generale con metodo commerciale."

CONCLUSIONI

Cercando di trarre delle considerazioni conclusive in merito alla Riforma del Terzo settore genericamente intesa, si può sostenere che abbia rappresentato un fondamentale punto di svolta per il settore non profit¹, al quale è stata finalmente conferita la giusta riconoscenza², nonostante permangano molteplici criticità³. Sotto il punto di vista civilistico, l'innovazione di maggior rilievo attiene all'indipendenza dalla fiscalità, motivo per cui il fenomeno riceve una sua regolamentazione privatistica, che si amplia notevolmente rispetto al passato. Per quel che concerne il profilo tributario, la riforma ha concesso a tutti gli ETS (e non solo alle Onlus) la possibilità di svolgere attività commerciale prevalente; al contempo, tuttavia, si è dimostrato esser stato fatto un passo indietro sulla questione della commercialità rispetto al D.lgs. 460 del 1997 e a quanto auspicato dalla Legge delega del 2016; ci si aspettava un cambio di paradigma circa la modalità di attribuzione della fiscalità di vantaggio, ma così non è stato⁴. Il Codice promuove principalmente gli ETS di tipo non commerciale, a cui deroga parzialmente il peculiare regime dettato per OdV e APS (parzialmente in quanto facilita esclusivamente gli enti per così dire "minori"⁵); l'unica vera eccezione si ha nei confronti dell'impresa sociale⁶. Si sono cercate di indagare le motivazioni che

¹ Cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 3 ss. e p. 63; cfr. P. FERRI, *Prime riflessioni sul regime fiscale degli Enti del Terzo Settore*, op. cit., p. 44.

² Cfr. A. FICI, *Ivi*, p. 12 ss., p. 43: "L'unità complessiva del Terzo Settore appare foriera di diversi potenziali benefici. Tra le altre cose, essa facilita la promozione e tutela dell'immagine comune e la rappresentanza istituzionale di singoli enti o di loro categorie (attraverso le «reti associative»)» ed infine p. 63: "essa ha già contribuito non poco ad accrescere la dignità e visibilità, non solo istituzionale ma anche nei confronti della pubblica opinione, degli enti del Terzo Settore. [...] un Terzo Settore «maturo» – che non ha più bisogno di giustificare la sua esistenza [...] perché anche il legislatore lo ha riconosciuto"; cfr. L. BOZZI, *Terzo settore: osservazioni a "prima lettura" su una riforma culturale prima che giuridica*, in *Contr. e Impresa*, 2017, IV, p. 1256.

³ Cfr. gli autori citati da Fici, *Ivi*, p. 3, nota 1; in aggiunta, senza pretese di completezza, cfr. D. DI SABATO, O. NOCERINO, *Il Terzo settore. Profili critici della riforma*, op. cit.; cfr. P. FERRI, *Prime riflessioni sul regime fiscale degli Enti del Terzo Settore*, op. cit., p. 38 ss., spec. osservazioni conclusive; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., Introduzione, p. XVIII; cfr. P. SANNA, *Profili giuridici del "volontariato" e "dell'attività di volontariato"*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 197 ss.; cfr. V. VALENTI, *Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei*, in *Dir. proc. trib.*, op. cit., p. 407 e ss.

⁴ *Supra* cap. IV, par. 2.1 ed anche bibliografia di cui alla nota 53 del par. 3.1.

⁵ Per poter usufruire dell'agevolazione, infatti, i ricavi non devono superare i 130.000€.

⁶ La quale, nonostante la natura certamente imprenditoriale, riceve consistenti sgravi analizzati nel capitolo precedente (par. 4.1).

hanno spinto il legislatore a compiere una scelta simile, e quella che si è rivelata essere la più convincente afferisce alla volontà di esortare gli ETS che presentano una struttura imprenditoriale a costituirsi in forma di impresa o società. Così facendo, la riforma culturale avviata un paio di decenni addietro prosegue il suo lento, ma (semberebbe) inesorabile cammino⁷: l'obiettivo è di ridurre il divario, ancora parzialmente presente, tra imprese ed enti non profit ed incentivarne, al contrario, l'avvicinamento⁸. Di conseguenza, verrebbe incoraggiato l'autofinanziamento degli enti del Terzo settore⁹, giungendo così ad una "graduale riduzione dell'incidenza del finanziamento pubblico sulle attività di interesse generale a favore di quello proveniente dai privati"¹⁰, con un notevole risparmio dell'erario. In effetti, le risorse del Terzo settore derivano ancora oggi principalmente da donazioni, fondi pubblici e agevolazioni fiscali¹¹. Anteriormente alla riforma del Terzo settore, un'aspirazione

⁷ Cfr. L. BOZZI, *Terzo settore: osservazioni a "prima lettura" su una riforma culturale prima che giuridica*, op. cit., p. 1256, il quale ritiene che quella del Terzo settore rappresenti appunto "una riforma culturale prima ancora che giuridica."

⁸ Cfr. G. SEPIO, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive designate dalla riforma*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 97: "Il cambiamento sta anche nella consapevolezza che il non profit non è più solamente un modello redistributivo ma diventa pure fonte diretta e indiretta di produzione. [...] Profit e non profit potranno trovare sempre più spazi in comune e percorsi da condividere, sia pure partendo da obiettivi diversi"; cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., Introduzione, p. XVIII; cfr. P. SANNA, *Profili giuridici del "volontariato" e "dell'attività di volontariato"*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, op. cit., p. 197/198. Questa tendenza si osserva anche a livello europeo, cfr. A. Fici, *Diritto dell'economia sociale: teorie, tendenze e prospettive italiane ed europee*, Napoli, 2016, p. 237.

⁹ Cfr. F. CARINCI, *Il non profit. Itinerari giuridico istituzionali*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, op. cit., p. 5; cfr. C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, op. cit., p. 38: "particolarmente insistita è soprattutto l'esigenza di rafforzare la dimensione produttiva del settore, allineandosi l'ordinamento italiano ai modelli con i quali diversi sistemi giuridici di *common* e di *civil law* hanno ampliato la possibilità di adottare strumenti alternativi per l'esercizio dell'impresa collettiva nel segno della sostenibilità sociale."; cfr. G. SEPIO, *Ibidem*: "Alle tradizionali fonti di reperimento, prevalentemente di natura pubblica, si affianca anche l'esigenza di guardare al mercato come opportunità per valorizzare l'impatto delle attività sociali a beneficio della collettività."

¹⁰ Cfr. G. SEPIO, *Ibidem*.

¹¹ Cfr. S. GIANONCELLI, *Regime fiscale del Terzo settore e concorso alle pubbliche spese*, op. cit., p. 297: "A latere della possibilità, pur contemplata, di autofinanziamento, e delle erogazioni provenienti da privati, il canale preferenziale permane oggi quello del sostegno pubblico, che può declinarsi in vario modo, dalla concessione di sovvenzioni dirette, alla fiscalità di vantaggio riservata ai soggetti impegnati nelle attività di utilità sociale ovvero ai loro finanziatori privati."; cfr. F. CARINCI, *Il non profit. Itinerari giuridico istituzionali*, in F. CARINCI, *Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali*, op. cit., p. 5/6. Benché gli ultimi dati Istat dimostrino un crescente ricorso alle attività commerciali, cfr. A. MAZZULLO, *Verso una funzione "imprenditoriale" del Terzo Settore*, in *Cooperative e enti non profit*, op. cit., p. 21, spec. nota 24: "Il Terzo Settore, oggi, è prevalentemente alimentato dal finanziamento privato (per il 65,9%) rispetto a quello pubblico (34,1%) e le sue entrate, [...] già oggi derivano per il 47,3% dallo svolgimento di attività commerciali!"; ID, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, op. cit., p. 4., spec. nota 3.

analoga a quella del legislatore attuale non sarebbe stata possibile: se si guarda alle remore che sono state rivolte in passato (anche da parte dello stesso legislatore) all'accettazione di un ETS che esercitasse attività commerciale al pari di un'impresa¹², non dovrebbe sorprendere che le risorse primarie dei medesimi scaturiscano, ancora oggi, da fonti per così dire "esterne".

Le Organizzazioni di Volontariato sono probabilmente le figure giuridiche che più hanno risentito di questa concezione. Nella Legge quadro sul Volontariato (L. 266 del 1991), invero, l'eventuale attività commerciale esercitata doveva assumere carattere esclusivamente marginale. Inoltre, nonostante inizialmente acquisissero di diritto la qualifica di Onlus, dal 2008 questa previsione è stata limitata alle OdV che rispettano il criterio della marginalità¹³. Grazie all'avvento del Codice del Terzo settore si è verificata una svolta epocale: è ammessa, anche per le OdV, la prevalenza dell'attività commerciale, senza che questo possa inficiare sulla qualifica di ETS. Per esperienza personale posso affermare che la percezione, nell'immaginario collettivo, è tuttora ancorata all'incompatibilità delle OdV con il carattere imprenditoriale; forse perché costituite principalmente da volontari o perché, in precedenza, sempre soggette a limiti nell'esercizio di attività economica. Probabilmente entrambe le risposte, ma quello che davvero conta è che, nei fatti, la situazione è mutata. Tuttavia è stato tralasciato, ma come detto non solo per le OdV, un aspetto importante: non è stata prevista la totale defiscalizzazione dell'attività economica, che viene tendenzialmente tassata con il regime ordinario. Proprio per le Organizzazioni di Volontariato è prevista una deroga, ma soltanto al ricorrere dei vincoli summenzionati¹⁴. È stato anche già dimostrato che il ragionamento del legislatore volto a stimolare la costituzione di imprese sociali non può applicarsi alle OdV, poiché non del tutto compatibili con la figura dell'impresa sociale¹⁵.

