

ALMA MATER STUDIORUM – UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

**DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO**

Ciclo XXXII

Settore Concorsuale: 12/D2

Settore Scientifico Disciplinare: IUS/12

**PROFILI TRIBUTARI DELLA RIFORMA DEL TERZO
SETTORE IN ITALIA NEL QUADRO DEI PRINCIPI DEL
DIRITTO EUROPEO**

Presentata da: Simona Disca

Coordinatore Dottorato

Supervisore

Prof. Andrea Mondini

Prof. Thomas Tassani

Esame finale Anno 2020

Profili tributari della Riforma del Terzo Settore in Italia nel quadro dei principi del diritto europeo

Sommario

| | |
|---|-----------|
| Abstract | 5 |
| Alcune premesse metodologiche | 7 |
| Capitolo I Introduzione | 14 |
| 1.1. Dal <i>Welfare State</i> alla <i>Welfare Society</i> | 14 |
| 1.2. La sussidiarietà orizzontale | 18 |
| 1.3. L'utilità sociale, la pubblica utilità e l'interesse generale | 31 |
| Capitolo II La Riforma del Terzo Settore in Italia..... | 37 |
| 2.1. Stato dell'arte e inquadramento giuridico del <i>non profit</i> in Italia | 37 |
| 2.1.1. Regime Onlus: d.lgs. 460/1997 | 42 |
| 2.1.2. Le Organizzazioni di Volontariato e le Associazioni di Promozione Sociale | 49 |
| 2.1.3. Le cooperative sociali e l'impresa sociale | 54 |
| 2.2. La legge delega e le novità più rilevanti..... | 60 |

| | | |
|---|---|------------|
| 2.2.1. | Le proposte di riforma nel tempo..... | 60 |
| 2.2.2. | Gli obiettivi della legge delega 106/2016 | 62 |
| 2.2.3. | I corollari della riforma..... | 72 |
| 2.3. | Questioni civilistiche di rilevanza fiscale | 80 |
| 2.3.1. | Decreti correttivi e adeguamenti statutari | 80 |
| 2.3.2. | Obblighi contabili e controlli | 90 |
| 2.3.3. | Le questioni ancora aperte: il RUNTS (e non solo) | 101 |
| Capitolo III Il regime fiscale degli ETS | | 107 |
| 3.1. | La commercialità degli ETS: la <i>summa divisio</i> | 107 |
| 3.1.1. | Inquadramento normativo..... | 107 |
| 3.1.2. | (segue) ...e rilevanza ai fini fiscali..... | 119 |
| 3.1.3. | La portata interpretativa dell'art. 79 CTS..... | 134 |
| 3.2. | L'attività economica e lo scopo di lucro | 142 |
| 3.2.1. | Nozione civilistica di economicità..... | 142 |
| 3.2.2. | Il concetto di lucro oggettivo e soggettivo..... | 145 |
| 3.2.3. | Il diritto vivente nazionale ed europeo..... | 148 |
| 3.3. | Regime fiscale degli ETS | 154 |
| 3.3.1. | ai fini delle imposte dirette..... | 154 |
| 3.3.2. | ai fini IVA | 171 |

| | |
|--|------------|
| 3.3.3. ai fini delle imposte indirette | 175 |
| Capitolo IV La Riforma del Terzo Settore al vaglio di compatibilità | |
| europea..... | 183 |
| 4.1. La fiscalità del <i>non profit</i> nella dimensione europea e | |
| internazionale | 183 |
| 4.2. Profili di compatibilità con i principi europei..... | 193 |
| 4.3. Criticità e questioni ancora aperte..... | 213 |
| Capitolo V Conclusioni..... | 216 |
| Bibliografia | 223 |
| Monografie | 223 |
| Riviste 229 | |
| Fonti legislative | 238 |
| Fonti europee..... | 240 |
| Giurisprudenza nazionale ed europea | 242 |
| Prassi amministrativa..... | 243 |
| Altro 245 | |
| Sitografia | 251 |

Abstract

Welfare State is not (anymore) the legal form suitable for responding to the changing needs of a constantly evolving sector called “Third Sector”, that provides activities of general interest, social benefit and solidarity in its broad sense.

In 2017, Italy has introduced the Third Sector Reform (d.lgs. 117/2017, cd. “Code of Third Sector” and d.lgs. 112/2017 about social enterprises); however, so far in Italy, the Third Sector was characterized by transitional and sectorial provisions. Thus, the *non profit* sector was highly inhomogeneous and chaotic concerning the taxation as well.

For this reason, concerning the methodology, this research aims to deepen and analyze this world in the latest 20 years in Italy, comparing Italian tax system with others and checking its compatibility with EU principles of non-discrimination, prohibition of State Aid, freedom of establishment and free competition in the EU market.

This paper asks whether Italian Tax Reform of the Third Sector really complies with its purpose, that is ensuring that different legal entities that carry out activities of general interest do not enjoy differentiated (de)taxation regimes, exclusively on the basis of the legal form chosen.

The point is that most of these NPOs provide to the citizen activities worthy of protection in our legal system, as they are of public interest, potentially in

competition with enterprises that pay taxes. Hence, the need of studying how Italy responds on the need to provide an organic Reform of the Third Sector. My research proceeds to a brief historical-cultural *excursus* on the state of the art of the *non profit* in Italy, whose keyword is the passage from the *Welfare State* to the *Welfare Society*; from the point of view of taxation, “the public interest” is the hard core in order to qualify NPOs and to determine which fiscal regime is applicable. Academics agree that a process of “privatization” in the Third Sector is welcome and represents an “added value”, in order to grant services, good and utilities to collectivities efficiently, economically and thank to fiscal benefits.

This paper aims to be helpful for scholars as an opportunity to have a background of the Third Sector in Italy in the latest 20 years and to expand the scope of the literature; for practitioners, it is an opportunity to better understand how taxation of NPOs changes because of the Third Sector Reform in Italy and what are the issues still not solved.

In conclusion, ethically oriented economy can implement both maximization of Social Welfare and satisfaction of individual needs. In this way, it is possible work for a rational and reasonable evolution towards social economy improving the efficiency of available resources and a better reallocation of the same.

Alcune premesse metodologiche

L'elaborato si basa sull'idea che lo Stato assistenzialista non sia (più) la forma giuridica idonea a rispondere alle mutate esigenze di un settore in continua evoluzione quale quello della solidarietà in senso lato e delle attività di interesse generale.

Nondimeno, sinora in Italia, il cd. Terzo Settore è stato disorganico, eterogeneo e, soprattutto dal punto di vista delle norme agevolative di carattere tributario, è stato caratterizzato da disposizioni transitorie e settoriali che hanno reso l'ambito fortemente disomogeneo e caotico.

Per quanto riguarda la metodologia, si è cercato di approfondire le questioni maggiormente dibattute in dottrina sul tema del *non profit* al fine di comprendere in che modo siano state affrontate e risolte nel tempo e nello spazio, sulla base di ricostruzioni tanto diacroniche quanto critiche, e in relazione alla crescente importanza del Terzo Settore per il mercato, nonché all'impatto sulle relazioni commerciali.

In quest'ottica, ha senso chiedersi quali siano le politiche sociali e le forme giuridiche idonee a disciplinare enti che svolgono attività di pubblica utilità, che contribuiscono a un benessere sociale diffuso; nondimeno, è necessario interrogarsi sui regimi impositivi e sulle misure agevolative applicabili a detti enti, nel giusto temperamento fra ciò che rientra nell'iniziativa economica privata, costituzionalmente garantita dall'art. 41 Cost. e forme di incentivo

che rischiano di essere discriminatorie, di alterare la concorrenza sul mercato o di rappresentare dei veri e propri aiuti di Stato.

L'analisi non può, infatti, prescindere da un vaglio di compatibilità della Riforma del Terzo Settore e, nello specifico, delle disposizioni fiscali applicabili agli Enti del Terzo Settore (di seguito, "ETS") con i principi del diritto dell'Unione europea.

Ove delle criticità vengano riscontrate, ci si propone di fornire delle soluzioni o dei metodi di imposizione o tipologie di prelievo fiscale maggiormente compatibili con i dettami e gli orientamenti della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e, in ottica comparata, delle esperienze degli altri Stati membri.

A tal fine, occorre preliminarmente procedere ad un breve *excursus* storico-culturale sullo stato dell'arte del *non profit* in Italia, la cui chiave di volta è il passaggio dal *Welfare State* alla *Welfare Society*; in tal modo, lo Stato esternalizza servizi pubblici e/o qualsiasi attività di "utilità sociale" ad enti di diritto privato, valorizzandone le finalità di interesse generale indipendentemente dal tipo di attività svolta.

Riguardo al *quomodo*, affinché questo meccanismo funzioni, due sono gli "strumenti" operativi di cui bisogna tenere conto: il principio di sussidiarietà orizzontale, che trova il proprio caposaldo nell'art. 118, comma 4, Cost. e la finanza etica, i quali rappresentano una ragionevole alternativa al sistema assistenzialista e statalista.

Il principio di sussidiarietà rappresenta la traiettoria politica di fondo per il processo di modernizzazione dello Stato; a tal fine, occorre individuare un assetto istituzionale che sia il più funzionale possibile al raggiungimento di tale obiettivo¹.

La finanza etica può essere qualificata, invece, come l'insieme di strumenti e intermediari finanziari orientati alla ricerca di fonti di finanziamento a favore dei soggetti *non profit*, creando un connubio fra i valori sociali e la realtà dei mercati finanziari e, al contempo, stimolando il mercato a svolgere in maniera più corretta la propria funzione². Di conseguenza, l'economia eticamente orientata ha come obiettivo non la massimizzazione (o, più correttamente, la realizzazione) del profitto, bensì la creazione di ricchezza necessaria per garantire ai singoli il soddisfacimento dei propri bisogni elementari, in un'ottica di benessere collettivo. Proprio in questo senso, a titolo esemplificativo, dapprima la legge delega e poi la Riforma del Terzo Settore hanno disciplinato, l'*equity crowdfunding* e hanno previsto un trattamento fiscale di favore per i "titoli finanziari etici", con misure premiali per i cittadini che investono nella finanza etica.

La nuova filantropia, quindi, si presenta diversificata, globale, collaborativa, e ambisce ad essere imprenditoriale nonché tende a risultati economici oltre che sociali. In quest'ottica, si ritiene che un processo di "aziendalizzazione"

¹ FELICE F., *Welfare Society. Dal paternalismo di Stato alla sussidiarietà orizzontale*, Rubbettino, 2007, 185

² RIVETTI G., *Enti senza scopo di lucro – Terzo settore e impresa sociale – Profili di specialità tributaria tra attività no o for profit*, Giuffrè ed., Milano, 2017, 226

del settore del *non profit* è un'evoluzione razionale e ragionevole verso sistemi di efficientamento delle risorse disponibili e di una migliore riallocazione delle stesse. Se il *trend* della privatizzazione, in generale, viene visto come un disvalore, in tema di servizi pubblici e Terzo Settore, la dottrina sembra piuttosto di opposto avviso. La privatizzazione in tale ambito non solo è un “valore aggiunto”³, ma è altresì incentivata con agevolazioni fiscali.

Di seguito, alcune distinzioni terminologiche: *third sector* è un'espressione usata prevalentemente tra gli economisti; mentre *non-government organization* è un termine giuridicamente più corretto, sulla base dei rilievi degli studiosi stranieri nel *non profit* con cui è stato possibile interagire e confrontarsi e dei risultati della ricerca bibliografica in questi termini⁴. Per convenzione e semplicità di trattazione, si userà l'espressione Terzo Settore, in ragione del fatto che anche il nostro ordinamento, nella Riforma, ha recepito detta terminologia.

Ratio dell'intervento normativo che ha portato alla Riforma del Terzo Settore è garantire che soggetti giuridici diversi che svolgono attività di interesse

³ PESTOFF V. – BRANDSEN T. – VERSCHUERE B., *New Public Governance, the Third Sector and Co- production*, Routledge, NY and UK, 2012, 317

⁴ Invero, ho avuto modo di effettuare parte della mia ricerca bibliografica in IBFD (International Bureau Fiscal Documentation) ad Amsterdam nel luglio del 2018, facendo coincidere la mia permanenza anche con un Convegno Internazionale molto interessante organizzato dall'ISTR (International Society of Third-Sector Research) dove ho avuto modo di confrontarmi con studiosi, ricercatori, professori, consulenti e operatori giuridici del settore, non solo su temi di rilevanza giuridica e fiscale, riuscendo, peraltro, a mantenere i rapporti con alcuni di questi. In quell'occasione, sono anche stata selezionata per un “*mentoring program*”, ossia un percorso di affiancamento a un professore internazionale secondo le affinità dei temi di ricerca: ho avuto l'onore e la fortuna di essere stata affiancata alla prof.ssa Dana Brakman che si occupa di finanza e diritto dei trust.

generale non godano di regimi di (de)tassazione differenziati, esclusivamente sulla base della forma giuridica scelta ed esclusivamente sulla base di *fictio iuris* di decommercializzazioni di diritto, ancorché forniscano i medesimi, o analoghi, servizi al cittadino, considerati meritevoli di tutela nel nostro ordinamento, in quanto di interesse pubblico. Da qui nasce l'esigenza di una riforma organica del Terzo Settore.

Si è ritenuto di non approfondire la disciplina delle fondazioni bancarie (regolate dalle l. 218/1990) in quanto, per espressa volontà del legislatore, ad esse non si applicano le disposizioni della legge delega, del Codice e dei relativi decreti attuativi⁵. Inoltre, per scelte di sistema, non si procederà ad un'analisi puntuale della disciplina civilistica e fiscale delle Organizzazioni Non Governative (l. 49/1987), delle Associazioni Sportive Dilettantistiche (l. 398/1991), delle fondazioni musicali (d.lgs. 367/1996), delle società benefit (introdotte nel nostro ordinamento dall'art. 1, commi da 376 a 384, l. 208/2015, cd. legge di stabilità per il 2016).

Per quanto riguarda il profilo europeo e l'interdisciplinarietà, si è avuto modo di approfondire tematiche e sviluppare sensibilità che ci si propone di far emergere nella presente trattazione, la quale non è che un punto di partenza per ulteriori approfondimenti e nuovi approcci ad un tema il quale presenta

⁵ L'art. 1 legge delega 106/2016 chiarisce, inoltre, che non fanno parte del Terzo settore le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche. Alle fondazioni bancarie, in quanto enti che concorrono al perseguimento delle finalità della presente legge, non si applicano le disposizioni contenute in essa e nei relativi decreti attuativi.

interessanti connessioni interdisciplinari e spunti di riflessioni trasversali. Difatti, si spazia dalla filosofia del diritto, alla filantropia, alle scienze sociali, alla scienza delle finanze e, impattando anche sulle politiche fiscali interne degli Stati, ha indubbiamente anche (e soprattutto) un ingente rilievo economico in termini sia di libera concorrenza fra imprese nel mercato sia di concorrenza finanziaria fra Stati in tema di incentivi fiscali, ripartizione della potestà impositiva e in termini di attrattività di investimenti, *crowdfunding*, capitali e finanziamenti finalizzati e destinati all'utilità sociale e al *public benefit*.

Certamente, non mancano criticità, incertezze applicative e dubbi interpretativi che probabilmente la presente trattazione non sarà in grado di risolvere, in quanto fisiologicamente ne mancano ancora gli elementi determinanti. Ragionevolmente, occorrerà attendere ancora qualche anno prima di poter comprendere l'impatto della Riforma sul contesto sociale italiano e occorrerà attendere i primi orientamenti di prassi e giurisprudenza sul punto per poter formulare considerazioni più puntuali su determinati aspetti.

Un primo rilevante elemento di criticità che merita uno specifico approfondimento è sicuramente la compatibilità del regime fiscale del Terzo Settore con i principi dell'Unione Europea, con riferimento a profili discriminatori o misure agevolative selettive.

Ulteriore obiettivo della presente trattazione è ripercorrere analiticamente gli istituti giuridici e il regime fiscale introdotto dalla Riforma per comprendere in che modo e quali siano l'approccio e la portata applicativa e interpretativa, conformemente ad una lettura *comunitariamente* orientata del nostro ordinamento in materia di fiscalità degli enti del Terzo Settore, nonché nel contemperamento dei principi e della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Ove necessario si è tenuto conto anche delle esperienze degli altri Stati membri dell'UE, al fine di condividere esperienze sul mondo del *non profit*.

Capitolo I Introduzione

1.1. Dal *Welfare State* alla *Welfare Society*

L'analisi del contesto sociale, culturale e giuridico odierno in Italia rivela un passaggio da sistemi di *Welfare State*⁶ a sistemi di cd. *Welfare society*; esso trova giustificazione nella crisi del primo, data anche dall'inefficienza del settore pubblico eccessivamente caratterizzato da un paternalismo assistenzialistico. L'alternativa a tale fenomeno sembra essere stata la logica individualistica e speculativa del mercato, che risulta applicabile anche a settori genericamente definiti del "Terzo Settore".

Detto passaggio era già stato preannunciato dalle sensibilità giuridiche più attente più di un decennio fa, in relazione non solo alla situazione italiana⁷; in quest'ottica e in questo panorama, lo Stato assistenzialista ha ripensato gli scopi che si propone di perseguire. Il modello di *Welfare* italiano, sviluppatosi a partire dal secondo dopoguerra, si fondava su un'alleanza fra Stato ed

⁶ Per un'interessante disamina relativa ai modelli di *Welfare state* in Europa nella letteratura ed alla loro classificazione vedasi HEMELS S.J.C., STEVENS S.A., *The European Foundation Proposal: A Shift in the EU Tax Treatment of Charities?*, EC Tax Review 2012, Issue 6, 293–308, TEIXEIRA G., *Non-Governmental Organizations: Some Tax Considerations*, Intertax 2000, Issue 4, 148–152, QUATTROCCHI A., *La fiscalità del no profit nella dimensione europea*, Dir. e Prat. Trib., 2013, 6, 11245

⁷ FELICE F., *Welfare Society. Dal paternalismo di Stato alla sussidiarietà orizzontale*, Rubbettino, 2007; nella prefazione a cura di Charles Murray si legge quanto segue: "Il *Welfare State* in Italia cambierà profondamente nel corso del XXI secolo. È un processo inevitabile. Il tasso di natalità in Italia è così basso che, nell'arco di qualche decennio, il numero in diminuzione dei lavoratori italiani non sarà in grado di sostenere il numero crescente di italiani troppo anziani per lavorare. Se poi l'Italia ha intenzione di finanziare il *Welfare State* con grandi quantità di immigrati, la cultura italiana cambierà in maniera considerevole, e una delle vittime sarà il consenso sociale che permette all'attuale stato assistenziale di funzionare."

economie di mercato: la crescita economica, infatti, ha contribuito a strutturare un sistema protettivo di garanzie sociali.

Storicamente, il modello di *Welfare State* si ricollega ai diritti cd. di seconda generazione, ossia i diritti sociali, derivanti dalla “libertà di” (avere un’istruzione, accedere alla sanità, avere un’abitazione, ecc.)⁸. Esso si sviluppa nel ‘900 in risposta all’economia capitalistica di mercato: alla mano invisibile del mercato teorizzata da Smith si sostituisce la mano (meno) invisibile e (più) invasiva dello Stato. Il cd. “Stato del benessere”, semplicisticamente reso con “Stato assistenziale” è stato, poi, drasticamente messo in crisi dalla globalizzazione: si assiste, in particolare, ad una crisi fiscale del modello.

In dottrina è stato sostenuto che detta crisi fiscale del *Welfare State* sia da considerarsi anche una crisi di democrazia⁹. Probabilmente, ciò è stato dovuto a un’impostazione di tipo paternalistico dove i servizi “dalla culla alla tomba” erano gestiti dallo Stato e il cui peso economico era sostenuto maggiormente dalle classi più abbienti, conformemente ad un sistema tributario progressivo ma che, inevitabilmente, ha accresciuto il debito pubblico. Sostanzialmente, il sistema di *Welfare*, con il suo peso fiscale, diventa la causa del problema che avrebbe dovuto risolvere¹⁰.

⁸ ANTONINI L., *La sussidiarietà fiscale. I nuovi diritti sociali nella crisi del Welfare State*, Rubbettino editore, 2007, 9

⁹ ANTONINI L., *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005, 114

¹⁰ Si rileva in dottrina, infatti, un corto circuito per cui non è più lo Stato che sceglie come tassare la ricchezza, ma è la ricchezza che scegliere dove essere tassata; la grande ricchezza ha possibilità di mobilità internazionale verso Paesi dove la pressione fiscale è meno elevata.

Nonostante l'esternalizzazione dei servizi e la progressiva minor ingerenza dello Stato nell'economia, tuttavia, mancavano due elementi fondamentali per permettere al sistema del benessere sociale di ripartire: la possibilità di scelta da parte dell'utente e la competitività che, innegabilmente, rende più efficiente il servizio reso¹¹. Il limite, quindi, del vecchio *Welfare State*, nell'impostazione dualistica pubblico-privato, è stato quello di una sfera privata che produceva ricchezza e una sfera sociale che aveva il compito di redistribuirla, con logiche pubblicistiche – fisiologicamente – inefficienti. Al declino di questo modello ha fatto seguito, tra gli altri fenomeni e per ciò che interessa nel presente elaborato, il proliferare di organizzazioni non lucrative, al fine di poter garantire servizi efficienti ed efficaci a completamento – se non addirittura in sostituzione – di quelli offerti dallo Stato¹².

Sembra emergere un ruolo dello Stato, non più fornitore diretto di servizi di interesse generale, maggiormente orientato a figura di regolatore, anche in un'ottica di maggiore efficienza dei servizi resi.

Sul punto vedasi ANTONINI L., *La sussidiarietà fiscale. I nuovi diritti sociali nella crisi del Welfare State*, Rubbettino editore, 2007, ANTONINI L., *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005, ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, Giuffrè editore, 1996, FELICE F., *Welfare Society. Dal paternalismo di Stato alla sussidiarietà orizzontale*, Rubbettino, 2007

¹¹ Per la prima volta nell'età moderna, si pone in discussione il principio del “*no taxation without representation*”, che lega la tassazione alla rappresentanza politica; sul punto vedasi TREMONTI, *Il futuro del fisco*, in GALGANO-CASSESE-TREMONTI-TREU (a cura di), *Nazioni senza Ricchezza. Ricchezza senza Nazioni*, Bologna, 1993, 60

¹² PARISI M., *Principio di sussidiarietà orizzontale e finanza etica due nuovi strumenti operativi per le formazioni sociali religiose?*, in *Federalismo fiscale, principio di sussidiarietà e neutralità dei servizi sociali erogati. Esperienze a confronto*, Atti del Convegno di Ravenna, 4-6- maggio 2006, Bononia University Press, 2007, 527

In questo contesto, si parla di economia sociale¹³ quale sinonimo di Terzo Settore: essa è, peraltro, il fattore chiave per conseguire gli obiettivi espressi con il Trattato di Lisbona. Relativamente alla definizione fornita dall'Unione Europea, per economia sociale deve intendersi l'attività di organismi appartenenti al campo economico i quali esercitano attività produttive intese a destinare risorse per la soddisfazione di interessi collettivi¹⁴. Il Terzo Settore, dunque, nasce dalla crisi del *Welfare* e “in via subordinata e residuale, per ovviare alle carenze dello Stato, per poi crescere fino a svolgere una funzione complementare e propulsiva nella definizione delle attività di interesse pubblico, giungendo a conquistare quote di mercato nei settori di competenza o in quelli connessi o strumentali”¹⁵.

Già da tempo, giuristi e operatori del settore sollecitavano una riforma che fosse organica e potesse rispondere alle molteplici esigenze e criticità che, inevitabilmente, richiede un settore complicato quale quello del *non profit*. *Governance* sociale, cittadinanza attiva e *Welfare* partecipativo secondo principi di equità, efficienza e solidarietà sociale sono i punti programmatici della Riforma.

¹³ Termine utilizzato per la prima volta nella letteratura economica nel 1830; l'odierna nozione è, però, stata coniata in Francia negli anni '70 per individuare le organizzazioni private che producono un'utilità sociale, secondo un'interpretazione estensiva del Terzo Settore.

¹⁴ Regolamento (CE) n. 1435/2003 del Consiglio, Direttiva 2003/72/CE del Consiglio, Direttiva 2003/123/CE del Consiglio, Decisione 2008/618/Ce del Consiglio. Sul punto, RIVETTI G., *Enti senza scopo di lucro – Terzo settore e impresa sociale – Profili di specialità tributaria tra attività no o for profit*, Giuffrè ed., Milano, 2017, 13; GIUDETTI G., *L'Europa e il Terzo Settore*, in FICI A., (a cura di) *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2018, 480

¹⁵ CARINCI F., *Il non profit. Itinerari giuridico-istituzionali*, Milano, 1999, 6

Prime aperture verso nuove formule di *governance* si sono manifestate a livello regionale, in forza di un “*federalizing process*” che riallocava maggiori poteri a livelli sub statali¹⁶. Si assiste, dunque, ad un’inversione di tendenza da *top down* a *bottom up* in un processo di responsabilizzazione a livello locale della gestione delle risorse che ha favorito l’applicazione e l’effettività del principio di sussidiarietà.

1.2. La sussidiarietà orizzontale

Il principio di sussidiarietà è entrato formalmente nell’esperienza dell’ordinamento giuridico in Europa con il Trattato di Maastricht nel 1992¹⁷. Nel preambolo, invero, si esplicita l’intento di perseguire *il processo di creazione di un’unione sempre più stretta fra i popoli dell’Europa, in cui le decisioni siano prese il più vicino possibile ai cittadini, conformemente al principio della sussidiarietà.*

L’articolo 3 B del Trattato che istituisce la Comunità europea prevede che *nei settori che non sono di sua esclusiva competenza la Comunità interviene, secondo il principio della sussidiarietà, soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell’azione prevista non possono essere sufficientemente realizzati*

¹⁶ ANTONINI L., *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005, 84

¹⁷ CALABRÒ G.P., *Il principio di sussidiarietà e la de-sacralizzazione dei diritti: tra crisi del diritto positivo e l’impossibile ritorno del diritto naturale*, in *Federalismo fiscale, principio di sussidiarietà e neutralità dei servizi sociali erogati. Esperienze a confronto*, Atti del Convegno di Ravenna, 4-6- maggio 2006, Bononia University Press, 2007, 465

dagli Stati membri e possono dunque, a motivo delle dimensioni o degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati meglio a livello comunitario.

In ogni caso, essa non supera quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi stessi, in un'ottica di intervento ancillare rispetto all'autonomia dei singoli Stati membri; in questo senso, il significato del principio di sussidiarietà nel Trattato è specifico: rispetto ai settori che non sono già espressamente di sua competenza, l'Unione non deve intervenire laddove gli Stati membri siano già efficaci¹⁸.

Il principio di sussidiarietà si inserisce, pertanto, nell'ambito delle competenze concorrenti¹⁹, secondo il criterio di riparto, ossia quelle che si esercitano in materia di politica sociale, cultura, protezione dei consumatori, ricerca e sviluppo tecnologico, ambiente, cooperazione, ecc.

Detto principio trova, altresì, tutela nel nostro ordinamento a livello costituzionale²⁰. Nello specifico, il principio cd. di sussidiarietà orizzontale è previsto all'art. 118, comma 4, Cost., il quale è stato novellato a seguito della

¹⁸ ANTONINI L., *Il principio di sussidiarietà orizzontale: da Welfare State a Welfare Society*, Riv. dir. Fin., 2000, 1, 110

¹⁹ Sono invece competenze assolute della Comunità quelle, ad esempio, in materia di politica monetaria. Esistono, poi, competenze che richiedono interventi integrativi degli Stati (ad esempio quelle in materie di politiche di coesione economica).

²⁰ Il principio di sussidiarietà viene positivizzato nel nostro ordinamento con la cd. Riforma Bassanini 1 (art. 4 l. 59/1997) la quale prevede un complessivo riordino dell'organizzazione amministrativa di Stato, Regioni ed Enti locali "a Costituzione invariata", secondo un criterio di redistribuzione delle funzioni a livello locale. L'art. 4 l. 59/1997 prevede che i conferimenti di funzioni alle Regioni devono avvenire nell'osservanza, fra l'altro, "*del principio di sussidiarietà (...) attribuendo le responsabilità politiche anche al fine di favorire l'assolvimento di funzioni e compiti di rilevanza sociale da parte delle famiglie, associazioni e comunità*".

riforma del 2001²¹. Detto comma prevede che lo Stato e gli enti locali favoriscano l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento delle attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà.

Certamente, deve essere letto in combinato disposto con l'art. 2 Cost. il quale riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità; esso richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale ed è caposaldo del principio di solidarietà sociale alla base del nostro ordinamento. Altro principio è, poi, l'art. 3 Cost. il quale tutela il principio di uguaglianza formale e sostanziale.

È interessante notare nella formulazione della sussidiarietà orizzontale la dicitura “autonoma iniziativa” dei cittadini, la quale deve essere presa in considerazione e valorizzata dai soggetti pubblici, in una logica di *bottom up* in cui i protagonisti sono i singoli.

Si ritiene opportuno, dunque, agevolare nuove forme di erogazione di servizi di pubblica utilità, incentivando altresì meccanismi di concorrenza idonei a contemperare finalità solidaristiche con obiettivi di efficienza, anche sotto il profilo fiscale. Nondimeno, in linea con autorevole dottrina²², “esternalizzare” a soggetti “terzi” – o meglio del Terzo Settore – dei servizi

²¹ L'art. 118 Cost. è stato sostituito dall'art. 4 L. Cost. 18 ottobre 2001, n. 3

²² MICHELI G. A., *Profili critici in materia di potestà di imposizione*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1964, 28

di pubblica utilità che lo Stato non sarebbe in grado di assicurare in maniera economica, efficiente ed efficace contribuisce, in ogni caso e in maniera positiva, alla riduzione della spesa pubblica e del carico tributario complessivo.

La Riforma del Terzo settore ha proprio il merito di dare attuazione al principio di sussidiarietà, così come enucleato. Invero, tale passaggio della riforma del 2001 è uno snodo fondamentale per l'evoluzione della normativa sul Terzo Settore: l'interesse generale non è più considerato appannaggio degli enti pubblici, bensì può essere perseguito anche da soggetti privati²³.

Viene meno la netta distinzione fra pubblico e privato e si gettano le basi per lo sviluppo di un settore terzo rispetto sia al pubblico che al privato, che presenta elementi di entrambi ma con delle proprie peculiarità.

A tal fine, un passaggio concettuale importante consiste il superamento della tradizionale dicotomia fra la sovranità dello Stato di diritto nella sfera pubblica da un lato e la sussidiarietà e le libertà collettive dall'altro. Emblematica è l'antitesi fra ciò che accadeva in Italia e in USA nel medesimo periodo storico: mentre la legge Crispi nazionalizzava 22 mila Opere Pie²⁴,

²³ BRIGANTI R., *La riforma del "Terzo settore" tra sussidiarietà orizzontale e impresa sociale*, Notariato, 2018, 5, 513

²⁴ Si fa riferimento alla legge 17 luglio 1890, n. 6.972. Successivamente, con il regio decreto 5 febbraio 1891, n. 99 si approvarono e pubblicarono i regolamenti amministrativi e di contabilità per l'esecuzione della legge crispina. Sostanzialmente, obiettivo del progetto di legge era inserire la materia della beneficenza alle istituzioni pubbliche che divennero, quindi, "istituzioni pubbliche di assistenza e di beneficenza", conformemente al solidarismo laico e cattolico. Detto intervento legislativo rese lo Stato fortemente interventista sul piano delle politiche sociali, almeno in ambito teorico considerato che molte delle intenzioni del legislatore rimasero in sospeso, frenate da ragioni storiche, politiche e religiose che fecero prevalere la beneficenza facoltativa, ossia le manifestazioni volontarie e libere delle classi

oltreoceano veniva approvata una tra le prime leggi dirette a garantire un sistema di agevolazioni fiscali per gli enti *non profit* in segno di riconoscimento del loro specifico apporto nel sistema pubblico²⁵.

Si pensi, poi, alla monolitica tradizione delle *Charities* inglesi le quali, ancorché rivestano la forma giuridica di enti privati, pacificamente svolgono servizio pubblico e sono caratterizzate storicamente da un considerevole *favor* fiscale.

Tuttavia, la tradizione culturale italiana, anche in sede di Assemblea Costituente non riuscì a garantire la valorizzazione giuridica e fiscale del Terzo Settore che sarebbe stata idonea a suffragare un sistema orientato alla *Welfare Society*. Nel rispetto di un sistema improntato sia alla *Welfare Society* sia al principio di sussidiarietà orizzontale, un approfondimento merita la cd. sussidiarietà fiscale²⁶ quale idoneo strumento per rendere efficace il perseguimento di un benessere sociale a vantaggio delle collettività.

abbienti, in un clima caratterizzato dallo scarso coordinamento tra le varie amministrazioni e dalla eccessiva lentezza di tutti i servizi di competenza della beneficenza statale, soprattutto nel sistema di risoluzione delle controversie.

²⁵ ANTONINI L., *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005, 73

²⁶ Principio elaborato dalla Corte Costituzionale nella sentenza del 7 febbraio 2014 (BerfG – Federal Constitutional Court, 2 BvR 2728/13, 21 gennaio 2014) la quale ribalta la vecchia concezione dei diritti sociali, basata sul paternalismo piuttosto che sull’effettiva tutela; con detta sentenza si afferma un diritto costituzionalmente garantito al risparmio fiscale. L’affermazione del principio di sussidiarietà fiscale nasce dalla questione della tutela costituzionale dei minimi vitali, personali e familiari, rispetto ai quali la Corte tedesca ha favorito impostazione decisamente culturalmente più evoluta rispetto a quella italiana. Esso si caratterizza per l’emersione di una vera e propria nuova generazione di diritti sociali inerenti al *Familienexistenzminimum*, ossia al minimo vitale riconosciuto a ciascun individuo che non può rientrare in alcun modo nel reddito tassabile di un contribuente né tantomeno è manifestazione di capacità contributiva. Nella sentenza n. 82/60 del 29 maggio 1990 la Corte costituzionale tedesca ha, infatti, affermato il principio della non assoggettabilità a imposizione del reddito minimo necessario al contribuente e alla sua famiglia per il fabbisogno vitale.

Infatti, la sussidiarietà orizzontale, da sola, non è sufficiente a fornire risposte adeguate alle esigenze del sistema. In quest'ottica, il Terzo Settore si erge quale fulcro dell'erogazione di prestazioni aventi valore sociale, conformemente a modalità di finanziamento di nuovi attori economici individuati in base al principio di sussidiarietà orizzontale²⁷.

La sussidiarietà fiscale può, infatti, fungere da correttivo del tradizionale modello burocratico-impositivo, mediante il quale affermare una nuova generazione di diritti sociali, costruiti sullo schema delle libertà negative ma interconnesse con i valori sociali²⁸. È pur vero che tale impostazione non può spingersi a bypassare la funzione impositiva statale e redistributiva del sistema tributario, complessivamente informato al principio di progressività²⁹ costituzionalmente garantito dall'art. 53 Cost.

Nell'ambito dello sviluppo del processo di federalismo fiscale, il DPEF 2002 – 2006³⁰ sembra fornire un'apertura proprio in questo senso: *la devoluzione di poteri, dallo Stato alle Regioni, non è solo trasferimento di poteri politici, ma anche apertura di vastissimi settori di attività (sanità, istruzione) ad operatori diversi da quelli organizzati nella forma burocratica classica. Con*

²⁷ Sul punto, vedasi GIANONCELLI S., La fiscalità delle erogazioni liberali al terzo settore, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Giuffrè, Milano, 2011, 304 ss.; ANTONINI L., La sussidiarietà fiscale. I nuovi diritti sociali nella crisi del Welfare State, Rubbettino editore, 2007, 33

²⁸ ANTONINI L., *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005, 112

²⁹ Ancorché si assista a un graduale fenomeno di cd. fuga della progressività; basti pensare ai regimi sostitutivi all'imposta sui redditi (*flat tax* per i neo-residenti, per i pensionati che si trasferiscono in Italia, regimi di tassazione opzionale e via dicendo).

³⁰ Documento di programmazione economica e finanziaria 2002 – 2006 Deliberato dal Consiglio dei Ministri il 16 luglio 2001 (Berlusconi – Tremonti)

la devoluzione acquistano in specie nuove e vastissime “chances” di ingresso nella catena della produzione di servizi alle persone tanto il mercato, quanto il c.d. “Terzo settore”: famiglie, volontariato, mutue, fondazioni, ecc. Questi operatori porteranno nuove idee, nuove energie, nuovi modi per soddisfare i bisogni dei cittadini.

In quest’ottica, dunque, occorre rimodulare i servizi di pubblica utilità: non è pensabile aggiungere nuove forme di spesa a quelle già esistenti; piuttosto, è necessario un meccanismo di sostituzione di servizi resi *dal* pubblico a servizi resi *al* pubblico, secondo logiche di spesa efficace ed efficiente e, perché no, anche economica e di mercato. Nondimeno, il principio di sussidiarietà fiscale consente di riconoscere al cittadino la possibilità di destinare quota-parte dell’imposta dovuta a favore di enti ritenuti socialmente meritevoli in relazione alle attività svolte ed alle finalità perseguite, con conseguente detassazione delle relative donazioni (cd. fenomeni di contribuzione etica) considerate come forme alternative di concorso alla spesa pubblica e pienamente conformi al dettato dell’art. 53 Cost.³¹.

In realtà, da un punto di vista prettamente fiscale, è possibile individuare tre fasi: in un primo momento, si è avuta una totale indifferenza al fenomeno del Terzo Settore; successivamente, si è avuta una fase intermedia di parziale riconoscimento normativo all’interno del sistema personalistico del Testo Unico sulle Imposte sui Redditi (di seguito, “TUIR”), caratterizzata dal

³¹ ANTONINI L., *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005, 121

passaggio dall'imposta reale-cedolare all'imposta personale; in una terza fase, ancora sostanzialmente in atto, si assiste a un tentativo di riorganizzazione, razionalizzazione e valorizzazione della fiscalità del Terzo Settore³². Si pensi, per esempio, alla cd. "De Tax" introdotta dall'art. 19 l. 326/2003³³, a seguito della delega per la riforma fiscale del 2003: detto

³² MISCALI M., *La fiscalità del terzo settore: dall'agnosticismo legislativo al «diritto costituzionale» alla sussidiarietà fiscale*, 51 in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, Giuffrè ed., 2011

³³ Art. 19 De tax Legge 24 novembre 2003, n. 326 "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, recante disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dell'andamento dei conti pubblici"

1. *Il consumatore che acquista prodotti per un prezzo pari o superiore a 50 euro in esercizi commerciali convenzionati con associazioni, organizzazioni ed enti che svolgono attività etiche ha facoltà di manifestare l'assenso alla destinazione nei loro riguardi, da parte dello Stato, di una quota pari all'1 per cento della imposta sul valore aggiunto, relativa ai prodotti acquistati.*

2. *Le associazioni di promozione sociale iscritte nei registri di cui all'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383, gli enti di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, e le ONLUS, sono considerati, ai fini di cui al comma 1, enti svolgenti attività etiche. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, adottato entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabiliti i criteri soggettivi ed oggettivi richiesti agli enti, diversi da quelli elencati nel precedente periodo, per l'accesso ai benefici previsti dal presente articolo. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, adottato entro la stessa data, sono stabilite le modalità di raccolta delle manifestazioni di assenso di cui al comma 1, nonché quelle ulteriori occorrenti per l'applicazione del presente articolo.*

3. *Per le finalità del presente articolo è stanziato l'importo di un milione di euro per l'anno 2003, nonché di cinque milioni di euro per ciascuno degli anni 2004 e 2005, allo scopo parzialmente utilizzando le maggiori entrate derivanti dal presente decreto. Il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.*

4. *Le disposizioni del presente articolo hanno valore sperimentale e non incidono sull'esercizio della delega legislativa di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), della legge 7 aprile 2003, n. 80.*

Art. 5, comma 1, lettera h), della legge 7 aprile 2003, n. 80

h) previsione di norme che consentano, nel rispetto dei principi di semplicità, trasparenza ed efficienza e nel rispetto dei vincoli comunitari, di escludere dalla base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto e da ogni altra forma di imposizione a carico del soggetto passivo la quota del corrispettivo destinato dal consumatore finale a finalità etiche, in base ai seguenti principi: 1) la destinazione della quota del corrispettivo a finalità etiche può essere stabilita facoltativamente dal consumatore finale sulla base delle indicazioni fornite, al momento dell'effettuazione dell'operazione, dal soggetto passivo; 2) l'entità massima della quota del corrispettivo ammesso è stabilita ogni anno con la legge finanziaria per l'anno successivo, compatibilmente con i saldi della finanza pubblica;

istituto avrebbe consentito di escludere dalla base imponibile e, quindi, dall'imposizione lo sconto etico concesso dal venditore al consumatore finale il quale avesse deciso di destinare quota-parte di imposizione ad attività ritenute "etiche" a fronte del quale, di conseguenza, lo Stato avrebbe rinunciato alla pretesa impositiva sull'importo del prodotto acquistato. La cd. *De Tax* ha rappresentato una novità culturale per l'ordinamento tributario italiano, resa possibile proprio mediante l'implementazione del principio di sussidiarietà orizzontale e che trova conforto, altresì, nella sussidiarietà fiscale.

Altro esempio di contribuzione etica³⁴ e finanziamento al Terzo Settore è l'art. 14 d.l. 14 marzo 2005, n. 35, conv. in l. 80/2005³⁵, modificato dalle

³⁴ Non ci si sofferma, poi, su altre fattispecie quali la proposta di legge Tremonti sull'8x1000 da destinarsi al *no profit*, oppure sulla possibilità di scelta del contribuente di destinare il 5x1000 delle imposte versate a favore di specifici enti operanti nel settore del *no profit*.

³⁵ **art. 14 d.l. 14 marzo 2005, n. 35, conv. in l. 80/2005 Onlus e Terzo Settore**

1. ***Le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui.****

2. *Costituisce in ogni caso presupposto per l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 la tenuta, da parte del soggetto che riceve le erogazioni, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria.*

3. *Resta ferma la facoltà di applicare le disposizioni di cui all'articolo 100, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni.*

disposizioni transitorie del CTS³⁶, ha introdotto delle soglie di deducibilità dal reddito del soggetto erogante, sia esso persona fisica o soggetto passivo IRES, il quale effettui delle liberalità in denaro o in natura a favore di enti del Terzo Settore, ancorché nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato e, comunque, nella misura massima di 70 mila euro annui. Con detta riforma si è facilitato il ricorso alla donazione dei privati, e non solo, e valorizzato il ruolo del Terzo Settore³⁷.

Alla luce di quanto sopra, dunque, il legislatore tributario nazionale ha previsto un articolato sistema di agevolazioni ed esenzioni per le organizzazioni *non profit*; mediante la cd. *Tax Expenditures* si ha una

4. *Qualora nella dichiarazione dei redditi del soggetto erogatore delle liberalità siano espresse indebite deduzioni dall'imponibile, operate in violazione dei presupposti di deducibilità di cui al comma 1, la sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, è maggiorata del duecento per cento.*

5. *Se la deduzione di cui al comma 1 risulta indebita in ragione della riscontrata insussistenza, in capo all'ente beneficiario dell'erogazione, dei caratteri solidaristici e sociali dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico ovvero rappresentati ai soggetti erogatori delle liberalità, l'ente beneficiario e i suoi amministratori sono obbligati in solido con i soggetti erogatori per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate.*

6. *In relazione alle erogazioni effettuate ai sensi del comma 1 la deducibilità di cui al medesimo comma non può cumularsi con ogni altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge.*

(...)

³⁶ Il d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 ha disposto (con l'art. 99, comma 3) la modifica del comma 1 del presente articolo fino all'abrogazione di cui all'articolo 102, comma 2, lettera h) del d.lgs. medesimo. **Il d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, come modificato dal D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, convertito con modificazioni dalla L. 4 dicembre 2017, n. 172, ha disposto (con l'art. 99, comma 3) la modifica del comma 1 del presente articolo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino all'abrogazione di cui all'articolo 102, comma 2, lettera h) del d.lgs. medesimo. Il D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, convertito con modificazioni dalla L. 4 dicembre 2017, n. 172, nel modificare l'art. 99, comma 3 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, ha conseguentemente disposto (con l'art. 5-sexies, comma 1) che "Pertanto, le disposizioni di carattere fiscale richiamate dagli articoli 99, comma 3, e 102, comma 1, del medesimo codice di cui al decreto legislativo n. 117 del 2017 continuano a trovare applicazione senza soluzione di continuità fino al 31 dicembre 2017".