Una grossa carenza riscontrata a livello di diritto privato, invece, è la mancata riforma del Codice civile¹⁶. Non bisogna infatti dimenticare che non tutti gli enti non profit entreranno a far parte del mondo del Terzo settore e, l'impianto codicistico che ne resta fuori, appare assolutamente inadeguato, soprattutto perché non interessato

¹² *Supra* cap. IV, par. 1, spec. nota 196.

¹³ D.L. 29 novembre 2008, n. 185.

¹⁴ Cfr. nota 5.

¹⁵ Cfr. ultimo paragrafo del capitolo precedente.

¹⁶ *Supra* cap. III, par. 1.1.

dalle modifiche realizzate dalla riforma, come era stato per contro richiesto dalla Legge delega del 2016¹⁷.

Una criticità riscontrata direttamente dai protagonisti della riforma è sicuramente rappresentata dagli adempimenti e dai controlli, ritenuti eccessivamente gravosi, in particolare nei confronti delle realtà più piccole¹⁸. Oltre ad essere giustificati dal bisogno di ponderare le esigenze di trasparenza con le disposizioni di favore¹⁹ (come esposto precedentemente²⁰), occorre considerare che talune norme impositive tengono conto delle dimensioni degli enti, prevedendo vincoli meno invasivi per le realtà più piccole²¹; quindi una gradazione degli adempimenti in relazione alla “presunta capacità di sopportare i costi che derivano dall’applicazione di norme di legge imperative e cogenti”²². Ne sono un chiaro esempio le prescrizioni relative al bilancio sociale (obbligatorio solo per gli enti con entrate superiori a 1.000.000€²³) o alla rendicontazione (per cassa per gli enti con entrate inferiori a 220.000€²⁴)²⁵. In aggiunta, essere trasparenti permette agli enti del Terzo settore di conservare la fiducia dei propri *stakeholder*²⁶. Altro punto chiave inerente al tema dei controlli è che sono

¹⁷ Cfr. L. BOZZI, *Terzo settore: osservazioni a “prima lettura” su una riforma culturale prima che giuridica*, op. cit., p. 1259, il quale asserisce che vi sia un lato positivo in tutto ciò: “La analiticità e “pervasività” delle disposizioni che avrebbero dovuto ispirare la revisione del codice avrebbero finito, in sostanza, con l’abrogare, o quanto meno sbiadire (significativamente) la peculiarità dell’associazione non riconosciuta. Il mancato intervento sul codice ha “salvato” la figura e questo, in fondo, non sembra essere un male. La “leggerezza” normativa che la caratterizza può e talvolta ha dato luogo ad abusi non facili da sanzionare, tuttavia, per molti aspetti, la figura rappresenta un “rifugio” per realtà che, per le più varie ragioni, preferiscono una disciplina quanto mai essenziale e, in questa prospettiva, forse, continua a rappresentare un “patrimonio giuridico” da non disperdere.”

¹⁸ Cfr. nota 35 del cap. III.

¹⁹ Cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 52/55; cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore*, op. cit., p. 171; cfr. V. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore*, op. cit., p. 35; cfr. M. BROGI, *Il complesso sistema di controlli ‘interni’ ed ‘esterni’ e la disciplina transitoria*, in F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, op. cit., p. 336, che sostiene che l’argomento attinente ai controlli “va ricondotto al “cuore” della riforma”.

²⁰ *Supra* cap. III, par. dedicato al RUNTS (3.2), spec. note 108 e 109.

²¹ Cfr. P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore*, op. cit., p. 171.

²² Cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 52 e poi anche 55/56.

²³ Art. 14 CTS.

²⁴ Art. 13 CTS.

²⁵ Cfr. I. IOANNONE, G. SEPIO, *La riforma del Terzo settore vista dai professionisti*, op. cit., p. 2042.

²⁶ A riguardo cfr. cap. III, par. 3.1.1, punto 6). Ad integrazione cfr. I. IOANNONE, G. SEPIO, *Ibidem*; cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, op. cit., p. 52/55; cfr. V. LOFFREDO, *Gli enti del terzo settore*, op. cit., p. 37.

imprescindibili per verificare se enti che non posseggono i requisiti necessari si approfittano della fiscalità di vantaggio ed evitare, pertanto, elusioni della disciplina²⁷. Perfino le “Linee guida per una Riforma del Terzo Settore” stabiliscono che è indispensabile “separare il grano dal loglio”, con ciò intendendosi che non bisogna dimenticare che chi agisce all’interno del perimetro del Terzo settore non sempre lo fa con intenti meritevoli ed altruistici²⁸.

Per tirare le fila del discorso, si può affermare che la Riforma, nonostante le difficoltà evidenziate, possa considerarsi positiva per lo sviluppo del settore non profit²⁹; nella peggiore delle ipotesi, può comunque rappresentare un buon punto di partenza per interventi futuri, atti a migliorare il sistema vigente³⁰.

²⁷ Cfr. LOFFREDO, *Ibidem*; P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore*, *op. cit.*, p. 171/172.

²⁸ Così le Linee guida “Occorre però anche sgomberare il campo da una visione idilliaca del mondo del privato sociale, non ignorando che anche in questo ambito agiscono soggetti non sempre trasparenti che talvolta usufruiscono di benefici o attuano forme di concorrenza utilizzando spregiudicatamente la forma associativa per aggirare obblighi di legge.”, le quali richiedevano, per tali ragioni, di istituire una “Authority del terzo settore”.

²⁹ Cfr. A. FICI, *Profili e principi generali della riforma del Terzo Settore*, in AA.VV., *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, *op. cit.*, p. 63.

³⁰ Cfr. A. FICI, *Ibidem*; cfr. G. IORIO, *Il Codice del Terzo settore e le associazioni: i riflessi civilistici della nuova disciplina*, *op. cit.*, p. 27/28.

BIBLIOGRAFIA

- P. ADDIS, E. FERIOLI, E. VIVALDI, Il Terzo settore nella disciplina normativa italiana dall'unità ad oggi, in E. ROSSI, S. ZAMAGNI (a cura di), Il Terzo settore nell'Italia unita, Bologna, 2011, p. 125 e ss.
- S. AGOSTINI, Adeguamenti statutarî degli ETS: le indicazioni ministeriali, in Cooperative e enti non profit, 2019, III, p. 3 e ss.
- S. ALCESTE, Il trust può ottenere la qualifica di ONLUS, in Trusts e attività fiduciarie, 2011, VI, p. 616 e ss.
- A. Amatucci, Trattato di diritto tributario, vol. I, Padova, 1994
- P. ANELLO, Raccolta pubblica di fondi da parte di enti non commerciali, in Corr. trib., 2008, XXIII, p. 1853 e ss.
- M. ANGELI, S. CINQUE, Impresa sociale e concorrenza, in Analisi giur. econ., 2018, I, p. 151 e ss.
- M. ANSELMO, La realizzazione e l'impiego degli utili nelle Onlus e la compatibilità con il fine solidaristico, in Rass. trib., 2009, VI, p. 1715 e ss.
- M. ANSELMO, Le agevolazioni fiscali a favore degli enti del terzo settore ancora al vaglio della Corte di Giustizia, in Rass. trib., 2011, III, p. 793 e ss.
- L. ANTONINI, Il principio di sussidiarietà orizzontale: da Welfare State a Welfare Society, in Riv. dir. fin., 2000, I, p. 99 e ss.
- L. ANTONINI, La sussidiarietà fiscale. I nuovi diritti sociali nella crisi del Welfare State, Catanzaro, 2007
- L. ANTONINI, Sussidiarietà fiscale: la frontiera della democrazia, Milano, 2005
- ARIS, Nella rete del Terzo settore. Prepararsi a vivere la riforma, Roma, 2019
- R. ARTONI (a cura di), Gli enti non profit: aspetti tributari, Padova, 1996
- A. AURICCHIO, voce "Associazioni (dir. civ.)", in Enc. del dir., vol. III, Milano, 1958, 2. La distinzione tra le associazioni e le figure affini
- A. AURICCHIO, voce "Associazioni (dir. civ.)", in Enc. del dir., vol. III, Milano, 1958, 12. Organizzazione dell'associazione
- A. AURICCHIO, voce "Associazioni (dir. civ.)", in Enc. del dir., vol. III, Milano, 1958, 15. Gli amministratori. Diritti ed obblighi.
- G. P. BARBETTA, F. MAGGIO, Nonprofit, Bologna, 2008

- M. BARBIZZI, *Fiscalità degli Enti del Terzo Settore*, in *Dir. prat. lav.*, 2021, XIV, p. 852 e ss.
- F. BARONE, *Riflessioni sull'evoluzione e il superamento della personalità giuridica con la riforma del Terzo settore*, in *Studium Iuris*, 2021, VII-VIII, p. 862
- B. BARONI, L. DEGANI, L. MONTANELLI, M. PETRILLO, M. PISCETTA (a cura di), *Riforma del Terzo Settore: tra Codice del terzo settore, impresa sociale e 5 per mille*, Santarcangelo di Romagna, 2017
- A. BARTALENA, *Le competenze dell'assemblea*, in *Le società*, 2005, IX, p. 1093 e ss.
- M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. trib.*, 2002, II, p. 421 e ss.
- M. BASILE, voce "Associazioni non riconosciute", in *Enc. giur. Treccani*, vol. III, Roma, 1988, p. 3 e ss.
- M. BASILE, *Le persone giuridiche*, Milano, 2003
- M. BASILE, *Portare a compimento la revisione della disciplina del codice civile sulle persone giuridiche: impresa impossibile?*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2021, III, p. 662 e ss.
- V. BASSI, *Gli Enti altruistici e gli Enti del Terzo Settore: un modo nuovo di occuparsi del bene comune, riconosciuto anche dal sistema fiscale*, in *Innovazione e diritto*, 2018, II, p. 50 e ss.
- V. BASSI, *IRES dimezzata per enti non lucrativi di interesse pubblico, utilità sociale e "Terzo settore"*, in *Rass. trib.*, 2020, II, p. 462 e ss.
- A. N. BATTISTI, *Welfare e no profit in Europa: profili comparati*, Torino, 2013
- L. BELLICINI, C. SPAMPINATO, *La Riforma del Terzo settore e gli effetti sull'impianto organizzativo delle attuali ONLUS*, in *Il fisco*, 2021, XIX, p. 1857 e ss.
- G. BELLONI, *Rilevanza economico-patrimoniale di associazioni non riconosciute*, in *Enti non profit*, 2005, VI, p. 390 e ss.
- S. BENVENUTI, S. MARTINI, *La crisi del welfare pubblico e il "nuovo" Terzo settore: la via tracciata dalla legge delega n. 106/2016*, in *Oss. Cost.*, 2017, II, p. 339 e ss.

- S. BERETTA, Manuale operativo delle associazioni: guida civilistico-fiscale e formulario, XI ed., Santarcangelo di Romagna, 2021
- G. BIANCHI, I paradossi della commercialità. Le conseguenze dell'attribuzione all'ente non lucrativo della qualifica di "ente commerciale", in *Il fisco*, 2000, XLV, p. 12418 e ss.
- G. BOLETTA, La sentenza della Corte Costituzionale n. 131 del 2020. Il suo (possibile) impatto nel sistema di imposizione dei redditi del Terzo settore, in *Impresa sociale*, 2021, II, p. 7 e ss.
- G. BONFANTE, Cooperative sociali, imprese sociali e lca: un tertium genus di imprese?, in *Società*, 2021, VII, p. 799 e ss.
- L. BONI, Codice del Terzo settore: un'occasione mancata?, in *dirittoegiustizia.it*, 2017
- C. BORZAGA, M. MUSELLA, L'Impresa Sociale in Italia. Identità, ruoli e resilienza, IV Rapporto Iris Network, Trento, 2020
- A. BORZÌ, A. CARDONE, L'esercizio della potestà legislativa regionale nell'attuazione della riforma del titolo V tra continuità e discontinuità normativa, in *Osservatorio sulle fonti*, 2002, p. 409 ss.
- L. BOZZI, Terzo settore: osservazioni a "prima lettura" su una riforma culturale prima che giuridica, in *Contr. e Impresa*, 2017, IV, p. 1253 e ss.
- R. BRIGANTI, La riforma del "Terzo settore" tra sussidiarietà orizzontale e impresa sociale, in *Notariato*, 2018, V, p. 511 e ss.
- L. BOZZI, Il codice attuativo della riforma del Terzo settore. Profili ricostruttivi e spunti problematici, in *Oss. dir. civ. e comm.*, 2019, I, p. 19 e ss.
- R. BREDI, L. BUGATTI, V. MONTANI, G. PONZANELLI (a cura di), Le associazioni non riconosciute. Artt. 36-42, Milano, 2016
- V. BUONOCORE, Può esistere un'impresa sociale?, in *Giur. comm.*, 2006, VI, p. 833 e ss.
- M. BUSICO, Per accedere ai benefici fiscali delle ONLUS è sufficiente l'assenza del solo «lucro soggettivo», in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, III, p. 209 ss.
- D. CALDIROLA, Impresa sociale, welfare e mercato, Milano, 2019
- D. CALDIROLA, Stato, mercato e Terzo settore nel decreto legislativo n. 11/2017: per una nuova governance della solidarietà, in *federalismi.it*, 2018, III, p. 1 e ss.

- G.F. CAMPOBASSO, Associazioni e attività di impresa, in Riv. dir. civ., 1994, VI, p. 581 ss.
- G. F. CAMPOBASSO, Diritto commerciale 1. Diritto dell'impresa, Torino, 2013
- V. CAPOZZI, Il regime fiscale della nuova impresa sociale, in <https://www.fondazione nazionale commercialisti.it/node/1343>, 2018
- F. CARINCI, Non profit e volontariato. Profili giuridico istituzionali, Milano, 1999
- A. A. CARRABBA, Scopo di lucro e autonomia privata: la funzione nelle strutture organizzative, Napoli, 1994
- L. CASTALDI, Considerazioni intorno alla disciplina fiscale delle erogazioni liberali al cd. terzo settore, in Riv. dir. trib., 2011, X, p. 941 e ss.
- L. CASTALDI, Fine solidaristico e corrispettivi: risolto lo snodo interpretativo della disciplina Onlus, in Enti non profit, 2009, II, p. 23 e ss.
- L. CASTALDI, Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi, Torino, 1999
- L. CASTALDI, La destinazione del 5 per mille dell'Irpef riflessioni intorno alle modalità di concorso dei consociati alle pubbliche spese, in Rass. trib., 2008, I, p. 190 e ss.
- L. CASTALDI, La disciplina fiscale dell'impresa sociale. Spunti di sistema?, in Analisi giur. econ., 2018, I, p. 175 e ss.
- I. CAVANNA, voce "Associazioni riconosciute e non riconosciute", in Enc. giur. Treccani, Diritto on line, 2016
- M. CEOLIN, Il c.d. Codice del Terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?, in Nuove Leggi civ. comm., 2018, I, p. 1 e ss.
- A. CERINI, I controlli contabili e di vigilanza negli enti del Terzo settore, in Corr. trib., XXXVIII, p. 2987 e ss.
- E. CESARO, Contratto aperto e adesione del Terzo, Napoli, 1979
- F. CICOGNANI, F. QUARTA, Regolazione, attività e finanziamento delle imprese sociali: studi sulla riforma del terzo settore in Italia, Torino, 2018
- S. CIPOLLINA, I confini giuridici nel tempo presente: il caso del diritto fiscale, Milano, 2003
- G. CISTERNINO, Gli strumenti finanziari e la finanza sociale alla luce della riforma del terzo settore, in Impresa sociale, 2017, X, p. 78 e ss.

- P. CLEMENTI, Figura del volontario, nomina degli amministratori, quorum assembleari: chiarimenti ministeriali, in *Cooperative e enti non profit*, 2020, X, p. 12 e ss.
- P. CLEMENTI, Incompatibilità tra status di volontario lavoratore (e temporanea disapplicazione al tempo del COVID-19), in *Cooperative e enti non profit*, 2020, V, p. 7 e ss.
- P. CLEMENTI, La composizione della base associativa di OdV e APS, in *Cooperative e enti non profit*, 2020, V, p. 18 e ss.
- C. CLODOVEO, Condizioni di non commercialità degli enti di tipo associativo, in *Corr. Trib.*, 1999, XVII, p. 1234 e ss.
- F. COLECCHIA, Il Terzo settore ha un nuovo impianto fiscale, in cantiereterzosettore.it, 2022
- G. M. COLOMBO, Accountability dell'impresa sociale, in *Il fisco*, 2018, VI, p. 551 e ss.
- G. M. COLOMBO, Aspetti fiscali della legge-quadro sul volontariato, in *Riv. dottori comm.*, 1996, III, p. 497 e ss.
- G. M. COLOMBO, Aspetti fiscali della raccolta fondi, in *Enti non profit*, 2010, II, p. III e ss.
- G. M. COLOMBO, Aspetti fiscali delle OdV e APS, in *Cooperative e enti non profit*, 2017, X, p. 15 e ss.
- G. M. COLOMBO, Dall' Agenzia delle Entrate nuove aperture sulle ONLUS, in *Corr. trib.*, 2011, XXXV, p. 2901 e ss.
- G. M. COLOMBO, Enti del Terzo settore (ETS), enti commerciali, enti non commerciali, in *Corr. trib.*, 2018, XL, p. 3102 e ss.
- G. M. COLOMBO, ETS: enti commerciali o enti non commerciali?, in *Cooperative e enti non profit*, 2020, I, p. 23 e ss.
- G. M. COLOMBO, Il "nuovo" art. 79 del Codice del Terzo settore, in *Cooperative e enti non profit*, 2023, I, p. 7 ss.
- G. M. COLOMBO, L' IRES a metà per gli enti non profit: un ricordo del passato?, in *Corr. trib.*, 2020, I, p. 95 e ss.
- G. M. COLOMBO, La commercialità degli enti del Terzo settore: criticità operative, in *Cooperative e enti non profit*, 2021, VI, p. 7 e ss.