³⁷ Tuttavia, sebbene fosse ragionevole detassare la ricchezza che un soggetto destinava direttamente all'interesse pubblico, devolvendola ad un soggetto privato impegnato in attività sociali, in realtà l'ordinamento riconosceva una deduzione pressoché irrisoria.

riduzione degli obblighi fiscali al fine di trasferire risorse pubbliche a determinati enti³⁸. Non si ritiene di condividere l'impostazione per cui un sistema che preveda deduzioni, detrazioni, esclusioni, esenzioni, aliquote ridotte porti ad una riduzione del gettito fiscale e, quindi, ad aumenti di spese (cd. spese fiscali)³⁹. Come già accennato, le misure agevolative al *non profit* servono soprattutto allo Stato per smettere di investire quale primo attore, mediante l'allocazione di risorse pubbliche, in servizi che, in tal modo, sono forniti da soggetti che "di mestiere" svolgono attività di interesse generale. Sui concetti di contribuzione etica, equa redistribuzione delle risorse e sul principio di sussidiarietà consta un importante precedente della Corte Costituzionale dal quale emergono alcuni importanti capisaldi utili a ripensare l'imposizione fiscale costituzionalmente orientata del *non profit*⁴⁰. Tra i principi affermati dalla Corte emerge che le somme incassate dallo Stato quale quota del 5x1000 dell'IRPEF fanno sì che lo Stato stesso sia considerato quale mandatario necessario *ex lege* a corrispondere dette somme ai soggetti svolgenti attività meritevoli di tutela che il contribuente ha indicato; tale forma di contribuzione etica perde la qualifica di entrata tributaria erariale, qualificandosi piuttosto come provvista versata obbligatoriamente all'Erario

³⁸ Il sistema di *tax expenditures* relativo al Terzo Settore si basa sulla potenzialità di concorrere al miglioramento del cosiddetto "saldo primario", sotto forma di minori uscite, ossia riduzione della spesa pubblica, ancor prima dell'esigenza di gettito fiscale attraverso il prelievo erariale. Vedasi anche CEDRO M., *La fiscalità di vantaggio nella prospettiva del diritto dell'Unione Europea*, Wolters Kluwer, CEDAM, 2015, 85 e ss.

³⁹ RIVETTI G., *Enti senza scopo di lucro – Terzo settore e impresa sociale – Profili di specialità tributaria tra attività no o for profit*, Giuffrè ed., Milano, 2017, 206

⁴⁰ Corte Cost., sentenza 6 giugno 2007, n. 202

per detto finanziamento. In tal senso, la riduzione del tributo è coerente con la volontà legislativa di valorizzare la partecipazione volontaria dei contribuenti alla copertura dei costi della solidarietà sociale, a fronte di un restringimento del ruolo statale; inoltre, lo Stato, agendo come mandatario del contribuente, è in grado di svolgere un controllo qualitativo sui soggetti destinatari del 5x1000 ma anche sull'effettività dell'esborso etico.

Anche le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione hanno avuto modo di esprimersi sulla nozione di finalità solidaristica: a tali fini è, infatti, irrilevante che i soggetti beneficiari versino o meno in condizioni di indigenza economica, essendo essa solo una delle situazioni di svantaggio contemplate dall'art. 10 d.lgs. 460/1997, ma si intendono, in ogni caso, perseguite le finalità di solidarietà sociale quando le cessioni di beni o le prestazioni di servizi siano dirette ad arrecare benefici a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari⁴¹.

È da condividere, infine, l'idea per cui, in attuazione dei su esposti principi, la specialità del Terzo Settore derivi dalla sua soggettività costituzionale, in posizione di alterità rispetto allo Stato ed al Mercato. Nello specifico, gli enti del Terzo Settore possono essere considerati titolari di un diritto costituzionale alla sussidiarietà fiscale, ossia un interesse giuridicamente protetto, di carattere pretensivo, a norme tributarie che consentano l'idoneo

⁴¹ Cass., Sez. Un., 23 settembre 2008, n. 24883

finanziamento di soggetti che perseguono finalità di interesse generale⁴². Occorre, pertanto, prendere coscienza che la fiscalità del Terzo Settore deve essere ripensata, non più in ottica di agevolazioni fiscali e misure premiali, bensì sulla base di interventi legislativi strutturali e strutturati che consentano una riduzione del carico fiscale in capo a soggetti che svolgono attività di interesse generale, ancorché non in un'ottica di sgravio fiscale o discriminazione qualitativa e/o soggettiva. L'idea è che non si tratta di una rinuncia dello Stato all'esercizio della propria potestà impositiva nei confronti di determinati soggetti, bensì di finanziamento e incentivo a forme di contribuzione etica nei riguardi di servizi e prestazioni che il settore pubblico non è – *più o mai stato* – in grado di fornire in maniera efficiente.

Da questo punto di vista, l'ordinamento tributario italiano è indietro rispetto agli altri Paesi già e da più tempo abituati a rispondere alle esigenze del *non profit*: emerge che tale settore debba (potere) necessariamente e – fisiologicamente – fare ricorso ad apporti liberali esterni, privati e non statali. Ciò è possibile esclusivamente con leggi di incentivo fiscale, rivolte sia ai privati sia alle imprese: la logica da seguire si basa sull'assunto che detassare gli incentivi privati destinati ad un settore non significa altro che investire minori risorse pubbliche nello stesso; occorre che lo Stato permetta di investire e sviluppare laddove non riesce con le proprie forze e risorse, in

⁴² MISCALI M., *La fiscalità del terzo settore: dall'agnosticismo legislativo al «diritto costituzionale» alla sussidiarietà fiscale*, 73 in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, Giuffrè ed., 2011

un'ottica di ottimizzazione dei risultati con il minimo sforzo economico. Si pensi, poi, alle *crossborder givings* (donazioni transnazionali) che in Stati come i Paesi Bassi e l'Australia presentano degli elementi di assoluta attrattività fiscale, ancorché siano ordinamenti molto differenti fra loro (molto permissivo il primo, particolarmente rigido e rigoroso il secondo)⁴³.

Emerge, da queste prime riflessioni, che attraverso la sussidiarietà orizzontale si ha una condivisione di sovranità che si ricollega, per esempio nell'ambito delle imprese *for profit*, al fenomeno della cd. *corporate philanthropy* che si sta gradualmente diffondendo anche nel nostro Paese e che è incentrato sul principio di restituzione: il soggetto *for profit* restituisce alla Società una parte del profitto conseguito, ottenuto grazie alle esternalità positive che la società medesima ha messo a disposizione dell'impresa⁴⁴.

1.3. L'utilità sociale, la pubblica utilità e l'interesse generale

Occorre, a questo punto, chiedersi cosa si intenda per Terzo settore. “*We define the nonprofit sector as those entities that are organized for public*

⁴³ Per un approfondimento sul punto, si rinvia a BUIJZE R., *Approaches towards the application of tax incentives for cross-border philanthropy*, INTERTAX, vol. 44, issue I, 2016, 14 ss.

⁴⁴ Con la sussidiarietà verticale si ha, piuttosto, una cessione di quote di sovranità. ZAMAGNI S. (a cura di), *Libro bianco sul Terzo Settore*, Bologna, il Mulino, 2011, 18

purposes, are self-governed, and do not distribute surplus revenues as profits”⁴⁵.

Nella terminologia nordamericana, l’espressione maggiormente utilizzata è “*nonprofit sector*” al fine di individuare tutte le organizzazioni che non sono sorte e non svolgono la loro attività primariamente per generare profitti: rileva principalmente il divieto di distribuzione degli utili, cd. *nondistribution constraint principle*. All’interno del *nonprofit sector*, così definito, possono annoverarsi enti sia pubblici sia privati, quali università, Croce Rossa, aziende e servizi sanitari, aziende *not-for-profit* come musei, biblioteche e sindacati, e via dicendo. La terminologia *Third Sector*, invece, è prevalentemente utilizzata in Europa al fine di individuare l’insieme di organizzazioni non riconducibili né alla sfera pubblica, ossia allo Stato, né al mondo imprenditoriale, ossia al mercato⁴⁶. Storicamente⁴⁷, tale ambito è stato definito in via residuale, ossia in relazione a tutto ciò che non è economia pubblica ovvero privata a scopo di lucro. In dottrina⁴⁸, l’espressione terzo

⁴⁵ “Definiamo il settore *non profit* come quegli enti organizzati per scopi pubblici, autogovernati e che non distribuiscono utili”. POWELL W. W. – STEINBERG R., *The Non-Profit Sector – A Research Handbook*, Yale University Press, New Haven & London, 2006, 67

⁴⁶ ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, Giuffrè ed., 2011, 15

⁴⁷ Intorno alla metà del XIX secolo – epoca del capitalismo industriale e del sistema di fabbrica – le relazioni sociali ruotavano sostanzialmente intorno alle attività di carattere economico, aventi ad oggetto beni materiali, facilmente determinabili, suscettibili di valutazioni patrimoniali per la loro stessa natura.

⁴⁸ Per un approfondimento sul punto, ZAMAGNI S. – BRUNI L., *L’economia civile*, Bologna 2004, 11; GUI B., *L’universo variegato del non profit, Non profit diritto e management degli enti non commerciali*, Rimini, 1995, 10

settore è stata sinonimo di “privato sociale”, “economia civile”, “economia sociale”.

Invero, nelle attuali condizioni storiche, il Terzo Settore innesca e contribuisce alla transizione dal un sistema bipolare basato sulla dicotomia pubblico-privato ad un ordine sociale tripolare fondato sulla triade pubblico-privato-civile⁴⁹.

Ancorché sia un settore eterogeneo, è possibile individuarne un comune denominatore: la forma giuridica in regime privatistico degli enti *non profit* e le finalità di utilità sociale dagli stessi perseguite. Come meglio esaminato *infra*, sono proprio questi due elementi a caratterizzare il progetto di Riforma del Terzo Settore come delineato nella legge delega n. 106 del 2016, nonché nell’art. 4 del Codice del Terzo Settore (legge n. 117/2017, di seguito anche “CTS”).

Occorre precisare che non tutti gli enti *non profit* siano anche Enti del Terzo Settore; viceversa, tutti gli ETS sono certamente enti *non profit*, ossia non distribuiscono utili ai propri soci, secondo la definizione comunemente diffusa in Italia. È vero anche che entrambe le categorie sopra citate rientrano nel novero delle formazioni sociali, costituzionalmente garantite ai sensi dell’art. 2 della Costituzione.

⁴⁹ Per un approfondimento CONSORTI P., *Legislazione del Terzo Settore. Le norme sul non profit, il volontariato, la cooperazione sociale e internazionale*, Pisa, 2005, 9; ZAMAGNI S. (a cura di), *Libro bianco sul Terzo Settore*, Bologna, il Mulino, 2011, 34

Già nella seconda metà degli anni Novanta, la dottrina più autorevole aveva sottolineato l'importanza che le discipline dedicate agli enti senza finalità di lucro non si basassero esclusivamente sulla forma giuridica dell'ente, bensì fosse data rilevanza preponderante al profilo di meritevolezza dell'attività svolta⁵⁰.

La conformazione soggettiva degli operatori del Terzo Settore dovrebbe, piuttosto, riguardare la tassazione dei redditi prodotti da detti enti: ossia, in considerazione della commercialità o meno dell'attività svolta, è possibile determinare la base imponibile ed il regime fiscale applicabile, nonché le eventuali misure agevolative, ove previste.

⁵⁰ QUATTROCCHI A., *La fiscalità del no profit nella dimensione europea*, Dir. e Prat. Trib., 2013, 6, 11245 e bibliografia ivi citata. GIANONCELLI S., *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, Giappichelli Ed., Torino, 2013

L'art. 5 l. 328/2000⁵¹ e il d.P.C.M. 30 marzo 2001⁵² non forniscono una definizione di cosa sia Terzo Settore, limitandosi ad elencare i soggetti che ne avrebbero fatto parte: l'art. 2 del citato decreto, infatti, prevede che siano considerati soggetti del Terzo Settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni e gli enti di promozione sociale, gli organismi della cooperazione, le cooperative sociali, le fondazioni, gli enti di patronato, gli altri soggetti privati non a scopo di lucro.

Alla luce di quanto detto sinora, è possibile individuare una formula sufficientemente ampia di Terzo Settore quale ambito composto da soggetti giuridici privati collettivi costituiti per finalità di solidarietà sociale che, senza

⁵¹ Legge 8 novembre 2000, n. 328 Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali. **L'art. 5 Ruolo del Terzo Settore**

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

2. Ai fini dell'affidamento dei servizi previsti dalla presente legge, gli enti pubblici, fermo restando quanto stabilito dall'articolo 11, promuovono azioni per favorire la trasparenza e la semplificazione amministrativa nonché il ricorso a forme di aggiudicazione o negoziali che consentano ai soggetti operanti nel terzo settore la piena espressione della propria progettualità, avvalendosi di analisi e di verifiche che tengano conto della qualità e delle caratteristiche delle prestazioni offerte e della qualificazione del personale.

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

⁵² **Art. 2. I soggetti del terzo settore**

1. Ai fini della presente legge si considerano soggetti del terzo settore: le organizzazioni di volontariato, le associazioni e gli enti di promozione sociale, gli organismi della cooperazione, le cooperative sociali, le fondazioni, gli enti di patronato, gli altri soggetti privati non a scopo di lucro.

scopo di lucro, danno vita ad attività congruenti con le finalità di solidarietà sociale che risulta, in ogni caso, meno ampia di quella anglosassone “organismi non profit”.

Occorre, tuttavia, perimetrare il Terzo Settore ai soggetti che svolgono finalità di solidarietà o utilità sociale, indipendentemente dalla forma giuridica con cui esse operano. *Non di sole Onlus è composto il Terzo Settore italiano. Dalle fondazioni, alle associazioni e agli enti di promozione sociale, alle organizzazioni di volontariato, alle cooperative sociali, alle organizzazioni non governative, fino alle recenti imprese sociali: il coro della società civile, in Italia, è fatto di molte voci che l’Agenzia per il Terzo Settore ha il compito di regolare e valorizzare affinché trovino il posto che meritano nell’architettura politica e culturale del Paese*⁵³.

I “nuovi Enti del Terzo Settore”, ad oggi, sono le APS (Associazioni di Promozione Sociale), gli EF (Enti Filantropici), le OdV (Organizzazioni di Volontariato), le imprese sociali (anche se sono disciplinate da una normativa *ad hoc*) incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso e ogni altro ente costituito in forma associativa, riconosciuta o non riconosciuta, nonché le fondazioni. La scelta di affiancare detti Enti del Terzo Settore, accanto allo Stato e al Mercato, ha certamente una precisa radice storica, culturale e sociale, giuridica ed è frutto di una peculiare evoluzione normativa.

⁵³ ZAMAGNI S. (a cura di), *Libro bianco sul Terzo Settore*, Bologna, il Mulino, 2011, 83 ss.

Capitolo II La Riforma del Terzo Settore in Italia

2.1. Stato dell'arte e inquadramento giuridico del *non profit* in Italia

Con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, anche il tema della rappresentanza del Terzo Settore trova interessanti prospettive di sviluppo a livello europeo⁵⁴; invero, a livello sovranazionale, l'economia sociale è considerata come un contributo attivo alla ricchezza e alla stabilità di una società che è tale in forza delle diversità al suo interno, le quali migliorano e rafforzano il modello sociale europeo e offrono un modello proprio di impresa che consente all'economia sociale di contribuire a una crescita stabile e durevole. Si dà atto che le imprese dell'economia sociale sono solitamente piccole e medie imprese (PMI) che contribuiscono a un modello economico sostenibile in cui gli individui sono più importanti del capitale, che l'economia sociale si è sviluppata attraverso forme imprenditoriali organizzative o giuridiche particolari come cooperative, associazioni, imprese e organizzazioni sociali e fondazioni nonché altre forme esistenti nei vari Stati membri. Inoltre, si equipara detta terminologia con concetti come “economia

⁵⁴ Vedasi anche Risoluzione del Parlamento europeo del 13 gennaio 2009 sulle prospettive di sviluppo del dialogo civile dopo il Trattato di Lisbona, punti 9 e 22 ove il Parlamento europeo *invita le istituzioni dell'Unione europea a stabilire, nel quadro di un accordo interistituzionale, orientamenti vincolanti per la nomina dei rappresentanti della società civile, metodi per l'impostazione delle consultazioni e il loro finanziamento, conformemente ai principi generali e requisiti minimi per la consultazione delle parti interessate; sottolinea che, a tal fine, tutte le istituzioni dell'Unione europea dovrebbero tenere registri aggiornati di tutte le organizzazioni non governative pertinenti, attive negli Stati membri e/o incentrate sulle istituzioni dell'Unione europea; nonché invita la Commissione a presentare una nuova proposta per le associazioni europee che consenta di creare una base giuridica comune per le organizzazioni europee della società civile;*

solidale” e “terzo settore” e, ancorché non vi sia una omogeneità concettuale e terminologia sul punto nei vari Stati membri dell’UE, attività simili contraddistinte dalle stesse caratteristiche esistono in tutta l’Unione europea. Ciò premesso, il Parlamento europeo precisa che l’economia sociale non può essere identificata sulla base di criteri dimensionali tradizionali del mercato o sulla base del settore di attività, *bensì sulla base del rispetto di valori comuni come il primato della democrazia, della partecipazione degli attori sociali, della persona e degli obiettivi sociali sul capitale, la difesa e l’applicazione dei principi di solidarietà e responsabilità, la conciliazione degli interessi degli utenti con l’interesse generale, il controllo democratico da parte dei suoi membri, l’adesione volontaria e aperta, l’autonomia di gestione e l’indipendenza rispetto ai poteri pubblici, l’allocazione della maggior parte delle eccedenze a favore del perseguimento di obiettivi di sviluppo sostenibile e dei servizi resi ai membri nel rispetto dell’interesse generale*⁵⁵. La promozione dell’economia sociale passa mediante il concetto di “fare impresa in un altro modo”, la cui principale forza propulsiva non è la redditività economica, bensì la redditività sociale.

⁵⁵ Risoluzione del Parlamento europeo del 19 febbraio 2009 sull’economia sociale (2008/2250(INI). Ciò premesso, occorre che l’Unione europea e gli Stati membri provvedano al riconoscimento dell’economia sociale e dei soggetti che ne fanno parte – cooperative, mutue, associazioni e fondazioni – nell’ambito della loro legislazione e delle loro politiche, mediante l’accesso agevolato al credito e la previsione di sgravi fiscali, lo sviluppo del microcredito, l’introduzione di statuti europei per le associazioni, le fondazioni e le mutue, nonché un adeguato finanziamento dell’Unione europea e incentivi per fornire un migliore sostegno alle organizzazioni dell’economia sociale che operano nei settori di mercato ed extra-mercato e che vengono create a scopi di utilità sociale.

Nonostante le sollecitazioni dell'Unione Europea, in Italia il Terzo Settore acquista rilievo solamente a partire dagli anni '80/'90 del secolo scorso e, in ogni caso, con un certo ritardo rispetto ai Paesi anglosassoni e scandinavi⁵⁶. Detto periodo ha visto il proliferare di enti di natura privata del Terzo Settore costituiti (o partecipati) da enti pubblici e da società commerciali (es. fondazioni di comunità, fondazioni d'impresa), incentivata dall'evoluzione del diritto dei servizi sociali nonché dalle sollecitazioni a livello europeo.

Tale fenomeno è da attribuirsi alla necessità non solo di ridurre l'utilizzo di risorse pubbliche in specifici ambiti, ma anche di sperimentare nuove soluzioni di partenariato attivo fra le organizzazioni del Terzo Settore da un lato e gli enti pubblici e le società commerciali dall'altro⁵⁷. Invero, in questo ventennio si registra una significativa produzione legislativa, ancorché di dubbia omogeneità e sistematicità. Basti pensare alle leggi sulle OdV (l. 266/1991), sulle cooperative sociali (l. 381/1991), sulle APS (l. 383/2000), sulle imprese sociali (l. 118/2005 e d.lgs. 155/2006), o ancora sulle Onlus (d.lgs. 460/1997).

Certamente, la Riforma del Terzo Settore in Italia si colloca in un contesto variegato e mira all'obiettivo di uniformare un settore eterogeneo, caratterizzato dalla stratificazione e proliferazione legislativa in materia di enti *non profit* che ha dato vita a normative di settore, a volte non coordinate

⁵⁶ ZAMAGNI S. (a cura di), *Libro bianco sul Terzo Settore*, Bologna, il Mulino, 2011, 209

⁵⁷ Circ. 1° agosto 2011, n. 38/E, 4

e a regimi fiscali agevolativi e regimi giuridici speciali. Dalle *Linee guida per la Riforma del Terzo Settore*, emerge che, “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 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”⁵⁸. Ulteriori elementi sono la possibilità di crescita occupazionale che l’economia sociale è potenzialmente in grado di assorbire nonché la volontà di premiare, in modo sistematico con adeguati incentivi e strumenti di sostegno, tutti i comportamenti donativi o comunque prosociali dei cittadini e delle imprese, finalizzati a generare coesione e responsabilità sociale.

Dal punto di vista fiscale, emerge altresì l’esigenza di ampliare le forme di sostegno economico, pubblico e privato, degli ETS mediante la razionalizzazione e armonizzazione delle forme di fiscalità di vantaggio previste nelle normative di settore ovvero con agevolazioni fiscali speciali e transitorie, assicurando carattere di sistematicità e stabilità, ai fini sia delle imposte dirette sia delle indirette, chiarendo e delineando i confini delle

⁵⁸ Linee guida per una Riforma del Terzo Settore, 2014, 12 maggio 2014, http://presidenza.governo.it/GovernoInforma/documenti/LINEE-GUIDA-RIFORMA-TERZO-SETTORE_20140513.pdf, 1

attività svolte con “modalità commerciali”, ai fini dell’applicazione del regime fiscale in oggetto.

A titolo esemplificativo, la legge delega 11 marzo 2014, n. 23, all’art. 4, comma 2, prevede la delega fiscale per la stabilizzazione e razionalizzazione del 5 per mille (congiuntamente all’8 per mille dell’Irpef). Detta misura sembrerebbe idonea a sviluppare la fiscalità di vantaggio del Terzo Settore: la proposta delle citate Linee guida è di prevedere la possibilità di destinare il 5 per mille non solo dell’Irpef, ma anche delle imposte sostitutive per i contribuenti cosiddetti “minimi”⁵⁹. Al fine di incentivare la contribuzione etica di cui sopra, si auspica la definizione di un trattamento fiscale di favore per i cd. titoli finanziari etici, così da premiare i cittadini che investono i propri risparmi nella finanza etica.

Lo stato dell’arte precedente alla Riforma era rappresentato da una tanto vasta quanto confusa moltitudine di norme speciali, a volte anche transitorie, sulla fiscalità di vantaggio del Terzo Settore di cui ci si propone, di seguito, di richiamare gli elementi normativi più rilevanti e utili alla disamina della Riforma stessa.

⁵⁹ Tra le proposte vi sono anche l’obbligo, per i soggetti beneficiari, di pubblicare on line i propri bilanci utilizzando uno schema standard, trasparente e di facile comprensione; eliminare il tetto massimo di spesa, al fine di evitare che il 5 per mille si riveli in realtà il 4 per mille o anche meno; semplificare le procedure amministrative a valle del calcolo dei contributi spettanti a ciascun beneficiario, così da superare gli attuali tempi di erogazione delle quote spettanti. Sul punto, Linee guida per una Riforma del Terzo Settore, 12 maggio 2014, http://presidenza.governo.it/GovernoInforma/documenti/LINEE-GUIDA-RIFORMA-TERZO-SETTORE_20140513.pdf, 6 - 7

2.1.1. Regime Onlus: d.lgs. 460/1997

Il massimo tentativo di riorganizzazione complessiva della legislazione sul Terzo Settore si è avuto con il d.lgs. 460/1997 il quale era un intervento prevalentemente di carattere tributario ma che, in assenza di una riforma del codice civile, ha avuto il pregio di fornire una definizione rigorosa di Organizzazione senza fine di lucro e di introdurre nel sistema legislativo italiano il vincolo di non distribuzione dei profitti. Altresì, ha precisato gli elementi soggettivi che caratterizzano gli enti non commerciali, stabilendo una netta demarcazione delle attività decommercializzate di diritto e che, quindi, non possono rientrare nella produzione del reddito di impresa. Inoltre, la citata legge ha promosso l'istituzione in Italia di un'Agenzia per il Terzo Settore con funzioni di vigilanza e di promozione. Elementi fondamentali del d.lgs. 460/1997 sono: la finalità esclusiva di solidarietà sociale; l'impossibilità di svolgere attività in settori diversi da quelli ritenuti meritori, tassativamente indicati dalla legge; il divieto di distribuire, sia in forma diretta sia indiretta, utili e avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale, i quali devono piuttosto essere impiegati per la realizzazione di attività istituzionali o quelle ad esse direttamente connesse; l'obbligo di devoluzione del patrimonio a favore di altre Onlus in caso di scioglimento; l'obbligo di rendicontazione annuale e l'obbligo di redigere il bilancio; l'utilizzo dell'acronimo Onlus. Sono Onlus di diritto le Organizzazioni di Volontariato iscritte negli appositi

registri, le ONG⁶⁰, le cooperative sociali e i loro consorzi, gli enti ecclesiastici⁶¹.

L'art. 10 del citato decreto identifica i soggetti che possono acquisire la qualifica di Onlus, quelli che sono automaticamente qualificati tali nonché i soggetti che non possono rientrare in detta qualificazione. A mente del comma 1, possono acquisire 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 che rispettino i requisiti richiesti *ex lege*. Il successivo comma 8 prevede quali enti siano considerati Onlus di diritto⁶².

⁶⁰ Le ONG sono disciplinate dalla l. 49/87 e fra dette Organizzazioni Non Governative rientrano organismi privati, costituiti sotto forma di associazioni, riconosciute e non, fondazioni, nazionali o internazionali, aventi lo scopo di promuovere la cooperazione sociale. Il fine di dette organizzazioni deve essere definito *ex ante* di tipo solidaristico e destinato alle popolazioni del terzo mondo, secondo una serie di attività ben determinate quali l'autosufficienza alimentare, la salvaguardia della vita umana, la conservazione del patrimonio ambientale e così via dicendo. A mente dell'art. 28, comma 4, lett. c), l. 49/87, occorre che le ONG *non perseguano finalità di lucro e prevedano l'obbligo di destinare ogni provento, anche derivante da attività commerciali accessorie o da altre forme di autofinanziamento, per i fini istituzionali*", ossia di cooperazione allo sviluppo in favore delle popolazioni del terzo mondo. Dal punto di vista formale, le ONG possono essere esclusivamente enti con finalità non lucrative. Dal punto di vista tributario, ai sensi dell'art. 29, comma 4, "le attività di cooperazione svolte dalle organizzazioni non governative riconosciute idonee sono da considerarsi, ai fini fiscali, attività di natura non commerciale", nonché le operazioni effettuate nei confronti delle ONG non sono soggette a IVA, così come le importazioni di beni destinati per lo svolgimento delle finalità di cui sopra. Si noti, infine, l'alternatività fra il regime fiscale applicabile alle ONG e quello Onlus previsto ai sensi del d.lgs. 460/1997. Vedasi Circ. Ag.E. del 19 maggio 1998, n. 127/E. TASSANI T., *Il regime fiscale degli enti non commerciali e delle ONLUS: questioni attuali*, Studio CNN n. 80-2009/T

⁶¹ Non possono assumere, invece, la qualifica di Onlus gli enti pubblici, i partiti politici, le società commerciali, i movimenti sindacali e le organizzazioni di datori di lavoro o di lavoratori.

⁶² **Art. 10 Organizzazioni non lucrative di utilità sociale**

8. Sono in ogni caso considerati ONLUS, nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità, gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49, e le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381. Sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato, alle organizzazioni non governative e alle

Giova ricordare che l'art. 10, comma 1, n. 5 prevede la possibilità di svolgere anche attività connesse, analogamente a quanto ripreso, poi, nell'art. 6 CTS in tema di attività diverse, meglio analizzare *infra*.

In particolare, alle ONLUS sono imposti tre specifici vincoli: il divieto di distribuzione anche indiretta di utili o avanzi di gestione; la destinazione vincolata degli utili o avanzi di gestione; la devoluzione vincolata del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente⁶³.

A mente della lett. d), comma 1, del citato art. 10, vige per le Onlus il divieto di distribuire, in via diretta o indiretta, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, salvo che detta distribuzione rimanga all'interno del circuito del *non profit*. È vero, però, che detto divieto non è da intendersi in senso assoluto, in quanto è prevista una deroga al divieto, qualora *la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura*.

A tal proposito, il legislatore ha espressamente individuato delle fattispecie di distribuzione indiretta, in quanto il rispetto del divieto potrebbe concretamente comportare una restrizione dell'attività dell'ente⁶⁴. Ciò,

cooperative sociali di cui, rispettivamente, alle citate leggi n. 266 del 1991, n. 49 del 1987 e n. 381 del 1991 nonché i consorzi di cui all'articolo 8 della predetta legge n. 381 del 1991 che abbiano la base sociale formata per il cento per cento da cooperative sociali.

⁶³ Circ. Min. Finanze 26 giugno 1998, n. 168/E

⁶⁴ Art. 10, comma 6, d.lgs. 460/1997

6. *Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:*

a) *le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a*

tuttavia, implica l'esigenza di controllo – peraltro difficile – in capo alle autorità preposte, sulla base di indagini qualitative di tutte le cessioni e prestazioni⁶⁵.

È d'uopo un cenno alla cd. Agenzia per le Onlus, rinominata Agenzia per il Terzo settore a seguito dell'ampliamento del suo ambito di operatività; essa è stata istituita nel 2000 e con d.P.C.M. del 26 gennaio 2011 ne è stato modificato parzialmente il regolamento di funzionamento⁶⁶. Essa svolgeva un ruolo di indirizzo, promozione e vigilanza nell'ambito del *non profit* italiano, nonché forniva delle indicazioni di *best practices* nel campo della contabilità e del *fund raising*. Essa è stata soppressa con d.l. 16/2012 conv. con modificazioni dalla legge n. 44/2012 e a seguito del quale le relative

favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità. Sono fatti salvi, nel caso delle attività svolte nei settori di cui ai numeri 7) e 8) della lettera a) del comma 1, i vantaggi accordati a soci, associati o partecipanti ed ai soggetti che effettuano erogazioni liberali, ed ai loro familiari, aventi significato puramente onorifico e valore economico modico;

b) *l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;*

c) *la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645, e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n. 239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;*

d) *la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;*

e) *la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche.*

⁶⁵ PALAZZOLO C., *Onlus: il difficile controllo delle attività istituzionali e direttamente connesse*, Il Fisco, 2000, 30, 9623

⁶⁶ Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri il quale modifica il Regolamento recante norme per l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale emanato con d.P.C.M. 21 marzo 2001, n. 329

competenze sono state trasferite al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e, in particolare, alla Direzione Generale del Terzo Settore e della Responsabilità Sociale delle Imprese.

È pur vero che il CTS prevede l'istituzione del Consiglio Nazionale del Terzo settore quale organo di consultazione, superando il sistema di Osservatori nazionali e che si ritiene possa rappresentare un efficiente tavolo di lavoro per procedere alla concreta attuazione della Riforma⁶⁷. L'auspicio è che tale organo possa ricoprire una funzione analoga a quella svolta dalla *Charity Commission* adottata in Gran Bretagna, la quale ha funzioni di controllo preventivo sull'operato degli enti *non profit*, nonché sulla correttezza degli adempimenti, disponendo anche del potere di emettere pareri preventivi obbligatori, di bloccare l'operato dell'ente e, addirittura, il flusso monetario dei conti correnti bancari, nonché di promuovere indagini giudiziarie e

⁶⁷ Invero, con la Presidenza del Ministro Poletti e alla presenza del Sottosegretario di Stato onorevole Luigi Bobba – peraltro, fra i fautori delle proposte di legge succedutesi nel tempo, il Consiglio Nazionale del Terzo Settore si configura come un organismo di consultazione a livello nazionale. L'istituzione del Consiglio Nazionale è stata prevista dall'art. 5, comma 1, lett. g), l.106/2016; esso è composto da 33 membri effettivi e altrettanti supplenti, espressione delle associazioni e delle reti associative più rappresentative sul territorio nazionale, delle Regioni ed Enti locali, di altre Istituzioni pubbliche, nonché da esperti qualificati in materia. Il Consiglio ha funzione prevalentemente consultiva ed esprime pareri sugli schemi degli atti normativi e sull'utilizzo delle risorse del Fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel Terzo Settore; sulle linee guida in materia di bilancio sociale e di valutazione di impatto sociale dell'attività degli enti del Terzo Settore; sulle operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione d'azienda effettuate dalle imprese sociali. Inoltre, il Consiglio è coinvolto anche nelle attività di vigilanza, monitoraggio e controllo nel Terzo Settore. Esso si occupa anche delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale per gli ETS, ai sensi dell'art. 14, comma 1, d.lgs.117/2017 e, con riferimento alle imprese sociali, dell'art. 9, comma 2 d.lgs. 112/2017, elaborata dal Tavolo tecnico, coordinato dal prof. Stefano Zamagni.
<https://www.lavoro.gov.it/stampa-e-media/Comunicati/Pagine/Insediato-il-Consiglio-Nazionale-del-Terzo-Settore-sara-un-vero-partner-nell-attuazione-della-riforma.aspx>

nominare un amministratore temporaneo, qualora siano riscontrate gravi irregolarità⁶⁸.

La normativa sulle Onlus contiene, poi, un regime fiscale particolarmente favorevole in quanto le attività istituzionali non hanno il carattere della commercialità e i proventi delle attività direttamente connesse ad esse non concorrono a formare reddito imponibile⁶⁹. In particolare, si ha una sostanziale esenzione dalle imposte dirette ex art. 12 d.lgs. 460/1997⁷⁰, dall'IVA ex art. 14, dall'imposta di bollo ex art. 17, dall'imposta sulle successioni e donazioni ex art. 19, dall'imposta di registro ex art. 22 – oltre ad una serie di agevolazioni per i tributi locali – per le attività dei soggetti qualificabili come Onlus⁷¹. Si ricorda che dette disposizioni non saranno più in vigore a decorrere dal termine di cui all'art. 104, comma 2, CTS (ossia dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, comma 10, CTS e, comunque, non prima del periodo di

⁶⁸ <https://www.ncvo.org.uk/about-us/media-centre/briefings/1744-role-of-the-charity-commission>, 3 agosto 2019, h. 16.29

⁶⁹ CELLLA P., Il terzo settore: inquadramento economico-aziendale e problematiche applicative, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, Giuffrè ed., 2011, 9

⁷⁰ Il quale aveva introdotto l'art. 111-ter TUIR – poi soppresso dal d.lgs. 344/2003 – in forza del quale, ad eccezione delle società cooperative, lo svolgimento delle attività istituzionali volte al perseguimento delle finalità solidaristiche non costituiva esercizio di attività commerciale e che i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile. Detta disposizione prevedeva, infatti, una decommercializzazione di diritto delle attività svolte dalle Onlus.

⁷¹ CARINCI A., *Profili fiscali delle fondazioni e servizi alla persona*, in *Federalismo fiscale, principio di sussidiarietà e neutralità dei servizi sociali erogati. Esperienze a confronto*, Atti del Convegno di Ravenna, 4-6- maggio 2006, Bononia University Press, 2007, 408

imposta successivo all'operatività del RUNTS) a mente di quanto previsto ex art. 102, comma 2, lett. a), CTS.

Dal suesposto quadro, emerge un articolato sistema di eccezioni, in assenza di una precisa definizione di tali enti solidaristici e della loro attività: l'accesso alle agevolazioni fiscali è subordinato al soddisfacimento di specifiche condizioni, come emerge dal dettagliato elenco di divieti e di obblighi di cui all'art. 10 d.lgs. 460/1997 che si preoccupa di normare la casistica, perdendo di vista i principi generali che avrebbero dovuto ispirare il legislatore⁷².

La fotografia della disciplina Onlus delinea un'organizzazione finalizzata ad uno scopo solidaristico che dovrà, sistematicamente e per principio, essere in perdita: invero, non vi sarà produzione di un utile a fine esercizio quanto, più propriamente, un avanzo di gestione. Una Onlus potrà ripianare i conti mediante atti di liberalità da parte di soggetti diversi dai beneficiari del proprio intervento. La logica delle agevolazioni è quella di premiare i soggetti che permettono all'organizzazione solidaristica di continuare a svolgere la propria attività benefica, aldilà del mero interesse o ritorno economico, al fine di finanziare attività di interesse generale, senza pesare sulla finanza pubblica. Tra le criticità che sembra opportuno rilevare in merito alla disciplina delle Onlus, vi è l'assenza di qualsivoglia riferimento al prezzo dei beni o dei

⁷² FORTUNATO N., *Considerazioni critiche sulla disciplina tributaria delle Onlus*, Fisco, 1999, 31

servizi offerti dalle Onlus: il rischio è – ed è stato – quello di riconoscere delle agevolazioni fiscali anche a organizzazioni che, oltre alla facciata, di non lucrativo avessero ben poco. Tra le soluzioni proposte in dottrina, vi è quella di far sì che il prezzo offerto per la cessione di beni o la prestazione di servizi sia almeno pari al costo, elemento ricavabile con sufficiente certezza, in tal modo ovviando alle contestazioni in merito al valore normale⁷³. Il limite della disciplina del d.lgs. 460/1997 è di aver creato una sorta di paradiso fiscale del Terzo Settore, ove anche enti che sono solo formalmente *non profit* possono accedere ai consistenti benefici fiscali, ingenerando un generale senso di sfiducia verso il settore⁷⁴.

2.1.2. Le Organizzazioni di Volontariato e le Associazioni di Promozione Sociale

Le Organizzazioni di Volontariato (di seguito “OdV”) trovano disciplina nella l. 266/1991, il cui art. 2 prevede che le attività di volontariato debbano essere prestate in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, anche indiretto, ed esclusivamente per fini di solidarietà⁷⁵.

⁷³ FORTUNATO N., *Considerazioni critiche sulla disciplina tributaria delle Onlus*, Fisco, 1999, 32

⁷⁴ BEGHIN M., *L'imposizione sul reddito d'impresa degli enti non profit nel progetto di legge concernente le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus)*, Il Fisco, 1995, 46; BEGHIN M., *Tassazione e specificità del reddito prodotto dalle Onlus, Non Profit*, 1995, 1

⁷⁵ **Art. 2 Attività di volontariato**

Il successivo art. 3 fornisce una definizione puntuale di OdV⁷⁶: ai sensi del comma 2 possono assumere il *vestmentum* giuridico ritenuto più idoneo, conformemente all'art. 18 Cost, purché compatibile con il perseguimento dei fini solidaristici prefissati; essa può assumere la forma giuridica di un'associazione, di una fondazione o di una società⁷⁷. Pertanto, emerge l'irrelevanza della attività in concreto svolta, ossia lo specifico scopo

1. *Ai fini della presente legge per attività di volontariato deve intendersi quella prestata in modo personale, spontaneo e gratuito, tramite l'organizzazione di cui il volontario fa parte, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà.*

2. *L'attività del volontario non può essere retribuita in alcun modo nemmeno dal beneficiario. Al volontario possono essere soltanto rimborsate dall'organizzazione di appartenenza le spese effettivamente sostenute per l'attività prestata, entro limiti preventivamente stabiliti dalle organizzazioni stesse.*

3. *La qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di contenuto patrimoniale con l'organizzazione di cui fa parte.*

⁷⁶ **Art. 3. Organizzazioni di volontariato**

1. *È considerato organizzazione di volontariato ogni organismo liberamente costituito al fine di svolgere l'attività di cui all'articolo 2, che si avvalga in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti.*

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.*

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, l'elettività e la gratuità delle cariche associative nonché la gratuità delle prestazioni fornite dagli aderenti, i criteri di ammissione e di esclusione di questi ultimi, i loro obblighi e diritti. Devono essere altresì stabiliti l'obbligo di formazione del bilancio, dal quale devono risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti, nonché le modalità di approvazione dello stesso da parte dell'assemblea degli aderenti.*

4. *Le organizzazioni di volontariato possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure occorrenti a qualificare o specializzare l'attività da esse svolta.*

5. *Le organizzazioni svolgono le attività di volontariato mediante strutture proprie o, nelle forme e nei modi previsti dalla legge, nell'ambito di strutture pubbliche o con queste convenzionate.*

⁷⁷ RIVETTI G., *Enti senza scopo di lucro – Terzo settore e impresa sociale – Profili di specialità tributaria tra attività no o for profit*, Giuffrè ed., Milano, 2017, 138

perseguito, ancorché in assenza di lucro, anche indiretto, essendo qualificante il fine solidaristico dell'OdV⁷⁸.

In atto o in statuto dovevano essere indicati gli elementi previsti dalle disposizioni codicistiche ai fini della forma giuridica scelta, l'assenza dello scopo di lucro⁷⁹, il principio di democraticità nella struttura sia di governo sia di gestione, l'elettività e la gratuità delle cariche associative, la gratuità del lavoro prestato dai volontari (con le specifiche di cui sopra), i criteri di ammissione ed esclusione degli stessi nonché i loro diritti e obblighi. Ai sensi dell'art. 6 della citata legge, le Regioni e le province autonome disciplinano l'istituzione e la tenuta dei registri generali delle OdV, essendo essa *condicio sine qua non* per accedere ai fondi pubblici e alle agevolazioni fiscali ex artt. 7 e 8. Le OdV sono qualificate come enti non commerciali, in quanto l'attività istituzionale svolta conformemente ai fini statutari non può avere natura commerciale⁸⁰.

Per quanto riguarda le agevolazioni fiscali, l'art. 8 prevede l'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro e di bollo dovute in sede di costituzione, l'esenzione ai fini Iva delle cessioni di beni e prestazioni di servizi delle OdV, nonché l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni, ove dette operazioni rientrino nello svolgimento delle finalità solidaristiche; infine, i

⁷⁸ BOFFANO S., *Disciplina fiscale e "finalità" degli enti del terzo settore*, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, Giuffrè ed., 2011, 125

⁷⁹ Inteso in senso soggettivo. Per alcune riflessioni sul tema, si rinvia al Capitolo III, paragrafo 3.1.1.

⁸⁰ Sul punto, vedasi Circ. 25 febbraio 1992, n. 3/E

proventi derivanti da attività commerciali non rilevano nel computo della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi⁸¹.

Per quanto riguarda, invece, le Associazioni di Promozione Sociale (di seguito, “APS”), esse sono state disciplinate dalla l. 383/2000, il cui art. 2 prevede che non rientrassero fra le APS i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni dei datori di lavoro, le associazioni professionali e di categoria, i circoli privati e ogni associazione che prevede qualsivoglia discriminazione in relazione all'ammissione degli associati o subordinò la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale⁸².

Anche le APS si distinguono per lo svolgimento di un'attività sociale e l'assenza di finalità lucrative: analogamente alle considerazioni svolte per le OdV, anche per le APS è irrilevante l'attività concretamente svolta, ancorché vi sia il fine di utilità sociale.

⁸¹ La Circ. 25 febbraio 1992, n. 3/E ha chiarito che l'applicazione dell'esenzione dall'imposta di registro è subordinata alla circostanza che le organizzazioni di volontariato siano costituite esclusivamente per fini di solidarietà e siano iscritte nei registri del volontariato tenuti dalle regioni e dalle province autonome. Ciò comporta che le stesse organizzazioni potranno iscriversi negli appositi registri solo dopo la registrazione dell'atto costitutivo. Sul punto, Circ. 1° agosto 2011, n. 38/E

⁸² **Art. 2 Associazioni di Promozione Sociale**

1. *Sono considerate associazioni di promozione sociale le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati.*

2. *Non sono considerate associazioni di promozione sociale, ai fini e per gli effetti della presente legge, i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni dei datori di lavoro, le associazioni professionali e di categoria e tutte le associazioni che hanno come finalità la tutela esclusiva di interessi economici degli associati.*

3. *Non costituiscono altresì associazioni di promozione sociale i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.*

Ai sensi dell'art. 3 della citata legge, i proventi delle attività non potevano essere distribuiti, nemmeno indirettamente, fra gli associati e vigeva un obbligo di reinvestire l'eventuale avanzo di gestione a favore di attività istituzionali statutariamente previste. Non vige una necessaria eterodestinazione dell'attività svolta dalle APS, bensì è possibile svolgere attività anche unicamente a favore degli associati, a condizione che non sia diretta ad esclusivo vantaggio dei loro interessi economici⁸³. Rispetto alle OdV, possono svolgere attività economica e di natura commerciale a mente dell'art. 4, purché siano marginali, ausiliarie e sussidiarie al raggiungimento degli scopi istituzionali dell'ente.

La cessazione, lo scioglimento o l'estinzione dell'APS determinavano l'obbligo di devoluzione del patrimonio residuo. A mente dell'art. 7 è previsto l'obbligo di iscrizione al Registro, analogamente a quanto già visto per le OdV. Relativamente alle agevolazioni fiscali previste per le APS, la Sezione II della legge 383/2000 contiene una serie di disposizioni (artt. 20 – 24); tra le altre, l'art. 21 prevede che le quote e i contributi non concorrevano alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti. Non è prevista alcuna specifica disciplina fiscale per le APS; non sono riconosciute Onlus di diritto ai sensi del d.lgs. 460/1997 – ancorché ne

⁸³ BOFFANO S., *Disciplina fiscale e "finalità" degli enti del terzo settore*, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, Giuffrè ed., 2011, 143

possano acquisire la qualifica, ricorrendone i presupposti di legge – e, pertanto, vanno inquadrate nel regime generale degli enti.

Le disposizioni sinora analizzate di cui alle l. 266/1991 e l. 383/2000 sono state abrogate dall'art. 102, comma 1, d.lgs. 117/2017 (CTS), che sarà oggetto di successiva analisi.