- G. M. COLOMBO, La contabilità fiscale degli enti non commerciali, in *Corr. trib.*, 2010, XXXI, p. 2526 e ss.
- G. M. COLOMBO, La fiscalità degli enti del Terzo settore (ETS), in *Corr. trib.*, 2017, XXXV, p. 2697 e ss.
- G. M. COLOMBO, La fiscalità dell'impresa sociale, in *Impresa sociale*, 2021, II, p. 17 e ss.
- G. M. COLOMBO, La raccolta fondi degli enti del Terzo settore, in *Corr. trib.*, 2018, XI, p. 868 e ss.
- G. M. COLOMBO, Le attività marginali delle organizzazioni di volontariato, in *Corr. trib.*, 1995, XLII, p. 2911 e ss.
- G. M. COLOMBO, Le ONLUS alla prova della riforma del Terzo settore, in *Cooperative e enti non profit*, 2023, III, p. 7 e ss.
- G. M. COLOMBO, Le Regioni intensificano i controlli sugli enti non profit, in *Enti non profit*, 2012, XI, p. 5 e ss.
- G. M. COLOMBO, Per una «rete» di enti non profit, in *Enti non profit*, 2012, I, p. 5 e ss.
- G. M. COLOMBO, Perché iscriversi al RUNTS, in *Cooperative e enti non profit*, 2021, I, p. 7 e ss.
- G. M. COLOMBO, Tassazione delle plusvalenze nell'impresa sociale, in *Il fisco*, 2020, XXXVIII, p. 3656 e ss.
- G. M. COLOMBO, S. RAGGHIANI, *Enti non commerciali e Onlus*, Milano, 2000
- G. M. COLOMBO, M. SETTI, La perdita della qualifica di ente non commerciale, in *Corr. trib.*, 1997, XXXIX, p. 2868 e ss.
- P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del terzo settore*, Bologna, 2018
- C. CONTESSA, D. SIMEOLI, I. VOLPE (a cura di), *Codice del Terzo settore*, Piacenza, 2019
- C. G. CORVESE, *La trasformazione eterogenea in società di capitali*, Milano, 2003
- M. COSTANZA, *I soggetti: gli enti non commerciali*, Napoli, 2012
- M. COSTANZA, Profili privatistici delle normativa sulle organizzazioni di volontariato, in *Corr. giur.*, 1991, II, p. 1074 e ss.
- M. COSTANZA, *Terzo settore in frammenti. Considerazioni di diritto privato*, Torino, 2022

- I. CURTI, Le imprese sociali e il loro ecosistemi in Europa, in *Impresa Sociale*, 2020, I, p. 36 e ss.
- E. CUSA, Frammenti di disciplina delle cooperative con la qualifica di impresa sociale, in *Nuove Leggi civ. comm.*, 2021, II, p. 267 e ss.
- E. CUSA, Le cooperative sociali come doverose imprese sociali, in *Nuove Leggi civ. comm.*, 2019, IV, p. 948 e ss.
- R. D'AMORE, P. FERRI, Organizzazioni di volontariato: attività commerciali e produttive marginali, in *Corr. trib.*, 1999, XV, p. 1084 e ss.
- R. D'AMORE, P. FERRI, Organizzazioni di volontariato: lo svolgimento di attività connesse secondo la disciplina ONLUS, in *Corr. trib.*, 2000, XXII, p. 1586 e ss.
- R. D'AMORE, P. FERRI, Per il volontariato ancora dubbi sui limiti di ammissibilità delle attività commerciali, in *Enti non profit*, n. 2010, VII, p. 38 e ss.
- A. D'ATENA, Il principio di sussidiarietà nella costituzione italiana, in *Riv. it. dir. pub. com.*, 1997, III-IV, p. 603 e ss.
- R. DABORMIDA, *La riforma del terzo settore*, Milano, 2017
- M. V. DE GIORGI, Nuovo diritto degli enti senza scopo di lucro: dalla povertà delle forme codicistiche al groviglio delle leggi speciali, in *Riv. dir. civ.*, 1999, III, p. 287 e ss.
- M. V. DE GIORGI, Terzo settore. Il tempo della riforma, in *Studium Iuris*, 2018, II, p. 139 e ss.
- S. DE GÖTZEN, Volontariato: sussidiarietà, pluralismo sociale e la tentazione del dirigismo (ancora sulla riforma della normativa sul volontariato - osservazioni sulla bozza governativa 17 settembre 2003 di riforma della l. 266/91), in *Ist. Federalismo*, 2003, V, p. 42 ss.
- C. DE MARIA, L'evoluzione del Terzo settore dal Novecento a oggi (1915-2011), in E. ROSSI, S. ZAMAGNI (a cura di), *Il Terzo settore nell'Italia unita*, Bologna, 2011, p. 86 e ss.
- E. DE MITA, voce "Capacità contributiva", in *Digesto comm.*, vol. II, Torino, 1987
- N. L. DE RENZIS SONNINO, La nozione di «trust trasparente» secondo l'Agenzia delle entrate, in *Corr. trib.*, 2009, IV, p. 310 e ss.

- C. DE STEFANIS, Rivoluzione per il Terzo settore: tra nuovo impianto fiscale e proroga adeguamenti statuti, in *Prat. Fisc. e Prof.*, 2022, XXXII – XXXIII, p. 57 e ss.
- D. STEVANATO, La nozione di beneficiario individuato del trust e l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, in *Corr. trib.*, 2013, XXXV, p. 2769 e ss.
- R. DE VITA, P. DONATI, G. B. SGRITTA, *La politica sociale oltre la crisi del Welfare State*, Milano, 1994
- L. DEL FEDERICO L., Agevolazioni fiscali nazionali e aiuti di stato, tra principi costituzionali e ordinamento comunitario, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2006, III, p. 19 e ss.
- S. DIDIEGO, La disciplina dell'organo di controllo nelle associazioni Onlus, in *Enti non profit*, 2006, I, p. 23 e ss.
- P. DI PAOLO, L'evoluzione storica del Terzo Settore: nascita e progressiva affermazione - Prima Parte, in *Lavoro@Confronto*, 2016, XV, p. 30 e ss.
- R. DI RAIMO, *Le associazioni non riconosciute: funzione, disciplina, attività*, Napoli, 1995
- D. DI SABATO, O. NOCERINO, *Il Terzo settore. Profili critici della riforma*, Napoli, 2019
- F. DONATI, F. SANCHINI (a cura di), *Il Codice del Terzo Settore: commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Milano, 2019
- D. ERLER, *Attività diverse nel Terzo settore, tutte le novità del decreto*, in *cantiereterzosettore.it*, 2021
- M. EROLI, *Le associazioni non riconosciute*, Napoli, 1990
- L. ESPOSITO, *Riforma del Terzo settore: come funziona la registrazione delle imprese sociali*, in *cantiereterzosettore.it*, 2021
- A. FEDELE, La disciplina fiscale delle ONLUS, in *Riv. notariato*, III, 1999, p. 537 e ss.
- F. FELICE, *Welfare Society. Dal paternalismo di Stato alla sussidiarietà orizzontale*, Catanzaro, 2007
- R. FELICETTI, L'impresa sociale negli altri ordinamenti, in *Analisi giur. econ.*, 2018, I, p. 221 e ss.