2.1.3. Le cooperative sociali e l'impresa sociale

Le discipline delle cooperative sociali è contenuta dalla l. 381/1991: a mente dell'art. 1, esse hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale delle comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini, attraverso la gestione di servizi sociosanitari ed educativi, ovvero mediante lo svolgimento di attività diverse finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate⁸⁴. Le cooperative sociali sono considerate delle imprese tipiche del Terzo Settore, il cui obiettivo è soddisfare bisogni che non necessariamente coincidono con quelli dei soci, bensì si estende anche ai bisogni collettivi: detto carattere è confermato, altresì, dalla riforma intervenuta con d.lgs. 6/2003⁸⁵. In tal senso, invero, si parla non più solo di mutualità interna, ossia volta a creare benefici per i partecipanti, ma anche di

⁸⁴ CAPECCHI M., *Evoluzione del Terzo Settore e disciplina civilistica – Dagli enti non lucrativi alla "impresa sociale"*, CEDAM, Padova, 2005

⁸⁵ CONSORTI P., *Legislazione del Terzo Settore. Le norme sul non profit, il volontariato, la cooperazione sociale e internazionale*, Pisa, 2005, 43

mutualità esterna, ossia volta all'intera collettività. Rileva la particolarità che per le cooperative sociali non è previsto il divieto di lucro soggettivo⁸⁶.

Lo scopo sociale, dunque, può anche avere carattere lucrativo, rappresentando la parte maggiormente imprenditoriale del Terzo Settore, a condizione che rispettino i requisiti strutturali e formali richiesti, nonché l'iscrizione all'apposito Registro delle cooperative sociali, istituito ai sensi dell'art. 9. Invero, le cooperative sociali che rispettino tutti i requisiti della l. 381/1991 sono decommercializzate *ex lege*, essendo considerate Onlus di diritto ai sensi dell'art. 10, comma 8, d.lgs. 460/1997.

Il regime tributario delle cooperative sociali è previsto dall'art. 7, a mente del quale i trasferimenti per successione o donazione in favore delle cooperative sociali godono dell'esenzione dalle rispettive imposte ai sensi dell'art. 3 TUS⁸⁷; le imposte ipocatastali sono ridotte ad un quarto per contratti di mutuo, acquisto o locazione, relativi ad immobili destinati all'esercizio dell'attività sociale; si applica l'aliquota Iva del 4%.

⁸⁶ BOFFANO S., *Disciplina fiscale e "finalità" degli enti del terzo settore*, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, Giuffrè ed., 2011, 131

⁸⁷ **Art. 7. Regime tributario**

1. *Ai trasferimenti di beni per successione o donazione a favore delle cooperative sociali si applicano le disposizioni dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 637.*

2. *Le cooperative sociali godono della riduzione ad un quarto delle imposte catastali ed ipotecarie, dovute a seguito della stipula di contratti di mutuo, di acquisto o di locazione, relativi ad immobili destinati all'esercizio dell'attività sociale.*

3. *Alla tabella A, parte II, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, è aggiunto il seguente numero: "41- bis) prestazioni di carattere socio-sanitario ed educativo rese da cooperative sociali".*

Anche per le società cooperative è previsto un trattamento peculiare a mente dell'art. 12 l. 904/1977, in forza del quale non concorrono a formare reddito imponibile le somme destinate a riserve indivisibili, a condizione che non sia possibile distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia nel corso della vita dell'ente sia al suo scioglimento⁸⁸.

Un discorso a parte meritano le imprese sociali le quali rappresentano un elemento di rottura rispetto alla concezione di *non profit* del Terzo Settore; nell'impresa sociale *ex lege* il carattere commerciale è addirittura considerato un elemento costitutivo imprescindibile⁸⁹. Tuttavia, all'innovazione dal punto di vista civilistico non è seguita un'eguale condizione dal punto di vista fiscale.

Secondo la dottrina internazionale, è possibile individuare due macro-definizioni di impresa sociale⁹⁰, una di matrice europea che affonda le proprie radici nell'economia sociale e si concentra maggiormente sulle imprese di tipo cooperativo nel terzo settore e una seconda di tipo anglosassone, che si

⁸⁸ L'art. 3, comma 1, l. 29/1998 ha poi previsto che detta disposizione debba intendersi nel senso che è possibile utilizzare le riserve a copertura delle perdite, senza che ciò comporti alcuna decadenza dai benefici fiscali, a condizione che non vi sia distribuzione di utili fintantoché le riserve non siano state ricostituite.

⁸⁹ RIVETTI G., *Enti senza scopo di lucro – Terzo settore e impresa sociale – Profili di specialità tributaria tra attività no o for profit*, Giuffrè ed., Milano, 2017, 187

⁹⁰ “Social enterprises seek to serve the community’s interests (social, societal, environmental objectives) rather than profit maximization. They are often innovative in terms of the goods and services they offer, as well as the organization and production methods they use.” Broadly, one can distinguish between two sets of definitions:

(1) the European definition with its roots in the social economy framework focusing more on co-operative-type enterprises in the third sector and

(2) a second set, the Anglo-Saxon type, which focuses on social entrepreneurship as a link with market mechanisms to address social and environmental issues.

concentra sull'imprenditoria sociale come legame con meccanismi di mercato per affrontare questioni sociali e ambientali⁹¹.

Secondo la definizione fornita in sede Ocse, impresa sociale è “qualsiasi attività privata condotta nell'interesse pubblico, organizzata con una strategia imprenditoriale, ma il cui scopo principale non è la massimizzazione del profitto ma il raggiungimento di determinati obiettivi economici e sociali, e che ha la capacità di portare soluzioni innovative ai problemi dell'emarginazione sociale e della disoccupazione”⁹².

L'impresa sociale era già stata oggetto di disciplina con il d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155, in attuazione della legge-delega 13 giugno 2006, n. 118: detto intervento legislativo non può definirsi una riforma organica, in quanto introduce soltanto una nuova tipologia di ente del *non profit*, peraltro non intervenendo sul relativo regime fiscale dell'impresa sociale, la cui disciplina segue le regole ordinarie dell'ordinamento tributario⁹³.

⁹¹ L'impresa sociale è una forma giuridica diffusa in Grecia, Italia, Portogallo, Spagna; in UK sono diffuse le CICs (Community Interest Companies) che sono delle società a responsabilità limitata specificamente disciplinate per i soggetti che intendono operare “*for the benefit of the company's owners (shareholders)*”; in Belgio esistono delle cd. Collective interest companies (società di interesse collettivo); in Francia, poi, le *Société Co-operative d'Interêt Collectif* (SCIC) sono assimilabili alle cooperative. In alcuni altri Stati membri dell'UE, le imprese sociali non sono riconosciute e non hanno una specifica forma giuridiche o disciplina normativa. Per un approfondimento vedasi BAKKER A., *The Taxation of Social Enterprise, European Taxation, Amsterdam*, 2015, vol. 55, n. 5

⁹² *To give some examples, the OECD defines a social enterprise as “any private activity conducted in the public interest, organised with an entrepreneurial strategy, but whose main purpose is not the maximisation of profit but the attainment of certain economic and social goals, and which has the capacity for bringing innovative solutions to the problems of social exclusion and unemployment”*

⁹³ BOFFANO S., *Disciplina fiscale e “finalità” degli enti del terzo settore*, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, Giuffrè ed., 2011, 149. L'assenza di specifici incentivi fiscali legati allo *status* di impresa sociale, inevitabilmente, ha ridotto le iscrizioni negli appositi registri previsti *ex lege*. In quest'ottica, le cooperative sociali in Italia hanno

Ai sensi dell'art. 1 d.lgs. 155/2006, vi si annoveravano principalmente le organizzazioni imprenditoriali di qualsiasi forma e natura giuridica, senza scopo di lucro, che svolgevano sul mercato, stabilmente e in via principale, attività economica finalizzata alla produzione e scambio di beni e servizi di utilità sociale entro settori di attività specificamente individuati dalla legge. Anche gli enti organizzati in forma societaria ai sensi del libro V del codice civile possono essere qualificati come imprese sociali.

L'art. 2 individua i settori di attività dell'impresa sociale considerati di utilità sociale, tassativamente elencati, il cui profitto viene gestito ed utilizzato come mezzo per rendere autosufficiente l'impresa stessa. I settori di attività dell'impresa sociale sono l'assistenza sociale, sanitaria, socio-sanitaria, educazione, istruzione e formazione, tutela ambientale, valorizzazione del patrimonio culturale, turismo sociale, formazione universitaria e post-universitaria, ricerca e servizi culturali, prevenzione della dispersione scolastica, servizi strumentali alle imprese sociali da parte di enti composti per il 70% da organizzazioni che esercitano impresa sociale; nonché enti che operano a favore dell'inserimento lavorativo di persone svantaggiate e disabili. Tra i requisiti di legge occorre, dunque, che i ricavi complessivi dell'attività dell'impresa sociale derivino per il 70% dall'attività prevalente, svolta nei settori di utilità sociale ovvero che i lavoratori svantaggiati o

riscosso maggiore successo secondo i dati rilevati dall'ISTAT. Si rinvia all'analisi sul punto in ZAMAGNI S. (a cura di), *Libro bianco sul Terzo Settore*, Bologna, il Mulino, 2011, 219 e ss.

disabili presenti nell'azienda siano in misura non inferiore al 30% degli impiegati complessivi.

A mente del successivo art. 3, è prevista l'assenza dello scopo di lucro, da intendersi in senso soggettivo⁹⁴. L'impresa sociale deve destinare gli utili o gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del patrimonio; specifiche disposizioni sono dettate in relazione al divieto di distribuzione di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve, anche in forma indiretta, in favore di amministratori, soci, lavoratori e collaboratori e la norma individua, anche per le imprese sociali, le fattispecie di distribuzione indiretta.

Diversamente dal regime Onlus, sopra analizzato, per le imprese sociali, il compenso agli amministratori è considerato distribuzione indiretta qualora sia superiore a quelli erogati dalle imprese che operano nei medesimi o analoghi settori, ma con una possibilità di deroga, ossia salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze e, in ogni caso, per un incremento massimo del 20%. Le imprese sociali sono tenute a depositare entro 30 giorni, l'atto costitutivo, lo statuto e ogni successiva modificazione, il bilancio di esercizio e anche il bilancio sociale, obbligatorio, nonché ogni altro documento previsto dalla normativa⁹⁵.

⁹⁴ Per un approfondimento sulle proposte di riforma, vedasi Linee guida per una riforma del Terzo Settore, Commento e contributo del Forum Nazionale Terzo Settore, 12 giugno 2014, www.forumterzosettore.it, 12

⁹⁵ BRIGANTI R., *La riforma del "Terzo settore" tra sussidiarietà orizzontale e impresa sociale*, Notariato, 2018, 5, 515

2.2. La legge delega e le novità più rilevanti

2.2.1. Le proposte di riforma nel tempo

Occorre preliminarmente analizzare il ruolo “economico” che il legislatore della Riforma abbia inteso attribuire al Terzo Settore; in particolare, lo stretto legame tra Terzo Settore e *Welfare*⁹⁶. Vi sono stati nell’ultimo ventennio diversi tentativi di riforma: si ricordi, tra gli altri, la commissione Rescigno nel 1998, la commissione Vietti nel 2005, la Commissione Pinza nel 2006; nel 2008, poi, la proposta di legge su iniziativa dell’On. Vietti. Più recentemente, le proposte del 2010 e del 2013 dell’On. Bobba⁹⁷.

La priorità della Commissione Rescigno era rappresentata nella riforma degli enti collettivi del libro I del codice civile e, nello specifico, aveva suggerito l’abrogazione dell’art. 17 cod. civ., l’attribuzione delle funzioni di controllo agli organi giurisdizionali invece che dall’autorità amministrativa nonché la trasformazione delle modalità di attribuzione della personalità giuridica⁹⁸. In ordine a quest’ultimo punto, con D.P.R. 361/2000, si ottenne un primo risultato sottraendo la competenza sui procedimenti in materia di

⁹⁶ BOZZI L., *Terzo settore osservazioni a prima lettura su una riforma culturale prima che giuridica*, Contr. Imprese, 2017, 4, 1253

⁹⁷ MAZZULLO A., *Ripensare la fiscalità del Terzo Settore dal no profit al non profit*, Il Fisco, 2014, 28, 2729

⁹⁸ DEZIO G. (a cura di), *La riforma del terzo settore*, <http://www.ildirittoamministrativo.it/archivio/allegati/Riforma%20Terzo%20Settore%20a%20cura%20di%20GENNARO%20DEZIO.pdf>, 4 agosto 2019, h. 18.44, CALDIROLA D., *Stato, mercato e Terzo settore nel decreto legislativo n. 117/2017: per una nuova governance della solidarietà*, Federalismi.it – Rivista di diritto pubblico italiano, comparato, europeo, 31 gennaio 2018

riconoscimento della personalità giuridica alle prefetture, attribuendola ai ministeri.

Riguardo alle ultime proposte di legge dell'on. Bobba, invece, miravano a riconoscere il valore delle formazioni sociali, al fine di promuovere la cittadinanza attiva, nonché di dare effettività e concretezza ai principi di solidarietà e sussidiarietà previsti dagli articoli 3 e 118 Costituzione⁹⁹. Invero, “uno dei principi cardine e ispiratori di questa riforma riguarda la valorizzazione del principio di sussidiarietà orizzontale e verticale, attraverso la costruzione di un nuovo *Welfare* fondato su una *governance* allargata, al fine di rimuovere innanzitutto la dicotomia tra Stato e cittadini, tra pubblico e privato e inoltre di procedere ad un ammodernamento delle modalità organizzative e di erogazione dei servizi”¹⁰⁰.

Già nel 2011, con la prospettiva di riforma del libro I del codice civile annunciata dall'esecutivo, si auspicava una razionalizzazione e riorganizzazione del Terzo Settore, volta ad armonizzarne gli aspetti giuridici¹⁰¹. Nel maggio 2014, il Governo ha predisposto le Linee guida per la Riforma del Terzo settore, formulando i criteri per una revisione organica

⁹⁹ Camera dei Deputati n. 1090, *Delega al Governo per la riforma della disciplina delle persone giuridiche e delle associazioni non riconosciute, di cui al titolo II del libro primo del codice civile*, proposta di legge presentata il 20 maggio 2008 ad iniziativa dell'on. Vietti. Camera dei Deputati n. 3683, *Delega al Governo per la riforma della disciplina del codice civile in materia di associazioni, di fondazioni e di altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro, nonché istituzione dell'Agenzia per il Terzo Settore*, proposta di legge presentata il 30 luglio 2010 a iniziativa dell'on. Bobba e altri. Relazione alla proposta n. 3683

¹⁰⁰ MANCINI, MENEGATTI, RANIERI, *Processo di riforma del Terzo settore. Iter, questioni definitorie ed esigenze di governance*, in *Osservatorio Isfol* n. 3-4/2014, 87

¹⁰¹ ZAMAGNI S. (a cura di), *Libro bianco sul Terzo Settore*, Bologna, il Mulino, 2011, 98

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 aperto una consultazione pubblica sulle stesse. In seguito, il Consiglio dei Ministri, su proposta del Presidente e del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, ha approvato il disegno di legge delega per la Riforma del Terzo Settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale, per arrivare alla legge 6 giugno 2016, n. 106, ossia 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 2017.

2.2.2. Gli obiettivi della legge delega 106/2016

La Riforma del Terzo Settore del 2017 prevede un progetto ambizioso: mira non solo a disciplinare l'intero ambito in maniera organica, in un'ottica di razionalizzazione dell'esistente, ma anche a riprogettare l'intera struttura del *non profit* in maniera innovativa, seppur con delle fisiologiche criticità e migliorie ancora da apportare¹⁰². Fulcro dell'intera riforma è l'interesse

¹⁰² Relazione al disegno di legge presentato il 22 agosto 2014, Camera dei Deputati n. 2617, recante *Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale*, presentato dal Presidente del Consiglio dei Ministri, Renzi, dal Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, Poletti, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, Padoan

generale, ripensato aldilà dei rigidi schemi del pubblico e del privato: dunque, una riforma culturale prima ancora che giuridica¹⁰³.

Non sono mancati, nel nostro ordinamento tributario, delle specifiche agevolazioni teleologicamente orientate a promuovere l'intervento privato in settori ritenuti di interesse pubblico, quali i beni di interesse storico e artistico, la ricerca scientifica, i servizi alla persona, la solidarietà sociale solo per citarne alcuni¹⁰⁴. Tuttavia, si è sempre trattato di agevolazioni in senso stretto, di natura non strutturale, ossia al fine di promuovere uno specifico settore, attraverso la rinuncia parziale da parte dello Stato del prelievo sui proventi imponibili generati dallo svolgimento delle attività dell'ente *non profit*. Invero, la norma agevolativa del Terzo Settore per eccellenza era rappresentata dall'art. 6 D.P.R. 601/1973 la quale prevedeva nella sua versione più risalente la totale esenzione da tassazione del reddito prodotto dall'ente, poi assoggettato ad una aliquota ridotta alla metà; nondimeno, la portata agevolativa delle singole disposizioni tributarie ha riguardato anche le imposte indirette sui trasferimenti, in un'ottica di esenzione, generando, però, una stratificazione normativa che dà luogo anche a dubbi interpretativi ed incertezze applicative.

¹⁰³ BOZZI L., *Terzo settore osservazioni a prima lettura su una riforma culturale prima che giuridica*, Contr. Imprese, 2017, 4, 1254

¹⁰⁴ CARINCI A., *Profili fiscali delle fondazioni e servizi alla persona*, in Federalismo fiscale, principio di sussidiarietà e neutralità dei servizi sociali erogati. Esperienze a confronto, Atti del Convegno di Ravenna, 4-6- maggio 2006, Bononia University Press, 2007, 408

Oggi, si assiste ad una Riforma in forza della quale non si parla più di interesse “pubblico” ma di interesse “generale”. L’idea del legislatore della Riforma è quella di un ETS che può svolgere attività economica o, più correttamente, attività imprenditoriale. Le attività di interesse generale, meritevoli di tutela sotto l’egida del CTS sono, perlopiù, settori noti al mondo del *non profit*, concernenti i servizi alla persona ed alla comunità in generale, i quali rientrano *lato sensu* nel concetto di *Welfare State* e sinora svolte prevalentemente – se non esclusivamente – dal settore pubblico.

L’art. 1 della legge delega 106/2016 chiarisce le finalità della Riforma, ossia sostenere la cittadinanza attiva, l’autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono a perseguire il bene comune, anche in forma associata, in attuazione degli articoli 2, 3, 18 e 118, quarto comma, della Costituzione. Per ciò che concerne l’oggetto, *per Terzo Settore si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi*¹⁰⁵.

¹⁰⁵ Sul punto, LATELLA A., *La legge delega del terzo settore nuovo regime tributario nazionale e territoriale*, Azienditalia Fin e Trib., 2016, 8-9, 755

Si prevede una modifica del titolo II del libro I del codice civile nel rispetto dei principi e del diritto dell'Unione europea, nonché della disciplina speciale di settore, compresa quella tributaria, fiscale secondo i principi e i criteri direttivi di cui all'articolo 20, commi 3 e 4, della legge 15 marzo 1997, n. 59 (e successive modificazioni). Essa deve, infatti, essere improntata al rispetto della semplificazione amministrativa, della coerenza giuridica e sistematica, dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza, di tutela dell'affidamento, di snellimento delle procedure ed eliminazione dei burocratismi in assenza di necessario esercizio di potere discrezionale da parte della Pubblica Amministrazione e, pertanto, nel rispetto della generale possibilità delle PA di utilizzare strumenti di diritto privato, salvo l'esercizio vincolato di poteri autoritativi¹⁰⁶. Invero, l'art. 2, comma 1, lett. b) della citata

¹⁰⁶ Legge 15 marzo 1997, n. 59, Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della pubblica amministrazione e per la semplificazione amministrativa

Art. 20 (...)

3. Salvi i principi e i criteri direttivi specifici per le singole materie, stabiliti con la legge annuale di semplificazione e riassetto normativo, l'esercizio delle deleghe legislative di cui ai commi 1 e 2 si attiene ai seguenti principi e criteri direttivi:

a) definizione del riassetto normativo e codificazione della normativa primaria regolante la materia, previa acquisizione del parere del Consiglio di Stato, reso nel termine di novanta giorni dal ricevimento della richiesta, con determinazione dei principi fondamentali nelle materie di legislazione concorrente;

a-bis) coordinamento formale e sostanziale del testo delle disposizioni vigenti, apportando le modifiche necessarie per garantire la coerenza giuridica, logica e sistematica della normativa e per adeguare, aggiornare e semplificare il linguaggio normativo;

b) indicazione esplicita delle norme abrogate, fatta salva l'applicazione dell'articolo 15 delle disposizioni sulla legge in generale premesse al codice civile;

c) indicazione dei principi generali, in particolare per quanto attiene alla informazione, alla partecipazione, al contraddittorio, alla trasparenza e pubblicità che regolano i procedimenti amministrativi ai quali si attengono i regolamenti previsti dal comma 2 del presente articolo, nell'ambito dei principi stabiliti dalla legge 7 agosto 1990, n. 241, e successive modificazioni;

d) **eliminazione degli interventi amministrativi autorizzatori e delle misure di condizionamento della libertà contrattuale**, ove non vi contrastino gli interessi pubblici alla difesa nazionale, all'ordine e alla sicurezza pubblica, all'amministrazione della giustizia,

alla regolazione dei mercati e alla tutela della concorrenza, alla salvaguardia del patrimonio culturale e dell'ambiente, all'ordinato assetto del territorio, alla tutela dell'igiene e della salute pubblica;

e) sostituzione degli atti di autorizzazione, licenza, concessione, nulla osta, permesso e di consenso comunque denominati che non implicino esercizio di discrezionalità amministrativa e il cui rilascio dipenda dall'accertamento dei requisiti e presupposti di legge, con una denuncia di inizio di attività da presentare da parte dell'interessato all'amministrazione competente corredata dalle attestazioni e dalle certificazioni eventualmente richieste;

f) determinazione dei casi in cui le domande di rilascio di un atto di consenso, comunque denominato, che non implichi esercizio di discrezionalità amministrativa, corredate dalla documentazione e dalle certificazioni relative alle caratteristiche tecniche o produttive dell'attività da svolgere, eventualmente richieste, si considerano accolte qualora non venga comunicato apposito provvedimento di diniego entro il termine fissato per categorie di atti in relazione alla complessità del procedimento, con esclusione, in ogni caso, dell'equivalenza tra silenzio e diniego o rifiuto;

g) revisione e riduzione delle funzioni amministrative non direttamente rivolte: 1) alla regolazione ai fini dell'incentivazione della concorrenza; 2) alla eliminazione delle rendite e dei diritti di esclusività, anche alla luce della normativa comunitaria; 3) alla eliminazione dei limiti all'accesso e all'esercizio delle attività economiche e lavorative; 4) alla protezione di interessi primari, costituzionalmente rilevanti, per la realizzazione della solidarietà sociale; 5) alla tutela dell'identità e della qualità della produzione tipica e tradizionale e della professionalità;

h) promozione degli interventi di autoregolazione per standard qualitativi e delle certificazioni di conformità da parte delle categorie produttive, sotto la vigilanza pubblica o di organismi indipendenti, anche privati, che accertino e garantiscano la qualità delle fasi delle attività economiche e professionali, nonché dei processi produttivi e dei prodotti o dei servizi;

i) per le ipotesi per le quali sono soppressi i poteri amministrativi autorizzatori o ridotte le funzioni pubbliche condizionanti l'esercizio delle attività private, previsione dell'autoconformazione degli interessati a modelli di regolazione, nonché di adeguati strumenti di verifica e controllo successivi. I modelli di regolazione vengono definiti dalle amministrazioni competenti in relazione all'incentivazione della concorrenzialità, alla riduzione dei costi privati per il rispetto dei parametri di pubblico interesse, alla flessibilità dell'adeguamento dei parametri stessi alle esigenze manifestatesi nel settore regolato;

l) attribuzione delle funzioni amministrative ai comuni, salvo il conferimento di funzioni a province, città metropolitane, regioni e Stato al fine di assicurarne l'esercizio unitario in base ai **principi di sussidiarietà**, differenziazione e adeguatezza; determinazione dei principi fondamentali di attribuzione delle funzioni secondo gli stessi criteri da parte delle regioni nelle materie di competenza legislativa concorrente;

m) definizione dei criteri di adeguamento dell'organizzazione amministrativa alle modalità di esercizio delle funzioni di cui al presente comma;

n) indicazione esplicita dell'autorità competente a ricevere il rapporto relativo alle sanzioni amministrative, ai sensi dell'articolo 17 della legge 24 novembre 1981, n. 689.

3-bis. Il Governo, nelle materie di competenza esclusiva dello Stato, completa il processo di codificazione di ciascuna materia emanando, anche contestualmente al decreto legislativo di riassetto, una raccolta organica delle norme regolamentari regolanti la medesima materia, se del caso adeguandole alla nuova disciplina di livello primario e semplificandole secondo i criteri di cui ai successivi commi;

4. I decreti legislativi e i regolamenti di cui al comma 2, emanati sulla base della legge di semplificazione e riassetto normativo annuale, per quanto concerne le funzioni amministrative mantenute, si attengono ai seguenti principi:

legge delega auspica la tutela e promozione dell'iniziativa economica privata nel Terzo Settore, al fine di elevare i livelli di tutela dei diritti civili e sociali. Obiettivo della legge delega è la redazione di un testo normativo organico che riesca a razionalizzare il settore, ampliandolo e stabilizzandone anche il regime fiscale.

-
- a) semplificazione dei procedimenti amministrativi, e di quelli che agli stessi risultano strettamente connessi o strumentali, in modo da ridurre il numero delle fasi procedurali e delle amministrazioni intervenienti, anche riordinando le competenze degli uffici, accorpando le funzioni per settori omogenei, sopprimendo gli organi che risultino superflui e costituendo centri interservizi dove ricollocare il personale degli organi soppressi e raggruppare competenze diverse ma confluenti in un'unica procedura, nel rispetto dei principi generali indicati ai sensi del comma 3, lettera c), e delle competenze riservate alle regioni;
 - b) riduzione dei termini per la conclusione dei procedimenti e uniformazione dei tempi di conclusione previsti per procedimenti tra loro analoghi;
 - c) regolazione uniforme dei procedimenti dello stesso tipo che si svolgono presso diverse amministrazioni o presso diversi uffici della medesima amministrazione;
 - d) riduzione del numero di procedimenti amministrativi e accorpamento dei procedimenti che si riferiscono alla medesima attività;
 - e) semplificazione e accelerazione delle procedure di spesa e contabili, anche mediante l'adozione di disposizioni che prevedano termini perentori, prorogabili per una sola volta, per le fasi di integrazione dell'efficacia e di controllo degli atti, decorsi i quali i provvedimenti si intendono adottati;
 - f) aggiornamento delle procedure, prevedendo la più estesa e ottimale utilizzazione delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, anche nei rapporti con i destinatari dell'azione amministrativa;
- f-bis) generale possibilità di utilizzare, da parte delle amministrazioni e dei soggetti a queste equiparati, strumenti di diritto privato, salvo che nelle materie o nelle fattispecie nelle quali l'interesse pubblico non può essere perseguito senza l'esercizio di poteri autoritativi;
- f-ter) conformazione ai **principi di sussidiarietà**, differenziazione e adeguatezza, nella ripartizione delle attribuzioni e competenze tra i diversi soggetti istituzionali, nella istituzione di sedi stabili di concertazione e nei rapporti tra i soggetti istituzionali ed i soggetti interessati, secondo i criteri dell'autonomia, della leale collaborazione, della responsabilità e della **tutela dell'affidamento**;
- f-quater) riconduzione delle intese, degli accordi e degli atti equiparabili comunque denominati, nonché delle conferenze di servizi, previste dalle normative vigenti, aventi il carattere della ripetitività, ad uno o più schemi base o modelli di riferimento nei quali, ai sensi degli articoli da 14 a 14-quater della legge 7 agosto 1990, n. 241, e successive modificazioni, siano stabilite le responsabilità, le modalità di attuazione e le conseguenze degli eventuali inadempimenti;
- f-quinquies) avvalimento di uffici e strutture tecniche e amministrative pubbliche da parte di altre pubbliche amministrazioni, sulla base di accordi conclusi ai sensi dell'articolo 15 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e successive modificazioni.

Dall'audizione dell'Agenzia delle entrate al progetto di Riforma emerge, in particolare, la condivisione dell'obiettivo di valorizzazione della "capacità commerciale degli enti non profit" e della funzione imprenditoriale degli enti del Terzo Settore che operano nel campo dell'economia sociale¹⁰⁷. Invero, l'art. 2, comma 1, lett. h) prevede che ciò possa avvenire attraverso *"la definizione di criteri e vincoli di strumentalità dell'attività d'impresa dell'ente rispetto alla realizzazione degli scopi istituzionali e l'introduzione di un regime di contabilità separata, finalizzato a distinguere la gestione istituzionale da quella imprenditoriale"*.

Un altro elemento significativo da evidenziare è lo spostamento del fulcro normativo dalla disciplina codicistica verso quella extracodicistica e, in particolare, fiscale. Ciò implica che qualsiasi intervento di riforma non può limitarsi alla modifica del codice civile, ma deve necessariamente coinvolgere e coordinarsi con la normativa fiscale, rivedendola alla luce della funzione imprenditoriale e sociale svolta dal Terzo Settore, in linea con quanto stabilito dalle Linee guida del Governo e dai documenti di politica economica europea, quali il *Single Market Act* e la *Social business Initiative*¹⁰⁸.

¹⁰⁷ Se da una parte, il legislatore codicistico aveva nettamente escluso una capacità imprenditoriale degli enti del Terzo settore, dall'altra, la normativa fiscale ha dovuto superare la ristretta logica codicistica, assoggettando a tassazione anche gli enti *non profit* in relazione all'attività commerciale svolta. Ove possibile, sono state introdotte delle disposizioni di vantaggio fiscale, ma condizionate alla marginalità o non prevalenza dell'attività commerciale.

¹⁰⁸ Vedasi *Single Market Act I e II*, https://ec.europa.eu/growth/single-market/smact_en, 4 agosto 2019, 18.29, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, Bruxelles, 13.4.2011 COM(2011) 206, *L'Atto per il mercato unico Dodici leve per stimolare la crescita e rafforzare la fiducia "Insieme per una nuova crescita"*, {SEC(2011)467 definitivo}, 14 e ss.;

Si noti che nel passaggio del testo del disegno della legge delega in Senato siano state apportate delle modifiche, fra cui si segnalano un'ulteriore determinazione della definizione di ETS, con la specifica che, come già accennato, alle fondazioni bancarie non si applicano le disposizioni della Riforma e dei decreti attuativi da essa derivanti, ai sensi dell'art. 1, comma 1, l. 106/2016. È stata, inoltre, contemplata la razionalizzazione dei settori concernenti le attività di interesse generale, attraverso la compilazione di un elenco unico, che può essere periodicamente aggiornato, con il tentativo di unificare la normativa attualmente prevista ai fini fiscali e civilistici, ai sensi di quanto disposto dall'art. 4, comma 1, lett. b) della legge delega. Alla successiva lett. f), si prevede l'introduzione di criteri che consentano di distinguere, nella tenuta della contabilità e dei rendiconti degli ETS, la diversa natura delle poste contabili in relazione al perseguimento dell'oggetto sociale. Molto importante è che tra gli obiettivi della Riforma ci sia quello di garantire l'assenza dello scopo lucrativo, mediante il principio di proporzionalità fra i diversi trattamenti economici¹⁰⁹.

Non meno importante, è stato disposto l'allargamento dei settori di attività per le imprese sociali nonché la previsione di forme di remunerazione del capitale

Agenzia delle entrate, Audizione Camera dei Deputati, *Esame dei progetti di Legge recanti Delega al Governo per la riforma del Terzo settore*, 13 novembre 2014, 2

¹⁰⁹ **Art. 4, comma 1, l. 106/2016 Riordino e revisione della disciplina del Terzo settore e codice del Terzo settore**

l) *al fine di garantire l'assenza degli scopi lucrativi, promuovere un principio di proporzionalità tra i diversi trattamenti economici e disciplinare, nel pieno rispetto del principio di trasparenza, i limiti e gli obblighi di pubblicità relativi agli emolumenti, ai compensi o ai corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati;*

sociale che assicurino la prevalente destinazione degli utili al conseguimento dell'oggetto sociale e il divieto di ripartire eventuali avanzi di gestione, ai sensi dell'art. 6. Inoltre, all'art. 9, comma 2, si prevede che le misure agevolative per l'economia sociale tengano conto delle risorse del Fondo rotativo per il sostegno alle imprese e agli investimenti in ricerca; infine, tra gli emendamenti apportati in Senato, si segnala anche l'istituzione della Fondazione Italia sociale, una fondazione di diritto privato con finalità pubbliche che, mediante l'apporto di risorse finanziarie e competenze gestionali, avrà il compito di sostenere, attrarre e organizzare le iniziative filantropiche e gli strumenti innovativi di finanza sociale¹¹⁰.

Per quanto riguarda l'impresa sociale, l'art. 6, comma 1, lett. a) della legge delega la qualifica come un'organizzazione privata che svolge attività d'impresa per le finalità proprie del Terzo Settore la quale destina i propri utili prioritariamente al conseguimento dell'oggetto sociale e devono rispettare i limiti massimi previsti per le cooperative a mutualità prevalente di cui alla lettera d), adotta modalità di gestione responsabili e trasparenti, favorisce il più ampio coinvolgimento dei dipendenti, degli utenti e di tutti i soggetti interessati alle sue attività e, quindi, rientra nel complesso degli Enti del Terzo Settore.

¹¹⁰ Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale, A.C. 2617-B, Dossier n. 223/3 - Schede di lettura 18 aprile 2016, 2

Nonostante la delicatezza della materia fiscale, la legge delega contiene, invece, pochi e incerti criteri direttivi sul punto, al fine di introdurre misure agevolative e di sostegno economico in favore degli ETS. L'art. 9 l. 106/2016 mira al riordino e all'armonizzazione della fiscalità di vantaggio del *non profit*, della relativa disciplina tributaria e delle diverse agevolazioni fiscali previste nelle normative di settore, nel rispetto della legge n. 23/2014¹¹¹.

La lett. a) del comma 1 del citato articolo 9 prevede la revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali¹¹², connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente e l'introduzione di un regime tributario di vantaggio tale da essere in grado di valorizzare svariati fattori, quali le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, il divieto di qualsiasi ripartizione degli utili o avanzi di gestione e l'impatto sociale delle attività svolte¹¹³. Si prevede, inoltre, un meccanismo di incentivazione rivolto alle imprese sociali, alle cooperative sociali e alle società cooperative con la

¹¹¹ Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita nonché della normativa europea

¹¹² **Art. 9 Misure fiscali e di sostegno economico**

1. *I decreti legislativi di cui all'articolo 1 disciplinano le misure agevolative e di sostegno economico in favore degli enti del Terzo settore e procedono anche al riordino e all'armonizzazione della relativa disciplina tributaria e delle diverse forme di fiscalità di vantaggio, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e tenuto conto di quanto disposto ai sensi della legge 11 marzo 2014, n. 23, sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi:*

*a) **revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità di interesse generale** perseguite dall'ente e introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, del divieto di ripartizione, anche forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e dell'impatto sociale delle attività svolte dall'ente;*

¹¹³ Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale, A.C. 2617-B, Dossier n. 223/3 - Schede di lettura 18 aprile 2016, 12

qualifica di ONLUS, aventi sede in tutto il territorio nazionale, senza alcuna limitazione dimensionale o relativa al settore di attività.

2.2.3. I corollari della riforma

La Riforma del Terzo Settore è stata attuata con l'emanazione di una serie di decreti legislativi e decreti attuativi e correttivi: i principali riferimenti normativi – oltre al d.lgs. 117/2017, ossia il Codice del Terzo Settore, oggetto di specifica trattazione – sono il d.lgs. 111/2017 sulla disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e il d.lgs. 112/2017 sulla revisione della disciplina in materia di impresa sociale¹¹⁴.

Il d.lgs. 111/2017 si propone a completamento della riforma strutturale dell'istituto del 5x1000 dell'Irpef, mediante la razionalizzazione e revisione dei criteri di accreditamento dei soggetti beneficiari e dei requisiti per l'accesso al beneficio, la semplificazione e accelerazione delle procedure per il calcolo e l'erogazione dei contributi spettanti, nonché mediante l'introduzione di obblighi di pubblicità delle risorse erogate e la revisione della disciplina sanzionatoria¹¹⁵. L'emanazione di detto decreto, invero, fa

¹¹⁴ Per completezza espositiva, fanno parte di tale *corpus* normativo anche il d.lgs. 40/2017 sull'istituzione del Servizio civile universale, il D.P.R. 28 luglio 2017 sull'approvazione dello statuto della Fondazione Italia Sociale.

¹¹⁵ https://www.camera.it/leg17/465?tema=riforma_del_terzo_settore-1, 4 agosto 2019, h. 19.13

seguito a quanto disposto all'art. 9, comma 1, lett. c) e d), della legge-delega¹¹⁶.

Ai fini di trasparenza dell'utilizzo delle somme percepite dall'ETS, il successivo art. 8 prevede un obbligo di rendicontazione da trasmettere all'amministrazione erogatrice, accompagnato da una relazione illustrativa, da cui risulti in maniera chiara e dettagliata la destinazione e l'utilizzo delle somme percepite. Gli enti percettori del contributo hanno, dunque, l'obbligo di redigere il rendiconto delle somme ricevute a titolo di 5x1000, nonché della relativa relazione illustrativa; gli enti che percepiscono contributi superiori a euro 20 mila hanno, altresì, l'obbligo di trasmettere all'amministrazione anche la relativa documentazione. L'amministrazione erogatrice ha, poi, un duplice obbligo di pubblicazione: dei beneficiari e degli importi loro erogati nonché di rendiconti e relazioni trasmesse dai beneficiari del contributo. In capo ai beneficiari vige l'ulteriore obbligo di pubblicazione sul proprio sito web degli importi percepiti, del rendiconto e della relazione illustrativa, pena l'irrogazione di una sanzione pari al 25% di quanto percepito a titolo di contributo¹¹⁷.

¹¹⁶A mente dell'art. 7 del citato decreto, non è possibile utilizzare le somme percepite a titolo di contributo per coprire le spese di pubblicità sostenute per campagne di sensibilizzazione sulla destinazione della quota del 5x1000, pena il recupero del contributo medesimo

¹¹⁷ Ad avviso di chi scrive, rileva l'assenza di qualsivoglia previsione normativa che obblighi, per esempio, a destinare una somma non inferiore a "x" di quanto percepito in una determinata attività di utilità sociale o analogo "vincolo"; si tratta, invero, ad oggi di un controllo ex post sul *quomodo* di utilizzo dei finanziamenti e dei contributi, che sicuramente è in linea con la libera iniziativa privata ed è conforme a modelli di *compliance* e trasparenza. Tuttavia, sembra ancora mancare di un *imprinting* proattivo che possa garantire in maniera preventiva il corretto impiego dei fondi per finalità solidaristiche e di pubblica utilità.

Rileva ulteriormente osservare che, tuttora, mancano i decreti attuativi della riforma strutturale del 5x1000 che avrebbero dovuti essere emanati entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore del citato decreto, secondo quanto previsto dall'art. 4; inoltre, l'efficacia di tale disposizione è (anch'essa) subordinata all'operatività del RUNTS, secondo quanto previsto dall'art. 3, comma 2, d.lgs. 111/2017.

In considerazione di quanto sopra, in assenza del d.P.C.M. attuativo del d.lgs. 111/2017, acquisito il parere dell'ufficio legislativo del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, sembra doversi ritenere che gli obblighi di rendicontazione del contributo del 5x1000 e di pubblicazione dei rendiconti medesimi continuano ad essere disciplinati dagli artt.12 e 12-*bis* d.P.C.M. 23 aprile 2010, come modificato e integrato dal d.P.C.M. 7 luglio 2016¹¹⁸.

Le novità legislative in materia di impresa sociale¹¹⁹ hanno reso obbligatoria l'assunzione dello *status* di impresa sociale per tutti gli enti che ne integrino i presupposti; rileva la possibilità di usufruire, a scelta del contribuente, di deduzioni o detrazioni fiscali ovvero dei – criticati – *voucher*; rileva, altresì, la possibilità di accedere alla raccolta di capitali di rischio mediante portali telematici analogamente a quanto previsto per le start-up innovative; infine, si noti l'armonizzazione delle agevolazioni e dei benefici fiscali riconosciuti alle diverse forme del *non profit*.

¹¹⁸ Sul punto, vedasi Nota del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali n. 2106 del 26 febbraio 2019

¹¹⁹ FICI A., *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2018

Il d.lgs. 112/2017, in attuazione dell'art. 2, comma 2, lett. c) della legge-delega, ricalca nella struttura il modello storico di riferimento, ossia il d.lgs. 155/2006 (disciplina dell'impresa sociale a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118). A mente dell'art. 21, il decreto è entrato in vigore 19 luglio 2017, ovvero il giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Rispetto alla precedente disciplina, ossia il citato d.lgs. 155/2006, viene introdotto anche uno specifico regime tributario, basato sulla detassazione degli utili o avanzi di gestione reinvestiti nelle attività d'impresa di interesse generale. In tal modo, l'impresa sociale risulta avere un trattamento omogeneo alle Onlus o alle cooperative sociali, mentre in precedenza era assoggettata ad una tassazione del tutto analoga a quella prevista per una qualsiasi attività lucrativa. Difatti, ai redditi prodotti dalle imprese sociali si applicavano le ordinarie regole di tassazione dei redditi d'impresa, senza che al perseguimento dell'interesse generale venisse collegato alcun beneficio di natura fiscale¹²⁰.

La nuova disciplina, dunque, si basa sull'attenuazione del divieto di distribuzione di utili e gli obblighi di reinvestimento nelle attività di interesse generale, nonché su incentivi per favorire la capitalizzazione dell'imprenditoria sociale. In passato, aveva ricoperto un ruolo economico

¹²⁰ SEPIO G. - SILVETTI F. M., *Il nuovo regime fiscale dell'impresa sociale*, Fisco, 2017, 34, 3240; NAPOLITANO G., *Disciplina dell'impresa sociale: analisi delle nuove disposizioni*, FiscoOggi, 18 luglio 2018

marginale mentre oggi sembra acquisire un ritrovato brio: probabilmente, si può affermare di aver riesumato un cadavere.

Sicuramente sono state ampliate le attività realizzabili, è stata prevista la detassazione degli utili reinvestiti o devoluti ad altri ETS, è stata introdotta la possibilità di remunerare i soci mediante la rivalutazione ISTAT delle quote e la distribuzione dei dividendi, nel limite dell'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di 2,5%, ed è stata regolata la detrazione/deduzione spettante agli investitori. È stato, poi, previsto il rinvio della tassazione dell'utile, ossia tutto ciò che è messo a riserva o reinvestito va in sospensione di imposta: la logica è quella per cui solo quanto viene distribuito ai soci è soggetto a tassazione. Non vige un “*nondistribution constraint principle*”, ma il meccanismo si basa sul concetto che si ha agevolazione fintantoché la ricchezza prodotta permane nel circuito dell'utilità sociale. L'art. 2 d.lgs. 112/2017 contiene i criteri di individuazione delle attività considerate di interesse generale specificando che, a tal fine, si considera svolta in via principale l'attività che produce ricavi superiori al 70% del totale.

Tra le novità più rilevanti, vi è sicuramente l'esigenza di trovare una relazione, terminologica e concettuale con la definizione di Ente del Terzo Settore fornita nel d.lgs. 117/2017, cui consegue anche l'avvicinamento fra gli enti del libro I e quelli del libro V del codice civile; si noti, poi, che al

centro della disciplina dell'impresa sociale vi sia la cooperativa sociale, regolata dalla l. 381/1991¹²¹.

A proposito delle cooperative sociali, merita una breve digressione sulla gerarchia delle fonti: l'art. 1, comma 4, d.lgs. 112/2017 prevede che le cooperative sociali e i loro consorzi, disciplinate dalla l. 381/1991, sono imprese sociali di diritto; ad esse si applica, dunque, la disciplina del d.lgs. 112/2017 in quanto compatibile. A mente del successivo comma 5, alle imprese sociali si applica il d.lgs. 112/2017, il CTS e, per gli aspetti non disciplinati, il codice civile.