- F. FERRARA JR., Trattato di diritto civile italiano. 2.2. Le persone giuridiche, Torino, 1938
- F. FERRARA SR., Diritto delle persone e di famiglia, Napoli, 1941
- F. FERRARA SR., Trattato di diritto civile italiano. 2.2. Le persone giuridiche, II ed., Torino, 1956
- G. FERRARA, La revisione costituzionale come sfigurazione: sussidiarietà, rappresentanza, legalità e forma di governo nel progetto della Commissione bicamerale, in Pol. dir., 1998, I, p. 93 e ss.
- M. R. FERRARESE, Le istituzioni della globalizzazione, Bologna, 2000
- P. FERRI, Prime riflessioni sul regime fiscale degli Enti del Terzo Settore, in Cooperative e enti non profit, 2017, XI - XII, p. 38 e ss.
- P. FERRI, R. D'AMORE, Le attività commerciali svolte da organizzazioni di volontariato, in Corr. trib., 2002, XVII, p. 1513 e ss.
- P. FERRI, R. D'AMORE, Le attività connesse delle ONLUS, in Corr. trib., 2002, XXXIV, p. 3078 e ss.
- V. FICARI, Prime osservazioni sulla “fiscalità” degli enti del terzo settore e delle imprese sociali, in Riv. trim. dir. trib., 2018, I, p. 57 e ss.
- F. FICHERA, Le agevolazioni fiscali, Padova, 1992
- A. FICI, voce “Impresa sociale”, in Digesto civ., vol. III, Torino, 2007, p. 663 e ss.
- A. FICI, Diritto dell'economia sociale: teorie, tendenze e prospettive italiane ed europee, Napoli, 2016
- A. FICI, L'identità delle società cooperative nella decisione della Corte di Giustizia UE in tema di aiuti di Stato, in Cooperative e enti non profit, 2011, XII, p. 33 e ss.
- A. FICI, L'impresa sociale e le altre imprese del terzo settore, in Analisi giur. econ., 2018, I, p. 19 e ss.
- A. FICI, La nuova disciplina dell'impresa sociale. Una prima lettura sistematica, in Impresa Sociale, 2017, IX, p. 8 e ss.
- A. FICI, La nuova disciplina dell'impresa sociale nella prospettiva dei suoi diversi stakeholder, in Impresa Sociale, 2018, XI, p. 7 e ss.
- A. FICI, La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale: una introduzione, Napoli, 2017

- A. FICI, E. ROSSI, G. SEPIO, P. VENTURI, Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti, Bari, 2019
- M. FINIZIO, La creazione di valore nell'impresa sociale, Catanzaro, 2011
- G. FIORENTINI, Impresa sociale e sussidiarietà: dalle fondazioni alle spa, management e casi, Milano, 2006
- G. E. FORINO, Tra governance partecipata ed inclusività. Il coinvolgimento dei lavoratori nei processi decisionali dell'impresa sociale, in *Impresa sociale*, 2020, III, p. 37 e ss.
- N. FORTE, Le decisioni da assumere per beneficiare dei vantaggi fiscali previsti dalla riforma del Terzo settore, in *Corr. trib.*, 2018, XVI, p. 1235 e ss.
- D. FRANCO, A. ZANARDI (a cura di), I sistemi di welfare tra decentramento regionale e integrazione europea, Milano, 2003
- T. E. FROSINI, Profili costituzionali della sussidiarietà in senso orizzontale, in *Riv. giur. Mezzogiorno*, 2000, I, p. 15 e ss.
- A. FUSARO, La revisione della disciplina degli enti del libro primo del codice civile, in *Riv. dir. civ.*, 2019, VI, p. 1358 e ss.
- A. FUSARO, Gli enti del Terzo Settore: profili civilistici, Milano, 2022
- A. FUSARO, Spunti per un'ermeneutica della Riforma del Terzo settore e dell'Impresa sociale, in *federalismi.it*, 2020, X, p. 229 e ss.
- A. FUSARO, Su partecipazione e democraticità negli enti del primo libro, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2023, I, p. 145 e ss.
- L. GABBANELLI, F. MORONI, M. PETA, Decreto semplificazioni: come cambia la commercialità per gli ETS, in *fiscoetasse.com*, 2022
- G. GABRIELLI, Sui contratti necessariamente aperti, in *Riv. dir. civ.*, 1982, I, p. 577 ss.
- A. GALATI, Esclusione da un'associazione di fatto o riconosciuta: chi delibera?, in *Cooperative e enti non profit*, 2014, V, p. 44 e ss.
- F. GALGANO, Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle persone giuridiche: disposizioni generali, delle associazioni e delle fondazioni, art. 11-35, Bologna, 1969

- F. GALGANO, Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle persone giuridiche: disposizioni generali, delle associazioni e delle fondazioni, art. 11-35, II ed., Bologna, 2006
- F. GALGANO, Commentario del Codice civile Scialoja-Branca. Libro primo, Delle persone e della famiglia. Delle associazioni non riconosciute e dei comitati: art. 36-42, II ed., Bologna, 1976
- F. GALGANO, Le associazioni, le fondazioni, i comitati, II ed., Padova, 1996
- F. GALGANO, Partiti e sindacati nel diritto comune delle associazioni, in Riv. dir. civ., 1966, II, 507 e ss.
- F. GALGANO, S. CASSESE, G. TREMONTI, T. TREU, Nazioni senza ricchezza ricchezze senza nazione, Bologna, 1993
- F. GALLO, Fondazioni e Fisco, in Rass. trib., 2004, IV, p. 1159 e ss.
- L. GALLI, La coprogrammazione e la coprogettazione dei servizi di integrazione dei migranti. Paradigmi di coinvolgimento della società civile nei percorsi di inclusione sociale, Torino, 2022
- A. GAMBARO, voce “Trust”, in Digesto civ., vol. XIX, Torino, 1999
- M. GARONE, J. PETTINACCI, Il CNDCEC interviene su accountability e controllo per gli enti del Terzo settore, in Il fisco, 2021, XXII, p. 2135 e ss.
- M. GARONE, F. M. SILVETTI, Efficacia nel tempo delle norme tributarie del Terzo settore, in Il fisco, 2018, I, p. 42 e ss.
- M. GARONE, M. MANFREDONIA, Risvolti fiscali del mancato adeguamento di ONLUS, ADV e APS alla riforma del terzo settore, in Il fisco, 2020, I, p. 39 e ss.
- A. M. GAFFURI, La distinzione tra attività commerciali e non commerciali degli enti no profit, ai fini delle imposte sui redditi e IVA, alla luce della nuova normativa del Codice del Terzo settore, in Riv. trim. dir. trib., 2019, IV, p. 783 e ss.
- F. GAVIOLI, Codice del terzo settore e dell'impresa sociale: gli adeguamenti statutari, in Pratica Fiscale e Professionale, 2019, VI, p. 31 e ss.
- F. GAVIOLI, Nuova disciplina fiscale delle imprese sociali: lo studio del CNDCEC, in Cooperative e enti non profit. 2019, I, p. 22 e ss.
- F. GAVIOLI, Riduzione della tassazione dei dividendi per gli enti non commerciali, in Cooperative e enti non profit, 2021, II, p. 35 e ss.

- F. GAVIOLI, Riforma del Terzo settore: novità fiscali e più controlli, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 2017, XXXVII, p. 25 e ss.
- M. GELMETTI, Bilancio, controllo e contabilità nella riforma, in *Cooperative e enti non profit*, 2017, XI-XII, p. 7 e ss.
- M. R. GHEIDO, A. CASOTTI, Codice del Terzo settore: cosa cambia, in *Dir. prat. lav.*, 2017, XXXVI, p. 2135 e ss.
- A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956
- A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1938
- S. GIANONCELLI, *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, Torino, 2013
- S. GIANONCELLI, Regime fiscale del Terzo settore e concorso alle pubbliche spese, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, III, p. 295 e ss.
- F. GIGLIONI, Sussidiarietà orizzontale e terzo settore, in *Astrid-online*, 2002
- A. GIOVANARDI, L'impresa sociale, tra principalità dell'attività economico-impresoriale ed applicabilità del regime tributario di enti non commerciali ed Onlus, in *AA.VV.*, Dopo il decreto delegato sull'impresa sociale: criticità, prospettive, politiche, in *Impresa Sociale*, 2006, III, p. 165 e ss.
- A. GIOVANNINI, Enti del terzo settore: linee sistematiche di riforma, in *Rass. trib.*, 2009, I, p. 137 e ss.
- A. GIOVANNINI, Sul terzo settore e sul disegno di legge delega: il coraggio della svolta, in *Riv. dir. trib.*, 2014, VI, pag. 726 e ss.
- M. GIULIANO, Trust e dintorni: la necessaria chiarezza, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2017, V, p. 483 e ss.
- C. GOBBI, Profili del Non Profit, in *Riv. dir. civ.*, 2001, I, p. 27 e ss.
- M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore: commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, Ospedaletto, 2018
- L. GORI, Il sistema delle fonti nel diritto del terzo settore, in *Osservatorio sulle fonti*, 2018
- L. GORI, La riforma del Terzo settore e gli spazi di autonomia regionale, in *Politiche sociali*, 2019, II, p. 317 e ss.
- L. GORI, La "sagra" della sussidiarietà orizzontale. La tortuosa vicenda dei rapporti fra Terzo settore e P.A., in *federalismi.it*, 2020, XIV, p. 179 e ss.
- L. GORI, *Terzo settore e Costituzione*, Torino, 2022