Si ritiene di ricostruire la gerarchia delle fonti delle cooperative sociali in continuità con la precedente normativa, ossia, in primo luogo, prevalendo le norme specifiche in tema di cooperative sociali di cui alla l. 381/1991, come modificata da ultimo dall'art. 17 comma 1 della l. 112/2017; poi, applicandosi le norme generali dettate in tema di società cooperativa dal codice civile, nel titolo VI del Libro V (artt. 2511 ss. cod. civ.) e dalla legislazione speciale riguardante ciascun tipo di cooperativa di volta in volta interessato, in quanto compatibili; infine, si devono ritenere applicabili le norme dettate in tema di impresa sociale dal d.lgs. 112/2017¹²². Detta impostazione si basa

¹²¹ TASSINARI F., *La gerarchia delle norme applicabili alle cooperative sociali dopo il d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112*, 12 agosto 2018; vedasi anche Nota del Ministero dello Sviluppo Economico del 31 gennaio 2019, *Oggetto: Applicazione alle cooperative sociali della disciplina in materia di impresa sociale di cui al Decreto Legislativo 112/2017 e s.m.i. Richieste di parere da parte delle Associazioni di rappresentanza*

¹²² TASSINARI F., *La gerarchia delle norme applicabili alle cooperative sociali dopo il d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112*, 12 agosto 2018

sull'assunto che il comma 4 e il comma 5 dell'art. 1 d.lgs. 112/2017 devono essere applicati in via alternativa e non cumulativa, sul principio della *lex specialis derogat generali*.

Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, anche costituiti in forma di impresa ai sensi del libro V del codice civile, qualora esercitino in via stabile e principale un'attività di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alla loro attività, conformemente a quanto disposto dall'art. 1 d.lgs. 112/2017. Ultima riflessione sul tema riguarda la volontà legislativa di non aver inserito le Associazioni Sportive Dilettantistiche (di seguito, "ADS") e le Società Sportive Dilettantistiche (di seguito, "SSD") nel novero degli ETS: detti enti possono liberamente decidere se assoggettarsi alla disciplina ed ai controlli previsti dal CTS, ovvero continuare a fruire della disciplina e delle relative agevolazioni¹²³.

Ancorché l'art. 5, comma 1, lett. t) CTS ricomprenda "l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche" fra le attività di interesse generale, le ADS non sono annoverate fra gli ETS tipici a mente dell'art. 4,

¹²³ Le ADS continuano, pertanto, ad essere disciplinate dalla l. 398/1991 e non perdono la qualifica di ente non commerciale nemmeno ove le attività commerciali siano prevalenti, a mente dell'art. 149 TUIR; inoltre, conservano la possibilità – e il conseguente beneficio fiscale – di fare attività istituzionale (ad esempio corsi di avviamento o perfezionamento alla pratica di una disciplina sportiva) dietro corrispettivo ai propri soci e tesserati non considerandola come commerciale, a mente dell'art. 148, comma 3, TUIR.

comma 1, CTS. Non vi è alcun obbligo per le ADS di iscriversi nel RUNTS (una volta operativo), diversamente da OdV e APS che sono considerati ETS di diritto e devono iscriversi al Registro al fine di non perdere le relative qualifiche.

2.3. Questioni civilistiche di rilevanza fiscale

2.3.1. Decreti correttivi e adeguamenti statutari

Il CTS è stato oggetto di modifiche – alcune di immediato interesse fiscale – al fine di un migliore coordinamento con la normativa nazionale e regionale, nonché alla luce delle osservazioni formulate dagli *stakeholders* di riferimento¹²⁴.

Il d.lgs. 3 agosto 2018, n. 105 (cd. “decreto correttivo” in vigore dall’11 settembre 2018) ha apportato delle disposizioni integrative e correttive al CTS, ai sensi dell’art. 1, comma 7, legge delega 106/2016. Per quanto riguarda le imprese sociali, il d.lgs. 112/2017 è stato modificato dalle disposizioni integrative e correttive del d.lgs. 95/2018.

L’art. 26 d.lgs. 105/2018 prevede un’ulteriore misura agevolativa, inserendo il comma 3 dell’art. 82 CTS, a mente del quale gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle OdV siano esenti dall'imposta di registro. La *ratio* dell'intervento ha chiaramente portata “ripristinatoria” della misura agevolativa, considerando che l’art. 101, comma 1, CTS aveva abrogato l'art. 8, comma 1, l. 266/1991, che prevedeva l'esenzione dall'imposta di registro e di bollo, per gli atti costitutivi delle OdV e per quelli connessi allo svolgimento delle loro attività.

¹²⁴ Comunicato stampa del Consiglio dei Ministri n. 75, *Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, recante codice del Terzo settore*, 26 marzo 2018, <http://documenti.camera.it/leg18/dossier/pdf/AS0009.pdf>

Per tale motivo, l'intervento correttivo si rendeva necessario ai fini dell'imposta di registro in quanto, diversamente, si sarebbe verificata una chiara penalizzazione per le OdV che, in relazione agli atti costitutivi ed alle modifiche degli stessi non avrebbero più potuto godere di un regime di esenzione, secondo l'abrogato art. 8 l. 266/1991, scontando l'imposizione in misura fissa e, addirittura, in relazione agli atti "gestori", sarebbero passati da un regime di esenzione all'imposizione in misura proporzionale.

Per completezza, è da segnalare che la modifica apportata dall'art. 26 d.lgs. 105/2018 ha effetto solo per il futuro non essendo norma retroattiva e non avendo portata normativa di interpretazione autentica. Pertanto, per gli atti stipulati dal 1° gennaio 2018 al 10 settembre 2018 rimane un vuoto normativo, non essendo più in vigore la disposizione dell'art. 8, comma 1, l. 266/1991 e non essendola ancora in vigore il novellato art. 82, comma 3, CTS. Tuttavia, è da ritenersi che l'assoggettamento a imposta di registro – fissa o proporzionale – in capo alle OdV in detta finestra temporale sia legittimo e nemmeno si configura un diritto alla restituzione dell'imposta versata¹²⁵.

L'art. 28 d.lgs. 105/2018 introduce il comma 2-*bis* all'art. 84 CTS riguardo alle OdV che si trasformano in EP, iscritti nell'apposita sezione del RUNTS: ad esse si applica la previsione del comma 2, ossia l'esenzione dall'IRES dei

¹²⁵ TASSANI T., *Il decreto correttivo al codice del terzo settore: brevi note sulle disposizioni di immediato interesse fiscale*, Insignum – Associazione di cultura giuridica, Notiziario n. 29 del 16 settembre 2018

redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale. La previsione, dunque, riguarda la detassazione del reddito fondiario degli immobili stessi e – tendenzialmente – anche dei redditi diversi connessi alla compravendita del bene (purché il prezzo sia destinato all'esercizio delle attività non commerciali dell'ente).

In particolare, l'art. 101, comma 2, CTS ha visto tre importanti modifiche riguardanti l'ambito soggettivo di applicazione della norma, il profilo temporale e limiti del ricorso alla facoltà modificativa semplificata.

Per ciò che attiene all'ambito soggettivo, dalla disciplina degli adeguamenti statutari prevista dall'art. 101, comma 2, CTS¹²⁶, è stato espunto il riferimento alle imprese sociali il cui adeguamento è previsto dall'art. 17, comma 3, d.lgs. 112/2017¹²⁷.

La disposizione normativa, come modificata dal decreto correttivo, dispone che fino all'operatività del RUNTS, continuino ad applicarsi le norme

¹²⁶ **Art. 101 Norme transitorie e di attuazione**

Comma 2. *Fino all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri Onlus, Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di promozione sociale che si adeguano alle disposizioni inderogabili del presente decreto entro ventiquattro mesi dalla data della sua entrata in vigore. Entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria*

¹²⁷ **Art. 17 Norme di coordinamento e transitorie**

Comma 3. Le imprese sociali già costituite al momento dell'entrata in vigore del presente decreto, si adeguano alle disposizioni del presente decreto entro diciotto mesi dalla data della sua entrata in vigore. Entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni, derogabili mediante specifica clausola statutaria

previgenti per l'iscrizione dei rispettivi registri previsti dalle normative di settore di Onlus, APS e OdV che si adeguino alle disposizioni inderogabili entro 24 mesi dall'entrata in vigore. Entro detto termine è possibile avvalersi delle modifiche statutarie con le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria rappresentando, dunque, un elemento di semplificazione del processo di adeguamento il quale si riferisce alle nuove disposizioni inderogabili¹²⁸. È indubbio che agli enti che si costituiscono dopo il 3 agosto 2017, siano tenuti a conformarsi *ab origine* alla CTS, con riguardo alle disposizioni immediatamente e direttamente applicabili.

Con riferimento all'elemento temporale, è stata prevista una proroga al 3 agosto 2019 (quindi 24 mesi anziché 18 mesi come inizialmente previsto; detto termine è, invece, rimasto invariato per le imprese sociali). Recentemente, il d.l. 34/2019 (cd. decreto crescita) ha ulteriormente prorogato il termine per gli adeguamenti statutarie: l'art. 43, comma 4-*bis*, invero, prevede che sia per gli ETS sia per le imprese sociali il termine è prorogato al 30 giugno 2020. Lascia perplessi, tuttavia, che in detta

¹²⁸ Circolare Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, 27 dicembre 2018, n. 38. Per le fondazioni prive di organo assembleare la competenza a deliberare gli adeguamenti statutarie resta in capo all'organo amministrativo, senza alcuna deroga in materia di quorum. Fino all'istituzione del RUNTS (e alla conseguente possibilità di applicare l'art. 22 CTS) le modifiche statutarie continueranno, per gli enti con personalità giuridica, a richiedere l'approvazione dell'autorità statale o regionale in conformità al dettato dell'articolo 2, comma 1 D.P.R. 361/2000. Le modalità e maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria sono attivabili limitatamente alle modifiche statutarie previste per le disposizioni inderogabili e per l'introduzione di clausole statutarie che escludano l'applicazione delle disposizioni inderogabili. Vedasi anche Circolare del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, *Oggetto: Adeguamenti statutarie degli Enti del Terzo settore. Ulteriori chiarimenti*, 31 maggio 2019, n. 13; vedasi anche SEPIO G. – IOANNONE I., *La riforma del terzo settore vista dai professionisti*, Fisco, 2019, 21, 2039

disposizione si faccia riferimento alle bande musicali che non sono contemplate nel CTS. Da questo punto di vista, sembrerebbe ancora una volta allontanarsi la piena efficacia della Riforma, considerando, tra l'altro, che non è ancora stata inviata alcuna documentazione alla Commissione per procedere alle autorizzazioni richieste ex art. 101, comma 2, CTS.

Il terzo elemento di novità consiste in una limitazione della facoltà modificativa con i quorum deliberativi ordinari: essi sono solo per gli adeguamenti alle disposizioni inderogabili del CTS; dall'altro, per l'introduzione di clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni, qualora queste ultime risultino, ai sensi di legge, derogabili mediante specifica clausola statutaria¹²⁹.

Per quanto di interesse nella presente trattazione, si segnalano i seguenti punti: l'innalzamento del limite di entrate per gli obblighi di trasparenza sui compensi erogati nonché per gli obblighi contabili da euro 100 mila a 220 mila annui (art. 5); la presunzione di non commercialità delle attività che non superino di oltre il 10 % i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi di imposta consecutivi (art. 23); la modifica del regime

¹²⁹ Detta formulazione riprende l'analoga disposizione contenuta nell'articolo 223-*bis* delle disposizioni di attuazione del codice civile. L'assenza del fine lucrativo costituisce un preciso elemento caratterizzante gli ETS: pertanto, lo statuto deve necessariamente conforme a quanto previsto dall'art. 8, commi 1 e 2, CTS in tema di destinazione del patrimonio allo svolgimento dell'attività statutaria, e di divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili. Questo è un esempio di adeguamento obbligatorio. Come anche la devoluzione del patrimonio in caso di estinzione o scioglimento a mente dell'art. 9 CTS costituisce contenuto obbligatorio dello statuto. Diversamente, la costituzione di patrimoni destinati ad uno specifico affare ex art. 10 CTS, per gli ETS dotati di personalità giuridica ed iscritti al registro delle imprese, si deve considerare come una facoltà riconosciuta dalla legge, dalla quale pertanto, non discende un obbligo di adeguamento statutario.

fiscale opzionale per la determinazione del reddito di impresa degli enti non commerciali del Terzo settore, prevedendo che tra i ricavi cui applicare il coefficiente di redditività siano aggiunti anche i ricavi conseguiti attraverso la raccolta di fondi, oltre a quelli conseguiti nell'esercizio delle attività di interesse generale e delle attività diverse, secondarie e strumentali (art. 24); le correzioni di coordinamento relative agli indici sintetici di affidabilità fiscale che non si applicano per gli enti che utilizzano il regime forfetario (art. 28); la modifica degli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili per gli enti non commerciali del Terzo settore che non applicano il regime forfetario (art. 29). L'art. 22 del decreto correttivo ha, poi, modificato l'art. 78 CTS il quale, al fine di favorire la raccolta di capitale di rischio per il finanziamento delle iniziative istituzionali degli enti del Terzo settore attraverso il c.d. *social lending*, assoggetta la remunerazione del capitale al medesimo trattamento fiscale previsto per i titoli di Stato (12,5 per cento). Da ultimo, va segnalato l'art. 98 CTS, che ha inserito l'art. 42-*bis* cod. civ. al fine di favorire i processi di trasformazione, fusione o scissione delle associazioni e fondazioni, conseguenti alla nuova configurazione tipologica degli ETS introdotta con il d.lgs. n.117/2017¹³⁰. Tale disposizione investe i

¹³⁰ FUSARO A., Operazioni straordinarie degli enti del Terzo Settore, in *Atti del Convegno, La riforma del c.d. Terzo Settore e l'imposizione fiscale delle liberalità indirette*, Roma 22 giugno 2017 – Bologna 26 maggio 2017, Gruppo24ore; TASSANI T., *Profili tributari di interesse notarile relativi alla costituzione e alle operazioni straordinarie di enti del terzo settore*, Insignum – Ass. Cultura giuridica, Notiziario n. 11 del 25 marzo 2018, Parte Terza, 49, TARINI F., *Le fusioni fra enti non commerciali*, Terzo Settore, non profit e cooperative, Numero 2, Aprile/Giugno 2019

processi di trasformazione tra associazioni e fondazioni e viceversa, non riguardando i passaggi da associazione non riconosciuta ad associazione riconosciuta e viceversa, per i quali si applica la disciplina ordinaria in tema di personalità giuridica. Tale disposizione ha carattere derogabile, in presenza di espressa clausola statutaria, il cui inserimento nello statuto dell'ente potrà avvenire secondo le modalità e i quorum previsti per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria.

Tra le novità più significative della Riforma è certamente degna di nota la definizione degli Enti del Terzo Settore, non più limitata in negativo all'assenza di lucro; essa, piuttosto, recepisce gli orientamenti ormai consolidatisi sia in dottrina sia in giurisprudenza i quali attribuivano rilevanza al lucro soggettivo.

Gli enti del terzo settore sono, dunque, il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi. Non è sufficiente che le finalità siano non lucrative – elemento che per il diritto dell'Unione europea non è mai stato da solo sufficiente a giustificare un particolare trattamento fiscale con riferimento al divieto di aiuti di Stato – ma è, altresì, necessario

che le finalità perseguite dall'ETS siano anche civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Il legislatore della riforma ha, dunque, previsto un regime fiscale agevolato per gli enti che, oltre a non avere scopo di lucro, si distinguano per le finalità perseguite e le attività svolte.

Un ETS, per poter essere considerato tale, dovrà far riferimento ad almeno una delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 CTS, specificando le attività concretamente svolte e richiamando le specifiche lettere del citato articolo, non essendo permesso un richiamo pedissequo della norma che renda indeterminato l'oggetto sociale. Per ciò che riguarda il rapporto fra l'oggetto statutario e la possibilità di svolgere le attività diverse di cui all'art. 6 CTS, recentemente il Ministero del Lavoro ha fornito alcuni chiarimenti¹³¹. Occorre, innanzitutto, distinguere fra finalità ed attività: le finalità devono essere quelle civiche o solidaristiche o di utilità sociale previste dal CTS, mentre le attività sono tassativamente elencate nell'art. 5 CTS. Vero è che detta elencazione può essere aggiornata con decreto e che, fra le altre cose, ha anche l'obiettivo di evitare che si creino ETS autoreferenziali, ossia che si attribuiscono arbitrariamente un valore sociale. Si parlava già di elenco

¹³¹ Nota del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, 12 aprile 2019, n. 34, Oggetto-Statuti degli enti del terzo settore. Individuazione delle attività di interesse generale e delle finalità. Artt. 4, comma 1, 5 comma 1 e 21 la quale specifica: *“l'individuazione “di una o più attività di interesse generale” non potrà esplicarsi nell’inserimento pedissequo, nello statuto, di un elenco di tutte le attività previste dall’articolo 5 o di un numero di esse tale da rendere indefinito – e come tale non conoscibile - l’oggetto sociale.”*

tassativo nella disciplina Onlus, dove legislatore aveva individuato 11 settori di attività cui aveva attribuito carattere di interesse collettivo.

L'elencazione di 26 tipologie di attività dell'art. 5 CTS riprendono attività che rientravano già nell'ampia definizione di interesse generale come, ad esempio, la riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata, mentre altre attività presentano degli elementi di novità rispetto al settore *non profit*. Il legislatore annovera anche lo sport dilettantistico tra le attività ricomprese, nella forma di organizzazione e gestione di attività non professionistiche (ai sensi della lettera t, art. 5 CTS), concedendo alle ASD la possibilità di decidere se rimanere all'interno della disciplina di settore ovvero diventare ETS¹³².

Quanto sinora detto si colloca, dunque, in linea di continuità con l'impostazione della disciplina Onlus: l'art. 10, comma 1, lett. c), d.lgs. 460/1997 vieta alle ONLUS di svolgere attività al di fuori di quelle espressamente elencate, ad eccezione delle attività ad esse direttamente connesse¹³³. Le attività direttamente connesse a quelle istituzionali costituiscono, come precisava la relazione illustrativa del d.lgs. 460/1997, fonti per il "reperimento di fondi necessari per finanziare le attività

¹³² CNDCEC, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali*, Circolare novembre 2017, 5

¹³³ La norma riconduce in sostanza le attività connesse a due tipologie fondamentali, ossia le attività analoghe a quelle istituzionali e le attività accessorie per natura, in quanto integrative di quelle istituzionali.

istituzionali” dell'organizzazione¹³⁴. Detta impostazione è stata ripresa nel CTS con riferimento alle attività connesse.

Invero, è possibile svolgere delle attività diverse ai sensi dell'art. 6 CTS con finalità di autofinanziamento, ancorché dette attività siano strumentali e secondarie; per quanto riguarda la strumentalità, si fa riferimento alla funzione ancillare dell'attività secondaria per la realizzazione delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale; per ciò che concerne la secondarietà, si fa riferimento a due parametri quantitativi alternativi: i ricavi da attività diverse non devono essere superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente, ovvero al 66% dei costi complessivi¹³⁵.

¹³⁴ Ciò in attuazione di una precisa indicazione al riguardo contenuta nell'art. 3, comma 189, lett.a) della legge delega n. 662 del 1996. Si precisa che il concetto di accessorialità per natura o di attività integrative comporta che l'attività di reperimento dei fondi non possa costituire un'autonoma attività, ma deve svolgersi nel contesto dell'attività istituzionale e in stretta connessione con quest'ultima. Sul punto, vedasi Circ. Min. Finanze 26 giugno 1998, n. 168/E

¹³⁵ DISCA S. – TASSANI T., *Sui ricavi delle attività diverse c'è il limite del 30% sul totale*, Il sole 24 ore, 19 giugno 2019, Focus La riforma del terzo settore, 5. Anche con riguardo alle attività connesse, si riprende quanto già previsto per le Onlus, per le quali sono consentite le attività direttamente connesse a quelle istituzionali sempreché non siano prevalenti e i proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione. La verifica della prevalenza va fatta con riferimento a ciascun periodo d'imposta e in relazione ad ogni singolo settore. Esso è, inoltre, un criterio autonomo rispetto all'ulteriore criterio dei proventi.

2.3.2. Obblighi contabili e controlli

L'art. 3, comma 1, l. 106/2016¹³⁶ prevede che nella Riforma del Terzo Settore si prevedesse, tra le altre cose¹³⁷, una semplificazione del procedimento di acquisizione della personalità giuridica degli ETS e, conformemente alle modifiche apportate a seguito dell'esame in Senato del testo di legge, anche un obbligo di trasparenza e pubblicità, mediante la pubblicazione, anche a mezzo internet, dei bilanci e degli atti più rilevanti. Sono, altresì, previsti degli obblighi di controllo interno, rendicontazione, trasparenza e d'informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi, tenendo conto della dimensione economica dell'attività svolta nonché l'impiego di risorse pubbliche, quali elementi su cui commisurare una differenziazione di tale disciplina, ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. g).

Occorre affrontare in questa sede anche i temi di (*good*) *governance*¹³⁸ degli enti, della necessità di trasparenza e dell'obbligo di rendicontazione, nonché le fonti di finanziamento. C'è oggi nella nostra società una domanda crescente di valutazione cd. del VAS, ossia Valore Aggiunto Sociale sia perché i

¹³⁶ **Art. 3. Revisione del titolo II del libro primo del codice civile**

1. *Il decreto legislativo di cui all'articolo 1, comma 2, lettera a), è adottato nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:*

a) rivedere e semplificare il procedimento per il riconoscimento della personalità giuridica; definire le informazioni obbligatorie da inserire negli statuti e negli atti costitutivi; prevedere obblighi di trasparenza e di informazione, anche verso i terzi, attraverso forme di pubblicità dei bilanci e degli altri atti fondamentali dell'ente anche mediante la pubblicazione nel suo sito internet istituzionale; prevedere una disciplina per la conservazione del patrimonio degli enti;

¹³⁷ Per un approfondimento sui contenuti della legge delega e i punti salienti della Riforma si rimanda al Capitolo II, paragrafo 2.2.2.

¹³⁸ Per *governance* si intende l'insieme delle strutture e degli schemi di funzionamento degli organi di governo e di controllo delle aziende.

cittadini richiedono *compliance*, ossia il rispetto degli adempimenti formali nell'uso delle risorse disponibili, sia forme di *accountability* (responsabilità) che diano conto dei risultati ottenuti e in che modo e con quali margini siano stati investiti o impiegati i fondi, per esempio, provenienti dalle donazioni¹³⁹. In tal senso, si ravvisa l'esigenza di predisporre meccanismi di presidio volti a garantire il perseguimento in maniera efficiente ed efficace delle finalità istituzionali nonché sistemi di *auditing*, ossia di verifica *ex post* degli effetti, della correttezza e della trasparenza delle condotte poste in essere dai soggetti del *non profit* che più di altri soggetti "economici" sentono il processo di rendicontazione e le logiche di responsabilità sociale e dei cd. *intangibles* sociali in termini di valore reputazionale.

Essenziali, altresì, i sistemi di controllo, interno ed esterno, per la regolare tenuta della contabilità e la corrispondenza del bilancio alle risultanze contabili. Sostanzialmente, si rileva che anche per il *non profit* siano state utilizzate le prassi, le tecniche e i concetti elaborati per le aziende *for profit*. Il sistema previgente non prevedeva, salvo per alcuna normativa speciale di settore (vedasi l'obbligo di ordini di controllo per le fondazioni bancarie, liriche e le Onlus a mente dell'art. 25, comma 5, d.lgs. 460/1997), l'esercizio di forme di controllo da parte di professionisti indipendenti nell'ambito del Terzo Settore.

¹³⁹ ZAMAGNI S. (a cura di), *Libro bianco sul Terzo Settore*, Bologna, il Mulino, 2011, 54 e 283

L'art. 13 CTS¹⁴⁰ disciplina gli obblighi contabili degli ETS, ossia la tenuta delle scritture contabili e del bilancio. Sul piano civilistico, non si ravvisano precipui obblighi amministrativi; vale la pena ricordare che solo il comma 4 prevede che gli ETS commerciali, ossia che svolgono la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, hanno l'obbligo di tenuta delle scritture contabili di cui all'articolo 2214 cod. civ., ossia la tenuta del libro giornale e del libro inventari nonché delle altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa. Detti ETS redigono il bilancio sulla base e secondo le tempistiche e modalità di approvazione e deposito previste dal codice civile¹⁴¹. Il bilancio degli ETS non piccoli dovrebbe, quindi, essere composto

¹⁴⁰ Art. 13 Scritture contabili e bilancio

1. Gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto ((gestionale)), con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e ((gestionale)) dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.
2. Il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto ((...)) per cassa.
3. Il bilancio di cui ai commi 1 e 2 deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore.
4. Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del codice civile.
5. Gli enti del Terzo settore di cui al comma 4 devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile.
6. L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale ((delle attività)) di cui all'articolo 6 ((a seconda dei casi,)) ((...)) nella relazione di missione ((o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio.)).
7. Gli enti del Terzo settore non iscritti nel registro delle imprese devono depositare il bilancio presso il registro unico nazionale del Terzo settore.

¹⁴¹ Ossia ai sensi degli artt. 2423 e ss, art. 2435- *bis* o art. 2435-*ter* cod. civ.. Nello specifico, la relazione di missione è destinata a illustrare le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

da stato patrimoniale, dal rendiconto finanziario – o meglio gestionale così come modificato dal decreto correttivo – e dalla relazione di missione¹⁴². Conformemente a quanto previsto dalla legge delega – art. 4, comma 1, lett. g), l. 106/2016 – è previsto un bilancio semplificato per gli ETS di minori dimensioni: a mente dell’art. 13, comma 2, un ente di piccole dimensioni, ossia con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220 mila euro, può redigere un bilancio semplificato nella forma del rendiconto per cassa¹⁴³. Si può ritenere che possa essere privo dell’informativa qualitativa, ossia della relazione di missione, ancorché dovranno documentare il carattere secondario e strumentale delle attività diverse, a mente dell’art. 13, comma 6, CTS¹⁴⁴.

¹⁴² CNDCEC, Riforma del Terzo settore elementi professionali, Circolare novembre 2017

¹⁴³ Provando a schematizzare dovremmo avere che:

- gli enti non piccoli divengono piccoli nel momento in cui hanno componenti (economici) positivi di reddito complessivamente intesi inferiori a 220.000,00 euro;
- gli enti piccoli che adottano le norme semplificate rimangono piccoli se hanno entrate complessivamente intese inferiori a 220.000,00 euro;
- gli enti piccoli che adottano le norme ordinarie rimangono piccoli se hanno componenti (economici) positivi di reddito complessivamente intesi inferiori a 220.000,00 euro.

L’art. 29 d.lgs. 105/2017 ha modificato l’art. CTS, in tema di scritture contabili per gli enti non commerciali del Terzo settore che non applicano il regime forfetario, tenuti a redigere le scritture contabili analitiche per l’attività complessivamente svolta e, inoltre, le scritture contabili riguardanti le attività svolte con modalità commerciali. Con le modifiche in esame si prevede che la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell’ente deve essere rappresentata nel bilancio di esercizio (in luogo di un apposito documento). Gli enti del Terzo settore non commerciali, che non applicano il regime forfetario, possono tenere per l’anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste dal primo comma, il rendiconto di cassa qualora non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 220.000 euro (in luogo di 50.000), importo previsto dall’articolo 13, comma 2. Il termine per il deposito del rendiconto specifico per le raccolte fondi viene esteso a sei mesi (in luogo di quattro), in coordinamento con il termine previsto per il deposito dei rendiconti e dei bilanci.

¹⁴⁴ POZZOLI M., CNDCEC e FNC, Riforma del Terzo settore, Informativa periodica, 4 agosto 2017, 9. Posto il carattere pubblicistico del bilancio, esso dovrà adesso essere depositato presso il RUNTS, una volta operativo. Le imprese sociali depositeranno, diversamente, il proprio bilancio presso il Registro delle imprese.

Sul piano fiscale, rileva che l'art. 87 CTS prevede determinati obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili, nonché un adeguato sistema di rilevazione contabile¹⁴⁵ in grado di garantire un corretto adempimento degli obblighi e una corretta predisposizione dei bilanci, pena la decadenza dei benefici fiscali.

Per la prima volta, gli obblighi contabili sono individuati espressamente per tutti gli ETS, dunque anche per gli enti non commerciali che svolgono esclusivamente attività istituzionali¹⁴⁶: pare ragionevole che il legislatore abbia potenziato le attività di controllo proporzionalmente alla previsione di maggiori benefici fiscali. Invero, come già rilevato, non si tratta di un aggravio degli adempimenti per gli enti di minori dimensioni, bensì la disposizione dell'art. 87 è limitata agli obblighi contabili ai fini fiscali, pena decadenza dei benefici stessi.

¹⁴⁵ Ossia secondo la competenza economica per gli enti non piccoli, cassa o competenza economica per gli enti piccoli

¹⁴⁶ La normativa ante CTS prevede che gli enti non commerciali, che svolgono esclusivamente attività istituzionali, siano tenuti alla sola redazione ed approvazione del rendiconto. Nella nuova impostazione della Riforma, la previsione interessa anche gli enti associativi non riconosciuti che nel corso del periodo di imposta hanno conseguito esclusivamente proventi non commerciali, ancorché siano previste delle eccezioni. Le scritture dovranno osservare i requisiti della cronologia e sistematicità. Devono rappresentare analiticamente le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione. La tipologia delle scritture contabili sarà quindi anche variabile in base all'elemento dimensionale dell'ente. La contabilità di un ente del terzo settore di modeste dimensioni necessiterà di un minor grado di analiticità. Ad esempio, potrebbe essere sufficiente anche la predisposizione di una prima nota semplice (di cassa e di banca) per osservare i predetti obblighi. La nuova disposizione rappresenterebbe una novità soprattutto per gli enti di maggiori dimensioni. In questo caso le scritture contabili devono essere caratterizzate da un buon grado di analiticità in grado di favorire l'attività di controllo anche a seguito del riconoscimento di rilevanti agevolazioni fiscali. Sul punto, POZZOLI M., CNDCEC e FNC, Riforma del Terzo settore, Informativa periodica, 4 agosto 2017, 10, FORTE N., *Scritture contabili: obblighi fiscali*, CNDCEC e FNC, Riforma del Terzo settore, Informativa periodica, 4 agosto 2017, 19

L'art. 14 CTS prevede, poi, anche l'obbligo di redazione del bilancio sociale in capo agli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro. Essi devono depositarlo presso il RUNTS, e pubblicarlo sul proprio sito internet, tenendo conto della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte¹⁴⁷. Gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate superiori a 50 mila euro devono, invece, pubblicare annualmente ed aggiornare nel proprio sito Internet, o nel sito Internet della rete associativa cui aderiscono, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati¹⁴⁸.

Conformemente a quanto previsto dall'art. 14, comma 1, CTS e all'art. 9, comma 2, d.lgs. 112/2017, sono adottate le linee guida per la redazione del bilancio sociale di esercizio¹⁴⁹. È possibile definire il bilancio sociale come uno *strumento di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte da*

¹⁴⁷ Gli altri ETS tenuti sono i centri di servizio per il volontariato a mente dell'art. 61, comma 1, lett. l), CTS, le imprese sociali ex art. 9, comma 2, d.lgs. 112/2017, ivi comprese le cooperative sociali, i gruppi di imprese sociali che possono redigerlo anche in forma consolidata.

¹⁴⁸ Comunicato stampa del Consiglio dei Ministri n. 75, *Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, recante codice del Terzo settore*, 26 marzo 2018, <http://documenti.camera.it/leg18/dossier/pdf/AS0009.pdf>

¹⁴⁹ Esse si applicano a partire dal bilancio sociale relativo all'esercizio successivo a quello in corso alla data di pubblicazione (quindi a partire dal 2020), periodo in cui cessa contestualmente l'efficacia delle disposizioni del decreto del Ministro della solidarietà sociale 24 gennaio 2008, recante «Adozione delle linee guida per la redazione del bilancio sociale da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale, ai sensi dell'art. 10, comma 2, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155».

un'organizzazione, al fine di garantire un'informativa strutturata e puntuale: la cd. *accountability* che implica i concetti di responsabilità, trasparenza e *compliance*¹⁵⁰.

Essendo un documento pubblico, i cui destinatari sono gli *stakeholders* interessati a reperire informazioni sull'ETS, tali soggetti devono essere messi nelle condizioni di valutare il grado di attenzione e considerazione che l'ente riserva alla propria gestione con riferimento agli interessi di detti soggetti terzi.

Il bilancio sociale deve essere redatto secondo i principi di: rilevanza (delle informazioni, con riguardo particolare a quelle che potrebbero influenzare le valutazioni e le decisioni degli *stakeholders*, motivando eventuali omissioni); completezza; trasparenza, neutralità (le informazioni devono essere rappresentate in maniera imparziale, indipendentemente da interessi di parte e completa, degli aspetti sia positivi sia negativi della gestione; competenza di periodo, comparabilità (sia temporale sia spaziale, con altre organizzazioni con caratteristiche simili o operanti in analogo settore); chiarezza (ossia informazioni comprensibili alla persona comune che non abbia specifiche competenze tecniche); veridicità e verificabilità (ossia indicazione delle fonti informative utilizzate per l'elaborazione dei dati riportati); attendibilità (i dati

¹⁵⁰ Decreto Min. Lavoro e delle Politiche sociali 4 luglio 2019, *Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore* (GU n.186 del 9-8-2019); vedasi anche BAGNOLI L., *La rendicontazione economica e sociale negli Enti del Terzo Settore*, in FICI A., (a cura di) *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2018, 193 ss.

positivi devono essere riportati in maniera oggettiva e non sovrastimata e viceversa); autonomia delle terze parti.

Giova osservare che né l'art. 13 né l'art. 14 CTS forniscono una tempistica precisa per l'approvazione del bilancio; tuttavia, il comma 3 dell'art. 48 richiede che i rendiconti e i bilanci di cui agli art. 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente debbano essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno. Sembrerebbe opportuno che siano lo statuto o l'atto costitutivo a dover prevedere una tempistica idonea a rendere possibile il deposito entro i termini stabiliti.

Anche in materia di controllo, la Riforma del Terzo Settore presenta delle importanti novità: occorre distinguere fra il controllo interno di legalità ex art. 30 CTS e la revisione legale ex art. 31 CTS.

A mente dell'art. 30 CTS, l'organo di controllo è obbligatorio per le associazioni che superano, per 2 esercizi consecutivi, 2 dei seguenti limiti: il totale attivo stato patrimoniale pari a 110 mila euro; i ricavi o entrate pari a 220 mila euro; dipendenti occupati in media nell'esercizio pari a 5 unità. Questo organo, anche monocratico, è altresì obbligatorio per le fondazioni e gli ETS con patrimoni destinati ad uno specifico affare, a mente dell'art. 10 CTS. Detta disposizione ha, dunque, carattere inderogabile ai fini dell'obbligo di adeguamento statutario degli ETS.

Il comma 5 del citato articolo prevede che i componenti dell'organo di controllo siano dotati dei requisiti di indipendenza di cui all'art. 2399 cod.

civ., e di professionalità di cui all'art 2397 cod. civ.; se l'organo è collegiale, è sufficiente che solo un soggetto sia in possesso di tale ultimo requisito. Invero, si è osservato che detta previsione sia tanto innovativa quanto foriera di perplessità; innanzitutto, ci si chiede come possano dei soggetti non qualificati espletare le funzioni sopra descritte di controllo della legalità¹⁵¹. Per espressa previsione normativa, infatti, l'organo di controllo degli ETS, oltre a esercitare le stesse funzioni ricoperte negli enti societari (controllo di legalità, sui principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del d.lgs. 231/2001, sull'adeguatezza degli assetti), dovrà farsi garante dell'effettivo perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale di cui all'art. 4, del contestuale svolgimento delle attività d'interesse generale previste dall'art. 5, del puntuale rispetto del vincolo di indistribuibilità diretta e indiretta, nonché attestare che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità al decreto testé analizzato¹⁵².

L'art. 31 disciplina, poi, l'obbligo di nomina di un soggetto (persona fisica o società di revisione) incaricato alla revisione legale iscritto nell'apposito Registro nel caso in cui superi per due esercizi consecutivi due dei seguenti tre limiti: totale dell'attivo dello stato patrimoniale pari 1 milione di euro; ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate pari a 2,2 milioni

¹⁵¹ CNDCEC, Riforma del Terzo settore elementi professionali, Circolare novembre 2017

¹⁵² Tale sistema risulterebbe analogo a quello disegnato dall'art. 10 del d.lgs. 112/2017, in tema di impresa sociale (salvo la sussistenza di differenti limiti dimensionali) e coerente con un sistema di controlli mirante a privilegiare la verifica della effettiva sussistenza dei requisiti legali di ETS, rispetto alla revisione legale, ritenuta necessaria soltanto nelle realtà di maggiori dimensioni, anche per considerazioni di mera economicità gestionale

euro; dipendenti occupati in media durante l'esercizio pari a 12 unità. Si ritiene opportuno redigere anche la relazione finale sull'attività ad opera degli organi deputati, ancorché non vi sia una normativa *ad hoc* sul punto¹⁵³.

Anche per quanto riguarda l'impresa sociale, la riforma in esame ha profondamente innovato, sotto l'aspetto contabile e amministrativo, la precedente disciplina. L'art. 9 d.lgs. 112/2017, invero, prevede l'obbligo di tenuta del libro giornale e del libro degli inventari, nonché del bilancio di esercizio e del bilancio sociale¹⁵⁴ da parte di ogni impresa sociale, indipendentemente dalla forma giuridica (libro I o V del codice civile). Pertanto, i su citati obblighi contabili ex art. 2214 cod. civ. valgono anche, per esempio, per fondazioni, associazioni o comitati, che assumono la qualifica di imprese sociali¹⁵⁵.

Vale la pena ricordare che l'art. 28 CTS prevede che in materia di responsabilità, gli amministratori, i direttori, gli organi di controllo incaricati della revisione sono chiamati a rispondere nei confronti dell'ETS, dei creditori sociali, del fondatore, degli associati e dei terzi, sulla base delle disposizioni codicistiche che regolano la responsabilità degli amministratori, dei direttori generali e dei sindaci delle società per azioni, nonché delle

¹⁵³ POZZOLI M., CNDCEC e FNC, Riforma del Terzo settore, Informativa periodica, 4 agosto 2017, 10

¹⁵⁴ il quale deve, altresì, essere pubblicato sul sito web dell'impresa stessa. Il bilancio sociale è obbligatorio per tutte le imprese sociali, indipendentemente dalle dimensioni, contrariamente a quanto avviene per gli ETS, per i quali rileva il fatturato, ai sensi dell'art. 14 CTS.

¹⁵⁵ COLOMBO G. M., *Accountability dell'impresa sociale*, Il Fisco, 2018, 6, 551

disposizioni che regolano la responsabilità dei revisori legali e delle società di revisione legale. La norma specifica che ci si riferisce ai direttori generali, come previsto dall'art. 2396 cc.

Nondimeno, occorre soffermarsi anche sulle fonti di finanziamento del Terzo Settore; il patrimonio netto degli enti *non profit* ha la funzione di fondo di scopo a copertura delle spese, dei costi e degli investimenti (ma è anche patrimonio quale fondo di garanzia a tutela dei creditori e della continuità dell'attività e perseguimento degli scopi statutari. Altro elemento di interesse è la contabilizzazione delle donazioni di beni e l'uso di fondi vincolati, indicati in bilancio al valore catastale o corrente (peritale). La trasparenza e la *compliance* sono certamente degli elementi per rendere più attrattivo un ETS piuttosto che un altro e per far sì che anche le agevolazioni fiscali concesse ai soggetti eroganti non siano utilizzate in maniera distorta e che sia possibile un controllo incrociato agevole nella concessione dei benefici fiscali, nell'accertamento dei requisiti e dei presupposti nonché nell'irrogazione delle sanzioni. Diventa fondamentale accrescere non solo la "fiducia" dello Stato nella previsione legislativa di benefici e sgravi fiscali per il finanziamento (privato) del Terzo Settore, ma anche la fiducia dei donatori (privati e imprese) riguardo al corretto impiego delle risorse erogate. Bilancio di esercizio, bilancio sociale e la presenza di un controllo esterno sull'ente (revisore legale), *accountability*, codici di autoregolamentazione che assicurino trasparenza nella raccolta dei fondi e nell'impiego degli stessi nei

progetti sono gli *steps* fondamentali per far sì che gli Enti del Terzo Settore siano degli attori a tutti gli effetti.

2.3.3. Le questioni ancora aperte: il RUNTS (e non solo)

Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) è disciplinato alla Sezione VI del CTS: oltre a garantire maggiore trasparenza del settore *non profit*, dovrebbe mirare a riunire gli oltre 300 registri di settore¹⁵⁶. Esso non è ancora operativo e sembrerebbe non lo sarà prima del 2021, considerando l'*impasse* attuale.

Nelle more dell'istituzione del registro, il legislatore ha previsto un regime transitorio: il requisito dell'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore si intende soddisfatto da parte delle reti associative e degli ETS attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore, ex art. 101 CTS. L'art. 6 del decreto correttivo ha introdotto il comma 1-*bis* a mente del quale le associazioni e le fondazioni del Terzo settore già iscritte nei registri delle persone giuridiche di cui al D.P.R. 361/2000, che ottengono l'iscrizione RUNTS, sono cancellate dai registri delle persone giuridiche senza che ciò comporti estinzione della persona giuridica.

¹⁵⁶ RANUCCI R., *La pubblicità degli enti del terzo settore: il registro unico nazionale (e parallelismi inevitabili con il registro delle imprese)*, Il Foro It., 2018, 394

Merita poi rilevare che se la regola generale è quella dell'iscrizione in una soltanto delle sezioni speciali del RUNTS, è altrettanto vero che vi sono delle eccezioni. Invero, le reti associative potranno essere iscritte contemporaneamente in più sezioni ex art. 46, comma 2, CTS; inoltre, gli ETS che esercitino la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale saranno soggetti all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese in aggiunta all'iscrizione nel Registro unico nazionale, ex art. 11, comma 2, CTS. Anche le imprese sociali sono tenute all'iscrizione nel registro delle imprese, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 5 d.lgs. 112/2017, iscrizione che soddisfa il requisito dell'iscrizione nel Registro unico (art. 11, comma 2, del Codice)¹⁵⁷.

In tema di acquisto della personalità giuridica, pertanto, rileva che si è in presenza di un vero e proprio “doppio binario” per il riconoscimento della personalità giuridica degli ETS, configurato in termini di alternatività fra iscrizione al RUNTS di cui all'art. 47 CTS e l'acquisto della personalità giuridica ai sensi del D.P.R. 361/2000¹⁵⁸. Infatti, fino all'istituzione del RUNTS e alla conseguente possibilità di applicare l'art. 22 del CTS, gli ETS dovranno acquisire personalità giuridica ai sensi del D.P.R. 361/2000.

¹⁵⁷ BAUCO C., CNDCEC e FNC, Riforma del Terzo settore, Informativa periodica, 4 agosto 2017; sul punto anche GARONE M - SILVELLI F. M., *Efficacia nel tempo delle norme tributarie del terzo settore*, Fisco, 2018, 1, 42; SEPIO G - SILVETTI F. M., *Terzo settore, le agevolazioni in vigore dal 1° gennaio 2018*, Fisco, 2017, 42, 4052

¹⁵⁸ QUADRI E., *Il terzo settore tra diritto generale e diritto speciale*, Nuova Giur. Civ., 2018, 5, 708

L'art. 22 prevede che per l'ETS debba dotarsi di un fondo di dotazione iniziale, nello specifico, una dotazione patrimoniale minima non inferiore a 15 mila euro per le associazioni e non inferiore a 30 mila euro per le fondazioni. Nessun dubbio, dunque, sembra doversi rinvenire sulla possibilità di capitalizzare i conferimenti in natura nel fondo di dotazione, in un'ottica agevolativa dell'afflusso di risorse e liberalità verso enti meritevoli. Il comma 4 prevede la possibilità che il fondo di dotazione sia costituito da beni diversi dal denaro: in tal caso, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, effettuata da un revisore legale o società di revisione iscritti nel registro, da allegare all'atto istitutivo¹⁵⁹.

Le ambiguità in merito al regime transitorio, con riferimento all'art. 101, commi 2 e 3, CTS sembrerebbero essere state risolte dalla circolare del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali¹⁶⁰. Detta circolare prevede che *“non essendo operativo il registro unico nazionale, non potrà trovare ancora applicazione la procedura semplificata di acquisizione della personalità giuridica di cui all'art. 22: i limiti patrimoniali minimi fissati dal comma 4 del medesimo articolo potranno tuttavia costituire, in assenza di puntuali*

¹⁵⁹ CNDCEC, Riforma del Terzo settore elementi professionali, Circolare novembre 2017, 8; CEOLIN M., *Il c.d. codice del terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117) un'occasione mancata?*, Nuove Leggi Civ. Comm, 2018, 1, 8; SEPIO G. - SILVETTI F. M., *Il nuovo regime fiscale dell'impresa sociale*, Fisco, 2017, 34, 3243

¹⁶⁰ Circolare Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, *Oggetto: Codice del Terzo settore. Questioni di diritto transitorio. Prime indicazioni*, Prot. n. 34/0012604 del 29 dicembre 2017; MARTINELLI G., *La prima circolare sul Codice del Terzo settore*, Euroconference News, 8 gennaio 2018; Comunicato stampa del Consiglio dei Ministri n. 75, *Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, recante codice del Terzo settore*, 26 marzo 2018, <http://documenti.camera.it/leg18/dossier/pdf/AS0009.pdf>

disposizioni normative sul tema, un parametro atto a sostenere la valutazione discrezionale dell'organo competente sull'adeguatezza della dotazione patrimoniale dell'ente.”