- F. C. GUARNA, L'ente non profit nel sistema tributario italiano, in *Il fisco*, 2000, XXVI, p. 8697 e ss.
- F. C. GUARNA, Onlus: nuovi indirizzi dell' Agenzia delle Entrate su tematiche rilevanti, in *Il fisco*, 2011, XXXII - parte 2, p. 5268 e ss.
- M. N. IANNACCONE, Prime considerazioni sul Codice del Terzo settore, in *Cooperative e enti non profit*, 2017, X, p. 7 e ss.
- C. IBBA, La pubblicità degli enti del Terzo settore, in *Riv. dir. civ.*, 2019, III, p. 622 e ss.
- M. A. ICOLARI, Sussidiarietà orizzontale e diritto tributario: profili problematici, in *Rass. trib.*, 2009, V, p. 1387 e ss.
- I. IOANNONE, G. SEPIO, La riforma del Terzo settore vista dai professionisti, in *Il fisco*, 2019, XXI, p. 2039 e ss.
- G. IORIO, La deliberazione di scioglimento dell'associazione non riconosciuta. Regole, principi e prospettive di riforma, Milano, 2021
- G. IORIO, Il Codice del Terzo settore e le associazioni: i riflessi civilistici della nuova disciplina, in *Ianus Diritto E Finanza*, 2018, XVII, p. 15 e ss.
- K. KLASER, M. FAILLO, V. C. MANARA, L. SACCONI, Nuovi strumenti finanziari per l'impresa sociale, in *Impresa Sociale*, 2020, III, p. 51 e ss.
- S. LA ROSA, Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali, Milano, 1968
- F. LOFFREDO, Gli enti del terzo settore, Milano, 2018
- A. LOPEZ, Il non profit protagonista a pieno titolo nell'economia del paese, in *Cooperative e enti non profit*, III, 2014, p. 7 e ss.
- M. LUPOI, Istituzioni del diritto dei trust e degli affidamenti fiduciari, II ed. Padova, 2011
- F. MACIOCE, Il patrimonio degli enti del terzo settore: dalla politica del non profit a quella del privato sociale, in *Aedon*, 2019, III
- M. MAGGIOLO, Clausole di apertura e "porta aperta" nei procedimenti di adesione a contratti plurilaterali, in *Riv. dir. civ.*, 2010, VI, p. 783 e ss.
- M. C. MALAGUTI, G. G. SALVATI, La responsabilità sociale d'impresa: percorsi interpretativi tra casi e materiali di diritto internazionale, dell'Unione europea ed italiano, Milano, 2017

- M. INGROSSO, La pronuncia pregiudiziale della CGUE sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane, in *Rass. trib.*, 2012, II, p. 529 e ss.
- G. MANETTI, Le attività commerciali "possibili" dopo il decreto anticrisi, in *Enti non profit*, 2009, X, p. 37 e ss.
- G. MARASÀ, Appunti sui requisiti di qualificazione degli enti del Terzo settore: attività, finalità, forme organizzative e pubblicità, in *Nuove Leggi civ. comm.*, 2018, III, p. 671 e ss.
- G. MARASÀ, Attività imprenditoriali e scopi mutualistici nelle associazioni, in *Le Società*, 1994, I, p. 15 e ss.
- G. MARASÀ, *Contratti associativi e impresa. Attualità e prospettive*, Padova, 1995
- G. MARASÀ, *Le società senza scopo di lucro*, Milano, 1984
- G. MARASÀ, *Imprese sociali, altri enti del terzo settore, società benefit*, Torino, 2019
- G. MARTINELLI, Associazioni non riconosciute: come opera la responsabilità solidale per violazioni tributarie, in *Cooperative e non profit*, 2014, II, p. 28 e ss.
- G. MARTINELLI, F. SCRIVANO, Associazioni non riconosciute: la responsabilità personale e solidale degli amministratori, in *Enti non profit*, 2010, VI, p. 25 e ss.
- A. MARINELLO, Enti non commerciali ed «obiettiva economicità» della gestione, in *Dir. prat. trib.*, 2000, V, p. 1100 e ss.
- F. MARTORANO, Società mutualistiche, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1954, p. 1103 e ss.
- A. MAZZULLO, Enti del Terzo settore e sponsorizzazioni, in *Il fisco*, 2017, XLIII, p. 4142 e ss.
- A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del terzo settore: profili civilistici e tributari*, Torino, 2017
- A. MAZZULLO, Il reddito d'impresa dei nuovi enti del Terzo settore, in *Il fisco*, 2017, XL, p. 3841 e ss.
- A. MAZZULLO, Ripensare la fiscalità del terzo settore: dal no profit al non profit, in *Il fisco*, 2014, XXVIII, p. 2769 e ss.
- A. MAZZULLO, Verso una funzione "imprenditoriale" del Terzo Settore, in *Cooperative e enti non profit*, 2014, VII, p. 15 e ss.

- V. MELIS, Frena la riforma del terzo settore. Rischi Ue su fisco e concorrenza, in *Il Sole 24 ore*, 27 febbraio 2020
- M. GUARINI, L'applicabilità della cooptazione all'organo amministrativo delle associazioni del Terzo settore, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 2023, I, p. 65 e ss.
- F. MESSINEO, voce "Contratto plurilaterale e contratto associativo", in *Enc. del dir.*, vol. X, Milano, 1962, 5. Sopravvenienza della pluralità delle parti, in un contratto a due parti (accessione a un contratto): art. 1332 c.c.
- A. MIGNOZZI, L'assenza di un regime di responsabilità dell'organo gestorio negli enti del Terzo settore. Mero rinvio o disciplina sui generis?, in *Contr. e impresa*, 2019, III, p. 1217 e ss.
- V. MONTANI, La legge delega sul Terzo settore e le prospettive di riforma del codice civile, in *Jus-online*, 2017, I, p. 177 e ss.
- S. MORONI, A. MORONI, *Testo Unico delle imposte sui redditi, Atti preparatori – volume 1°*, Torino, 1987
- F. MOSCHETTI, R. ZENNARO, voce "Agevolazioni fiscali", in *Digesto comm.*, vol. I, Torino, 1987, p. 75 e ss.
- I. V. MOCOROA, La nuova strategia IVA nell'UE: il caso del trattamento IVA delle sovvenzioni, in *Dir. prat. trib. int.*, 2009, II, p. 735 e ss.
- M. MORETTI, Enti non commerciali ed esenzione IMU: quando le attività sono svolte con modalità non commerciali?, in *Il fisco*, 2018, XIV, p. 1348 e ss.
- G. MORO, *Contro il non profit*, II ed., Bari, 2014
- G. D. MOSCO, L'impresa non speculativa, in *Giur. comm.*, 2017, II, p. 216 e ss.
- G. D. MOSCO, L'organizzazione degli enti del Terzo settore tra codice civile, leggi speciali e autonomia privata, in *LuiSS Law Review*, 2021, II, p. 72 e ss.
- G. D. MOSCO, Scopo e oggetto nell'impresa sociale e nella società benefit, in *Analisi giur. econ.*, 2018, I, p. 81 e ss.
- S. D. NATOLI, Associazioni non riconosciute: soggetto fiscalmente responsabile, in *Il fisco*, 2013, XL, fascicolo 2, p. 6292 e ss.
- S. D. NATOLI, Onlus: riflessi tributari delle attività istituzionali e connesse, in *Il fisco*, 2012, XVIII, fascicolo 1, p. 2768 e ss.

- F. PADOVANI, Problemi in tema di trattamento tributario degli enti non commerciali tra storia e prospettive di riforma, in Riv. dir. trib., 2002, VII - VIII, p. 765 e ss.
- B. PAGAMICI, Il nuovo regime forfetario per organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, in Cooperative e enti non profit, 2018, I, p. 20 e ss.
- B. PAGAMICI, Il regime forfetario degli enti non commerciali del Terzo Settore, in Cooperative e enti non profit, 2019, I, p. 28 e ss.
- B. PAGAMICI, Il regime forfetario per le attività commerciali svolte da ODV e APS, in Cooperative e enti non profit, 2019, II, p. 16 e ss.
- B. PAGAMICI, Le agevolazioni fiscali per il Terzo settore, in Cooperative e enti non profit, 2019, III, p. 20 e ss.
- B. PAGAMICI, Legge delega per la riforma del Terzo settore: quadro di sintesi, in Cooperative e enti non profit, 2016, VII, p. 7 e ss.
- A. PALAZZOLO, C. PALAZZOLO, L'esatta comprensione delle norme IRPEG (ora IRES) che fanno riferimento alle attività commerciali: la posizione degli enti non imprenditori, in Il fisco, 2003, XLVIII - parte I, p. 7496 e ss.
- R. PARDOLESI, voce "Associazionismo", in Digesto civ., vol. I, Torino, 1987, p. 487 e ss.
- F. PASI, Agenzia per il Terzo Settore: il trust può configurarsi come ONLUS, in Enti non profit, 2011, VII, p. 17 e ss.
- R. PATTI, La disciplina del terzo settore in Italia dopo la riforma: profili ricostruttivi e problemi aperti, in Dir. fam., 2021, II, p. 862 e ss.
- S. PATTI, Fascismo, codice civile ed evoluzione del diritto privato, in Riv. dir. comm., 1998, VII – VIII, p. 543 e ss.
- F. PEPE, Il problema della «giusta» mutualità cooperativa e l'(in)efficacia dei controlli: osservazioni in tema di «aiuti di Stato» a margine della sentenza Paint Graphos della Corte di Giustizia delle Comunità europee, in Dir. prat. trib., 2021, III, p. 395 e ss.
- F. PEPE, Note in tema di società cooperative, cooperative sociali e regime fiscale Onlus (con cenni alla neonata "impresa sociale"), in Riv. dir. trib., 2007, IX, p. 827 e ss.