In tal senso, pacificamente è compito del notaio accertare la sussistenza delle condizioni previste per la costituzione dell'ETS, con particolare riferimento alla verifica della sussistenza del patrimonio minimo e al deposito, entro venti giorni dal ricevimento, dell'atto costitutivo presso il competente ufficio del Registro, con contestuale richiesta di iscrizione per l'ente interessato.

Una volta operativo il RUNTS, l'ufficio dovrà verificare la formale regolarità della documentazione depositata e procedere alla conseguente iscrizione dell'ente nel Registro.

Come più volte accennato, l'applicazione della fiscalità di vantaggio del Terzo Settore, disciplinata nel titolo X CTS è sospensivamente condizionata all'operatività del RUNTS nonché all'acquisizione del parere favorevole da parte della Commissione Europea. Invero, sembrerebbe che il decreto attuativo contenente le regole per il nuovo Registro sarà emanato a ottobre 2019 dal Ministero del Lavoro, prevedendo un periodo di sei mesi per il successivo adeguamento e allineamento di province e regioni al fine di predisporre la struttura informativa del Registro, con successiva e graduale trasmigrazione di OdV, APS, EF, Imprese sociali e altri enti del *non profit* nel nuovo registro unico.

A ciò consegue che i nuovi regimi di tassazione previsti per le OdV, le APS di cui agli articoli 84, 85 e 86 CTS, il regime forfetario di determinazione del reddito degli ETS non commerciali, nonché il regime di detassazione degli utili reinvestiti dalle imprese sociali nelle attività istituzionali di cui all'art. 18 d.lgs. 112/2017, saranno applicabili non prima del 2021 ossia il periodo di imposta successivo a quello di via libera della Commissione Europea e, in ogni caso, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del RUNTS, a mente di quanto disposto dall'art. 104, comma 2, CTS¹⁶¹. Rileva osservare che il RUNTS sarà pubblico e a libero accesso, anche in modalità telematica, al fine di garantire la trasparenza delle informazioni del settore *non profit*, delle attività, dei bilanci, dei rendiconti e delle raccolte fondi.

Rimane ancora da sciogliere il dubbio interpretativo che i *trust onlus* dotati di soggettività tributaria ma non civilistica e non rientranti, quindi, nella disciplina codicistica del Libro I del codice civile, possano o meno iscriversi come ETS. Sul punto, la dottrina non si è ancora espressa in maniera chiara, ancorché prevalgano opinioni in senso negativo. È da considerare, tuttavia, che il RUNTS prevedrebbe una sezione residuale “altri enti del terzo settore¹⁶²” ove poter far confluire i *trust onlus*. A ciò si aggiunga una considerazione di politica fiscale e sociale: i *trust onlus*, sinora, sono stati un

¹⁶¹ MELIS V., *Terzo settore, nuovi regimi fiscali dal 2021*, Il sole 24 ore, 29 luglio 2019, 6

¹⁶² SEPIO G., *Iscrizione possibile anche senza una sezione dedicata*, Il sole 24 ore, 29 luglio 2019, 6

utilissimo strumento per realizzare progetti particolarmente rilevanti nel contesto solidaristico attuale italiano¹⁶³. Nonostante siano diverse le questioni ancora aperte, i decreti attuativi da emanare e le prassi da consolidare, la Riforma del Terzo Settore ha l'indubbio pregio di aver quantomeno tentato di sopperire da un vuoto normativo che, ad oggi, era stato riempito prevalentemente dalla legislazione tributaria¹⁶⁴.

¹⁶³ Si pensino alle numerose e interessanti proposte di ricorso allo strumento del trust in casi di pubblico interesse, quali quelli istituiti per il terremoto di Amatrice, per il Ponte Morandi, per esperimenti di co-housing e in aiuto a soggetti svantaggiati o diversamente abili; ai casi di Trust per il “dopo di noi”. E ancora all'impiego del trust all'interno delle università italiane in luogo delle fondazioni; al tentativo di sanare la situazione di sofferenza che caratterizza la sanità di molte regioni utilizzando trust regionali per dotare taluni ospedali di autonomia gestionale; alle proposte di utilizzo dello strumento per il recupero del patrimonio edilizio del centro storico di un comune danneggiato dopo le note vicende del sisma abruzzese, e via dicendo. LANDRO A.C., *Applicazioni dei Trust in materie di pubblico interesse*, Trusts, 2011, 5. Vedasi TONELLI A., Un trust per l'università italiana, in *Federalismo Fiscale*, 2009, 134 ss.; Atto istitutivo del trust "Pediatria" in www.il-trust-in-italia.it, voce atti di trust;

¹⁶⁴ CEOLIN M., *Il c.d. codice del terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117) un'occasione mancata?*, Nuove Leggi Civ. Comm, 2018, 1, 1

Capitolo III Il regime fiscale degli ETS

3.1. La commercialità degli ETS: la *summa divisio*

3.1.1. Inquadramento normativo

Il sintagma *non profit*, utilizzato superficialmente nel linguaggio comune, viene associato ad organismi pubblici o privati che forniscono delle prestazioni gratuitamente ovvero a prezzi politici. Piuttosto, la categoria comprende enti che erogano servizi a prezzi di mercato, sebbene per il raggiungimento di obiettivi sociali e senza alcuna possibilità di riparto dei guadagni fra gli associati e/o soci¹⁶⁵.

La volontà legislativa della Riforma mirava, come già visto (vedasi 2.2.2), ad una revisione complessiva della definizione di ente non commerciale connessa alle finalità perseguite. Di fatto, però, il CTS non fornisce una definizione di Terzo Settore, quanto piuttosto di Ente del Terzo Settore che, sinora, non rappresentava una categoria giuridica ma soltanto una categoria socialmente rilevante.

Ciò richiede un'analisi della natura giuridica di detti enti, in merito al quale sono state sviluppate diverse teorie¹⁶⁶. Tra tutte, una volta intervenuta la

¹⁶⁵ CEOLIN M., *Il c.d. codice del terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117) un'occasione mancata?*, Nuove Leggi Civ. Comm, 2018, 1, 1

¹⁶⁶ LOFFREDO F., *Gli enti del Terzo settore*, Giuffrè, Milano, 2018, 69. È da ritenersi ormai superata la “teoria della unicità del concetto di enti non lucrativi” (DE GIORGI, 2000), essendo stati gli ETS codificati in una normativa speciale ad hoc, più articolata di quella del codice civile; secondo altri (FICI, 2012), gli ETS rientrerebbero in una mera categoria descrittiva (cd. “teoria della categoria descrittiva”), in mancanza di una disciplina organica e di una definizione unitaria del fenomeno: va da sé che a seguito della riforma, detti Enti hanno ricevuto un formale riconoscimento, un'autonoma definizione ed una specifica

Riforma, meritano alcune riflessioni due teorie in particolare. La “teoria del *tertium genus*” in base alla quale gli ETS si differenzierebbero dagli Enti del Libro I del codice civile, i quali sono enti non lucrativi, con divieto di distribuzione di utili indipendentemente dallo svolgimento di un’attività economica o meno. Gli ETS, invece, sarebbero da trattare come un autonomo tipo giuridico, all’interno del quale rientrano figure tipiche e atipiche di enti, il cui discrimine è rappresentato dalla volontà negoziale¹⁶⁷. Ad avviso di chi scrive, probabilmente aderendo a detta teoria sarebbe possibile prospettare future aperture verso l’iscrizione al RUNTS e al riconoscimento come ETS di istituti giuridici quali i *trusts onlus* o altre ipotesi di segregazione patrimoniale, che attualmente non sembrerebbe possibile far rientrare nell’ambito di operatività della Riforma e all’interno della disciplina del CTS. La seconda teoria, peraltro maggioritaria, è la cd. “teoria della rilevanza normativa della categoria” a mente della quale gli ETS rappresentano una categoria con rilevanza normativa, essendovi ricompresi sia figure già tipizzate, sia enti precedentemente privi di disciplina giuridica quali reti associative ed enti filantropici; diversamente dalla teoria del *tertium genus*, gli ETS non rappresentano un nuovo tipo di enti con autonoma rilevanza

disciplina, soggiacendo a determinati controlli, regole in tema di democraticità, ed essendo assoggettate al rispetto di determinati requisiti. Ulteriormente, “la teoria della rilevanza meramente economica della definizione” (DABORMIDA, 2017) sostiene che gli ETS non rappresentino una categoria giuridica, bensì economica: ma anche detta teoria non è da preferire in quanto non tiene conto che, indipendentemente dalla forma societaria, gli ETS soggiacciono in ogni caso ad una propria legislazione speciale.

¹⁶⁷ Vedasi GORGONI M., *Il codice del terzo settore tra luci e ombre*, in GORGONI M., *Il codice del terzo settore commento al Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, Pisa, 2018, 59;

giuridica, bensì sarebbero enti costituiti o costituendi che abbiano i requisiti e rispettino le condizioni previste dal CTS, in un'ottica di riordino e razionalizzazione dell'esistente, conformemente a quanto già previsto dalla legge delega¹⁶⁸. I requisiti che un ETS deve rispettare sono l'assenza dello scopo di lucro ex art. 4 CTS¹⁶⁹, la forma giuridica richiesta dal CTS o dal d.lgs. 112/2017, le finalità perseguite e le attività di interesse generale svolte tra quelle tassativamente previste, l'iscrizione al RUNTS, la modalità di svolgimento di dette attività 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.

Non tutti gli ETS hanno diritto alle agevolazioni fiscali, ma solo gli ETS non commerciali hanno diritto al trattamento fiscale di favore, ossia gli enti che nel corso di un determinato periodo di imposta abbiano ottenuto ricavi commerciali, anche nell'ambito dello svolgimento delle attività di interesse generale ex art. 5 CTS, non superiori ai proventi di carattere non commerciale. Pertanto, un ETS sarà tale indipendentemente dall'attività svolta, ancorché rispetti i requisiti dell'art. 4 CTS, le finalità e la tipologia di attività di interesse generale di cui all'art. 5 CTS, indipendentemente dal *quomodo* (commerciale o meno). Quest'ultima qualificazione inciderà non

¹⁶⁸ *Ex plurimis*, PONZANELLI G., Il codice del terzo settore tra luci e ombre, in GORGONI M., *Il codice del terzo settore commento al Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, Pisa, 2018, 4

¹⁶⁹ Ancorché una lucratività soggettiva, entro determinati limiti e a certe condizioni sia ammessa ; mentre un discorso a parte meritano le imprese sociali.

tanto sulla qualifica di Ente del Terzo Settore, quanto sul trattamento fiscale applicabile allo stesso. Un ETS sarà qualificato come commerciale se esercita attività commerciali secondo la definizione che si ricava dall'art. 79 CTS, meglio analizzato *infra*.

Occorre, dunque, un preliminare approfondimento sulla nozione di commercialità ai fini civilistici, sulla qualifica di ente non commerciale ai fini fiscali e su quali siano i retroscena sul piano del diritto dell'Unione Europea¹⁷⁰.

Il nostro ordinamento riconosce due macro categorie: enti commerciali ed enti non commerciali. Gli enti commerciali sono enti pubblici o privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che esercitano in modo esclusivo o prevalente le attività di natura commerciale. Gli enti non commerciali sono enti che svolgono attività di natura non commerciale e fra essi si annoverano, tra le altre, le fondazioni, le associazioni non riconosciute, i comitati. Detta distinzione, però, non è un parametro assoluto di differenziazione, considerando che gli enti non commerciali possono svolgere anche attività diverse¹⁷¹.

La distinzione fra enti commerciali e non commerciali non emerge nettamente dalle disposizioni del codice civile: rileva osservare che, in realtà, si è

¹⁷⁰ BOZZI L., *Terzo settore osservazioni a prima lettura su una riforma culturale prima che giuridica*, Contr. Imprese, 2017, 4, 1257

¹⁷¹ Sul punto, RIVETTI G., *Enti senza scopo di lucro – Terzo settore e impresa sociale – Profili di specialità tributaria tra attività no o for profit*, Giuffrè ed., Milano, 2017, 75; TASSANI T., *Il regime fiscale degli enti non commerciali e delle Onlus: questioni attuali*, CNN Studio n. 80-2009

delegato alla legislazione tributaria il compito di riformare le modifiche alla disciplina soggettiva, soprattutto con riferimento al Terzo Settore. La riforma tributaria degli anni '70 ha introdotto un trattamento differenziato fra ente commerciale ed ente non commerciale: detta bipartizione, però, non trova riscontro in alcuna definizione o norma di diritto comune¹⁷². Le società diverse dalla società semplice si definiscono commerciali e a seconda dell'attività svolta si può parlare di imprenditore agricolo o commerciale; anche le associazioni – riconosciute e non riconosciute – e le fondazioni possono svolgere attività commerciale di impresa, la quale può costituire l'oggetto esclusivo o principale, purché sia svolta con metodo economico e senza che ciò sia incompatibile con il perseguimento di uno scopo ideale o altruistico¹⁷³.

Tendenzialmente, sulla base della disciplina codicistica applicabile ai soggetti giuridici (I libro per enti “ideali” e V libro per i soggetti economici) si usa distinguere fra i soggetti *for profit* e *non profit*: detta distinzione rileva in merito alle diverse modalità di realizzazione delle attività commerciali e, secondo una definizione in negativo, dal non avere come oggetto esclusivo o

¹⁷² Detta bipartizione nasceva dall'esigenza di assoggettare a IRPEG (Imposta sulle Reddito delle Persone Giuridiche) anche gli enti non riconosciuti come persone giuridiche. Sul punto, CONSORTI P., *Legislazione del Terzo Settore. Le norme sul non profit, il volontariato, la cooperazione sociale e internazionale*, Pisa, 2005, 33.

¹⁷³ CAMPOBASSO G.F., *Manuale di diritto commerciale*, UTET, Milano, 2017, 32. La caratteristica dell'imprenditore commerciale è che ad esso si applica lo statuto dell'imprenditore commerciale: a prescindere dall'attività svolta ha, dunque, l'obbligo di iscrizione al registro delle imprese ex artt. 2136 cod. civ. e 2200 cod. civ. nonché l'obbligo di tenuta delle scritture contabili. Va da sé che l'acquisto della qualifica di imprenditore commerciale comporta l'esposizione al fallimento in caso di insolvenza, salvo le specifiche per l'impresa sociale.

prevalente, lo svolgimento di attività che determinano il conseguimento di redditi d'impresa. Non si fa riferimento alla natura pubblica o privata, alla rilevanza delle finalità perseguite o all'assenza di fine di lucro o alla destinazione dei risultati di gestione¹⁷⁴.

Invero, il legislatore delegato alla Riforma opera una scelta normativa di valorizzare il profilo della non lucratività oggettiva, ossia il *non profit*, rispetto a quella soggettiva degli enti *non profit*¹⁷⁵. Per non lucratività oggettiva, s'intende l'assenza o la marginalità dell'attività commerciale svolta; invece, per non lucratività soggettiva, s'intende la finalità sociale, ovvero la destinazione dei proventi derivanti da quell'attività commerciale per il perseguimento della *mission* sociale.

Altro elemento qualificante il *non profit* per la disciplina economico-aziendale è il divieto della distribuzione degli utili e degli avanzi di gestione¹⁷⁶. Nello specifico, il legislatore ha declinato la non lucratività soggettiva sotto due profili, ossia la non redistribuzione diretta ed indiretta degli utili (*non distribution constraint principle*) e l'obbligo di devoluzione

¹⁷⁴ TUNDO F., *L'esercizio di attività commerciali da parte degli enti di tipo associativo nella disciplina dell'imposizione diretta*, in ARTONI R. (a cura di), *Gli enti del non profit. Aspetti tributari*, Padova, 1996, 239 e ss.; Vedasi anche FICARI V., *Attività commerciale non principale ed agevolazione Irpeg ad enti associativi con fine non lucrativo*, in FEDELE A. (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni*, cit., 205

¹⁷⁵ Occorrerebbe che il concetto di non lucratività venisse più correttamente inteso in senso soggettivo, in modo da essere più conforme e rispondente alle contingenze delle odierne esigenze e peculiarità.

¹⁷⁶ CELLLA P., *Il terzo settore: inquadramento economico-aziendale e problematiche applicative*, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, Giuffrè ed., 2011, 9

del patrimonio al termine della vita dell'ente e a favore di altri enti con finalità analoghe (*asset lock*)¹⁷⁷.

Dunque, occorre distinguere fra un soggetto che non svolge affatto attività commerciale e un soggetto che reimpiega gli utili derivanti dallo svolgimento dell'attività commerciale per finanziare i propri scopi sociali solidaristici: ciò rappresenta ancora una volta un'estrinsecazione del principio di sussidiarietà orizzontale che innesca un circolo virtuoso nonché rappresenta un'ideale alternativa alla tradizionale raccolta di donazioni private o accesso ai contributi pubblici¹⁷⁸. Basti pensare alle sempre più diffuse attività di *cause related marketing* tra un ente *non profit* e un ente *for profit*¹⁷⁹.

Ai fini che rilevano in questa sede, è opportuno ripercorrere la distinzione fra i concetti di commercialità e non commercialità di un ente.

In primis, si ricordi che un ente si qualifica come commerciale o meno in base all'oggetto principale o esclusivo. Per attività principale deve intendersi "l'attività funzionalmente orientata alla realizzazione dei risultati e al soddisfacimento degli interessi per cui l'ente è stato costituito e di cui l'ente, quale soggetto-attività, è modulo di esplicazione"¹⁸⁰. Viene in luce, quindi, la funzionalità dell'attività rispetto al soddisfacimento dell'interesse dell'ente.

¹⁷⁷ MAZZULLO A., *Ripensare la fiscalità del Terzo Settore dal no profit al non profit*, Il Fisco, 2014, 28, 2731

¹⁷⁸ Agenzia delle entrate, Audizione Camera dei Deputati, *Esame dei progetti di Legge recanti Delega al Governo per la riforma del Terzo settore*, 13 novembre 2014, 5

¹⁷⁹ Si tratta di attività commerciali, ammesse attualmente entro stretti limiti normativi, che nulla tolgono, tuttavia, al carattere non lucrativo delle finalità perseguite.

¹⁸⁰ CASTALDI, *Gli enti non commerciali*, Giappichelli, 1999, 232

Pertanto, appare chiaro che il trattamento fiscale degli enti *non profit* dipende dalla qualificazione dell'attività svolta e dalla individuazione della natura dell'attività principale.

Per ente commerciale si intendono le società, gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

In secondo luogo, l'oggetto principale o esclusivo si ricava dall'atto costitutivo e dallo statuto dell'ente, se esistenti in forma qualificata e se l'ente è residente, oppure dall'attività di fatto svolta.

In ogni caso, l'attività di fatto svolta è in grado di determinare la riqualificazione dell'ente da non commerciale a commerciale, in quanto prevalente rispetto alle previsioni statutarie. Per definire la commercialità dell'ente è necessario che l'attività principale o esclusiva si configuri come esercizio di impresa, non solo intesa come produzione e scambio di beni e servizi, in modo abituale e professionale, ma anche secondo il metodo economico, ossia in grado, almeno, di coprire i costi con i ricavi, remunerando i fattori produttivi¹⁸¹.

¹⁸¹ CARINCI A. – TASSANI T., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, 2018, 130. “Si consideri il seguente caso: l'associazione La Mirandola è un ente senza scopo di lucro avente la finalità di promuovere la cultura dei diritti umani (attraverso raccolte firme e campagne di sensibilizzazione) ed assistere le persone vittime di soprusi da parte delle autorità pubbliche (facendosi carico delle spese legali). Tale associazione si finanzia attraverso erogazioni liberali. Si tratta di un ente non commerciale, perché l'attività svolta per perseguire il proprio fine non ha carattere di impresa. Nel 2019 l'associazione inizia a produrre gadgets (t-shirts, articoli da cancelleria, ecc.) che cede a fronte di corrispettivi, per aumentare le risorse finanziarie e poter così meglio raggiungere le proprie finalità. In questo modo, però, l'ente inizia a svolgere un'attività di impresa (produzione abituale di beni destinati alla vendita sul mercato). Sarà dunque necessario valutare se tale attività diviene

Se da una parte il legislatore codicistico aveva nettamente escluso una capacità imprenditoriale degli enti del Terzo settore, dall'altra, la normativa fiscale ha dovuto superare la ristretta logica codicistica, assoggettando a tassazione anche gli enti *non profit* in relazione all'attività commerciale svolta. Ove possibile, sono state introdotte delle disposizioni di vantaggio fiscale, ma condizionate alla marginalità o non prevalenza dell'attività commerciale¹⁸². Il concetto di marginalità è stato ulteriormente definito e limitato dal Decreto Ministeriale del 25 maggio 1995 che considera tali le attività che sostanzialmente non alterano la concorrenza commerciale.

Già per quanto riguarda la disciplina delle Onlus, il d.lgs. 460/1997 aveva delineato un significativo superamento della visione oggettivamente non commerciale del Terzo Settore; invero, rileva il profilo soggettivo dello scopo non lucrativo di utilità sociale. Le Onlus possono, dunque, svolgere attività commerciale prevalente o addirittura esclusiva, laddove rientrino tra quelle istituzionali, ossia operino negli ambiti cd. a solidarietà immanente¹⁸³ o siano

prevalente, in base ad un giudizio di fatto, rispetto a quella non commerciale. Se sì, l'ente dovrà essere riqualificato come commerciale."

¹⁸² Ove possibile, sono state introdotte delle disposizioni di vantaggio fiscale, ma condizionate alla marginalità o non prevalenza dell'attività commerciale. Sul punto, Agenzia delle entrate, Audizione Camera dei Deputati, *Esame dei progetti di Legge recanti Delega al Governo per la riforma del Terzo settore*, 13 novembre 2014, 5

¹⁸³ Si rinvia al disposto dell'art. 10, comma 4, d.lgs. 460/1997 il quale prevede che "A prescindere dalle condizioni previste ai commi 2 e 3, si considerano comunque inerenti a finalità di solidarietà sociale le attività statutarie istituzionali svolte nei settori della assistenza sociale e sociosanitaria, della beneficenza, della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'art. 7 d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, della ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidate ad

rivolte esclusivamente nei confronti di persone svantaggiate negli altri casi¹⁸⁴. Per ciò che riguarda le attività a solidarietà non immanente nei confronti di soggetti non svantaggiati sono ammissibili solo se direttamente connesse e non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali. Per quanto riguarda le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale si parla, infatti, di decommercializzazione *ex lege* ai sensi dell'art. 150 TUIR¹⁸⁵. Invero, ricondurre un ente *non profit* alla categoria delle Onlus prescinde da qualsiasi indagine sull'oggetto esclusivo o principale dell'ente e, quindi, sulla commercialità o meno dell'attività di fatto svolta. Fino all'avvento della Riforma il parametro valutativo e i criteri di differenziazione e qualificazione

università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'art. 17 legge 23 agosto 1988, n. 400, nonché le attività di promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato."

¹⁸⁴ Art. 10, comma 2, prevede che: "Si intende che vengono perseguite finalità di solidarietà sociale quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili non sono rese nei confronti di soci, associati o partecipanti, nonché degli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, ma dirette ad arrecare benefici a:

a) persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;

b) componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari."

¹⁸⁵ **Art. 150. Organizzazioni non lucrative di utilità sociale**

1. Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, **non costituisce esercizio di attività commerciale** lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.

2. **I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile.**

L'art. 102, comma 2, lett. c), CTS prevede che detto articolo sarà abrogato a decorrere dal termine di cui all'art. 104, comma 2, CTS (ossia dall'acquisizione del parere della Commissione UE e, comunque, non prima dell'operatività del RUNTS).

Rilevano, altresì, una serie di agevolazioni fiscali ai fini delle imposte indirette. Si vedano, per es., le esenzioni (IVA) di cui all'art. 10, comma 1 nn. 15, 19, 20, 27-ter, D.P.R. 633/1972; ovvero, l'art. 11, Tariffa, parte I, e, fino al 01/01/2014, l'art. 1 D.P.R. 131/1986 (Registro); l'art. 27-bis Tabella D.P.R. 642/1972 (Imposta di bollo); l'art. 13-bis D.P.R. 641/1972 (tassa concessioni governative).

dell'ente erano esclusivamente i requisiti stabiliti art. 10 d.lgs. 460/1997, per quanto riguarda il mondo delle Onlus.

È pur vero che lo svolgimento dell'attività commerciale delle Onlus è contenuto all'interno di un ambito di operatività alquanto ristretto: per esempio, si pensi alle limitazioni per quanto concerne le attività commerciali connesse o accessorie, ovvero all'impossibilità di detenere partecipazioni societarie che implicino un'influenza dominante; all'impossibilità di sponsorizzazione in partnership con aziende *for profit*; all'impossibilità di svolgere attività commerciali diverse da quelle istituzionali o connesse per un mero scopo di autofinanziamento di queste ultime¹⁸⁶.

Con riferimento alle imprese sociali, il d.lgs. 155/2006 ha rappresentato un importantissimo elemento di rottura rispetto alla concezione *non profit* del Terzo Settore, ove il carattere commerciale è addirittura considerato un elemento costitutivo imprescindibile. Nella normativa sull'impresa sociale, l'elemento soggettivo dello scopo non lucrativo e di utilità sociale era definito in base all'oggettività degli ambiti di intervento o dei soggetti destinatari. Rispetto a detta normativa, dunque, la Riforma codificata dal d.lgs. 112/2017 qualifica l'impresa sociale sul piano soggettivo della finalità non lucrativa e di utilità sociale, pur nella prevalenza o esclusività dell'attività commerciale svolta.

¹⁸⁶ Sui temi, vedasi Circ. 18 novembre 2004, n. 48/E; Ris. Del 30 giugno 2005, n. 83/E; Circ. del 31 ottobre 2007, n. 59/E; Ris. del 17 giugno 2005, n. 81/E

È impresa sociale quella che esercita attività di impresa di interesse generale¹⁸⁷, in via stabile e principale, ma senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti, secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 1, d.lgs. 112/2017. Riguardo allo scopo di lucro, utili e avanzi di gestione devono essere utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria, per l'incremento del patrimonio, ovvero per erogazioni a favori di altri ETS, diversi dalle imprese sociali, per finanziare specifici progetti di utilità sociale. Sul patrimonio dell'impresa grava un vincolo di indisponibilità ex art. 3, comma 2, d.lgs. 112/2017. L'art. 12 garantisce che l'assenza dello scopo di lucro sia preservata anche in caso di cessione di azienda e di operazioni straordinarie¹⁸⁸.

Il Terzo Settore, oggi, è prevalentemente alimentato dal finanziamento privato (per il 65,9%), mentre quello pubblico rimane marginale (34,1%) e le sue entrate derivano per il 47,3% dallo svolgimento di attività commerciali¹⁸⁹. Pertanto, occorre prendere coscienza che il *non profit* debba qualificarsi per le finalità solidaristiche e di utilità sociale che devono essere non lucrative e non per l'attività svolta che, quella sì, può essere anche commerciale. A cambiare sarà semplicemente il regime fiscale applicabile.

¹⁸⁷ Elencate nell'art. 2 d.lgs. 112/2017

¹⁸⁸ CAMPOBASSO G.F., *Manuale di diritto commerciale*, UTET, Milano, 2017, 34

¹⁸⁹ ISTAT, Rapporto annuale 2014, La situazione del Paese, 28 maggio 2014, 246; Agenzia delle entrate, Audizione Camera dei Deputati, *Esame dei progetti di Legge recanti Delega al Governo per la riforma del Terzo settore*, 13 novembre 2014, 15

Sembrerebbe, dunque, che alla luce di questa Riforma il concetto di non lucratività venga inteso in senso soggettivo, in modo da essere più conforme e rispondente alle contingenze delle odierne esigenze e peculiarità.

3.1.2. (segue) ...e rilevanza ai fini fiscali

Il problema definitorio dell'attività commerciale non è nuovo: in passato, le attività commerciali erano quelle elencate nell'art. 51 TUIR, sostanzialmente identificabili con le attività che producevano un reddito di impresa. Ad oggi, vi è piuttosto una equiparazione fra l'attività commerciale e l'attività di impresa esercitata ai sensi dell'art. 2195 cod. civ.¹⁹⁰. Invero, l'art. 55 TUIR, richiamando l'art. 2195 cod. civ., è caratterizzato esso stesso da un grado di universalità, attraendo all'alveo della commercialità qualsiasi tipo di attività, al netto delle attività agricole e professionali¹⁹¹.

¹⁹⁰ **Art. 2195 cod. civ. Imprenditori soggetti a registrazione**

Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione, nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

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

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

¹⁹¹ Sul piano civilistico, si distinguono le attività commerciali da quelle professionali, in quanto queste ultime si basano sull'importanza dell'*intuitus personae* nel rapporto fra prestazione e cliente; parimenti, sul piano fiscale, le attività indipendenti sono distinte da quelle commerciali, produttive di reddito di impresa ex art. 55 TUIR e dalle attività professionali ex art. 53, ossia produttive di reddito di lavoro autonomo.

In un primo tempo, ciò ha comportato una rigida equiparazione della attività commerciali a tutte le attività economiche che prevedessero il pagamento di un corrispettivo, anche ove il prezzo non fosse remunerativo o non coprisse i costi di produzione: si era giunti a una definizione formale simile a quella in ordine allo scopo di lucro, del tutto priva di riscontro pratico, funzionale solo alla tutela dell'interesse fiscale e al gettito dello Stato¹⁹².

Ai fini fiscali, il requisito della commercialità trova il suo riferimento normativo nell'art. 55 TUIR¹⁹³, essendo il sistema degli enti commerciali connotato dalla onnicomprensività dei proventi nei redditi di impresa. Una precisazione è d'uopo: l'art. 55 TUIR non si preoccupa di distinguere direttamente le attività commerciali e non, ma di individuare la fonte del reddito di impresa, ossia lo svolgimento dell'attività commerciale.

¹⁹² CONSORTI P., *Legislazione del Terzo Settore. Le norme sul non profit, il volontariato, la cooperazione sociale e internazionale*, Pisa, 2005, 61

¹⁹³ **Art. 55 TUIR Redditi d'impresa**

1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende **l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.**

2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;

b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;

c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

3. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo.

Esso prevede che siano produttivi di reddito di impresa i proventi derivanti dall'esercizio di attività di impresa commerciale ex art. 2195 cod. civ. (nonché attività agricole che eccedono determinati limiti quantitativi e dimensionali)¹⁹⁴. Ai fini del citato articolo, è necessario che l'attività sia svolta da un'impresa, in maniera abituale e che svolga una delle attività ex art. 2195 cod. civ. Non è necessario, per la rilevanza fiscale del reddito di impresa, che l'attività sia svolta in via esclusiva né che sia organizzata.

Con riguardo all'abitudine, è sufficiente un grado di stabilità e regolarità nel tempo: ciò non deve necessariamente combinarsi con caratteri di continuità o ripetitività; non è necessario che l'attività di protragga ininterrottamente, ma pacificamente anche l'attività stagionale può essere ritenuta abituale. Nemmeno è necessario che debba caratterizzarsi per un numero ripetuto di affari: anche una sola operazione di rilevante entità economica può essere produttiva di reddito di impresa, ove la sua realizzazione richieda lo svolgimento di più operazioni¹⁹⁵. Verificare la sussistenza del requisito dell'abitudine consente di distinguere il reddito di impresa dai redditi diversi, originati dall'esercizio di attività commerciale solo occasionale.

¹⁹⁴ Nonché producono reddito di impresa ex art. 55 TUIR le attività dell'impresa agricola che superino determinati parametri quantitativi e dimensionali, anche se non organizzate in forma d'impresa. Producono, altresì, reddito di impresa le attività eterorganizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 cod. civ.

¹⁹⁵ CAMPOBASSO G.F., *Manuale di diritto commerciale*, UTET, Milano, 2017, 14 e ss.; Cass. 31 maggio 1986, n. 3690, ANSELMO M., *Le attività commerciali nella disciplina fiscale del Terzo Settore*, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, Giuffrè ed., 2011, 238

In termini generali, definire un'attività come "commerciale" è fiscalmente rilevante per individuare la fonte di reddito prodotta e, di conseguenza, la relativa categoria cui è riconducibile: ossia se trattasi di redditi di impresa o diversi. Detta distinzione è ancor più rilevante in relazione all'attività principale svolta al fine di qualificare un soggetto passivo come ente commerciale ovvero non commerciale. In tal caso, è irrilevante ogni ulteriore indagine sulla natura delle attività svolte dall'ente, in quanto esse saranno complessivamente produttive di reddito d'impresa, conformemente al principio di attrattività che caratterizza la categoria dei redditi di impresa. Diversamente, ove un ente sia qualificato come non commerciale, la distinzione della natura delle attività svolte è fondamentale, in quanto il reddito complessivo sarà frutto della somma delle diverse categorie di reddito. Il trattamento fiscale degli enti non commerciali, infatti, segue il modello atomistico previsto dall'IRPERF, con esclusione, però, dei redditi di lavoro autonomo e dipendente, per l'ovvia considerazione che implicano l'impiego di energie e capacità personali che un ente non può avere¹⁹⁶.

¹⁹⁶ Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 73 è formato dai **redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione**, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione. Sul punto, ANSELMO M., *Le attività commerciali nella disciplina fiscale del Terzo Settore*, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, Giuffrè ed., 2011, 211

Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), TUIR è computato a mente dell'art. 8 TUIR ed è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. È, pertanto, indifferente che i redditi prodotti siano concretamente impiegati per lo svolgimento di attività sociali.

Il secondo elemento da verificare ai fini della commercialità è la definizione delle attività dell'art. 2195 cod. civ., che annovera attività commerciali “per natura”, ossia attività industriali dirette alla produzione di beni o servizi, attività intermedie di circolazione dei beni, attività di trasporto per via terra, acqua e aria, attività bancarie e assicurative e attività ausiliarie alle precedenti¹⁹⁷. Vale la pena notare che la nozione tributaria di attività commerciale risulta più ampia rispetto al concetto di commercialità civilistica, ancorché l'art. 55 TUIR e l'art. 2195 cod. civ. abbiano una struttura analoga e la stessa impostazione. Invero, non solo non è necessaria l'organizzazione per aversi un'attività commerciale fiscalmente rilevante, ma anche è possibile qualificare come commerciale un'attività estranea all'art. 2195 cod. civ.¹⁹⁸. Nondimeno, in mancanza di un'espressa previsione

¹⁹⁷ Il legislatore individua in questo elenco i soggetti obbligati all'iscrizione nel registro delle imprese.

¹⁹⁸ Entrambe le norme prevedono una definizione delle attività interessate e si preoccupano di definirle indirettamente come attività commerciali. TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, parte speciale, Utet, Torino, 2018, 77 ss.; DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, 2019, 180 ss.. Vedasi anche

negativa da parte del legislatore tributario, occorre considerare – come pacificamente ammesso nella dottrina commerciale – che l'economicità sia un requisito intrinseco della commercialità, come *infra* meglio analizzato.

Ai fini fiscali, ante Riforma del Terzo Settore, la non lucratività e il perseguimento dell'utilità sociale non incidono sulla non imponibilità del reddito. Ancorché non ci sia un'esplicita disposizione normativa riguardante gli enti *non profit*, il punto di riferimento è l'art. 73 TUIR, annoverando fra i soggetti passivi IRES, oltre alle società anche gli enti non societari. In particolare, è possibile evincere una distinzione fra enti commerciali e non commerciali dal combinato disposto degli artt. 73 TUIR e 4 DPR 633/72. La distinzione si ha in base al tipo di attività principale svolta: quando un ente *non profit* svolge in via principale o esclusiva un'attività di tipo commerciale, il suo trattamento fiscale sarà analogo a quello previsto per le società ed enti assimilati. Diversamente, il trattamento tributario è quello previsto per gli enti non commerciali, ai sensi degli artt. 143 e ss.¹⁹⁹

Invero, il comma 4 dell'art. 73 TUIR prevede che l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente sia determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura

ANSELMO M., *Profili comunitari del regime tributario degli enti non profit*, Tesi di dottorato in Scienze Giuridiche - Curriculum in Diritto Tributario, Università degli Studi di Milano – Bicocca, https://boa.unimib.it/retrieve/handle/10281/29833/39031/phd_unimib_725098.pdf

¹⁹⁹ ANSELMO M., *Profili comunitari del regime tributario degli enti non profit*, Tesi di dottorato in Scienze Giuridiche - Curriculum in Diritto Tributario, Università degli Studi di Milano – Bicocca, https://boa.unimib.it/retrieve/handle/10281/29833/39031/phd_unimib_725098.pdf, 25

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; in mancanza, l'oggetto principale dell'ente – sia esso residente o non residente – è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

Gli enti non commerciali sono “*gli enti pubblici e privati diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*” ai sensi dell’art. 73, comma 1, lett. c), TUIR. A mente della disposizione fiscale, dunque, il criterio di identificazione è rappresentato unicamente dalla natura dell’attività svolta per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall’atto costitutivo ovvero in statuto.

A seguito della Riforma, è possibile operare una valutazione del caso concreto che tenga conto sia delle finalità istituzionali, di interesse generale e di pubblica utilità svolte, sia della tipologia di attività effettivamente svolta, in relazione anche al “volume di affari” per qualificare un ETS e determinare il regime fiscale ad esso applicabile.

Il legislatore, in tale ambito, può considerare non commerciali alcune attività aventi i requisiti di cui al combinato disposto degli artt. 2082 e 2195 c.c.: professionalità, organizzazione, economicità, destinazione al mercato. La “decommercializzazione” è una *fictio iuris*, tecnica piuttosto alternativa alla classica esclusione dei redditi dall'imponibile. Essa incide non tanto sull'effetto dell'attività, e quindi sulla ricchezza prodotta, non includendola

nell'imponibile, quanto sull'attività stessa e, di conseguenza, sulla fonte del reddito, privandola delle sue caratteristiche, ossia della commercialità: pertanto, non c'è un reddito da tassare e non ci sono obblighi cui adempiere²⁰⁰. L'art. 79 CTS prevede una serie di decommercializzazioni *ex lege* per determinate attività particolarmente meritevoli.

Il comma 5 del citato articolo fornisce propriamente una definizione di ente non commerciale ai fini del Codice del Terzo Settore, diversi dalle imprese sociali che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività ex art 5 CTS, conformemente ai criteri previsti dai commi 2 e 3 dell'art. 79 CTS, ossia che non superino i costi effettivi, in tutti i casi in cui le entrate derivanti da liberalità e contributi siano maggiori rispetto a quelle derivanti da attività di impresa nel medesimo periodo di imposta, e gli enti che pur superando detti limiti per la non commercialità, svolgono in maniera strumentale attività di sponsorizzazione previste dallo statuto.

Emerge una netta distinzione fra le disposizioni fiscali e civilistiche in materia di ETS, sulla base del combinato disposto dell'art. 5 e 79 CTS²⁰¹. Il citato articolo riecheggia l'art. 149 TUIR il quale non è applicabile agli ETS, alla luce della Riforma.

²⁰⁰ ANSELMO M., *Profili comunitari del regime tributario degli enti non profit*, Tesi di dottorato in Scienze Giuridiche - Curriculum in Diritto Tributario, Università degli Studi di Milano – Bicocca, https://boa.unimib.it/retrieve/handle/10281/29833/39031/phd_unimib_725098.pdf, 50

²⁰¹ LOFFREDO F., *Gli enti del Terzo settore*, Giuffrè, Milano, 2018, 272 ss.

L'art. 143, comma 1, TUIR²⁰², poi, prevede una generale decommercializzazione di diritto delle attività svolte dagli enti non commerciali; diversamente l'art. 148, comma 1, TUIR²⁰³ si riferisce solo agli

²⁰² **Art. 143. Reddito complessivo**

1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 73 è formato dai **redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione**, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

2. Il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'art. 8.

3. Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 73:

a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

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

²⁰³ **Art. 148. Enti di tipo associativo**

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

2. Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.

3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, sportive dilettantistiche, nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse, non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

4. La disposizione del comma 3 non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e

vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali né per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:

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

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

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

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

8. Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

- a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

enti non commerciali e di tipo associativo, tant'è che non sembra corretto in dottrina parlare di decommercializzazione in senso proprio, ma piuttosto di una norma dichiarativa di una situazione di non commercialità²⁰⁴. Invero, detto articolo prevede che non sono da considerarsi commerciali determinate attività svolte nei confronti di determinati soggetti, ossia gli associati. Le attività interessate, interne alla vita associativa, già *in re ipsa* non rientrerebbero nelle attività imponibili. L'art. 148 TUIR non prevede, quindi, una decommercializzazione in senso proprio come l'art. 143 TUIR ma applica semplicemente i criteri generali: rilevando l'assenza di qualsiasi corrispettività tra la quota e l'attività interna e non rilevando alcuna economicità, semplicemente dichiara la non commercialità e la conseguente irrilevanza delle quote nel reddito complessivo. In realtà, per arrivare a simile risultato sarebbe sufficiente l'art. 55 TUIR; tuttavia, il legislatore tributario ha voluto garantire una maggiore certezza applicativa nella rilevanza fiscale delle quote associative degli enti non commerciali, sottraendo all'AF la possibilità di contestare o riqualificazione le quote stesse, in un'ottica di trasparenza nel rapporto Fisco-contribuente.

f) intramissibilità della quota o con- tributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

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

²⁰⁴ Decommercializzare un'attività letteralmente vuol dire privarla del suo requisito di commercialità, implicando che l'attività *ab origine* sia qualificabile come tale. In detta operazione qualificatoria, rileva porsi il problema della corrispettività ai fini della rilevanza ai fini fiscali dell'attività svolta, per determinarne la commercialità o meno.

L'art. 143 TUIR contiene una norma generale, destinata a tutti gli enti non commerciali; il comma 1 prevede che “non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 cod. civ. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione”. Ai fini della decommercializzazione ex art. 143 TUIR, è necessaria, dunque, l'assenza di un'organizzazione specifica e di corrispettivi non superiori ai costi; sostanzialmente, quindi, l'ente deve “versare in una fisiologica incapacità di autoalimentarsi”. Da ciò sembrerebbe evincersi che l'intenzione del legislatore sia (stata) quella di isolare come attività secondarie – considerandole come commerciali – le attività che non hanno un legame di dipendenza dalla sfera operativa principale e che sono autonome, trattando le altre tipologie di attività svolte come non commerciali²⁰⁵.

L'altro riferimento normativo che è opportuno analizzare è l'art. 148 TUIR, il quale disciplina gli enti non commerciali e di tipo associativo²⁰⁶,

²⁰⁵ Occorre tenere distinte le secondarie dalle attività strumentali dal punto di vista finanziario; di norma, sono imponibili i proventi delle attività svolte unicamente per reperire risorse monetarie, che non manifestano alcun legame diretto o indiretto con il fine. Tanto che, quando si è voluto dare un sostegno ulteriore ad alcuni enti non profit per favorirne l'autofinanziamento, si è intervenuti considerando espressamente nelle attività escluse dalla tassazione anche quelle reputate solo come strumento di finanziamento delle attività istituzionali. Nello specifico, si rinvia a ANSELMO M., *Profili comunitari del regime tributario degli enti non profit*, Tesi di dottorato in Scienze Giuridiche - Curriculum in Diritto Tributario, Università degli Studi di Milano – Bicocca, https://boa.unimib.it/retrieve/handle/10281/29833/39031/phd_unimib_725098.pdf, 80 ss.

²⁰⁶ L'art. 148 TUIR è stato oggetto di modificazioni a seguito della Riforma del Terzo Settore. I soggetti destinatari delle disposizioni generali dei commi 1 e 2 sono le associazioni, i consorzi e gli altri enti non commerciali di tipo associativo, vale a dire quegli enti che sono

prevedendo che non è commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo²⁰⁷. Viceversa, rispetto a quanto previsto dal comma 1 e per espressa volontà del legislatore, detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi, a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità²⁰⁸.

Sostanzialmente, si distingue fra attività interne ed esterne: l'art. 148, comma 1, TUIR contempla le prime, ossia le attività svolte nei confronti degli associati o partecipanti, qualora conformi alle finalità istituzionali,

caratterizzati dalla prevalenza dell'elemento personale su quello patrimoniale, non rilevando che siano riconosciuti o meno. Sono, invece, destinatarie del comma 3 le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, (culturali), sportive dilettantistiche, (di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona), nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse. In relazione a detti enti, le attività svolte non si considerano commerciali se in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

N.B. Le parole sottolineate e fra parentesi sono state eliminate dal CTS come modificato dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla L. 28 giugno 2019, n. 58, (l'art. 89, comma 4).

²⁰⁷ Pertanto, i rispettivi oboli non concorrono a formare il reddito complessivo.