- P. PERLINGIERI, Francesco Galgano e i partiti politici, in *Rass. dir. civ.*, 2014, II, p. 629 e ss.
- L. PERLINI, Riflessioni critiche sulla disciplina dell'impresa sociale, in *Enti non profit*, 2006, VI, p. 361 e ss.
- F. M. PERROTTA, La nuova disciplina dell'impresa sociale: quali i riflessi fiscali?, in *Enti non profit*, 2009, VIII - IX, p. 13 e ss.
- M. PERSIANI, Crisi economica e crisi del Welfare State, in *Dir. lav. rel. ind.*, 2013, CXL, p. 641 e ss.
- P. A. PESTICCIO, Applicabilità alle cooperative sociali delle "regole" sul rimborso spese ai volontari, in *Cooperative e enti non profit*, 2021, II, p. 31 e ss.
- P. A. PESTICCIO, Codice del Terzo Settore: prime questioni di diritto transitorio, in *Cooperative e enti non profit*, 2018, II, p. 7 e ss.
- P. A. PESTICCIO, Gli Enti di Terzo Settore (ETS) e la distribuzione indiretta di utili, in *Cooperative e enti non profit*, 2017, X p. 20 e ss.
- P. A. PESTICCIO, Il Codice del Terzo settore e le reti associative, in *Cooperative e enti non profit*, 2018, X, p. 12 e ss.
- P. A. PESTICCIO, Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, in *Cooperative e enti non profit*, 2017, XI - XII, p. 29 e ss.
- P. A. PESTICCIO, Imposta di registro OdV e contestuale qualifica APS e ONLUS. I chiarimenti del Ministero, in *Cooperative e enti non profit*, 2020, VIII - IX, p. 16 e ss.
- P. A. PESTICCIO, ONLUS: prove tecniche di estinzione, in *Cooperative e enti non profit*, 2020, III, p. 21 e ss.
- P. A. PESTICCIO, ONLUS e attività connesse: l'ambigua interpretazione della Cassazione, in *Enti non profit*, 2013, II, p. 19 e ss.
- P. A. PESTICCIO, Ordinamento e amministrazione degli ETS: interpretazioni ministeriali, in *Cooperative e enti non profit*, 2022, II, p.
- P. A. PESTICCIO, Organizzazioni senza scopo di lucro: l'Europa spinge per uno Statuto europeo, in *Cooperative e enti non profit*, 2022, IV, p. 25 e ss.
- P. A. PESTICCIO, RUNTS ai nastri di partenza, in *Cooperative e enti non profit*, 2021, VI, p. 12 e ss.

- P. A. PESTICCIO, Ruolo dei volontari e reti associative: le interpretazioni ministeriali, in *Cooperative e enti non profit*, 2022, III, p. 7 e ss.
- L. M. PETRONE, Costituzione italiana, riforma del titolo V della, in *Dizionario di Economia e Finanza - Treccani*, 2012
- P. PIANTAVIGNA, Profili fiscali dell'impresa sociale: esigenze di disciplina e di sistema, in *Riv. dir. fin.*, 2012, I, p. 62 e ss.
- S. PILONATO, voce "Non profit", in *Enc. giur. Treccani, Dizionario di economia e finanza*, Roma, 2012
- F. PIZZETTI, Il ruolo delle istituzioni nel quadro della "democrazia della cittadinanza". Il principio di sussidiarietà nel nuovo art. 118, in *Astrid-online*, 2003
- G. PONZANELLI, voce "Enti senza scopo di lucro", in *Digesto civ.*, vol. VII, Torino, 1991, p. 468 e ss.
- F. PODDIGHE, G. RISALITI, ONLUS di diritto: regime fiscali delle organizzazioni di volontariato, in *Il fisco*, 2001, XLIV, p. 13964 e ss.
- M. POLETTO, M. MASI, Associazioni e fondazioni: il progetto di riforma del codice civile, in *Enti non profit*, 2004, IV, p. 233 e ss.
- M. POLETTO, Erogazioni liberali in natura a enti non profit, in *Enti non profit*, 2007, II, p. 96 e ss.
- G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, II ed., Torino, 2000
- G. PONZANELLI (a cura di), *Gli Enti «non profit» in Italia*, Padova, 1994
- G. PONZANELLI, *Le "non profit organizations"*, Milano, 1985
- G. PONZANELLI, Terzo settore: la legge delega di riforma, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2017, V, p. 726 e ss.
- M. PORZIO, "...allo scopo di dividerne gli utili", in *Giur. comm.*, 2014, IV, p. 661 e ss.
- M. A. PROCOPIO, Enti non commerciali: la necessaria corrispondenza tra i corrispettivi specifici richiesti agli aderenti e i relativi costi sostenuti, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, XII, p. 964 e ss.
- A. PROPERSI, *Gli enti non profit*, II ed., Milano, 2018
- A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti non profit*, XXI ed., Milano, 2012
- A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti del terzo settore: gli altri enti non profit dopo la Riforma*, III ed., Milano, 2022

- A. M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, Torino, 2003
- G. PROVAGGI, *Secondo l'Avvocato generale UE le agevolazioni per le cooperative non sono aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2010, XXXIX, p. 3257 e ss.
- E. QUADRI, *Il Terzo settore tra diritto speciale e diritto generale*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2018, V, p. 708 e ss.
- R. RANDAZZO, G. TAFFARI, *Il trust può ottenere la qualifica di ONLUS?*, in *Enti non profit*, 2011, V, p. 34 e ss.
- G. RAZZANO, *Il Consiglio di Stato, il principio di sussidiarietà orizzontale e le imprese*, in *Giur. it.*, 2004, IV, p. 716 e ss.
- P. RESCIGNO, *Le formazioni sociali intermedie*, in *Dalla Costituente alla Costituzione: convegno in occasione del cinquantenario della costituzione repubblicana*, Roma, 1998, p. 223 e ss.
- P. RESCIGNO, *Persone e comunità*, Padova, 1999
- P. RESCIGNO (a cura di), *Trattato Di Diritto Privato, Vol. 2, Persone e famiglia*, II ed., Torino, 1999
- G. RIVETTI, *La qualificazione tributaria delle attività degli "Enti di Terzo Settore" tra incertezze interpretative e ripensamenti legislativi*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, V, p. 1 e ss.
- R. ROMBOLI, C. PINELLI, P. CAVALERI, A. RUGGERI, G. D'AURIA, *Le modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione*, in *Foro It.*, 2001, VII-VIII, p. 185 e ss.
- A. ROSSI, *S.r.l. unipersonale e "tramonto dello scopo lucrativo"*, in *Giur. comm.*, 1997, I, p. 115 e ss.
- E. ROSSI, *Il fondamento del Terzo settore è nella Costituzione. Prime osservazioni sulla sentenza n. 131 del 2020 della Corte costituzionale*, in *Forum quad. cost.*, 2020, III, p. 49 e ss.
- E. ROSSI, *Principio di solidarietà e legge-quadro sul volontariato*, in *Giur. cost.*, 1991, II, p. 2348 e ss.
- P. ROSSI, *Scopi perseguiti e destinazione dei risultati nella tassazione degli enti di tipo associativo*, in *Rass. trib.*, 1998, VI, p. 1561 e ss.
- D. RUBINO, *Le associazioni non riconosciute*, II ed., Milano, 1952

- S. SACCHETTI, Perché le imprese sociali devono avere una governance inclusiva, in *Impresa sociale*, 2018, XI, p. 15 e ss.
- F. SANCHINI, *Profili costituzionali del Terzo settore*, Milano, 2021
- P. M. SANFILIPPO, Responsabilità da reato ex d.lgs. N. 231 del 2001 nelle imprese del Terzo settore versus responsabilità civile degli amministratori: limitate convergenze?, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2021, II, p. 329 e ss.
- G. SANTINI, Associazione o società fra artisti?, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1948, p. 708 e ss.
- G. SANTINI, Tramonto dello scopo lucrativo nelle società di capitali, in *Riv. dir. civ.*, 1973, I, p. 151 e ss.
- A. SANTUARI, *Le ONLUS. Profili civili, amministrativi e fiscali*, II ed., Padova, 2007
- A. SANTUARI, *Le organizzazioni non profit*, Padova, 2012
- E. SAVIO, L'attività dell'organo di controllo e del revisore negli ETS, in *Cooperative e enti non profit*, 2021, III, p. 7 e ss.
- E. SAVIO, L. FERRARO, I profili di responsabilità degli amministratori nelle associazioni senza scopo di lucro, in *Cooperative e enti non profit*, 2016, I, p. 17 e ss.
- A. SBARDELLA, F. M. SILVETTI, Remunerazione del capitale di rischio nell'impresa sociale, in *Il fisco*, 2016, XXXV, p. 3335 e ss.
- T. SECHI, G. LION, Gli enti non profit nella più recente normativa tributaria: l'evoluzione del concetto di ente non commerciale e la riforma introdotta dal D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 istitutivo dell'ONLUS, Organismo non lucrativo di utilità sociale, in *Il fisco*, 1998, XXVI, p. 49 e ss.
- G. SEPIO, Organizzazioni di volontariato: cosa cambia con la riforma del terzo settore?, in *cantiereterzosettore.it*, 2019
- G. SEPIO, La fiscalità della raccolta fondi nel quadro della riforma del Terzo settore, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 31 dicembre 2019
- G. SEPIO, J. PETTINACCI, Le erogazioni liberali in natura a favore degli enti del Terzo settore, in *Il fisco*, 2020, XIV, p. 1329 e ss.
- G. SEPIO, M. GARONE, La non commercialità delle attività di interesse generale degli enti del Terzo settore, in *Il fisco*, 2023, II, p. 150 e ss.