²⁰⁸ Il comma 5 prevede che per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreché le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

qualificandole come non commerciali. Di conseguenza, le somme versate dagli associati o partecipanti, a titolo di quote o contributi associativi, non concorrono a formare il reddito complessivo²⁰⁹. Il comma 3 dell'art. 148 TUIR contiene, invece, una decommercializzazione *ex lege* quando un'attività secondaria esprime un rapporto di diretta attuazione con gli scopi istituzionali; è, altresì, necessario che dette attività siano prestate nei confronti di una determinata cerchia di soggetti²¹⁰. Il *favor* fiscale di detta norma è giustificato dal rapporto di stretta accessorietà fra l'attività secondaria e l'attività principale dell'ente, sulla base del quale è possibile inglobare la prima nella seconda ed escludere detti corrispettivi dalla base imponibile²¹¹. In definitiva, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che rispecchiano le

²⁰⁹ Mancando qualsiasi relazione di corrispettività, è naturale che tali quote non abbiano motivo di concorrere alla formazione del reddito. Allo stesso modo, l'eventuale versamento di contributi aggiuntivi e straordinari, la cui funzione sia solo quella di coprire costi maggiori, dovrà restare al di fuori della imponibilità. Salvo quanto già visto a mente dell'art. 143, comma 1, TUIR, si considerano comunque commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

²¹⁰ ANSELMO M., *Profili comunitari del regime tributario degli enti non profit*, Tesi di dottorato in Scienze Giuridiche - Curriculum in Diritto Tributario, Università degli Studi di Milano – Bicocca, https://boa.unimib.it/retrieve/handle/10281/29833/39031/phd_unimib_725098.pdf, 93

²¹¹ Alcune eccezioni alla non imponibilità delle attività del comma 3, si ritrovano nel comma 4, il quale individua le attività per le quali il legislatore ravvisa una sorta di commercialità oggettiva e non ritiene sufficiente la strumentalità e l'accessorietà rispetto alle attività istituzionali. Si tratta di cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali, nonché per le prestazioni effettuate nell'esercizio di gestione di spacci aziendali e di mense, organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; pubblicità commerciale; telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari, salvo che non siano effettuate da associazioni politiche, sindacali e di categoria nonché dalle associazioni riconosciute dalle confessioni religiose, nel rispetto delle condizioni di cui al comma 3.

caratteristiche dell'art. 55, comma 1, TUIR sono considerate commerciali, se svolte con metodo economico e non siano meramente erogative; diversamente, non saranno considerate commerciali le attività di prestazione di servizi diverse da quelle dell'art. 2195 cod. civ., svolte mediante l'organizzazione dell'ente, senza l'uso di una specifica struttura e per le quali venga chiesto un corrispettivo (come riconoscimento dello svolgimento della prestazione) non eccedente i costi di diretta imputazione, a condizione che l'attività svolta sia conforme agli scopi istituzionali. Nel caso in cui, invece, queste attività siano rese con un'apposita organizzazione e/o prevedano dei corrispettivi superiori ai costi, saranno considerate commerciali, anche se conformi.

Rileva, infine, osservare che gli artt. 143 e 148 TUIR non contribuiscono ad integrare la definizione del concetto generale di commercialità dell'art. 55 TUIR, né concorrono alla qualificazione dell'attività principale dell'ente non societario.

D'altra parte, qualificare un ente come commerciale implica l'irrilevanza di ogni ulteriore indagine sulla natura delle attività svolte, rientrando esse nella categoria del reddito di impresa. La distinzione sul piano fiscale fra ETS commerciali e non commerciali rileva in riferimento al reddito prodotto dai primi, riconducibile in astratto alla categoria dei redditi di impresa, con applicazione della disciplina del TUIR prevista per le società e gli enti

commerciali e non è possibile optare per la determinazione forfetaria del reddito²¹².

3.1.3. La portata interpretativa dell'art. 79 CTS

La riforma della fiscalità degli ETS ha inteso perseguire l'obiettivo di garantire l'omogeneità e la semplificazione dei regimi fiscali vigenti nel settore del *non profit*, attribuendo primaria rilevanza alle finalità sociali realmente perseguite dall'ente. Il quadro normativo tracciato garantisce il superamento dei fenomeni distorsivi riscontrati in un sistema fatto di regimi speciali che si sono stratificati nel tempo, assegnando vantaggi fiscali non sempre in modo coerente e tenendo conto della effettiva attività svolta dagli stessi²¹³.

Come già rilevato, indipendentemente dal *quomodo* dell'attività svolta, un ETS è tale se rispetta i requisiti ex art. 4 CTS e le finalità solidaristiche e di utilità sociale nonché le attività di interesse generale ex art. 5 CTS. L'art. 79 CTS, mediante il criterio della prevalenza, permette di inquadrare un ETS complessivamente come ente commerciale o non commerciale e, di conseguenza, individuare il regime fiscale ad esso applicabile. Altresì, l'art.

²¹² LOFFREDO F., *Gli enti del Terzo settore*, Giuffrè, Milano, 2018, 273

²¹³ SEPIO G., *La nuova fiscalità degli enti del Terzo settore*, CNDCEC e FNC, Riforma del Terzo settore, Informativa periodica, 4 agosto 2017; RECCHIONI L., *Nuovo regime forfetario per gli enti del Terzo settore*, Euroconference News, edizione del 22 luglio 2017

79 specifica che agli ETS si applicano le disposizioni di cui al titolo II del TUIR, “in quanto compatibili”²¹⁴. Partendo da questo assunto, occorre interrogarsi sulla portata interpretativa della norma testé analizzata e sul rapporto fra l’art. 79 CTS rispetto al Testo Unico e in particolare all’art. 73 TUIR.

Nello specifico, occorre chiedersi se possa essere considerato all’interno di un rapporto da *genus* (art. 73 TUIR) a *species* (art. 79 CTS), ovvero se si debba parlare di un vero e proprio doppio binario. È da notare che il CTS non è allineato fiscalmente con il d.lgs. 112/2017, nel senso che l’art. 79 CTS specifica che le disposizioni fiscali si applicano agli ETS diversi dalle imprese sociali²¹⁵. Invero, per quanto concerne l’impresa sociale, l’art. 18 d.lgs. 112/2017 delinea un apposito trattamento fiscale per gli enti che svolgono attività di interesse generale con modalità prevalentemente commerciali, assicurando la non imponibilità degli utili o avanzi di gestione non distribuiti e reinvestiti nelle finalità istituzionali. Detta disposizione ha il pregio di colmare una lacuna del nostro ordinamento e contribuisce a realizzare un sistema impositivo che tiene realmente conto delle diverse modalità organizzative riscontrabili all’interno del mondo *non profit*²¹⁶.

²¹⁴ TASSANI T., *L'inquadramento fiscale dell'ente del Terzo settore e la verifica della natura non commerciale*, CNDCEC e FNC, Riforma del Terzo settore, Informativa periodica, 4 agosto 2017

²¹⁵ LOFFREDO F., *Gli enti del Terzo settore*, Giuffrè, Milano, 2018, 272

²¹⁶ SEPIO G - SILVETTI F. M., *La (non) commercialità degli enti nel nuovo codice del terzo settore*, Fisco, 2017, 38, 3621

Il CTS fornisce un criterio positivo per stabilire la non commercialità delle attività di interesse generale, innovativo rispetto all'impostazione del TUIR il quale individua le attività non commerciali in negativo, ossia in via residuale, in quanto prive delle caratteristiche tipiche della commercialità indicate dall'art. 55 TUIR.

È d'uopo dare conto che il decreto correttivo (d.lgs 105/2018, artt. 23-29) è intervenuto sul Titolo X del CTS, con riferimento al regime fiscale degli ETS. Esso è basato sulla distinzione tra attività commerciali e non commerciali svolte e, dunque, sulla natura dell'ente. Tale distinzione consente di disciplinare in termini differenti la fiscalità degli enti che svolgono l'attività istituzionale con modalità commerciali rispetto a quelli che non esercitano (o esercitano solo marginalmente) l'attività di impresa.

L'art. 79 CTS individua le attività svolte dagli ETS non commerciali, in rapporto alle modalità con le quali sono gestite da parte dell'ente: essi hanno natura non commerciale se svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale indicate dall'articolo 5 CTS in conformità ai criteri gestionali individuati.

Le attività di interesse generale di cui all'art. 5 CTS sono considerate di natura non commerciale se svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi ex art. 79, comma 2, CTS, al netto di eventuali apporti pubblici (connessi a regimi di accreditamento, contrattualizzazione o convenzione) e salvo importi di partecipazione alla

spesa posti dalla legge a carico dell'utenza (si pensi, ad esempio, ai *ticket* sanitari)²¹⁷.

L'art. 23 del decreto correttivo ha introdotto il comma 2-*bis* all'art. 79 CTS, in base al quale le citate attività si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 10 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi di imposta consecutivi.

Gli ETS beneficiano di regimi fiscali in grado di valorizzare i diversi schemi con cui è possibile svolgere attività di interesse generale e senza scopo di lucro, senza subire penalizzazioni qualora i costi vengano coperti attraverso forme efficienti di autofinanziamento²¹⁸.

L'art. 79 CTS indica specifici criteri per stabilire se le attività di interesse generale da questi svolte debbano considerarsi commerciali o non commerciali sulla base, quindi, di un criterio di prevalenza: detta analisi permette di stabilire se un ETS è complessivamente un ente commerciale o non commerciale e, in base a questa qualificazione, determinare quale sia il regime fiscale applicabile.

Un ETS è qualificabile come commerciale se, in concreto, i proventi derivanti da attività di interesse generale o secondarie svolte in forma di impresa

²¹⁷ In particolare, il comma 2 dispone che le attività di interesse generale di cui all'articolo 5 svolte dagli enti del Terzo settore si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiori alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale. Per determinare il costo effettivo si tiene conto anche del valore normale delle attività di volontariato e delle erogazioni gratuite di beni e servizi.

²¹⁸ SEPIO G - SILVETTI F. M., *La (non) commercialità degli enti nel nuovo codice del terzo settore*, Fisco, 2017, 38, 3621

prevalgono sulle entrate di natura non commerciale, che comprendono i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative ed ogni altra entrata assimilabile, nonché il valore normale delle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuati con modalità non commerciali²¹⁹.

A mente del comma 3, non è commerciale l'attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale, svolte direttamente dagli ETS o affidate ad università o organismi di ricerca²²⁰. Le raccolte di fondi e contributi o apporti pubblici erogati per lo svolgimento delle attività non commerciali di cui al comma 2 o di quelle di ricerca scientifica di cui al comma 3, pubbliche e occasionali, non sono imponibili secondo quanto previsto dal successivo comma 4. In questo caso, si tratta di non imponibilità e non di decommercializzazione, trattandosi di componenti reddituali che andrebbero regolarmente tassate se percepite da un soggetto che opera con criteri commerciali²²¹. A mente del comma 6, si considera non commerciale l'attività svolta dagli ETS associativi nei confronti dei propri associati o familiari e conviventi, in conformità alle finalità istituzionali dell'ente

²¹⁹ Va detto, per completezza, che l'adozione di un criterio semplificato (rispetto a quello previsto dall'art. 149 TUIR) come quello dell'art. 79 CTS, basato sull'analisi delle fonti di entrata potrebbe scontare talune rigidità applicative e condurre, per singoli periodi di imposta, alla riqualificazione commerciale di enti strutturalmente organizzati con modalità non commerciali, magari per il conseguimento di un provento straordinario che esula dalla sfera di non commercialità. Sul punto, SEPIO G - SILVETTI F. M., *La (non) commercialità degli enti nel nuovo codice del terzo settore*, Fisco, 2017, 38, 3623

²²⁰ Si tratta di una disposizione che riprende l'art. 10, comma 1, lett. a), n. 11), D.Lgs. 460/1997 sulle ONLUS. La nuova formulazione e collocazione all'interno del CTS, però, porterebbe a pensare ad ambiti operativi più ampi e ad una maggiore flessibilità gestionale.

²²¹ SEPIO G - SILVETTI F. M., *La (non) commercialità degli enti nel nuovo codice del terzo settore*, Fisco, 2017, 38, 3622

(decommercializzazione); altresì, considera non imponibili le quote associative, salvo che le stesse costituiscano corrispettivi specifici versati a fronte della cessione di beni o prestazione di servizi²²².

In conclusione, alla luce della Riforma del Terzo Settore, può dirsi superato quel principio – sinora cardine nella distinzione fra enti commerciali ed enti non commerciali – ex art. 149 TUIR, in forza del quale gli enti non commerciali possono perdere la loro qualifica laddove i proventi commerciali siano prevalenti rispetto alle entrate istituzionali. Detta disposizione, invero, non si applicherà più agli ETS venendo in rilievo, piuttosto, il criterio di prevalenza ex art. 79 CTS come sopra analizzato, ai fini della qualificazione dell'ente e dell'applicazione delle relative disposizioni fiscali. Invero, è il comma 5 del citato articolo a definire la commercialità o meno di un ETS; esso si sofferma sul raffronto tra le entrate riconducibili alle diverse attività svolte dall'ente e, dunque, su un dato che può essere riscontrato in modo rapido. Ancorché trovi ispirazione nell'art. 149 TUIR, esso si presenta di più immediata e semplice applicazione, in quanto l'art. 149 TUIR fornisce una serie di parametri concorrenti, al fine di consentire una valutazione globale ma che, in pratica, hanno sinora condotto a rilevanti incertezze sul piano dell'interpretazione, soprattutto in sede di accertamento²²³.

²²² Quest'ultima disposizione ricalca l'art. 148, commi 1 e 2, TUIR ma si caratterizza per il suo più ampio ambito applicativo, poiché comprende anche le attività istituzionali verso i familiari e conviventi degli associati.

²²³ FORTE N., *TELEFISCO Nel Terzo settore potranno convivere enti non commerciali ed enti commerciali*, QdF, 30 gennaio 2018

Una volta che la Riforma avrà concretamente trovato attuazione, potranno convivere gli ETS commerciali e non commerciali: una volta iscritti nel RUNTS, gli uni e gli altri potranno fruire delle agevolazioni fiscali all'uopo previste dal titolo X del Codice del Terzo Settore²²⁴.

La portata interpretativa ed applicativa dell'art. 79 CTS, dunque, è rivoluzionaria nel senso di permettere che un ETS, ossia un ente che svolge attività di utilità sociale per fini solidaristici, possa svolgere attività commerciali, senza per ciò solo dover perdere la propria qualifica: a mutare saranno semplicemente le disposizioni fiscali di cui potrà (o meno) usufruire.

Alla luce di quanto sopra, occorre considerare la portata interpretativa ed applicativa dell'art. 79 CTS: ossia se debba essere considerato come un "parametro di commercialità" autonomo rispetto all'art. 73 TUIR, trattandosi di una disciplina speciale che il legislatore ha voluto espressamente disciplinare *ad hoc*, derogando o comunque creando un doppio binario rispetto all'impostazione tradizionale.

Una considerazione del genere appare maggiormente in linea con l'ordinamento nazionale interno. Tuttavia, essa presta il fianco a un'obiezione: invece di riorganizzare e razionalizzare, una conclusione del genere porterebbe a delle disambiguazioni e rischia di creare dei problemi di coordinamento della normativa fiscale nonché di coerenza sistematica.

²²⁴ FORTE N., *TELEFISCO Nel Terzo settore potranno convivere enti non commerciali ed enti commerciali*, QdF, 30 gennaio 2018

Un'ulteriore eccezione riguarda il crearsi all'interno dell'ordinamento di un doppio binario, ossia due nozioni di commercialità e di economicità: riconoscere che un ETS debba soddisfare una definizione diversa (indipendentemente dalla sua valutazione in termini di "migliore o peggiore") di commercialità ed economicità non sembrerebbe razionale e, addirittura, rischierebbe di porsi in contrasto con i principi europei di non discriminazione e di concorrenza.

Pertanto, pare più opportuno e più coerente sia con l'ordinamento interno sia con una visione *comunitariamente* orientata negare che l'art. 79 CTS possa costituire un regime *ad hoc* per gli ETS ed affermare, piuttosto, che si colloca in un rapporto di specialità rispetto alle norme del TUIR, quindi in un rapporto da *species a genus*. In definitiva l'art. 79 persegue la finalità di garantire una certezza applicativa e di valorizzare i diversi modelli gestionali adottati dall'ETS, anche considerando il "valore normale" delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività svolte con modalità non commerciali²²⁵.

²²⁵ TASSANI T., *L'inquadramento fiscale dell'ente del Terzo settore e la verifica della natura non commerciale*, CNDCEC e FNC, Riforma del Terzo settore, Informativa periodica, 4 agosto 2017

3.2. L'attività economica e lo scopo di lucro

3.2.1. Nozione civilistica di economicità

Un'attività imprenditoriale implica che essa sia svolta con metodo economico, per quanto attiene alle specifiche modalità di svolgimento della stessa: a mente dell'art. 2082 cod. civ., l'imprenditore è chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata, al fine della produzione e scambio di beni o servizi²²⁶. Si evince già dal tenore letterale della norma l'interdipendenza che caratterizza l'attività commerciale e l'attività economica organizzata: è possibile affermare che l'attività commerciale sia una *species* del *genus* attività economica organizzata. Peraltro, l'art. 55 TUIR richiama indirettamente l'art. 2082 cod. civ. per il tramite dell'art. 2195 cod. civ..

Il metodo economico implica che si riescano quantomeno a coprire i costi con i ricavi, assicurando l'autosufficienza economica all'attività produttiva; diversamente: in negativo, si avrebbe un mero consumo senza produzione di ricchezza alcuna; in positivo, si dovrebbe riconoscere all'attività economica un'attitudine alla redditività, ossia una tendenza al conseguimento di un utile.

La dottrina maggioritaria è concorde nell'affermare che l'economicità debba

²²⁶ Occorre tutte che l'attività vi sia un'attività intensa come serie coordinata di atti; che sia caratterizzata da uno scopo specifico, ossia la produzione e scambio di beni o servizi nonché da specifiche modalità di svolgimento, ossia l'organizzazione, l'economicità e la professionalità. In dottrina si controvverte se siano da ritenere elementi indispensabili anche la liceità dell'attività svolta, la destinazione al mercato dei beni e dei servizi prodotti e lo scopo di lucro. Si noti, però, che la nozione di imprenditore va intesa in senso oggettivo, dovendosi riconoscere il carattere imprenditoriale all'attività economica organizzata a cui consegua una remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo irrilevante lo scopo di lucro.

essere intesa solo come pareggio di bilancio nell'attività di gestione²²⁷. Invero, è da condividere l'impostazione per cui la commercialità presuppone il carattere della economicità, intesa quale modello di gestione che determini l'idoneità dei proventi almeno a remunerare i fattori della produzione, all'interno di un assetto corrispettivo²²⁸.

Da ciò deriva che non è un imprenditore chi produce beni o servizi e li eroga gratuitamente o a un prezzo cd. politico, in quanto non riuscirebbe a rispettare il meccanismo di cui sopra, non permettendo di remunerare i fattori produttivi impiegati. In dottrina, si è poi osservato che non costituisce requisito essenziale dell'imprenditorialità il perseguimento dello scopo di lucro: è indubbio che l'imprenditore miri a massimizzare i profitti ma è altrettanto vero che il rispetto dei requisiti ex art. 2082 cod. civ. è condizione necessaria e sufficiente affinché possa configurarsi un'attività d'impresa, escludendo che il lucro cd. soggettivo – ossia la naturale propensione dell'imprenditore al guadagno – possa avere alcuna incidenza sulla qualità oggettiva di imprenditore²²⁹. Invero, pacificamente in dottrina, si ritiene che sia sufficiente il metodo economico, non essendo necessarie modalità di gestione con metodo oggettivamente lucrativo, ossia che tenda a massimizzare i ricavi, puntando alla realizzazione di un'eccedenza.

²²⁷ CASTALDI, *Gli enti non commerciali*, Giappichelli, 1999, 240; FEDELE A. (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni*, CEDAM, 1998, 336. *Contra* PROTO A.M., *La fiscalità degli enti non societari*, Giappichelli, Torino, 2000, 13 ss.

²²⁸ CARINCI A. – TASSANI T., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, 2018, 145

²²⁹ CAMPOBASSO G.F., *Manuale di diritto commerciale*, UTET, Milano, 2017, 14

A corroborare questa impostazione giova osservare che si ha una nozione unitaria di imprenditore il cui comune denominatore è proprio l'economicità: non necessariamente un'impresa privata deve conseguire un profitto. Basti pensare all'impresa pubblica ex art. 2093 cod. civ. ovvero alle società cooperative a scopo mutualistico (che deve essere tenuto distinto dallo scopo di lucro) ex art. 2511 cod. civ. Fra tutte, poi, l'impresa sociale, come meglio analizzata in precedenza.

Pertanto, è possibile riconoscere la qualità di imprenditore anche a enti di diritto privato con scopo ideale o altruistico, che producano beni e servizi con metodo economico, quali ad esempio un'associazione che gestisce una scuola privata o una fondazione che gestisce un teatro²³⁰.

Problematico è il profilo concernente il rapporto fra attività/modalità economica e le attività istituzionali degli ETS: invero, la modalità economica non deve e non può essere confusa con quella commerciale. Per quanto riguarda il settore del *non profit*, in particolar modo con riferimento alle entrate, gli ETS possono finanziarsi e autofinanziarsi anche con attività secondarie, alcune attività di cessione di beni o di prestazione di servizi dietro corrispettivo, *crowdfunding*, contributi pubblici e liberalità da parte di privati. Parimenti, anche per quando riguarda i costi, possono verificarsi dei problemi di quantificazione: si pensi, per esempio, all'attività svolta dai volontari o a

²³⁰ Vedasi, per esempio, l'esperienza della Fondazione del teatro comunale di Bologna, <http://www.comune.bologna.it/partecipazionisocietarie/organigramma/129:22448/9639> <http://www.tcbo.it/il-teatro/la-fondazione/> 14 ottobre 2019

delle concessioni gratuite. Pertanto, non sempre risulta agevole individuare le voci che concorrono alla determinazione del ricavo, da una parte, e del costo, dall'altra per procedere, poi, a un raffronto²³¹.

3.2.2. Il concetto di lucro oggettivo e soggettivo

Nel panorama europeo, le associazioni *non profit* sono quegli enti che offrono un servizio di interesse generale e si basano sull'adesione volontaria e i cui proventi sono esclusivamente destinati alla realizzazione dello scopo, senza distribuzione di utili fra gli associati²³². La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha chiarito che rientra nella competenza dei singoli Stati Membri dell'UE decidere come promuovere e mediante quali sistemi di incentivazione le attività di tale settore²³³.

Dottrina e giurisprudenza chiariscono il concetto di lucro oggettivo da quello di lucro soggettivo: il primo è riferito alle singole attività e riguarda l'organizzazione stessa e la capacità di produrre utile, mentre il secondo riguarda il momento finale di distribuzione degli utili realizzati fra i soci. Da

²³¹ CASTALDI, *Gli enti non commerciali*, Giappichelli, 1999, 240; FEDELE A. (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni*, CEDAM, 1998, 336. *Contra* PROTO A.M., *La fiscalità degli enti non societari*, Giappichelli, Torino, 2000, 13 ss.

²³² AMATUCCI F., *La identificazione degli enti non commerciali ai fini fiscali tra requisiti formali e sostanziali nel panorama europeo*, Riv. Dir. Trib. Int., 2012, 2, 77

²³³ CGUE, sentenza 28 gennaio 2016, C-50/14, CGUE sentenza 11 agosto 1995, C-453/93

un punto di vista civilistico non si ha scopo di lucro quando l'eventuale reddito prodotto da un ente non procura un arricchimento dei soci²³⁴.

La dottrina civilistica ha elaborato un concetto di lucro molto ampio, che non ricomprende il mero accrescimento pecuniario del patrimonio, ma anche il conseguimento di un'utilità economica. Pertanto, un'attività è da considerarsi economica qualora realizzi una proporzione fra costi e ricavi, pur senza realizzare profitti²³⁵. Solo con la riforma del 1988 si chiarisce che per gli enti non commerciali, non si dovessero considerare attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'ambito di operatività dell'art. 2195 cod. civ., se rese in conformità allo scopo istituzionale dell'ente, senza specifica organizzazione e verso il pagamento di un corrispettivo che non eccedesse il costo di diretta imputazione (108 TUIR). Il successivo art. 111 TUIR specifica la portata derogatoria della disposizione, limitata ai soli soggetti associativi.

Elemento comune a tutti i soggetti operanti nel Terzo Settore è l'assenza dello scopo di lucro (soggettivo, ossia l'impossibilità di distribuzione fra i soci di eventuali avanzi di gestione) – ecco perché si parla di enti *non profit* – e il perseguimento in generale di un fine di solidarietà sociale. Non vi sono ostacoli al conseguimento di lucro oggettivo e, in generale, di un risultato economico, da intendersi quest'ultimo conseguito con metodo economico,

²³⁴ CONSORTI P., *Legislazione del Terzo Settore. Le norme sul non profit, il volontariato, la cooperazione sociale e internazionale*, Pisa, 2005, 26

²³⁵ Cass. Sez. Un. 11 aprile 1994, n. 3353

ossia attraverso la copertura dei costi non i ricavi. In verità, proprio questo tipo di impostazione permetterebbe agli ETS di ottenere un'indipendenza economica e lo svolgimento di continuativo dell'attività senza necessità di elargizioni o raccolta fondi. Quantomeno da tali finanziamenti non dipenderebbe la vita stessa degli enti *non profit*. Ma nulla vieta che essi operino con metodo commerciale: invero, lo svolgimento di un'attività organizzata ed economica non è di ostacolo al perseguimento di finalità sociali e con utilità collettiva²³⁶.

Va detto che le attività di interesse generale tassativamente elencate dall'art. 5 CTS devono essere svolte senza scopo di lucro in senso soggettivo; ciò implica che un ETS può produrre un utile o un avanzo di gestione, ma non può distribuirlo o disporne per scopi diversi da quelli istituzionali, come prescritto in termini generali dagli artt. 8 e 9 CTS²³⁷.

Assenza di lucro e non commercialità sono concetti distinti e, tuttavia, spesso confusi fra loro; ove rilevasse solo la gratuità, o quasi, del servizio ai fini dell'assenza dello scopo di lucro, si dovrebbe concludere che solo gli enti *non profit* sistematicamente in perdita o con gestioni fallimentari possano essere annoverati tra gli ETS, con indubbio massacro della tensione verso un sistema di *Welfare Society*. Il dubbio, tuttavia, rimane, perché al netto della Riforma

²³⁶ ANSELMO M., *Le attività commerciali nella disciplina fiscale del Terzo Settore*, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, Giuffrè ed., 2011, 204

²³⁷ Grazie alla riforma, pertanto, gli ETS potranno operare in settori che in precedenza risultavano preclusi alle ONLUS e, comunque, difficilmente accessibili agli enti non commerciali

e del neo introdotto art. 79 CTS di cui *infra*, nel nostro ordinamento non esiste una chiara e netta distinzione fra attività commerciale (*for profit*) e non commerciale (*non profit*).

3.2.3. Il diritto vivente nazionale ed europeo

Come si è già avuto modo di notare, la prassi amministrativa è stata portata a configurare l'attività solidaristica quella svolta a favore di soggetti economicamente svantaggiati; diversamente, le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno avuto modo di chiarire che detta attività può essere svolta anche a beneficio di soggetti che si trovino in condizioni di svantaggio di altra natura (fisica, psichica, familiare o sociale)²³⁸. Il caso oggetto della controversia riguardava la cancellazione di una casa di riposo dall'Anagrafe delle Onlus, poiché l'attività istituzionale non era svolta a favore di anziani in "assoluto e grave disagio", bensì di persone abbienti che potevano permettersi cospicue rette. Pertanto, l'Agenzia argomentava per l'insussistenza della condizione

²³⁸ Cfr. Circ. 26 giugno 1998, n. 168/E; Circ. 22 gennaio 1999, n. 22/E; Ris. 11 dicembre 2000, n. 189/E; Ris. 21 maggio 2001, n. 75/E, Circ. 18 novembre 2004, n. 48/E con particolare riferimento a categorie quale quella degli anziani e degli immigrati, si specifica la necessità che essi, rispettivamente, si trovino "in condizioni di disagio economico", e siano "non abbienti". Successivamente, con la Ris. 21 dicembre 2006, n. 146/E, l'Agenzia delle entrate ha ammesso che, con particolare riferimento ai ricoverati presso le case di riposo, il disagio economico possa concorrere con "altri criteri volti a cogliere ulteriori aspetti di disagio parimenti tutelati", come avviene nel caso di "anziani non autosufficienti", non essendo il requisito economico l'unico elemento da valutare nell'individuazione della finalità solidaristica. In ultimo, è intervenuta la Suprema Corte a Sezioni Unite con Sentenza 23 settembre 2008, n. 24883. Invero, si riproponeva il dibattuto tema degli enti operanti nei settori cd. "a solidarietà immanente" riguardo la questione della riconducibilità delle Onlus al *genus* degli enti non commerciali. Vedasi, inoltre, Cass. civ. Sez. 13 giugno 2012, n. 9688

dell'esclusivo perseguimento della finalità di solidarietà sociale, ex art. 10, comma 1, lett. b), d.lgs. 460/1997. Sia la CTP di Bologna che la CTR davano torto all'impostazione dell'Agenzia la quale ricorreva in Cassazione, eccependo anche il difetto di giurisdizione del giudice tributario. Sostanzialmente, l'importanza della citata sentenza è l'aver ritenuto erroneo ricollegare il divieto di distribuzione di utili che gravava sulle Onlus e la circostanza che esse, svolgendo la propria attività a favore di soggetti che non si trovano in una situazione di svantaggio economico, percepiscano un corrispettivo, dal momento che tale circostanza non comporta, di per sé, il venir meno del fine solidaristico²³⁹.

Agli effetti dell'applicazione delle agevolazioni fiscali, per perseguimento della finalità di solidarietà sociale da parte delle Onlus deve intendersi lo svolgimento di attività dirette ad arrecare benefici a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, anche a prescindere dalla sussistenza di una situazione di svantaggio economico del beneficiario. Pertanto, non appare incompatibile con il fine solidaristico lo svolgimento di attività di cessione di beni o prestazione di servizi dietro pagamento di un corrispettivo, purché gli utili vengano impiegati per la realizzazione di attività istituzionali o connesse o, comunque, venga rispettato il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi

²³⁹ GIANONCELLI S., *Finalità solidaristica e divieto di lucro soggettivo nella disciplina delle Onlus*, Giur. It., 2009, 7

di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione²⁴⁰.

Secondo la Suprema Corte, la possibilità di svolgere l'attività istituzionale con metodo economico, mentre l'eventuale sussistenza di un utile al termine del periodo di imposta non incide sulla natura solidaristica dello scopo concretamente perseguito dall'ente. Di conseguenza, il divieto di lucro gravante sulle Onlus e – a maggior ragione oggi, sugli ETS – deve essere considerato in senso soggettivo: le Onlus, prima, e gli ETS, ora, possono percepire dei corrispettivi, a condizione che l'utile prodotto non sia distribuito ai soci, bensì venga reinvestito nel circolo virtuoso delle attività di interesse generale e per scopi solidaristici e di utilità sociale.

Già dalla disciplina delle Onlus, il legislatore tributario aveva connotato la destinazione dei proventi, da un lato vietandone la distribuzione e dall'altro vincolandone l'utilizzo allo svolgimento delle attività istituzionali e di quelle ad esse connesse; il problema si pone limitatamente al divieto di destinazione egoistica dell'utile legittimamente conseguito²⁴¹.

²⁴⁰ A condizione che ciò non comporti anche un fine di lucro il quale, invece, non è consentito, stante il precetto normativo che impone alle Onlus l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale (art. 10, comma 1, lett. b, d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460)

²⁴¹ In dottrina, si è rilevata la necessaria eterodestinazione dell'utile per finalità meritorie, dal momento che la sua detassazione non si giustifica unicamente in quanto non distribuito (e capitalizzato) ma in quanto destinato ad attività considerate meritevoli di tutela da parte del legislatore. Sul punto, GIANONCELLI S., *Finalità solidaristica e divieto di lucro soggettivo nella disciplina delle Onlus*, Giur. It., 2009, 9; BIANCHI G., *Onlus: gli enti non commerciali e le organizzazioni non lucrative di utilità sociale*, in AA.VV., *Commento al D.lgs. 4 dicembre 1997 in attuazione della delega di cui alla l. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, commi da 186 a 193*, in *Fisco*, 1998, all. 10, 51

Sulla nozione di impresa e libertà di concorrenza in relazione agli enti *non profit*, la CGUE ha avuto modo di chiarire alcuni concetti: anzitutto, che il diritto – comunitario, prima, ed europeo oggi – della concorrenza riguarda le attività delle imprese²⁴²; e più specificamente, le disposizioni del Trattato in tema di libertà e tutela della concorrenza nel mercato europeo sono applicabili alle imprese che occupano una posizione dominante. Quest’ultimo concetto deve intendersi come posizione di potenza economica detenuta da un’impresa, che le consente di ostacolare il mantenimento di una concorrenza effettiva sul mercato in esame, fornendo alla stessa la possibilità di comportamenti rimarcabilmente indipendenti nei confronti dei suoi concorrenti, dei suoi clienti e, in ultima analisi, dei consumatori²⁴³.

L’art. 101 TFUE (ex art. 81 TCE) prevede che “sono incompatibili con il mercato interno e vietati tutti gli accordi tra imprese, tutte le decisioni di associazioni di imprese e tutte le pratiche concordate che possano pregiudicare il commercio tra Stati membri e che abbiano per oggetto o per

²⁴² Vedasi sentenze 16 novembre 1977, causa 13/77, GB-Inno-BM, punto 31, e 11 dicembre 2007, causa C-280/06, ETI e a., punto 38 e la giurisprudenza ivi citata

²⁴³ Concl. Avv. Gen. CGUE sentenza 1 luglio 2008, C-49/07, punti 45 – 46; CGUE sentenza 1 luglio 2008, C-49/07. *Ratione temporis*, si faceva riferimento agli artt. 81-89 CE (ex 85-94 TCE). Al fine di poter stabilire se una persona giuridica che persegue attività di interesse generale detenga una posizione dominante ai sensi dell’art. 82 CE (ora art. 101 TFUE, in materia di libera concorrenza) occorre definire il mercato di cui è causa sia sotto il profilo del prodotto e del servizio interessato sia sotto quello geografico, ossia il mercato dove gli operatori economici si trovano in condizioni di concorrenza analoghe, con riferimento proprio ai prodotti o servizi considerati. In tale ottica non è affatto necessario che le condizioni obiettive di concorrenza tra gli operatori economici siano perfettamente omogenee. È sufficiente che esse siano analoghe o sufficientemente omogenee (punto 34).

effetto di impedire, restringere o falsare il gioco della concorrenza all'interno del mercato interno²⁴⁴.

Alla luce di quanto sopra, occorre chiedersi se abbia senso parlare di concorrenza in relazione agli enti *non profit* e comprendere in che modo essi rientrino o possano rientrare nel concetto di impresa ai fini della normativa eurounionale²⁴⁵.

Non si riscontra nel Trattato alcuna nozione di impresa, pertanto, la Corte europea ha provveduto a chiarire che deve essere considerato impresa qualsiasi ente che eserciti un'attività economica, a prescindere dal suo *status* giuridico e dalle sue modalità di finanziamento²⁴⁶; costituisce, poi, attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato²⁴⁷. È, altresì, irrilevante che l'attività sia svolta con modalità sufficienti solo a coprirne i costi: la qualità di impresa non dipende,

²⁴⁴ Il Trattato si preoccupa, altresì, di specificare le ipotesi considerate idonee a falsare la concorrenza, ossia quelle consistenti nel:

- a) *fissare direttamente o indirettamente i prezzi d'acquisto o di vendita ovvero altre condizioni di transazione;*
- b) *limitare o controllare la produzione, gli sbocchi, lo sviluppo tecnico o gli investimenti;*
- c) *ripartire i mercati o le fonti di approvvigionamento;*
- d) *applicare, nei rapporti commerciali con gli altri contraenti, condizioni dissimili per prestazioni equivalenti, così da determinare per questi ultimi uno svantaggio nella concorrenza;*
- e) *subordinare la conclusione di contratti all'accettazione da parte degli altri contraenti di prestazioni supplementari, che, per loro natura o secondo gli usi commerciali, non abbiano alcun nesso con l'oggetto dei contratti stessi.*

Il paragrafo 2 dell'art. 101 TFUE dispone che detti accordi sono vietati e, pertanto, nulli. Il successivo paragrafo 3, tuttavia, prevede una deroga per gli APA, per le decisioni di associazioni di imprese, per pratiche concordate, qualora contribuiscano a migliorare la produzione o la distribuzione dei prodotti o a promuovere il progresso tecnico o economico.

²⁴⁵ Si rinvia al Capitolo 4, par. 4.2. per ulteriori approfondimenti

²⁴⁶ CGUE sentenza 23 aprile 1991, C-41/90, Höfner e Elser, punto 21, CGUE sentenza 16 marzo 2004, cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, AOK Bundesverbände a., punto 46

²⁴⁷ CGUE sentenza 18 giugno 1998, C-35/96, Commissione/Italia

infatti, dalle dimensioni dell'ente e neppure dal suo successo economico: un'associazione che *commercializza* le sue prestazioni deve essere considerata un'impresa nonostante l'assenza dello scopo di lucro²⁴⁸.

²⁴⁸ Concl. Avv. Gen. CGUE sentenza 1 luglio 2008, C-49/07, punti 45 – 46; nello stesso senso, Cons. giust. amm. Sicilia, 31 gennaio 2018, n. 45

3.3. Regime fiscale degli ETS

3.3.1. ai fini delle imposte dirette

Cuore della riforma è l'individuazione di una definizione di ente non commerciale, incentrata sul prevalente svolgimento di attività di interesse generale, secondo modalità non commerciali analiticamente individuate, a vantaggio di una maggior certezza operativa. Le attività commerciali, eventualmente svolte dall'ente, sono valorizzate, ma non detassate, riconoscendo che le stesse possono essere fisiologiche alla sua sopravvivenza²⁴⁹.

La riforma della fiscalità degli ETS ha inteso perseguire l'obiettivo di garantire l'omogeneità e la semplificazione dei regimi fiscali vigenti nel settore del *non profit*, attribuendo primaria rilevanza alle finalità sociali realmente perseguite dall'ente. Il quadro normativo tracciato garantisce il superamento dei fenomeni distorsivi riscontrati in un sistema fatto di regimi speciali che si sono stratificati nel tempo, assegnando vantaggi fiscali non sempre in modo coerente e tenendo conto della effettiva attività svolta dagli stessi²⁵⁰.

²⁴⁹ SEPIO G., *La nuova fiscalità degli enti del Terzo settore*, CNDCEC e FNC, Riforma del Terzo settore, Informativa periodica, 4 agosto 2017; FARRI F., *Le novità fiscali del Codice del Terzo Settore: 2. Il regime fiscale per gli enti benefici iscritti al registro*, Riv. Dir. Trib., 2 marzo 2018

²⁵⁰ SEPIO G., *La nuova fiscalità degli enti del Terzo settore*, CNDCEC e FNC, Riforma del Terzo settore, Informativa periodica, 4 agosto 2017; RECCHIONI L., *Nuovo regime forfetario per gli enti del Terzo settore*, Euroconference News, edizione del 22 luglio 2017

Ciò premesso, è possibile determinare il reddito derivante dallo svolgimento di attività commerciale mediante due sistemi forfetari: uno opzionabile da tutti gli ETS e uno, ancor più semplificato e agevolato, riservato solo alle OdV e alle APS. Inoltre, le modifiche apportate alla disciplina delle imprese sociali completano il quadro generale fornendo uno strumento efficiente e vantaggioso per coloro che svolgono in modo prevalente attività commerciale. Difatti, alle imprese sociali le quali sinora faticavano ad attrarre investimenti, vengono riconosciute specifiche agevolazioni (vedi *infra*). Analoghe misure sono state adottate anche per gli altri ETS, ridisegnando un unico sistema di deduzioni/detractions dal reddito spettanti agli erogatori di liberalità a favore degli ETS, le quali peraltro usufruiranno anche di un regime generale di esenzione dalle imposte indirette, di cui *infra*²⁵¹.

Gli ETS commerciali sono soggetti passivi IRES, con esclusione dal computo della base imponibile di tutte le entrate relative alle attività istituzionali dell'ente, per espressa volontà legislativa e sull'assunto che dette attività siano strutturalmente incapaci di generare reddito e di manifestare ricchezza. Per quando riguarda gli ETS non commerciali, occorre procedere alla determinazione della base imponibile ex art. 8 TUIR, ossia mediante la somma delle singole categorie reddituali, al fine di distinguere le attività

²⁵¹ La riforma ha accordato un trattamento di favore connesso alla detassazione dei reinvestimenti degli utili nelle attività di interesse sociale, oltre a misure di sostegno economico nella forma di detrazione/deduzione per oneri riconosciuta agli investimenti effettuati nel capitale dell'impresa sociale.

istituzionali dalle altre ed assoggettare solo queste ultime a tassazione secondo le regole ordinarie²⁵².

Gli ETS non commerciali possono beneficiare di uno specifico regime forfetario e opzionale di tassazione per le attività commerciali di interesse generale e per le attività secondarie che gli ETS non commerciali potranno svolgere, in via residuale, per autofinanziarsi a mente dell'art. 80 CTS. Detto articolo riprende la formulazione dell'art. 148 TUIR, ma con la possibilità di tassare i redditi prodotti applicando i coefficienti di redditività maggiormente convenienti, per gli ETS che svolgono attività di impresa²⁵³.

Sono, altresì, previste delle specifiche agevolazioni destinate a OdV e APS cui sono riconosciute ulteriori attività decommercializzate ex artt. 84 e 85 CTS, nonché uno specifico regime contabile e tributario semplificato, di tipo opzionale, per tassare le relative attività commerciali a prescindere dalla tipologia di attività prevalente ex art. 86 CTS. Sono, poi, previsti degli ambiti di decommercializzazione riservati a OdV ed APS particolarmente meritevoli.

L'art. 84, comma 1, CTS stabilisce per le OdV la non commercialità per le cessioni di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione e di

²⁵² Camera dei Deputati, Dossier n. 223/4, RIVETTI G., *Enti senza scopo di lucro – Terzo settore e impresa sociale – Profili di specialità tributaria tra attività no o for profit*, Giuffrè ed., Milano, 2017, 77

²⁵³ I coefficienti dettati dall'art. 80 CTS si collocano tra il 5% ed il 17% (senza soglie massime), mentre quelli dell'art. 149 TUIR si attestano tra il 10% ed il 25% (con soglie limite di 400 mila euro per le prestazioni di servizi e 700 mila euro per le altre attività. Cfr. Circ. 7 luglio 2015, n. 25/E, par. 3.2.

quelli prodotti dagli assistiti, nonché per la somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni e celebrazioni a carattere occasionale. L'art. 27 del decreto correttivo interviene sul citato articolo in materia di regime fiscale delle OdV; l'art. 84 CTS elenca una serie di attività che, ai fini delle imposte sui redditi, sono considerate non commerciali se svolte da OdV senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato²⁵⁴.

L'art. 85 CTS prevede per le OdV una decommercializzazione delle attività istituzionali rese a fronte di corrispettivi specifici nei confronti degli associati e loro familiari conviventi e le cessioni di pubblicazioni destinate prevalentemente agli stessi, oltre alle cessioni di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito ai fini di sovvenzione in analogia a quanto appena osservato per le OdV.

L'art. 28 decreto correttivo ha, poi, modificato l'art. 86 CTS, il quale disciplina il regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle APS e dalle OdV. Detti enti potranno accedere ad un regime contabile e fiscale semplificato a prescindere dalla tipologia di attività prevalente, per soglie di ricavi fino a 130 mila euro annui, ai quali sono applicabili dei coefficienti di redditività rispettivamente per OdV e APS pari all'1% ed al 3%, a condizione che detti ricavi siano finalizzati al sostegno delle attività istituzionali. Il

²⁵⁴ Comunicato stampa del Consiglio dei Ministri n. 75, *Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, recante codice del Terzo settore*, 26 marzo 2018, <http://documenti.camera.it/leg18/dossier/pdf/AS0009.pdf>

decreto correttivo prevede, altresì, che non si applichino a OdV e APS né gli studi di settore né gli ISA (vedi *infra*)²⁵⁵.

²⁵⁵ Art. 86 Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

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

2. *Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale possono avvalersi del regime forfetario comunicando nella dichiarazione annuale o, nella dichiarazione di inizio di attività di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, di presumere la sussistenza dei requisiti di cui al comma 1 del presente articolo.*

3. *Le organizzazioni di volontariato che applicano il regime forfetario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti nei limiti di cui al comma 1 un coefficiente di redditività pari all'1 per cento. Le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti nei limiti di cui al comma 1 un coefficiente di redditività pari al 3 per cento.*

4. *Qualora sia esercitata l'opzione per il regime forfetario di cui ai commi precedenti si applica il comma 5 e 6 dell'articolo 80 considerando quale reddito dal quale computare in diminuzione le perdite quello determinato ai sensi del comma 3.*

5. *Fermo restando l'obbligo di conservare, ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, i documenti ricevuti ed emessi, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili. La dichiarazione dei redditi è presentata nei termini e con le modalità definiti nel regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.*

6. *Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte di cui al titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600; tuttavia, nella dichiarazione dei redditi, i medesimi contribuenti indicano il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali all'atto del pagamento degli stessi non e' stata operata la ritenuta e l'ammontare dei redditi stessi.*

7. *Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario: a) non esercitano la rivalsa dell'imposta di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per le operazioni nazionali; b) applicano alle cessioni di beni intracomunitarie l'articolo 41, comma 2-bis, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427; c) applicano agli acquisti di beni intracomunitari l'articolo 38, comma 5, lettera c), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427; d) applicano alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi gli articoli 7-ter e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; e) applicano*

alle importazioni, alle esportazioni e alle operazioni ad esse assimilate le disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ferma restando l'impossibilità di avvalersi della facoltà di acquistare senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), e comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Per le operazioni di cui al presente comma le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario non hanno diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

8. Salvo quanto disposto dal comma 9, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario sono esonerati dal versamento dell'imposta sul valore aggiunto e da tutti gli altri obblighi previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ad eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti. Resta fermo l'esonero dall'obbligo di certificazione di cui all'articolo 2 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696 e successive modificazioni.

9. Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario, per le operazioni per le quali risultano debitori dell'imposta, emettono la fattura o la integrano con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e versano l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

10. Il passaggio dalle regole ordinarie di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al regime forfetario comporta la rettifica della detrazione di cui all'articolo 19-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, da operarsi nella dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie. In caso di passaggio, anche per opzione, dal regime forfetario alle regole ordinarie è operata un'analoga rettifica della detrazione nella dichiarazione del primo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie.

11. Nell'ultima liquidazione relativa al periodo d'imposta in cui è applicata l'imposta sul valore aggiunto è computata anche l'imposta relativa alle operazioni, per le quali non si è ancora verificata l'esigibilità, di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e all'articolo 32-bis del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134. Nella stessa liquidazione può essere esercitato, ai sensi degli articoli 19 e seguenti del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di acquisto effettuate in vigenza dell'opzione di cui all'articolo 32-bis del citato decreto-legge n. 83 del 2012, i cui corrispettivi non sono stati ancora pagati.

12. L'eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione presentata dalle organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario, relativa all'ultimo periodo d'imposta in cui l'imposta sul valore aggiunto è applicata nei modi ordinari, può essere chiesta a rimborso ovvero può essere utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. 13. Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario possono optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e delle imposte sul reddito nei modi ordinari ovvero in quelli di cui all'articolo 80. L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun periodo d'imposta successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

14. Il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni di cui al comma 1.

Riguardo il regime forfetario previsto dall'art. 80 CTS, esso disciplina la determinazione del reddito d'impresa degli ETS non commerciali, basato sui coefficienti di redditività, ossia su percentuali variabili che si applicano al reddito imponibile su cui viene poi calcolata l'imposta. Esso è stato oggetto di modifiche ex art. 24 decreto correttivo il quale estende la possibilità di applicare il coefficiente di redditività non solo ai ricavi conseguiti nell'esercizio di attività di interesse generale (art. 5 CTS) ma anche per le attività diverse, secondarie e strumentali, nonché mediante la raccolta fondi (art. 6, 7 CTS).

15. Nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario a un periodo d'imposta soggetto al regime ordinario ovvero a quello di cui all'articolo 80, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, i ricavi che, in base alle regole del regime forfetario, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorché di competenza di tali periodi; viceversa i ricavi che, ancorché di competenza del periodo in cui il reddito è stato determinato in base alle regole del regime forfetario, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime forfetario. Corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario ovvero da quello di cui all'articolo 80 a quello forfetario. Nel caso di passaggio da un periodo di imposta soggetto al regime forfetario a un periodo di imposta soggetto a un diverso regime, i costi sostenuti nel periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi. Nel caso di cessione, successivamente all'uscita dal regime forfetario, di beni strumentali acquisiti in esercizi precedenti a quello da cui decorre il regime forfetario, ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza determinata, rispettivamente, ai sensi degli articoli 86 e 101 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si assume come costo non ammortizzato quello risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime. Se la cessione concerne beni strumentali acquisiti nel corso del regime forfetario, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto. 16. Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario sono escluse dall'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 e dei parametri di cui all'articolo 3, comma 184, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, nonché degli indici sintetici di affidabilità di cui all'articolo ((9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 convertito, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1 della legge 21 giugno 2017, n. 96.

Detta opzione deve essere esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata; la revoca non può avvenire prima che sia trascorso un triennio²⁵⁶. Per gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente; in mancanza della distinta annotazione dei ricavi, il legislatore prevede che si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi. È stata, altresì, prevista la non applicazione degli studi di settore e degli ISA, ancorché la l. 205/2017 abbia differito l'avvio della nuova disciplina al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018.

Per quanto concerne il sistema di deduzioni e detrazioni delle erogazioni liberali, l'art. 83 CTS disciplina in maniera unitaria le deduzioni e le detrazioni previste per chi effettua erogazioni liberali a favore di ETS non commerciali e di cooperative sociali²⁵⁷.

²⁵⁶ La revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata. È possibile computare in diminuzione le perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui decorre il regime forfetario, secondo le regole ordinarie stabilite dal TUIR.

²⁵⁷ CAPOZZI V., *Il regime fiscale della nuova impresa sociale*, CNDCEC e FNC, 3 ottobre 2018. Il comma 3 dell'art. 83 del Codice, al fine di riconoscere l'agevolazione in esame, pone l'obbligo per l'ente beneficiario di dichiarare la propria natura non commerciale al momento dell'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore e di conservarla. Peraltro, stando al tenore letterale del dettato normativo, siffatta dichiarazione è posta come condizione assoluta, non essendo in alcun modo limitata alle sole ipotesi in cui l'ente beneficiario dell'erogazione liberale sia un ETS non commerciale. Ebbene, posto che ai sensi del successivo comma 6 dell'art. 83 del Codice l'agevolazione è riconosciuta a fronte delle erogazioni liberali effettuate sia a favore di ETS non commerciali, che di ETS commerciali (comprese le cooperative sociali e le imprese sociali non costituite in forma societaria), si

Rileva osservare che il Decreto interministeriale del 28 novembre 2019²⁵⁸, in attuazione del comma 2, del citato articolo individua le tipologie di beni che danno diritto alla detrazione dall'imposta o alla deduzione dalla base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e si stabiliscono i criteri e le modalità di valorizzazione dei beni che possono formare oggetto delle erogazioni liberali in natura.

La norma prevede una detrazione Irpef pari al 30 per cento degli oneri sostenuti per le erogazioni liberali in danaro o in natura, per un importo complessivo non superiore a 30 mila euro in ciascun periodo di imposta. Si prevede, inoltre, una deduzione nei limiti del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato da persone fisiche, enti e società²⁵⁹. L'art. 26 del decreto correttivo ha esteso la detrazione del 30 per cento alle erogazioni effettuate agli ETS commerciali, alle cooperative sociali e alle imprese sociali costituite in forma non societaria, a mente dell'art. 82, comma 1, CTS. Pertanto, la detrazione, non è più limitata alle erogazioni in favore degli ETS non commerciali (art. 79, comma 5).

Coerentemente con detta estensione dell'ambito operativo, è abrogato il comma 3, il quale subordina la fruizione delle agevolazioni in parola alla

pone un evidente contrasto fra le due disposizioni che può essere solo in parte risolto in via interpretativa

²⁵⁸ Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale – serie generale n. 24 del 30/01/2020, il Decreto interministeriale del 28 novembre 2019 relativo alle "Erogazioni liberali in natura a favore degli enti del Terzo Settore" con il quale in attuazione dell'art. 83, comma 2, del Decreto legislativo del 3 luglio 2017, n. 117

²⁵⁹ Rimane fermo che l'eventuale eccedenza può essere computata dal donante in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare.

dichiarazione di ETS non commerciale in sede di iscrizione nel RUNTS. Indubbiamente, dette agevolazioni non sono cumulabili tra loro e nemmeno con altre agevolazioni fiscali in relazione alle medesime erogazioni.

Alla luce di quanto sopra, emerge che il sistema ne risulta complessivamente revisionato e potenziato in relazione alle deduzioni e detrazioni di quanti sostengono finanziariamente gli ETS possono avvalersi. Certamente, è uno degli elementi qualificanti la riforma, insieme alla “nuova” nozione di commercialità prevista ai fini fiscali per gli ETS ex art. 79, comma 5, CTS. La Riforma ha, poi, ampliato la platea di soggetti destinatari di erogazioni liberali in forma agevolata: sono riconosciute detrazioni e deduzioni con riferimento alle liberalità effettuate a favore di tutti gli ETS, commerciali e non commerciali, le imprese sociali non costituite in forma societaria e le cooperative sociali.

Per gli enti non commerciali nulla cambia: rispettati i presupposti ex art. 79, comma 5, CTS, i proventi conseguiti a titolo di liberalità non costituiscono reddito imponibile e sono assimilati alle entrate istituzionali; diversamente se dette risorse vengono utilizzare per attività commerciali, l’ente si qualificerebbe piuttosto come ETS commerciale e, per il principio di attrazione al reddito di impresa, dette entrate sarebbero fiscalmente rilevanti sotto forma di sopravvenienze attive (art. 88, comma 3, TUIR)²⁶⁰.

²⁶⁰ SEPIO G., *LE PAROLE DEL NON PROFIT / Terzo settore, donazioni agevolate anche per gli enti commerciali*, QdF, 24 gennaio 2018; MAZZULLO A., *Il reddito d'impresa dei nuovi enti del terzo settore*, Fisco, 2017, 40, 3841

Quest'ultimo scenario è, per l'appunto, quello che si presenta per imprese sociali e cooperative sociali: essendo ETS commerciali, tutte le liberalità ricevute da questi soggetti concorrono alla formazione del reddito imponibile Ires come sopravvenienze attive. Tuttavia, considerato l'obbligo di impiego ex art. 83, comma 6, CTS, al ricorrere delle condizioni previste dall'art.18 d.lgs n. 112/2017²⁶¹ anche queste entrate devono ritenersi detassate. Assolutamente innovativa è, poi, la previsione con la quale viene istituito il c.d. "Social Bonus", ossia un credito di imposta pari al 65% delle erogazioni liberali effettuate da persone fisiche (ridotto al 50% per i soggetti IRES) a favore degli ETS non commerciali che, eseguite con modalità tracciabili, siano direttamente funzionali a sostenere i progetti da questi ultimi presentati per il recupero di immobili pubblici inutilizzati o di beni sequestrati alla criminalità organizzata ed agli stessi assegnati. Detta misura, oltre a favorire l'attività di tali enti, presenta, invero, una meritevole funzione di sostegno ad interessi generali e di sensibilizzazione alla legalità che se, come è auspicabile, troverà diffusa applicazione potrà, invero, costituire uno dei risultati più importanti raggiunti dalla riforma²⁶². Infine, rilevano i cd. "titoli di solidarietà" che consentiranno agli istituti di credito di emettere

²⁶¹ Accantonamento in apposita riserva indivisibile e effettiva destinazione all'attività statutaria o all'incremento del patrimonio entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati conseguiti

²⁶² DAMI F., *I nuovi incentivi alle erogazioni a favore degli enti del Terzo settore*, CDCEC e FNC, Riforma del Terzo settore, Informativa periodica, 4 agosto 2017, 20

obbligazioni, altri titoli di debito e certificati di deposito con l'obiettivo di sostenere le attività svolte dagli ETS²⁶³.

Per quanto riguarda l'impresa sociale l'articolo di riferimento è l'art. 18 d.lgs. 112/2017²⁶⁴.

²⁶³ SEPIO G., *La nuova fiscalità degli enti del Terzo settore*, CNDCEC e FNC, Riforma del Terzo settore, Informativa periodica, 4 agosto 2017

²⁶⁴ Art. 18 Misure fiscali e di sostegno economico

1. Non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali le somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva di cui all'articolo 15, nonché le somme destinate ad apposite riserve ai sensi dell'articolo 3, commi 1 e 2. L'utilizzazione delle riserve a copertura di perdite è consentita e non comporta la decadenza dal beneficio, sempre che non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite.

2. Non concorrono altresì a formare il reddito imponibile delle imprese sociali le imposte sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell'articolo 83 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. La disposizione di cui al periodo precedente e' applicabile solo se determina un utile o un maggior utile da destinare a incremento del patrimonio ai sensi dell'articolo 3, comma 1.

3. Dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si detrae un importo pari al trenta per cento della somma investita, successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, dal contribuente nel capitale sociale di una o più società, incluse società cooperative, che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni. L'ammontare, in tutto o in parte, non detraibile nel periodo d'imposta di riferimento può essere portato in detrazione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il terzo. L'investimento massimo detraibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di euro 1.000.000 e deve essere mantenuto per almeno cinque anni. L'eventuale cessione, anche parziale, dell'investimento prima del decorso di tale termine, comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo per il contribuente di restituire l'importo detratto, unitamente agli interessi legali.

4. Non concorre alla formazione del reddito dei soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, il trenta per cento della somma investita, successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, nel capitale sociale di una o più società, incluse società cooperative, che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni. L'investimento massimo deducibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di euro 1.800.000 e deve essere mantenuto per almeno cinque anni. L'eventuale cessione, anche parziale, dell'investimento prima del decorso di tale termine, comporta la decadenza dal beneficio ed il recupero a tassazione dell'importo dedotto. Sull'imposta non versata per effetto della deduzione non spettante sono dovuti gli interessi legali.

5. Le disposizioni di cui ai commi 3 e 4 si applicano anche agli atti di dotazione e ai contributi di qualsiasi natura, posti in essere successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, in favore di fondazioni che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni. 6. Con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro dello sviluppo economico, da adottarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono individuate le modalità di attuazione delle disposizioni di cui ai commi 3, 4 e 5.

Si riconoscono alle imprese sociali alcuni incentivi fiscali a favore di quanti decidono di investirvi, sulla falsa riga del modello adottato per le *start-up* innovative ex art. 29 d.l. 179/2012 e per le PMI innovative ex art. 4 d.l.

7. Alle imprese sociali non si applica la disciplina prevista per le società di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, all'articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, all'articolo 3, commi da 181 a 189, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 ((e all'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

8. Al testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 1: 1) al comma 5-novies, le parole: «portale per la raccolta di capitali per le PMI» sono sostituite dalle seguenti: «portale per la raccolta di capitali per le PMI e per le imprese sociali», e prima delle parole «e degli organismi di investimento collettivo del risparmio» sono inserite le seguenti: «, delle imprese sociali»; 2) dopo il comma 5-undecies è inserito il seguente: «5-duodecies. Per "imprese sociali" si intendono le imprese sociali ai sensi del decreto legislativo di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106, costituite in forma di società di capitali o di società cooperativa»; b) la rubrica del capo III-quater, del titolo III, della Parte II, è sostituita dalla seguente: «Gestione di portali per la raccolta di capitali per le PMI e per le imprese sociali»; c) all'articolo 50-quinquies: 1) la rubrica e' sostituita dalla seguente: «Gestione di portali per la raccolta di PMI e per le imprese sociali»; 2) al comma 1, prima delle parole «per gli organismi di investimento collettivo del risparmio» sono inserite le seguenti: «, per le imprese sociali,»; 3) al comma 2, prima delle parole «per gli organismi di investimento collettivo del risparmio» sono inserite le seguenti: «, per le imprese sociali,»; d) all'articolo 100-ter, comma 1, prima delle parole «dagli organismi di investimento collettivo del risparmio», sono inserite le seguenti parole: «, dalle imprese sociali,»; e) all'articolo 100-ter, comma 2, le parole: «o della PMI innovativa», sono sostituite dalle seguenti: «, della PMI innovativa o dell'impresa sociale»; f) all'articolo 100-ter, comma 2-bis, le parole «e di PMI innovative» sono sostituite dalle seguenti: «, di PMI innovative e di imprese sociali»; g) all'articolo 100-ter, comma 2-quater, le parole «e da PMI innovative» sono sostituite dalle seguenti: «, da PMI innovative e da imprese sociali».

8-bis. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente articolo, le amministrazioni vigilanti trasmettono all'Amministrazione finanziaria gli esiti dei controlli di competenza, ai fini dell'eventuale assunzione dei conseguenti provvedimenti. A seguito della propria attività di controllo, l'Amministrazione finanziaria trasmette alle amministrazioni vigilanti ogni elemento utile ai fini della valutazione in merito all'eventuale perdita della qualifica di impresa sociale di cui all'articolo 15, comma 8. È fatto comunque salvo il potere di autonomo controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

8-ter. In caso di violazione delle disposizioni del presente articolo, oltre alla decadenza dalle agevolazioni, si applica l'articolo 2545-sexiesdecies del codice civile ai fini della gestione commissariale.

9. 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.

3/2015. In particolare, le persone fisiche potranno detrarre dall'IRPEF lorda un importo pari al 30% della somma investita nel capitale sociale di una o più società, anche cooperative, aventi la qualifica di impresa sociale, al verificarsi di determinate condizioni.

Invero, l'art. 18 prevede che non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali le somme destinate a riserve ex art. 3, commi 1 e 2, e l'utilizzo delle stesse a copertura delle perdite non comporta la decadenza da detto beneficio, a condizione che non vi sia distribuzione di utili finché non siano state ricostituite le perdite.

Ciò implica che gli utili e avanzi di gestione non costituiscono reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, a condizione che essi vadano a confluire in un'apposita riserva in sospensione d'imposta e che siano destinati, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui sono conseguiti, all'attività statutaria o all'incremento del patrimonio, secondo le risultanze delle scritture contabili. Gli utili dell'impresa sociale, in altre parole, risulteranno detassati, a patto di essere effettivamente reinvestiti nell'attività di impresa di interesse generale²⁶⁵.

Rileva sottolineare che con il decreto correttivo d.lgs. 95/2018 in tema di imprese sociali, scompare l'obbligo di utilizzare queste riserve entro il terzo periodo di imposta successivo.

²⁶⁵ Sarà invece imponibile, ad esempio, la distribuzione mediante l'emissione di strumenti finanziari o l'aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto o versato dai soci oltre i predetti limiti. Sul punto, vedasi SEPIO G. - SILVETTI F. M., *Il nuovo regime fiscale dell'impresa sociale*, Fisco, 2017, 34, 3242

Per le attività diverse, a mente dell'art. 2, comma 3, del citato decreto permette all'impresa sociale di autofinanziarsi, svolgendo attività diverse da quelle istituzionali, purché i relativi ricavi non siano superiori alla soglia del 30% di quelli complessivi, beneficiando della detassazione ai fini delle imposte dirette, ove i relativi utili vengano reinvestiti nelle attività principali²⁶⁶.

È, poi, possibile una detrazione Irpef del 30% della somma investita dal contribuente nel capitale sociale dell'impresa sociale, comprese le società cooperative, fino a un massimo di euro 1 milione²⁶⁷. La cessione infraquinquennale di detto investimento comporta la decadenza del beneficio, l'obbligo di restituzione della somma portata in detrazione nonché la debenza degli interessi legali.

Una misura analoga è prevista ai fini Ires, per cui è possibile dedurre la medesima percentuale, ossia il 30% della somma investita nel capitale dell'impresa sociale non concorre alla formazione della base imponibile, nell'importo massimo di euro 1,8 milioni per ciascun periodo di imposta²⁶⁸.

²⁶⁶ Rinviano ad un decreto attuativo solo per i criteri di computo. SEPIO G. – GARONI M., *Le scelte degli enti no profit a seguito della riforma del terzo settore*, Fisco, anno 8, 751

²⁶⁷ In analogia a quanto previsto dall'art. 29 d.l. 179/2012 riguardo alle start-up e alle PMI innovative, è stabilito che i contribuenti persone fisiche possano detrarre il 30% dell'Irpef della somma investita nel capitale sociale di una o più società (incluse le società cooperative) aventi la qualifica di impresa sociale. A pena di decadenza detto investimento deve essere mantenuto per almeno 5 anni; nella versione previgente della disposizione, il legislatore aveva previsto un termine di 3 anni. Si veda anche NAPOLITANO G., *Disciplina dell'impresa sociale: le agevolazioni per chi investe*, FiscoOggi, 12 ottobre 2018

²⁶⁸ Sempre nell'ottica di incentivare gli investimenti di capitale, con la nuova disciplina viene estesa alle imprese sociali la possibilità, già sperimentata per start-up e PMI innovative, di accedere alla raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici (c.d. *equity crowdfunding*).

Anche in questo caso, ove intervenga una cessione, anche parziale, infraquinquennale si ha decadenza dal beneficio.

L'art. 78 CTS al fine di favorire la raccolta di capitale di rischio per il finanziamento delle iniziative istituzionali degli ETS attraverso il c.d. *social lending*, assoggetta la remunerazione del capitale al medesimo trattamento fiscale previsto per i titoli di Stato (12,5 per cento)²⁶⁹.

Viene, inoltre, riconosciuta alle imprese sociali la possibilità di accedere alla raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici regolati d.lgs. 58/1998 (il c.d. *equity crowdfunding*). Detta modalità di finanziamento permette ad una pluralità di soggetti di rivolgersi ad una pluralità di potenziali finanziatori per richiedere, tramite piattaforme *on line*, fondi rimborsabili per uso personale o per finanziare un progetto. Essa, tuttavia, è consentita nel rispetto delle norme che regolano le attività riservate a particolari categorie di soggetti, tra cui gli istituti di credito. Ciò in quanto il prestito e la raccolta del risparmio tra il pubblico sono attività vietate sia ai gestori sia ai prenditori. Le deroghe all'art. 11 TUB al divieto di raccolta di risparmio sono determinate dalla legge, nel rispetto di specifiche condizioni ed entro determinati limiti²⁷⁰. Le disposizioni fiscali saranno efficaci una volta acquisita l'autorizzazione della Commissione europea, (*non ancora*) richiesta a cura del Ministero del

²⁶⁹ SEPIO G - MOLINARO G., *I titoli di solidarietà per il finanziamento degli enti del terzo settore e il regime fiscale del social lending*, Fisco, 2018, 4, 325

²⁷⁰ CAPOZZI V., *Il regime fiscale della nuova impresa sociale*, CNDCEC e FNC, 3 ottobre 2018

lavoro e delle politiche sociali, nel rispetto dell'art. 107, par. 3, TFUE. Infine, il d.lgs. 112/2017 abroga il d.lgs. 155/2006.

Riepilogando, l'art. 104, comma 1, CTS prevede che siano applicabili, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017, l'art. 77 in tema di titoli di solidarietà, e l'art. 78 in tema di *social lending*, l'art. 81 in tema di *social bonus*, l'art. 83 in tema di deduzioni e detrazioni, l'art. 84, comma 2, e art. 85, comma 7 in tema di esenzione per redditi immobiliari di OdV ed APS, l'art. 82 in tema di imposte indirette e tributi locali.

Pertanto, le disposizioni fiscali di settore previgenti continuano a trovare applicazione, senza soluzione di continuità²⁷¹, fintanto che la Commissione non fornirà la propria autorizzazione. Sostanzialmente il CTS è assoggettato a ben due condizioni sospensive: la prima riguarda l'operatività del RUNTS e la seconda l'autorizzazione della Commissione europea. Tale previsione di diritto intertemporale si riferisce non ai futuri ETS, bensì a taluni enti già esistenti, iscritti negli appositi registri ex art. 104, comma 1, CTS, ossia Onlus, OdV, APS.

²⁷¹ Art. 5-*sexies* del Decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148 convertito dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 283 del 5 dicembre 2017.

3.3.2. ai fini IVA

In materia di imposta sul valore aggiunto, la normativa prevede alcune semplificazioni per OdV e APS, iscritte al RUNTS che, essendo qualificabili come enti non commerciali, optino per il regime forfetario il quale si presenta come una novità della Riforma del Terzo Settore²⁷².

Per tutti gli ETS, invece, sono esclusi dal versamento Iva nonché esentati da ogni altro tributo²⁷³ i fondi derivanti da *crowdfunding*, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, a condizione che siano effettuate occasionalmente²⁷⁴.

Si ricorda che la normativa è stata oggetto di modifiche ad opera del decreto correttivo che è intervenuto, fra gli altri, con l'art. 30 in tema di disposizioni di coordinamento; il comma 3 del citato articolo, infatti, modifica le norme in materia di esenzione IVA ex art. 10, DPR 633/1972, prevede l'applicabilità dell'esenzione IVA agli ETS²⁷⁵. Si ricorda che il DPR 633/1972, tabella A,

²⁷² Per l'accesso al suddetto regime tali enti non devono aver percepito nell'anno ricavi complessivi superiori a 130 mila euro: entro detta soglia si applica un'aliquota pari rispettivamente per OdV e APS dell'1% e 3%. Per accedere al regime forfetario, l'ente deve esercitare la relativa opzione nella dichiarazione annuale dei redditi o nella dichiarazione di inizio attività ai fini Iva, comunicando la sussistenza dei requisiti di accesso al regime. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel quale viene esercitata e fino alla revoca. In ogni caso, non è possibile revocare l'opzione prima che sia decorso un triennio dal suo esercizio.

²⁷³ L'art. 89, comma 18, CTS prevede che "*Le attività indicate all'articolo 79, comma 4, lett. a), fermo restando il regime di esclusione dall'imposta sul valore aggiunto, sono esenti da ogni altro tributo.*"

²⁷⁴ <http://www.cantiereterzosettore.it/riforma/fiscalita-agevolazioni/iva>, 2 ottobre 2019, h. 10.14

²⁷⁵ Inoltre, esclude le imprese sociali costituite in forma di società dall'esenzione prevista per le attività di trasporto di malati o feriti con veicoli equipaggiati (art. 10, co. 1, n 15, DPR 633/1972), mentre sono comprese le cooperative sociali; nonché esclude le cooperative

Parte II-bis (Beni e servizi soggetti all'aliquota del 5 per cento) reca diverse disposizioni in materia di IVA per le cooperative sociali.

Per ciò che concerne le semplificazioni²⁷⁶, è opportuno osservare che gli ETS non esercitano la rivalsa Iva per le operazioni nazionali e non hanno diritto

sociali e le imprese sociali costituite in forma di società dall'esenzione per prestazioni di ricovero e cura, prestazioni educative e didattiche, prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili (art. 10, co. 1, DPR 633/1972, rispettivamente nn. 19), 20) e 27-ter.

²⁷⁶ Art. 86 Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

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

2. *Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale possono avvalersi del regime forfetario comunicando nella dichiarazione annuale o, nella dichiarazione di inizio di attività di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, di presumere la sussistenza dei requisiti di cui al comma 1 del presente articolo.*

3. *Le organizzazioni di volontariato che applicano il regime forfetario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti nei limiti di cui al comma 1 un coefficiente di redditività pari all'1 per cento. Le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti nei limiti di cui al comma 1 un coefficiente di redditività pari al 3 per cento.*

4. *Qualora sia esercitata l'opzione per il regime forfetario di cui ai commi precedenti si applica il comma 5 e 6 dell'articolo 80 considerando quale reddito dal quale computare in diminuzione le perdite quello determinato ai sensi del comma 3.*

5. *Fermo restando l'obbligo di conservare, ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, i documenti ricevuti ed emessi, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili. La dichiarazione dei redditi è presentata nei termini e con le modalità definiti nel regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.*

6. *Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte di cui al titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600; tuttavia, nella dichiarazione dei redditi, i medesimi contribuenti indicano il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali all'atto del pagamento degli stessi non è stata operata la ritenuta e l'ammontare dei redditi stessi.*

7. *Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario: a) non esercitano la rivalsa dell'imposta di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per le operazioni nazionali; b) applicano alle cessioni di beni intracomunitarie l'articolo 41, comma 2-bis, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427; c) applicano agli acquisti di beni intracomunitari l'articolo 38, comma 5, lettera c), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427; d) applicano alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi gli articoli 7-ter e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; e) applicano alle importazioni, alle esportazioni e alle operazioni ad esse assimilate le disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ferma restando l'impossibilità di avvalersi della facoltà di acquistare senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), e comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Per le operazioni di cui al presente comma le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario non hanno diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.*

8. *Salvo quanto disposto dal comma 9, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario sono esonerati dal versamento dell'imposta sul valore aggiunto e da tutti gli altri obblighi previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ad eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti. Resta fermo l'esonero dall'obbligo di certificazione di cui all'articolo 2 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696 e successive modificazioni.*

9. *Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario, per le operazioni per le quali risultano debitori dell'imposta, emettono la fattura o la integrano con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e versano l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.*

10. *Il passaggio dalle regole ordinarie di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al regime forfetario comporta la rettifica della detrazione di cui all'articolo 19-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, da operarsi nella dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie. In caso di passaggio, anche per opzione, dal regime forfetario alle regole ordinarie e' operata un'analogia rettifica della detrazione nella dichiarazione del primo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie.*

11. *Nell'ultima liquidazione relativa al periodo d'imposta in cui è applicata l'imposta sul valore aggiunto è computata anche l'imposta relativa alle operazioni, per le quali non si è ancora verificata l'esigibilità, di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e all'articolo 32-bis del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134. Nella stessa liquidazione può essere esercitato, ai sensi degli articoli 19 e seguenti del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di acquisto effettuate in vigenza dell'opzione di cui all'articolo 32-bis del citato decreto-legge n. 83 del 2012, i cui corrispettivi non sono stati ancora pagati.*

12. *L'eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione presentata dalle organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario, relativa all'ultimo periodo d'imposta in cui l'imposta sul valore aggiunto è applicata nei modi ordinari, può essere chiesta a rimborso ovvero può essere utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.*

13. *Le organizzazioni di*

alla detrazione dell'IVA assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti; le cessioni intracomunitarie non sono imponibili; per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari non sono soggetti all'Iva gli acquisti di beni²⁷⁷ se l'ammontare complessivo non ha superato 10 mila euro e fino a quando, nell'anno in corso,

volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario possono optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e delle imposte sul reddito nei modi ordinari ovvero in quelli di cui all'articolo 80. L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun periodo d'imposta successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

14. Il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni di cui al comma 1.

15. Nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario a un periodo d'imposta soggetto al regime ordinario ovvero a quello di cui all'articolo 80, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, i ricavi che, in base alle regole del regime forfetario, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorché di competenza di tali periodi; viceversa i ricavi che, ancorché di competenza del periodo in cui il reddito è stato determinato in base alle regole del regime forfetario, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime forfetario. Corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario ovvero da quello di cui all'articolo 80 a quello forfetario. Nel caso di passaggio da un periodo di imposta soggetto al regime forfetario a un periodo di imposta soggetto a un diverso regime, i costi sostenuti nel periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi. Nel caso di cessione, successivamente all'uscita dal regime forfetario, di beni strumentali acquisiti in esercizi precedenti a quello da cui decorre il regime forfetario, ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza determinata, rispettivamente, ai sensi degli articoli 86 e 101 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si assume come costo non ammortizzato quello risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime. Se la cessione concerne beni strumentali acquisiti nel corso del regime forfetario, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto. 16. Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario sono escluse dall'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 e dei parametri di cui all'articolo 3, comma 184, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, nonché degli indici sintetici di affidabilità di cui all'articolo ((9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 convertito, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1 della legge 21 giugno 2017, n. 96.

²⁷⁷ Diversi dai mezzi di trasporto nuovi e da quelli soggetti ad accisa (come, per esempio, i carburanti)

tale limite non è superato. L'ammontare complessivo degli acquisti è assunto al netto dell'Iva.

Le prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti in Italia o rese ai medesimi non sono assoggettate ad Iva; le importazioni, le esportazioni ed operazioni ad esse assimilate scontano le aliquote Iva.

Resta ferma la possibilità di opzione per l'applicazione dell'Iva nei modi ordinari, la quale rimane valida per almeno un triennio. Infine, APS e OdV non hanno obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, secondo quanto previsto dall'art. 86 CTS, fermo l'obbligo di rendicontazione analizzato *supra*.

Infine, il comma 16 del predetto articolo prevede che le OdV e le APS che applicano il regime forfetario sono escluse dall'applicazione degli studi di settore ex 62-*bis* d.l. 331/1993, nonché degli indici sintetici di affidabilità (ISA) di cui all'art. 9-*bis* d.l. 50/2017, n. 50.

3.3.3. ai fini delle imposte indirette

L'art. 82 CTS prevede che gli ETS possano godere delle agevolazioni già previste dall'attuale sistema tributario ed alcuni benefici ulteriori, in coerenza con l'obiettivo stabilito dalla legge delega all'art. 9, comma 1, lett. 1, ossia quello di facilitarne il rafforzamento patrimoniale. Destinatari della disposizione sono tutti gli enti che si iscriveranno nel RUNTS, comprese le

cooperative sociali e le imprese sociali costituite in forma non societaria, i quali agiscono con finalità di interesse generale.

Il d.lgs. 105/2018 ha interessato anche delle disposizioni di interesse fiscale²⁷⁸. Ancorché la piena attuazione del CTS sia subordinata, come detto, all'operatività del RUNTS, tuttavia, il legislatore ha previsto l'immediata applicazione di alcune norme di *favor* fiscale in tema di imposte indirette e tributi locali di cui all'art. 82 CTS²⁷⁹.

²⁷⁸ TASSANI T., *Il decreto correttivo al codice del terzo settore: brevi note sulle disposizioni di immediato interesse fiscale*, Insignum – Associazione di cultura giuridica, Notiziario n. 29 del 16 settembre 2018

²⁷⁹ **Art. 82 Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali**

In vigore dal 11/09/2018, Modificato da: Decreto legislativo del 03/08/2018 n. 105 Articolo 26

1. *Le disposizioni del presente articolo si applicano agli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, salvo quanto previsto ai commi 4 e 6.*

2. *Non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni e alle imposte ipotecaria e catastale i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti di cui al comma 1 utilizzati ai sensi dell'articolo 8, comma 1.*

3. *Agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore di cui al comma 1, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa. Le modifiche statutarie di cui al periodo precedente sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative. Gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'imposta di registro.*

4. *Le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli enti del Terzo settore di cui al comma 1, incluse le imprese sociali, a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione del bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale, è dovuta l'imposta nella misura ordinaria, nonché la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta dovuta oltre agli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata.*

5. *Gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti di cui al comma 1 sono esenti dall'imposta di bollo.*

A mente del comma 2, è introdotta un'esenzione dalle imposte sulle successioni e donazioni ed ipocatastali per i trasferimenti a titolo gratuito effettuati favore degli enti di cui sopra, in sostanziale continuità con l'attuale normativa²⁸⁰.

Le imposte di registro e ipocatastali sono, invece, applicate in misura fissa, per i trasferimenti traslativi a titolo oneroso e si applica, a regime, a tutti gli

6. Gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 5, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, sono esenti dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dall'articolo 9, comma 8, secondo periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dall'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e dall'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, e relative disposizioni di attuazione.

7. Per i tributi diversi dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili, per i quali restano ferme le disposizioni di cui al comma 6, i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni possono deliberare nei confronti degli enti del Terzo settore che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti.

8. Le regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano possono disporre nei confronti degli enti di cui al comma 1 del presente articolo la riduzione o l'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive di cui decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti della Corte di giustizia dell'Unione europea.

9. **L'imposta sugli intrattenimenti non è dovuta per le attività indicate nella tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, svolte dagli enti di cui al comma 1 del presente articolo occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.** L'esenzione spetta a condizione che dell'attività sia data comunicazione, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione, al concessionario di cui all'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640.

10. Gli atti e i provvedimenti relativi agli enti di cui al comma 1 del presente articolo **sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative** di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641.

²⁸⁰ Comma 2. Non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni e alle imposte ipotecaria e catastale i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti di cui al comma 1 utilizzati ai sensi dell'articolo 8, comma 1.

ETS, commerciali e non commerciali, comprese le imprese sociali, che invece non sono destinatarie delle altre previsioni dell'art. 82²⁸¹.

La norma parla di “utilizzo diretto” del bene, da interpretarsi come inerenza tra attività statutaria e utilizzo del bene; diversamente opinando, infatti, talune forme di destinazione indiretta del bene acquistato non potrebbero fruire dell’agevolazione in parola.

La tassazione fissa riguarda anche gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione, secondo quando previsto dal comma 3 del medesimo articolo²⁸². L’atto contenente una modifica statutaria, invero, non produce alcuno spostamento patrimoniale da un soggetto all'altro, e non assume carattere traslativo in senso proprio – che è necessario affinché scatti l'imposizione proporzionale di registro. La norma, nel suo tenore letterale, replica in buona sostanza l’art. 11-*bis* della Tariffa,

²⁸¹ *Comma 4. Le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli enti del Terzo settore di cui al comma 1, incluse le imprese sociali, a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione del bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale, è dovuta l'imposta nella misura ordinaria, nonché la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta dovuta oltre agli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata.*

Sotto questo profilo, la nuova disposizione riveste particolare interesse poiché reintroduce un beneficio che, per le ONLUS, era stato abrogato con il d.lgs. n. 23/2011.

²⁸² In questo modo, viene sancita la neutralità ai fini delle operazioni straordinarie che coinvolgono enti non commerciali, cui dunque sarà assegnato un regime conforme a quello già previsto per gli stessi atti eseguiti da società ed enti commerciali. Si prevede, inoltre, l’esonero dall’imposta di Registro per le modifiche statutarie volte ad adeguare gli atti a modifiche legislative. Vedasi anche TASSANI T., *Profili tributari di interesse notarile relativi alla costituzione e alle operazioni straordinarie di enti del terzo settore*, Insignum – Ass. Cultura giuridica, Notiziario n. 11 del 25 marzo 2018, Parte Terza, 49

parte I, TUR, che applica l'imposta di registro in misura fissa agli atti costitutivi e modifiche statutarie riguardanti le Onlus²⁸³.

L'art. 82, comma 3, CTS prevede espressamente l'esenzione dall'imposta di registro per gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle OdV: esso, dunque, recepisce la previgente esenzione dall'imposta di bollo e di registro prevista dall'art. 8, comma 1, l. 266/1991²⁸⁴, abrogata a mente dell'art. 101, comma 1, CTS (senza la quale, peraltro, le OdV avrebbero subito una penalizzazione, passando da un regime di esenzione, a una tassa fissa ex art. 82, comma 3, CTS, al sostenere un'imposizione proporzionale degli atti gestori).

In questo senso, l'art. 82, comma 3, assume una portata sistematica, ricognitiva di un principio, rispondendo in definitiva a finalità di chiarezza applicativa²⁸⁵.

²⁸³ Per un approfondimento, vedasi CAPOZZI V., *Il regime fiscale della nuova impresa sociale*, CNDCEC e FNC, 3 ottobre 2018; TASSANI T., *Codice del Terzo settore e imposte sui trasferimenti: applicazione in via transitoria e riforma "a regime"*, Fisco, 2018, 27, 2635; Atti del Convegno, *La riforma del c.d. Terzo Settore e l'imposizione fiscale delle liberalità indirette*, Roma 22 giugno 2017 – Bologna 26 maggio 2017, Gruppo24ore

²⁸⁴ **Articolo 8 Agevolazioni fiscali.**

[1. Gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e dall'imposta di registro.]

²⁸⁵ Cass., sent. n. 975 del 17 gennaio 2018. La fattispecie oggetto del tributo proporzionale deve produrre un effetto traslativo (effettivo e definitivo) relativamente ad una vicenda onerosa (di congruo scambio reciproco), non potendo l'art. 9 della Tariffa essere letto nel senso della sufficienza di una generica rilevanza economica dell'atto posto in essere. L'ipotesi dell'atto costitutivo senza dotazione patrimoniale risulta ontologicamente estranea all'imposta proporzionale (già ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, parte prima, allegata al T.U.R.); in questo senso va letta la previsione di cui all'art. 82, comma 3, Codice che prevede la misura fissa per il tributo di registro. Sul punto, TASSANI T., *Codice del Terzo settore e imposte sui trasferimenti: applicazione in via transitoria e riforma "a regime"*, Fisco, 2018, 27, 2635

Il legislatore ha, però, posto delle tutele per garantire l'effettiva destinazione dei beni alle finalità istituzionali, ossia che si verifichi entro cinque anni dal trasferimento, previa dichiarazione da rendersi contestualmente all'atto, pena l'applicazione delle sanzioni pari al 30% (da calcolarsi sull'imposta ordinaria dovuta da riprendere a tassazione), per dichiarazione mendace o utilizzo del bene per scopi diversi.

Al successivo comma 4, prevede l'applicazione in misura fissa dell'imposta di registro (oltre che delle imposte ipotecaria e catastale), alle condizioni normativamente previste, per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli ETS di cui al comma 1, ossia agli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società.

Per ciò che riguarda l'imposta di bollo, invece, l'art. 82, comma 5, CTS prevede un'esenzione applicabile agli enti di cui sopra e, quindi, anche alle OdV.

L'Agenzia delle entrate con risoluzione n. 158/E del 21 dicembre 2017²⁸⁶, ha chiarito che l'esenzione dall'imposta di registro e dall'imposta di bollo si

²⁸⁶ Il caso riguardava la stipula di un contratto di appalto per il servizio di mantenimento e custodia di cani e gatti randagi di una OdV, regolarmente iscritta nel competente Registro delle organizzazioni di volontariato, operante fuori campo IVA, e un Comune. L'interpellante reputava che possa continuare ad applicarsi alle organizzazioni di volontariato, fino all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, in forza dell'articolo 101, comma 2, del D.Lgs. n. 117 del 2017, l'esenzione dall'imposta di registro e dall'imposta di bollo prevista dall'articolo 8, comma 1, della legge n. 266 del 1991.

applica ai sensi dell'art. 8, comma 1, l. 266/1991, in forza di quanto disposto dall'articolo 5-sexies del DL n. 148 del 2017, se il contratto di appalto è registrato entro il 31 dicembre; diversamente, qualora il contratto venga registrato dopo il 31 dicembre 2017, esso sarà esente dall'imposta di bollo, ai sensi dell'articolo 82, comma 5, CTS, ma sosterà l'imposta di registro proporzionale del 3%, ex art. 9 Tariffa, Parte I, TUR²⁸⁷.

Detta conclusione deriva dal fatto che l'art. 82, commi 3 e 4, CTS contempla delle agevolazioni, ai fini dell'imposta di registro, che non riguarda, però, alcuna esenzione per fattispecie quale quella oggetto dell'interpello. Sembrerebbe che gli atti stipulati tra l'1° gennaio 2018 e il 10 settembre 2018 non godrebbero né dell'esenzione dell'abrogato art. 8, comma 1, l. 266/1991 né quella del nuovo art. 82, c. 3 come modificato dal recente decreto. L'imposizione di registro (in misura fissa o proporzionale) assolta dalle OdV in tale periodo pare legittima e non risulta configurabile un diritto alla restituzione dell'imposta versata, in ragione delle evoluzioni normative. Invero, detta modifica dell'art. 26 del cd. Decreto correttivo (d.lgs. 105/2018) non ha effetti retroattivi e non ha portata di norma di interpretazione autentica²⁸⁸.

²⁸⁷ **Atti soggetti a registrazione in termine fisso. Atti aventi ad oggetto prestazioni patrimoniali.**

1. Atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale: 3%

²⁸⁸ TASSANI T., *Il decreto correttivo al codice del terzo settore: brevi note sulle disposizioni di immediato interesse fiscale*, Insignum – Associazione di cultura giuridica, Notiziario n. 29 del 16 settembre 2018

Inoltre, l'art. 82 prevede un'esenzione da IMU, TASI e dai tributi locali, nonché la possibilità per le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano di disporre eventuali riduzioni o esenzioni dall'IRAP²⁸⁹.

Infine, estende a tutti gli ETS le agevolazioni previste per le ONLUS ai fini dell'imposta di bollo, dell'imposta sugli intrattenimenti e della tassa sulle concessioni governative²⁹⁰.

²⁸⁹ CAPOZZI V. – SILVETTI F. M., *Le agevolazioni relative alle imposte indirette e tributi locali*, CNDCEC e FNC, Riforma del Terzo settore, Informativa periodica, 4 agosto 2017.

²⁹⁰ Cfr. commi 8, 9, 10

Capitolo IV La Riforma del Terzo Settore al vaglio di compatibilità europea

4.1. La fiscalità del *non profit* nella dimensione europea e internazionale

È opportuna una preliminare puntualizzazione terminologica: in Italia l'espressione "ONG" fa riferimento esclusivamente alle Organizzazioni Non Governative diversamente da quanto accade a livello internazionale dove per NGO si intende qualsivoglia organismo privato impegnato in attività sociali e formalmente indipendente dalla autorità di governo²⁹¹.

Ripercorrendo la normativa del *non profit* in Europa, si tenterà di dare un quadro, certamente che non ha pretesa di esaustività, dei principali ordinamenti che hanno contemplato normative *ad hoc* ed eventualmente quelli che hanno regolamentato la fiscalità del Terzo Settore.

²⁹¹ Con riguardo alle esse sono disciplinate in Italia dalla l. 49/1987 sulla cooperazione con i Paesi in via di sviluppo (Pvs). La più antica organizzazione europea del Terzo Settore è il BEUC (The European consumer's organisation), ossia l'ufficio europeo delle unioni dei consumatori, fondato nel 1962; successivamente, si annovera anche l'Ebb (European environmental bureau) ossia l'ufficio europeo per l'ambiente, che annovera centinaia di ONG (fra cui Legambiente). Nel 1989 fu fondato l'EFC (European Foundation Centre) ossia il Centro Europeo delle Fondazioni, nel quale è confluito il recente fenomeno delle Corporate Foundations, nate nel quadro della CSR (Corporate Social Responsibility), ossia della responsabilità sociale di impresa. Scopo della citata Fondazione è, tra gli altri, creare un ambiente giuridico e fiscale favorevole alle fondazioni su scala europea, al fine di promuovere ed adottare uno statuto europeo delle fondazioni. Su quest'ultimo punto, HEMELS S.J.C., STEVENS S.A., *The European Foundation Proposal: A Shift in the EU Tax Treatment of Charities?*, EC Tax Review 2012, Issue 6, 293–308

L'esperienza anglosassone trova rilevanti peculiarità nella Charity Law 2006²⁹², la quale disciplina il quadro normativo in cui operano gli enti di beneficenza, in parte modificando il Charities Act del 1993. La legge è stata in gran parte sostituita dal “Charities Act 2011”, che consolida legge di beneficenza nel Regno Unito, il quale presenta ulteriori modificazioni in vigore il 29 ottobre 2019²⁹³.