- G. SEPIO, M. GARONE, Le scelte degli enti no profit a seguito della riforma del Terzo settore, in *Il fisco*, 2018, VIII, p. 751 e ss.
- G. SEPIO, F. GIUDICE, Tassazione degli utili percepiti dagli enti non commerciali: questioni interpretative, in *Il fisco*, 2021, XI, p. 1029 e ss.
- G. SEPIO, D. GRO, Novità e prospettive per il non profit, in *Il fisco*, 2023, XXXIV, p. 3193 e ss.
- G. SEPIO, I. IOANNONE, Il nuovo Registro unico nazionale del Terzo settore: iscrizione ed effetti, in *Il fisco*, 2020, XXXVIII, p. 4421 e ss.
- G. SEPIO, I. IOANNONE, Incentivi per le erogazioni liberali al Terzo settore: efficacia transitoria delle nuove norme in attesa del RUNTS, in *Il fisco*, 2019, XLIX, p. 3631 e ss.
- G. SEPIO, F. M. SILVETTI, Il nuovo regime fiscale dell'impresa sociale, in *Il fisco*, 2017, XXXIV, p. 3240 e ss.
- G. SEPIO, F. M. SILVETTI, La (non) commercialità degli enti nel nuovo Codice del Terzo settore, in *Il fisco*, 2017, XXXVIII, p. 3621 e ss.
- G. SEPIO, F. M. SILVETTI, La riqualificazione delle ONLUS come imprese sociali, in *Il fisco*, 2018, XXXII-XXXIII, p. 3143 e ss.
- G. SEPIO, F. M. SILVETTI, Revisione della Legge antisprechi ed erogazioni liberali, in *Il fisco*, 2018, IX, p. 856 e ss.
- G. SEPIO, F. M. SILVETTI, Terzo settore, le agevolazioni in vigore dal 1° gennaio 2018, in *Il fisco*, 2017, XLIV, p. 4052 e ss.
- S. SERVIDIO, Nuove regole per le donazioni in natura agli enti del Terzo settore, in *Cooperative e enti non profit*, 2020, IV, p. 31 e ss.
- F. M. SILVETTI, Modifiche al CTS ed altre novità per gli enti del Terzo settore, in *Il fisco*, 2019, III, p. 241 e ss.
- F. M. SILVETTI, Novità civilistiche e tributarie per le imprese sociali, in *Il fisco*, 2018, XXXVI, p. 3439 e ss.
- F. M. SILVETTI, Nuove integrazioni al Codice del Terzo settore, in *Il fisco*, 2018, XL, p. 3843 e ss.
- F. M. SILVETTI, Reti associative e Centri di Servizio per il Volontariato: enti esponenziali del Terzo settore, in *Il fisco*, 2019, XIX, p. 1845 e ss.

- F. M. SILVETTI, Volontariato, promozione sociale e riforma del Terzo settore, in *Il fisco*, 2018, XLVI, p. 4439 e ss.
- F. M. SILVETTI, A. FATARELLA, Riforma del Terzo settore e controlli sugli enti non profit, in *Il fisco*, 2018, III, p. 252 e ss.
- F. M. SILVETTI, A. SBARDELLA, La riforma del Terzo Settore: proposte di modifica per gli enti non commerciali, in *Il fisco*, 2016, XXX, p. 2943 e ss.
- G. SMARGIASSI, voce “Terzo settore”, in *Enc. giur. Treccani, Enciclopedia Italiana*, IX Appendice, Roma, 2015
- S. STAIANO, La sussidiarietà orizzontale: profili teorici, in *federalismi.it*, 2006, V, p. 1 e ss.
- I. STOLZI, Il fascismo totalitario: il contributo della riflessione idealistica, in *historiaetius.eu*, 2012, II
- G. TABET, Verso una nuova fiscalità per il terzo settore, in *Non profit*, 1997, XXVIII, p. 69 e ss.
- G. TABET, Verso una nuova tassazione degli enti non profit, in *Rass. trib.*, 1997, III, p. 573 e ss.
- M. TAGLIABUE, Chiarimenti ministeriali sulla disciplina degli enti del Terzo settore, in *Cooperative e enti non profit*, 2022, II, p. 7 e ss.
- M. TAGLIABUE, Nomina del presidente e dell’organo di controllo negli enti del Terzo settore, in *Cooperative e enti non profit*, 2021, VIII-IX, p. 33 e ss.
- M. TAGLIABUE, Il principio di democraticità e il carattere aperto delle associazioni del Terzo settore, in *Cooperative e enti non profit*, 2021, VI, p. 21 e ss.
- F. TATULLI, La nuova disciplina della deducibilità delle erogazioni liberali: l’art. 14 del D.L. 14 marzo 2005, n. 35, in *Il fisco*, 2005, XLVIII - parte I, p. 7529 e ss.
- F. TATULLI, La qualificazione degli enti non profit ed i caratteri distintivi degli enti non commerciali e delle ONLUS, in *Il fisco*, 2006, XI - parte I, p. 1651 e ss.
- L. TAVAZZA, Studi e proposte per il riordino della disciplina tributaria degli enti non profit, Roma, 1998
- F. TESAURO, Istituzioni di diritto tributario. Parte generale, XIV ed., Milano, 2020
- F. TESAURO, Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale, XIII ed., Milano, 2022
- G. TIBERI, La dimensione costituzionale del Terzo settore, in *Astrid rassegna*, 2008, LXVI

- M. TRAVAGLIONE, Inquadramento tributario degli enti non commerciali: sviluppo ed evoluzione, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I - parte II, pag. 25 e ss.
- E. TUCCARI, La disciplina «democratica» delle associazioni non riconosciute fra Codice del Terzo settore e codice civile, in *Resp. civ. prev.*, 2019, II, p. 438 e ss.
- F. TUNDO, Intorno al regime delle «ONLUS» nell'ambito degli enti non profit, in *Dir. prat. trib.*, 2001, V, p. 844 e ss.
- V. VALENTI, Il regime di tassazione dei redditi degli enti del terzo settore: problematiche e prospettive evolutive alla luce dei principi costituzionali ed europei, in *Dir. proc. trib.*, 2022, III, p. 407 e ss.
- V. VIOLA, Srm: dal Terzo settore il 5% del Pil italiano. Il comparto vale 80 miliardi e produce 1,14 milioni di posti di lavoro, in *Il Sole 24 ore*, 29 luglio 2020
- G. VISCONTI, Il nuovo regime tributario delle Organizzazioni di Volontariato dopo la Riforma del Terzo settore, in *Cooperative e enti non profit*, 2019, IV, p. 23 ss.
- M. L. VITALI, Riforma del «terzo settore», nuova disciplina dell'impresa sociale e regole societarie, in *ODCC*, 2020, I, p. 79 e ss.
- S. ZAMAGNI (a cura di), *Libro bianco sul Terzo settore*, Bologna, 2011
- S. ZAMAGNI (a cura di), *Non profit come economia civile*, Bologna, 1998
- S. ZAMAGNI, voce «ONLUS», in *Enc. giur. Treccani, Dizionario di Economia e Finanza*, Roma, 2012
- N. ZAMARO, G. ECCHIA, G. P. BARBETTA (a cura di), *Le istituzioni nonprofit in Italia. Dieci anni dopo*, Bologna, 2016
- R. ZENARO, F. MOSCHERRI, voce «Agevolazioni fiscali», in *Digesto comm.*, vol. I, Torino, 1987
- G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, 2011
- G. ZIZZO, Ragionando sulla fiscalità del terzo settore, in *Rass. trib.*, 2010, IV, p. 974 e ss.
- A. ZOPPINI, Problemi e prospettive per una riforma delle associazioni e delle fondazioni di diritto privato, in *Riv. dir. civ.*, 2005, III, p. 365 e ss.
- A. ZOPPINI, M. MALTONI, *La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni. Riforma del diritto societario e enti non profit*, Padova, 2007

- A. ZUCCHETTI, V. ITALIA, Le organizzazioni di volontariato: struttura, statuti, convenzioni, agevolazioni fiscali e aspetti tributari: problemi e casi pratici, II ed., Milano, 1998