Ai fini della legge inglese e gallese, per *charity* si intende un'istituzione che è istituita esclusivamente a fini di beneficenza ed è soggetta al controllo dell'Alta Corte nell'esercizio della sua giurisdizione in materia di beneficenza²⁹⁴. Una *charity* in Inghilterra e Galles è, dunque, un particolare tipo di OdV, ossia un organismo istituito per fini caritativi, sociali, filantropici o altri, che è tenuto a utilizzare qualsiasi profitto o l'attivo solo per scopi dell'organizzazione, e non è una parte di qualsiasi dipartimento governativo, autorità locali o di altro organo statutario. Tutte le *charities* sono organizzazioni volontarie, ma non tutte le organizzazioni di volontariato in Inghilterra e nel Galles sono enti di beneficenza. Per essere classificata come

²⁹² <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2011/25/contents>, 29 ottobre 2019, 12.22

²⁹³ <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/50/contents>, 15 settembre 2019, 12.17

²⁹⁴ Meaning of “charity”, Charities Act 2011

(1) For the purposes of the law of England and Wales, “charity” means an institution which—

(a) is established for charitable purposes only, and

(b) falls to be subject to the control of the High Court in the exercise of its jurisdiction with respect to charities.

(2) The definition of “charity” in subsection (1) does not apply for the purposes of an enactment if a different definition of that term applies for those purposes by virtue of that or any other enactment.

organizzazione di beneficenza o di carità, una organizzazione di volontariato deve avere obiettivi generali e le finalità caritatevoli.

Per “*charitable purposes*” deve intendersi un fine di pubblica utilità che la stessa legge specifica alla Sezione III, ossia: beneficenza e attività a sostegno delle persone economicamente svantaggiate, educazione, istruzione e formazione; attività di interesse religioso; interventi e prestazioni sanitarie nonché tutela delle vite umane; sviluppo della comunità; attività di tutela del patrimonio artistico, culturale e scientifico; organizzazione e gestione di attività ricreative di interesse sociale e sportive dilettantistiche; lo sviluppo e la promozione dei diritti umani, la risoluzione o la riconciliazione dei conflitti o la promozione dell'armonia o dell'uguaglianza e della diversità religiosa o razziale; la tutela del patrimonio ambientale; l'assistenza alle persone bisognose a causa della giovinezza, dell'età, della malattia, della disabilità, delle difficoltà finanziarie o di altri svantaggi; tutela degli animali; la promozione dell'efficienza delle forze armate della Corona o dell'efficienza della polizia, dei servizi antincendio e di salvataggio o dei servizi di ambulanza. Oltre questa elencazione, la “Charities Act 2011” annovera fra le finalità di pubblica utilità anche qualsiasi altro scopo che possa essere ragionevolmente considerato analogo a quelli sopra elencati.

Emerge una chiara somiglianza con le attività di interesse generale codificate e tassativamente elencate nell'art. 5 del nostro CTS, ancorché ai fini della legge inglese vi sia spazio per un'interpretazione estensiva ed analogico delle

attività di pubblica utilità, a condizione che rispettino la medesima *ratio* e lo spirito solidaristico di quelle espressamente individuate *ex lege*²⁹⁵.

²⁹⁵ *Descriptions of purposes*

(1) *A purpose falls within this subsection if it falls within any of the following descriptions of purposes—*

- (a) *the prevention or relief of poverty;*
- (b) *the advancement of education;*
- (c) *the advancement of religion;*
- (d) *the advancement of health or the saving of lives;*
- (e) *the advancement of citizenship or community development;*
- (f) *the advancement of the arts, culture, heritage or science;*
- (g) *the advancement of amateur sport;*
- (h) *the advancement of human rights, conflict resolution or reconciliation or the promotion of religious or racial harmony or equality and diversity;*
- (i) *the advancement of environmental protection or improvement;*
- (j) *the relief of those in need because of youth, age, ill-health, disability, financial hardship or other disadvantage;*
- (k) *the advancement of animal welfare;*
- (l) *the promotion of the efficiency of the armed forces of the Crown or of the efficiency of the police, fire and rescue services or ambulance services;*
- (m) *any other purposes—*

(i) *that are not within paragraphs (a) to (l) but are recognised as charitable purposes by virtue of section 5 (recreational and similar trusts, etc.) or under the old law,*

(ii) *that may reasonably be regarded as analogous to, or within the spirit of, any purposes falling within any of paragraphs (a) to (l) or sub-paragraph (i), or*

(iii) *that may reasonably be regarded as analogous to, or within the spirit of, any purposes which have been recognised, under the law relating to charities in England and Wales, as falling within sub-paragraph (ii) or this sub-paragraph.*

(2) *In subsection (1)—*

(a) *in paragraph (c), “religion” includes—*

- (i) *a religion which involves belief in more than one god, and*
- (ii) *a religion which does not involve belief in a god,*

(b) *in paragraph (d), “the advancement of health” includes the prevention or relief of sickness, disease or human suffering,*

(c) *paragraph (e) includes—*

- (i) *rural or urban regeneration, and*
- (ii) *the promotion of civic responsibility, volunteering, the voluntary sector or the effectiveness or efficiency of charities,*

(d) *in paragraph (g), “sport” means sports or games which promote health by involving physical or mental skill or exertion,*

(e) *paragraph (j) includes relief given by the provision of accommodation or care to the persons mentioned in that paragraph, and*

(f) *in paragraph (l), “fire and rescue services” means services provided by fire and rescue authorities under Part 2 of the Fire and Rescue Services Act 2004.*

(3) *Where any of the terms used in any of paragraphs (a) to (l) of subsection (1), or in subsection (2), has a particular meaning under the law relating to charities in England and Wales, the term is to be taken as having the same meaning where it appears in that provision.*

(4) *In subsection (1)(m)(i), “the old law” means the law relating to charities in England and Wales as in force immediately before 1 April 2008.*

In questa sede, non si procederà ad un'analisi dettagliata della normativa anglosassone, ancorché alcuni spunti di riflessioni possono essere tratti dal regime fiscale previsto per le *charities*. Ci si sofferma in particolare sul cd. *gift aid*, ossia la disposizione che attribuisce rilevanza tributaria ai versamenti effettuati, in favore di questi enti, da parte dei soli contribuenti fiscalmente residenti nel Regno Unito.

Sull'assunto che la donazione sia il frutto di un reddito tassato in capo al donatore rilevante come reddito netto, l'istituto prevede che, a fronte delle destinazioni alle *charities*, il fisco inglese rimborsi la complessiva imposta applicata sul reddito destinato alle medesime: una parte, calcolata sulla base dell'aliquota base, è attribuita alla *charity*, mentre la differenza è retrocessa al contribuente. Al contribuente-donatore non è riconosciuta alcuna deduzione della donazione; pertanto, ad esso spetta il rimborso della differenza tra l'imposta effettivamente applicata sul reddito destinato al contributo – imposta calcolata dunque in ragione dell'aliquota progressiva eventualmente più elevata rispetto a quella base - e la quota parte d'imposta, calcolata ad aliquota base, oggetto di rimborso alla *charity*²⁹⁶.

L'istituto riguarda solo le imposte sui redditi e si pone come strumento alternativo rispetto al c.d. *payroll giving*, in base al quale dipendenti e

²⁹⁶ QUATTROCCHI A., *La fiscalità del no profit nella dimensione europea*, Dir. e Prat. Trib., 2013, 6, 11246

pensionati possono destinare una quota del loro reddito ad enti di beneficenza. Quest'ultimo istituto si configura come una ritenuta alla fonte e, perciò, essendo operato in prededuzione dal reddito non dà diritto ad alcuna retrocessione.

Il diritto inglese consta anche di istituti giuridici assimilabili, per taluni profili, ai *trust*: a fronte dell'attribuzione all'ente – perlopiù fondazioni – di una serie di beni (mobili, immobili o attività finanziarie), il “donor” ottiene da esso alcuni servizi e prestazioni a titolo gratuito. Ove l'attribuzione patrimoniale sia inferiore al valore normale, il contribuente ha il diritto di dedurre la differenza dall'imposta sul reddito.

Da questa breve disamina dei meccanismi fiscali, emerge che l'ordinamento inglese valorizza, sul piano tributario, il rapporto tra donatore ed ente destinatario del contributo, in un'ottica di incentivo al finanziamento privato del *non profit*²⁹⁷.

Anche la Germania riconosce una forma di deduzione dall'imposta sul reddito degli apporti destinati alla creazione di fondazioni, nei limiti di 1 milione di euro, nell'arco temporale di dieci anni; il donatore può, altresì, dedurre le donazioni nella misura di massimo il 20 per cento del reddito imponibile, avendo diritto ad imputare a periodi d'imposta diversi gli importi eccedenti detta soglia. In tal modo, le donazioni sono fiscalmente neutrali non solo

²⁹⁷ QUATTROCCHI A., *La fiscalità del no profit nella dimensione europea*, Dir. e Prat. Trib., 2013, 6, 11246

nell'anno in cui sono state effettuate, ma anche nei periodi di imposta successivi.

In Spagna, nel 1994, è stata introdotta la legge sulle fondazioni (cd. Foundation Law), che sostituisce le precedenti normative di settore ormai obsolete; detta legge ha ad oggetto le fondazioni che svolgono attività di attività di interesse generale, previste e tutelate dalla Costituzione del 1978.

La ley 30/1994 del 24 novembre, ha poi previsto una disciplina in tema di incentivi fiscali e di partecipazione privata nelle attività di interesse generale.

In Spagna, gli immobili degli enti *non profit* sono esenti dal versamento di tributi locali immobiliari se si prova che il bene sia strumentale allo svolgimento di attività esenti; la medesima previsione è applicabile anche ai beni della Chiesa cattolica e degli enti ecclesiastici afferenti alle confessioni religiose con le quali sono stati sottoscritti accordi.

Per quanto riguarda le donazioni agli enti *non profit*, il sistema fiscale spagnolo riconosce una deduzione sia alle persone fisiche, sia alle persone giuridiche. Le persone fisiche possono dedurre il 25 per cento della donazione, purché entro il limite del 10 per cento del reddito tassabile. Alle persone giuridiche è consentito dedurre integralmente la donazione purché entro il limite del 10 per cento della base imponibile annuale; in questo caso l'eccedenza è riportata nei 10 periodi d'imposta successivi.

L'ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas) ha previsto una disciplina per gli obblighi contabili degli enti senza scopo di lucro e dal 1999

molte organizzazioni spagnole senza scopo di lucro sono costrette a redigere i propri rapporti contabili²⁹⁸.

Nell'ordinamento francese, gli enti non commerciali risultano esenti dall'imposta sul reddito delle società, a condizione che non svolgano *profit making activities*²⁹⁹. Gli enti *non profit* sono, però, soggetti ad aliquote specifiche per talune categorie di *passive incomes*³⁰⁰; le attività commerciali svolte, invece, sono soggette alle ordinarie regole della tassazione societaria salvo che i proventi siano destinati ad attività istituzionali³⁰¹.

Le donazioni a favore di enti *non profit* possono, poi, essere portate in deduzione per un importo commisurato sia all'importo donato sia all'ammontare del reddito imponibile annuale³⁰². La norma è applicabile sia alle donazioni in favore di organizzazioni *non profit* di interesse pubblico, sia

²⁹⁸ PERDOMO FUENTES J., An approach to Nonprofit Accounting: The Spanish Case, in BATER P., HONDIUS F. AND KESSLER LIEBER P., The Tax Treatment of NGOs – Legal, Ethical and Fiscal Frameworks for Promoting NGOs and their Activities, Kluwer Law International, The Hague, 2004, 81. “*The first step, in 1994, was the “Foundation Law”, which replaced the old, obsolete and dispersed regulations. This law deals with foundations and associations whose activities are “public purpose” activities that are provided for the Constitution of 1978. Vedi ley 30/1994 de 24 noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) has issued an adaptation of the General Chart of Accounts to nonprofit Entities* ²⁹⁸and from 1999 many Spanish non profit organizations are compelled to draw up their accounting reports according to this regulations. These rules are compulsory only for fundaciones de competencia estatal (national foundations) and associations declaradas de utilidad pública (certified “public benefit” associations).”

²⁹⁹ V. artt. 207-208 del *Code general des impots*, in www.legifrance.gouv.fr. Al riguardo v. J. Grosclaude - P. Marchessou, *Diritto tributario francese*, trad. E. De Mita, Milano, 2006, 110

³⁰⁰ Si applica il 24 per cento sui redditi agrari, il 15 per cento sui dividendi e il 10 per cento sugli interessi per determinate categorie di titoli obbligazionari.

³⁰¹ QUATTROCCHI A., *La fiscalità del no profit nella dimensione europea*, Dir. e Prat. Trib., 2013, 6, 11247

³⁰² La deduzione spetta in misura pari al 66 per cento dell'importo donato con il limite del 20 per cento del reddito imponibile annuale.

ai contributi a partiti politici. Oggetto di tale meccanismo di deduzione sono sia le donazioni in denaro, sia i contributi associativi o gli abbonamenti, sia eventuali spese sostenute nell'interesse dell'ente, compresa la concessione all'ente di beni immobili per lo svolgimento delle attività o di altri beni. Per quanto riguarda i tributi locali, in Francia gli immobili degli enti *non profit* sono esenti da imposizione indiretta se si prova che il loro utilizzo è funzionale al perseguimento degli scopi filantropici.

Analogamente ai sistemi fiscali francese e spagnolo, anche nell'ordinamento tributario olandese sono previsti meccanismi di deduzione delle donazioni effettuate a favore degli enti *non profit* ancorché con previsioni meno innovative rispetto a quelle previste dal sistema anglosassone per il *gift aid*. Nei Paesi Bassi, tuttavia, rileva la distinzione fra *charities* culturali da quelle di pubblica utilità; con riferimento alle prime, la deduzione è affidata ad un moltiplicatore, in modo che il contribuente abbia diritto di dedurre un importo maggiore rispetto a quello effettivamente donato, pur essendovi un limite massimo riferito a una “quota virtuale” della deduzione³⁰³. Per quanto concerne le *charities* di pubblica utilità olandesi, alle persone fisiche è riservata una deduzione nel limite annuo del 10 per cento del reddito lordo³⁰⁴.

³⁰³ Per le persone fisiche il moltiplicatore è 25. In sostanza, se il contribuente effettua una donazione pari a 1.000 euro, ha diritto di dedurre 1.250: proprio questo importo è anche il tetto massimo della quota deducibile in base al moltiplicatore, per cui nel caso in cui si trovi a donare 8.000 euro non avrebbe diritto di dedurre 10.000 ma 9.250. Analogo sistema si applica alle donazioni effettuate da persone giuridiche, ma in tal caso sia il moltiplicatore che il limite massimo sono raddoppiati.

³⁰⁴ La deduzione non è riconosciuta se la donazione è inferiore all'uno per cento del reddito lordo, ma se il benefattore assume l'impegno ad una donazione di durata quinquennale

Le società, invece, possono dedurre quanto erogato a titolo di donazioni a favore di fondazioni di pubblica utilità, nei limiti della metà dell'intero utile annuale e comunque non oltre 100 mila euro.

Tendenzialmente, dal quadro delineato appare un sistema di incentivi fiscali alquanto omogeneo nei vari Stati membri dell'UE; tali direttrici comuni ben si inseriscono in un'ottica di ravvicinamento tra le legislazioni anche in considerazione dei valori tutelati all'interno dei Trattati.

Al riguardo, nell'ambito della competenza concorrente dell'UE con quella degli Stati membri, l'art. 4, par. 4, TFUE, prevede che “nei settori della cooperazione allo sviluppo e dell'aiuto umanitario, l'Unione ha competenza per condurre azioni e una politica comune, senza che l'esercizio di tale competenza possa avere per effetto di impedire agli Stati membri di esercitare la loro”. Il successivo art. 5 TFUE consente, inoltre, all'Unione di adottare iniziative volte al coordinamento delle politiche sociali³⁰⁵. Ciò va fatto tenendo conto delle esigenze connesse con la promozione di un elevato livello di occupazione, la garanzia di un'adeguata protezione sociale, la lotta contro l'esclusione sociale e un elevato livello di istruzione, formazione e tutela della salute umana, così come disposto dall'art. 9. Da ultimo, non meno importante è la previsione dell'art. 11, inerente alla promozione dello sviluppo sostenibile dell'Unione.

l'importo è integralmente deducibile anche se la somma destinata nel singolo periodo d'imposta è inferiore alla suddetta soglia

³⁰⁵ Oltre al coordinamento delle politiche economiche, in relazione alle quali il Consiglio adotta delle misure, in particolare gli indirizzi di massima per dette politiche.

La Commissione europea, nell'elaborazione delle politiche sociali, tiene conto anche del contributo degli enti *non profit*, il cui supporto è stato riconosciuto all'interno della Comunicazione del 1997 sulla promozione del ruolo di associazioni e fondazioni³⁰⁶. Sul tema dell'imposizione, il documento riconosceva come universalmente accettato il principio per il quale gli ordinamenti concedono forme di agevolazione fiscale ad alcune associazioni e fondazioni in ragione del perseguimento di fini di pubblica utilità.

I vincoli europei richiedono, dunque, di regolare in modo omogeneo anche le erogazioni in favore degli enti *non profit* e non solo la disciplina sostanziale degli enti stessi.

4.2. Profili di compatibilità con i principi europei

Tra gli obiettivi dell'Unione Europea vi è la tutela della libera e leale concorrenza nonché la possibilità di accedere liberamente a beni e servizi considerati di utilità generale o i cui destinatari sono i soggetti svantaggiati³⁰⁷.

³⁰⁶ Comunicazione della Commissione europea del 4 giugno 1997 sulla promozione del ruolo delle associazioni e delle fondazioni in Europa (COM(1997)0241) la quale afferma che “l'Unione europea e gli Stati membri debbano provvedere al riconoscimento dell'economia sociale e dei soggetti che ne fanno parte – cooperative, mutue, associazioni e fondazioni – nell'ambito della loro legislazione e delle loro politiche; propone che tali misure comprendano l'accesso agevolato al credito e sgravi fiscali, lo sviluppo del microcredito, l'introduzione di statuti europei per le associazioni, le fondazioni e le mutue, nonché un adeguato finanziamento dell'Unione europea e incentivi per fornire un migliore sostegno alle organizzazioni dell'economia sociale che operano nei settori di mercato ed extra-mercato e che vengono create a scopi di utilità sociale.”

³⁰⁷ RIVETTI G., *Enti senza scopo di lucro – Terzo settore e impresa sociale – Profili di specialità tributaria tra attività no o for profit*, Giuffrè ed., Milano, 2017, 94

Il Trattato di Funzionamento dell'Unione Europea (di seguito, "TFUE") e la legislazione in materia di aiuti di Stato sono due capisaldi di detti principi.

È fondamentale porsi il problema se determinate misure fiscali agevolative siano o meno qualificabili come aiuto di Stato: è compito della Commissione europea, infatti, autorizzare solo gli aiuti che non violino le norme del Trattato, in particolare quelle relative al divieto di discriminazione e al diritto di stabilimento, nonché disposizioni di diritto derivato in materia fiscale³⁰⁸. Occorre, in ultima istanza, interrogarsi sulla compatibilità della Riforma del Terzo Settore con i principi del diritto dell'UE³⁰⁹.

In primo luogo, occorre valutare l'incidenza della Riforma sulle libertà fondamentali tutelate dal Trattato, con particolare riferimento al divieto di aiuti di Stato di cui all'art.107 TFUE., all'utilizzo di risorse statali in qualsiasi forma che falsino o minaccino di falsare la concorrenza.

In secondo luogo, le agevolazioni fiscali previste dalla normativa italiana con riferimento al settore *non profit* devono essere considerate nell'ambito delle disposizioni del diritto europeo in relazione ad eventuali problemi di

³⁰⁸ Comunicazione della Commissione del 10 dicembre 1998, n. 98/c 384/03 *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*. Punto 29

³⁰⁹ Sul punto, GIANONCELLI S., *La fiscalità delle erogazioni liberali al terzo settore*, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Giuffrè, Milano, 2011, 301 ss.; MISCALI M., *La fiscalità del terzo settore: dall'agnosticismo legislativo al «diritto costituzionale» alla sussidiarietà fiscale*, 49 in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, Giuffrè ed., 2011; DI PIETRO A., - TASSANI T., *I principi europei del diritto tributario*, CEDAM, 2013

discriminazione a danno dei soggetti non residenti o comunque potenzialmente in grado di restringere le libertà di circolazione³¹⁰.

Già in passato, si era posta la questione se la (de)tassazione e il tenore agevolativo del regime Onlus ponesse quale problema di compatibilità con il divieto di aiuti di Stato. Il vecchio art. 87 TCE (ora art. 107 TFUE) qualificava come incompatibili con il diritto comunitario gli interventi pubblici diretti a favore di “talune imprese o produzioni”. Secondo un’interpretazione *comunitariamente* orientata, ciò implicava che il divieto di aiuti di Stato si dovesse estendere a tutte le misure di sostegno selettive, ossia che si rivolgano

³¹⁰ L'Italia, invero, nell'ambito del controllo operato dalla Commissione europea sul rispetto del Trattato, non è nuova alle procedure di infrazione per violazione del regime sugli aiuti di Stato. Nota anche come ricorso per inadempimento, è disciplinata dagli artt. 258 e 259 TFUE. Vedi Comunicato stampa del 12-10-2010, IP/10/1319, e lettera della Commissione di pari data, C (1010) 6960. La procedura risulta nel Registro degli aiuti di Stato al n. C-26/2010, Regime riguardante l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici. Questo ultimo profilo, del resto, è emerso con maggiore evidenza proprio con la decisione concernente la compatibilità, con il divieto di aiuti di Stato, dell'esenzione da ICI, di cui all'art. 7 d.lgs. n. 504 del 1992, laddove è stato precisato che ai fini della ricorrenza del requisito di incidenza sugli scambi è sufficiente che l'impresa sia attiva su un mercato aperto alla concorrenza, ciò che nella fattispecie sarebbe valso per i servizi sanitari, come sopra anticipato, e per quelli ricettivi.

La Commissione europea ha sottoposto al vaglio della CGUE la disposizione olandese che agevola le donazioni a favore degli enti *non profit* alla sola condizione che essi siano registrati in Olanda, considerandola discriminatoria e sproporzionata (Comunicato stampa del 6-4-2011, IP/11/429). Innanzi alla Corte di Giustizia è stata anche chiamata l'Austria per alcune disposizioni in materia di donazioni (causa C-10/10) decisa con sentenza del 16-6-2011. Altre procedure riferite al trattamento fiscale degli enti non profit sono state aperte contro Estonia (Comunicato stampa del 27-11-2008, IP/08/1818), Belgio (Comunicato stampa del 6-4-2011, IP/11/425 e Comunicato stampa del 21-10-2002, IP/02/1527), Olanda (Comunicato stampa del 30-9-2010, IP/10/1252; Comunicato stampa del 18-3-2010, IP/10/300) e Francia (Comunicato stampa del 20-11-2009, n. IP/09/1764). Non sono, poi, mancati i veri e propri rinvii pregiudiziali ex art. 267 TFUE, fra i quali si richiamano: Sentenza CGUE 14 settembre 2006, causa C-386/04 (Centro di Musicologia Walter Stauffer vs Finanzamt München für Körperschaften); 35); Sentenza CGUE 27 gennaio 2009, causa C- 318/07 (Hein Persche vs Finanzamt Lüdenscheid); Sentenza CGUE 10 febbraio 2011, causa C-25/10 (Missionswerk Werner Heukelbach eV vs État belge); Sentenza CGUE 8 settembre 2011, cause riunite C-78/08, C- 79/08 e C-80/08 (Min. Eco. Fin. E Ag. Entr. vs Paint Graphos Soc. coop. a r.l., Adige Carni Soc. coop. a r.l. e Michele Franchetto).

specificamente soltanto ad alcuni settori o categorie di operatori attivi all'interno dello Stato membro considerato, o di una sua regione - e siano idonee ad incidere, anche solo potenzialmente, sulla concorrenza intracomunitaria, in quanto i loro destinatari operano in un settore in cui sono attivi anche operatori stabiliti in Stati membri differenti. Il divieto di aiuti di Stato, però, ammette delle deroghe espressamente previste dal Trattato e tassativamente elencate.

Il vaglio di compatibilità della disciplina del *non profit* in Italia con i principi dell'UE si pone in relazione all'applicazione di regimi fiscali agevolativi che si sostanziano nella decommercializzazione *ex lege* delle attività svolte da enti soggettivamente qualificati come non commerciali ma la cui natura era oggettivamente commerciale³¹¹. Tale attrito fra gli ordinamenti nazionali e i principi testé analizzati si evince in maniera ancora maggiore se si pensa alla progressiva diffusione di discipline fiscali agevolative *ad hoc* degli enti *non profit* negli ordinamenti dei diversi Stati membri dell'UE³¹².

³¹¹ STEVENS S. A., *Tax Aid to public and social enterprise: a collision between competition and public policy*, EC Tax Review, 2014, vol. 23, n. 3, 149. *In a number of Member States including the Netherlands the European Commission has investigated and challenged the tax regime of public enterprises. In the view of the European Commission the regime qualifies as existing State aid. The author argues that it is clear from the Graphos case that the tax regime of public undertakings and non-profit organizations must be compared with the general corporate income tax regime and that tax benefits for public undertakings and non-profit organizations are in principle selective. Thus, the question arises to which extent tax benefits can be compatible with the special rules that apply to the Services of General Economic Interest (SGEI). The author concludes that due to the strict conditions tax benefits that have the character of a general exemption of the corporate income tax will not qualify. However, tax benefits might be declared compatible under Article 107(3) TFEU.*

³¹² GIANONCELLI S., *Finalità solidaristica e divieto di lucro soggettivo nella disciplina delle Onlus*, Giur. It., 2009, 10

La Commissione ha ammesso la possibilità di prevedere dei trattamenti fiscali privilegiati e differenziati a favore di enti senza scopo di lucro, a condizione che ciò trovi legittimazione e giustificazione nel vincolo specifico di detto settore nonché al suo metodo di organizzazione interna³¹³.

L'art. 107 TFUE, già art. 87 TCE, prevede la disciplina europea in materia di aiuti di Stato³¹⁴: il paragrafo 1 enuncia la regola generale secondo la quale gli aiuti concessi dagli Stati a favore di determinate imprese o produzioni e che

³¹³ Comunicazione della Commissione europea del 4 giugno 1997 *sulla promozione del ruolo delle associazioni e delle fondazioni in Europa* (COM (1997)0241)

³¹⁴ Articolo 107 (ex articolo 87 del TCE) TFUE

1. *Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.*

2. *Sono compatibili con il mercato interno:*

a) *gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti;*

b) *gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali;*

c) *gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Cinque anni dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera.*

3. *Possono considerarsi compatibili con il mercato interno:*

a) *gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale;*

b) *gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro;*

c) *gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse;*

d) *gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune;*

e) *le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.*

falsino o minaccino di falsare la concorrenza costituiscono aiuti di Stato e sono incompatibili con il mercato comune.

Sostanzialmente, ogniqualvolta uno Stato membro dell'UE mette a disposizione delle risorse o sgrava da certi oneri fiscali determinate imprese, occorre verificare se detto intervento sia selettivo, ossia i destinatari siano solo determinate imprese, a discapito di altre, e se detto vantaggio selettivo sia compatibile con il mercato³¹⁵. Ricorrendo entrambi detti presupposti, esso si configura come un aiuto di stato incompatibile con l'ordinamento europeo e con il mercato³¹⁶. Il paragrafo 2, invece, rappresenta una deroga alla regola generale e individua le ipotesi in cui delle misure potenzialmente selettive sono, invece, ritenute compatibili per espressa previsione del Trattato stesso. Infine, il terzo paragrafo individua alcune fattispecie in relazione alle quali è

³¹⁵ STEVENS S. A., *Tax Aid to public and social enterprise: a collision between competition and public policy*, EC Tax Review, 2014, vol. 23, n. 3, 156. *It is necessary to begin by identifying and examining the common or 'normal' regime applicable in the Member State concerned. It is in relation to this common or 'normal' regime that it is necessary, second, to assess and determine whether any advantage granted by the tax measure at issue may be selective by demonstrating that the measure derogates from that common regime inasmuch as it differentiates between economic operators who, in light of the objective assigned to the tax system of the Member State concerned, are in a comparable factual and legal situation, 65 hence that in this way formulated the derogation and comparability approach blend. Finally, it must be examined whether the differentiation which constitutes the derogation from the common system may be justified by the nature and scheme of the system. Once a specific provision is considered the rule a derogation to it creating an advantage is automatically suspected of being State aid.*

³¹⁶ Con riferimento alla tipologia di misure coinvolte, pacificamente in dottrina si è concordi nel sostenere che quelle "a rischio aiuto di Stato" devono presentare cumulativamente e non alternativamente entrambe le caratteristiche indicate dal Trattato, ossia la misura deve essere concessa dallo Stato e deve essere attuata mediante risorse statali. La misura deve, altresì, essere in grado di procurare all'impresa un beneficio economico di cui non avrebbe goduto in normali condizioni di mercato, essendo determinante anche la selettività. Vedasi anche FRANSONI G., *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, Pacini, Pisa, 2007; Comunicazione della Commissione del 10 dicembre 1998, n. 98/c 384/03 *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*.

la Commissione a compiere un vaglio di compatibilità con riguardo al caso concreto.

È prevista una deroga, ossia è possibile che uno Stato adotti una misura fiscale, potenzialmente qualificabile come aiuto di Stato, quando sia espressione dello stesso sistema tributario³¹⁷. Sono, invero, ammissibili delle cause di giustificazione direttamente previste dal Trattato o a tutela dell'interesse fiscale di ciascuno Stato, derivanti da un'operazione di interessi contrapposti dove la tutela delle libertà fondamentali si trova a cedere il passo a interessi superiori³¹⁸. Un trattamento differenziato può essere, dunque, giustificato da motivi imperativi di interesse generale ovvero dalla idoneità, proporzionalità e necessità delle norme nazionali nel raggiungere il proprio obiettivo.

Rileva, come accennato, il canone della proporzionalità se per l'attuazione di un determinato fine occorre una certa quantità di risorse finanziarie, e queste risorse non sono già né nella disponibilità degli stessi enti né tanto meno nel bilancio statale, è chiaro che l'unica possibilità di finanziamento risiede nel settore privato. A questo punto, se la deducibilità delle donazioni (o qualsiasi

³¹⁷ ANSELMO M., *Profili comunitari del regime tributario degli enti non profit*, Tesi di dottorato in Scienze Giuridiche - Curriculum in Diritto Tributario, Università degli Studi di Milano – Bicocca, https://boa.unimib.it/retrieve/handle/10281/29833/39031/phd_unimib_725098.pdf, 145 ss.; GUERRA R.C., *Diritto tributario internazionale*, CEDAM, Milano, 2015, 201 ss.

³¹⁸ Vengono certamente in rilievo i motivi imperativi di interesse generale, quali le esigenze di bilancio, di coerenza fiscale o di accertamento e controllo da parte dello Stato nei confronti degli enti residenti; la Corte ha chiarito, pertanto, che è legittimo che uno Stato membro pretenda, ai fini della concessione di determinate agevolazioni fiscali, l'esistenza di un nesso sufficientemente stretto tra gli enti che esso ritiene perseguano alcuni dei suoi obiettivi di interesse generale e le attività che essi esercitano nel proprio territorio.

altra disposizione) a favore dei soli enti nazionali consente di recuperare esattamente l'ammontare mancante per il pieno soddisfacimento del fine, mentre la deducibilità estesa a tutti, sottrae agli enti nazionali quanto finanziariamente necessario, si può concludere che la disposizione applicata in modo discriminatorio sia proporzionata³¹⁹.

Caposaldo dei principi enucleati dalla Corte di giustizia europea è, infatti, che uno Stato non deve adottare misure più onerose o più restrittive di quanto necessario per raggiungere il proprio obiettivo: se vogliamo il parametro può essere assimilabile alla legittima difesa in diritto penale o alle clausole vessatorie in diritto civile.

Invero, la Commissione ha affermato la possibilità che la natura del sistema fiscale di un ordinamento nazionale possa giustificare una specifica esenzione dall'assoggettamento all'imposta sui redditi, ove enti quali fondazioni o associazione non siano effettivamente in grado di produrre profitti³²⁰.

Peraltro, è possibile assimilare un incentivo fiscale concesso per promuovere l'impegno ed il coinvolgimento delle imprese in progetti socialmente

³¹⁹ ANSELMO M., *Profili comunitari del regime tributario degli enti non profit*, Tesi di dottorato in Scienze Giuridiche - Curriculum in Diritto Tributario, Università degli Studi di Milano – Bicocca, https://boa.unimib.it/retrieve/handle/10281/29833/39031/phd_unimib_725098.pdf, 260

³²⁰ Comunicazione della Commissione del 10 dicembre 1998, n. 98/c 384/03 *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*. Punto 25: “È ovviamente impossibile riscuotere un'imposta sugli utili qualora questi non esistano. La natura del sistema fiscale può pertanto giustificare il fatto che le imprese senza scopo di lucro, quali le fondazioni o le associazioni, siano specificatamente esentate dall'imposta sugli utili se effettivamente non possono conseguire dei profitti. Inoltre, potrebbe essere giustificato dalla natura del sistema fiscale che le cooperative che distribuiscono tutti gli utili ai propri soci non siano tassate a livello della cooperativa quando l'imposta viene riscossa in capo ai soci.

impegnati (in particolare di investimento) e il cui ammontare sia limitato rispetto ai costi di realizzazione di tali progetti. La Commissione, tuttavia, richiede che per tali aiuti siano stabilite norme sufficientemente chiare e che l'aiuto sia qualificato come trasparente, ossia che permetta di quantificare *ex ante* di quantificare il vantaggio ottenuto e svolgere così la sua attività di vigilanza e controllo³²¹. In definitiva, sono incompatibili tutti quegli aiuti che sono rivolti ad un settore in cui vi sia una concorrenza anche minima, indipendentemente dalla portata specifica dell'aiuto, o dall'entità del danno subito dagli operatori: rileva la mera presenza di una misura selettiva in un contesto in cui vi sia concorrenza. Detto principio è avallato dalla CGUE, ma occorre precisare che esiste un limite quantitativo individuato dalla Commissione, definito come la regola *de minimis*: qualora l'aiuto sia di entità

³²¹ Vedasi punto 31, *ibidem*; Regolamento della Commissione del 15 dicembre 2006, n. 1998/2006, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato agli aiuti d'importanza minore (*de minimis*), considerando 13: "A fini di trasparenza, di parità di trattamento e di controllo efficace, è opportuno che il presente regolamento si applichi solo agli aiuti «*de minimis*» che sono trasparenti. Gli aiuti trasparenti sono quelli per i quali è possibile calcolare con precisione l'equivalente sovvenzione lordo *ex ante* senza che sia necessario effettuare un'analisi del rischio. Questo calcolo preciso può essere realizzato, ad esempio, per quanto riguarda le sovvenzioni, i contributi in conto interessi e le esenzioni fiscali limitate. Gli aiuti concessi sotto forma di conferimenti di capitale non dovrebbero essere considerati come aiuti «*de minimis*» trasparenti, a meno che l'importo totale dell'apporto pubblico sia inferiore alla soglia «*de minimis*». Gli aiuti concessi sotto forma di misure a favore del capitale di rischio di cui agli orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato destinati a promuovere gli investimenti in capitale di rischio nelle piccole e medie imprese non dovrebbero essere considerati aiuti «*de minimis*» trasparenti, a meno che il regime relativo al capitale di rischio interessato preveda apporti di capitali per un importo non superiore alla soglia «*de minimis*» per ogni impresa destinataria. Gli aiuti concessi sotto forma di prestiti dovrebbero essere trattati come aiuti «*de minimis*» trasparenti se l'equivalente sovvenzione lordo è stato calcolato sulla base dei tassi di interesse praticati sul mercato al momento della concessione." In particolare, l'art. 2 Aiuti di importanza minore (*de minimis*) al par. 4 prevede che: "Il presente regolamento si applica solo agli aiuti riguardo ai quali è possibile calcolare con precisione l'equivalente sovvenzione lordo *ex ante* senza che sia necessario effettuare un'analisi del rischio («aiuti trasparenti»)."

inferiore rispetto alle cifre stabilite dalla Commissione con proprio regolamento³²², esso non è considerato rilevante per il solo fatto che la sua misura ridotta produce effetti di scarso rilievo sul mercato. In particolare, l'art. 2 del Regolamento “*de minimis*” prevede dei limiti quantitativi entro i quali determinati aiuti di Stato non sono considerati rilevanti ai sensi dell'art. 87, comma 1, TCE (ora 107 TFUE) e non sono soggetti, dunque, l'obbligo di notifica. Essi non devono superare complessivamente l'importo di 200 mila euro nell'arco di tre esercizi finanziari concessi alla medesima impresa. L'art. 108 TFUE prevede che la Commissione proceda con gli Stati membri all'esame permanente dei regimi di aiuti esistenti in questi Stati ed in particolare dispone che essi siano comunicati alla Commissione in tempo utile affinché presenti le sue osservazioni e proposte di modifica (par. 3). Ove quest'ultima riscontri che una determinata disposizione fiscale sia incompatibile con il mercato interno, oppure che tale aiuto sia attuato in modo abusivo, intraprende una procedura e, solo all'esito della decisione finale, lo Stato potrà eventualmente adottare la misura fiscale, ovvero sopprimerla o modificarla nel termine fissato dalla Commissione stessa. Qualora lo Stato

³²² Regolamento della Commissione del 15 dicembre 2006, n. 1998/2006, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato agli aiuti d'importanza minore (*de minimis*), Considerando 8: “*In base all'esperienza della Commissione, è possibile affermare che gli aiuti che non superino, nell'arco di tre anni, la soglia di 200000 EUR non incidono sugli scambi tra Stati membri e/o non falsano né minacciano di falsare la concorrenza, non rientrando pertanto nel campo di applicazione dell'articolo 87, paragrafo 1 del trattato. Per quanto riguarda le imprese attive nel settore del trasporto su strada, tale soglia dovrebbe essere fissata a 100 000 EUR.*” Detto Regolamento è applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2007 e sostituisce il precedente Regolamento (CE) n. 69/2001 termina il 31 dicembre 2006. Detto limite viene preso in considerazione dalla Commissione solo per focalizzare la propria attività di controllo sulle situazioni con più incidenza sul mercato.

non si conformi a tale decisione entro il termine stabilito, la Commissione o qualsiasi altro Stato interessato può intraprendere una procedura di infrazione ex artt. 258 e 259 TFUE e adire direttamente la CGUE.

L'Unione europea ha varato un'articolata disciplina riguardante la compatibilità di quegli aiuti di Stato che si configurino specificamente come forme di compensazione degli obblighi di servizio pubblico, concessi a determinate imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale³²³. La CGUE ha chiarito che non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 107, par. 1, TFUE un intervento statale che può essere considerato come una compensazione diretta a rappresentare la contropartita delle prestazioni effettuate dalle imprese beneficiarie per assolvere obblighi di servizio pubblico, di tal ch  tali imprese non traggono un vantaggio finanziario e il suddetto intervento non ha quindi l'effetto di collocarle in una posizione concorrenziale pi  favorevole rispetto a quelle che fanno loro concorrenza³²⁴. Affinch  siffatta compensazione possa sottrarsi alla

³²³ L'Unione europea ha recentemente varato un'articolata disciplina riguardante la compatibilit  di determinati Aiuti di Stato che si configurino specificamente come forme di compensazione degli obblighi di servizio pubblico, concessi a determinate imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale (SIEG). La Commissione europea ha, infatti, adottato il 20 dicembre 2011, a seguito di un ampio processo di consultazione pubblica, il nuovo pacchetto di norme sugli Aiuti di Stato per i servizi di interesse economico generale (SIEG) che sostituisce il cosiddetto "pacchetto Monti-Kroes" del luglio 2005. Il pacchetto SIEG si compone: di una Decisione, di una Disciplina e di una Comunicazione adottate il 20/12/2011; e del Regolamento n. 360/2012 del 25/04/2012. Tra i servizi di interesse economico generale, la Decisione della Commissione del 20/12/2011 comprende anche i **servizi sociali** che rispondono ad esigenze sociali essenziali in materia di assistenza sanitaria, assistenza di lungo termine, servizi per l'infanzia, accesso e reintegrazione nel mercato del lavoro, edilizia sociale e assistenza e inclusione sociale di gruppi vulnerabili

³²⁴ CGUE, sentenza della Corte del 24 luglio 2003, C-280/00

qualificazione di aiuto di Stato devono, tuttavia, ricorrere taluni presupposti. Tanto premesso, occorre comprendere se gli ETS possano essere destinatari dell'art. 107 TFUE considerando che il tenore letterale della norma fa riferimento alle imprese. Se così non fosse, invero, saremmo al di fuori della disciplina eurounionale della concorrenza. In secondo luogo, occorre comprendere se le misure agevolative previste per gli ETS non commerciali siano caratterizzate da selettività e vantaggio economico; diversamente, ove dette previsioni fiscali introdotte dalla Riforma del Terzo Settore in Italia non attribuissero specifici benefici, non si può parlare di aiuto di Stato incompatibile con il mercato e con l'ordinamento europeo.

Infine, occorrerà comprendere se il regime fiscale degli ETS possa trovare giustificazione nell'ottica derogatoria di cui sopra, derivando dalla natura stessa del sistema tributario: se così fosse, nemmeno in questo caso potrebbe parlarsi di aiuti di Stato.

La CGUE ha chiarito che per impresa occorre intendere qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento³²⁵. La Corte Europea sembra, dunque, aver avallato un'interpretazione estensiva del Trattato, ritenendo

³²⁵ Sempre più spesso i Giudici europei si rendono fautori di categorie giuridiche, in maniera a volte autoreferenziale ma che, in ogni caso, non ci si può esimere dal riconoscerne una notevole rilevanza e impatto sul piano domestico, in forza del primato del diritto dell'UE, fermo quanto previsto dalla teoria dei controllimiti. Sentenza pilota di un intero filone giurisprudenziale, la quale fornisce la definizione di impresa è fornita, per la prima volta, dalla sentenza CGUE 23 aprile 1991, causa C- 41/90 (K. Höfner e F. Elser vs Macroton GmbH), punto 21.

irrilevante il dato formale dello *status* giuridico dell'ente. Anche in questo frangente, torna il tema della “*substance over form*”, idoneo a garantire un'effettiva tutela della concorrenza attraverso un'applicazione uniforme della disciplina, indipendentemente dai diversi sistemi giuridici degli Stati membri.

In quest'ottica, un soggetto è qualificabile come impresa ogniqualvolta, per lo svolgimento di una determinata attività, esso entri in competizione anche solo potenziale con altri soggetti economici o altre imprese, minando i principi del libero mercato e della libera concorrenza: in tal senso, si ribadisce l'irrelevanza dello scopo perseguito.

Svolte queste considerazioni riguardo al profilo soggettivo, occorre aggiungere che anche da un punto di vista oggettivo, le misure adottate per gli enti *non profit*, ossia decommercializzazioni *ex lege*, forfetizzazioni ed esclusioni - sono, come già visto, tecnicamente idonee ad essere considerate aiuti di stato, in quanto ciascuna di esse è in grado di determinare una riduzione di imponibile o d'imposta. Pertanto, occorre vagliare il vantaggio economico e la selettività dell'aiuto erogato o concesso dallo Stato a un determinato ETS o ad una determinata categoria³²⁶.

³²⁶ Un vantaggio è una condizione di superiorità rispetto a qualcuno o qualcosa e la selettività o specificità è la individuazione di qualcuno o qualcosa all'interno di un insieme omogeneo. Il concetto di vantaggio e quello di selettività sono peraltro tra loro connessi, soprattutto in ambito fiscale: un'impresa può ritenersi avvantaggiata quando usufruisce di una misura “eccezionale” rispetto al regime ordinario applicabile, che la pone in una posizione economica più favorevole rispetto a quella di altre imprese in uguali condizioni di fatto e di diritto. Con riferimento agli aiuti di Stato, la Corte di Giustizia ha affermato che il confronto opera avendo riguardo a soggetti che si trovano in situazioni simili dal punto di vista di fatto e giuridico alla luce degli scopi perseguiti dalla misura in esame. Si rinvia a ANSELMO M.,

Pertanto, conformemente ad una lettura “comunitariamente” orientata, anche gli ETS possono qualificarsi come imprese con riferimento alle sole attività economiche che svolgono, in riferimento alle quali, essi devono rispettare i principi europei in tema di concorrenza e aiuti di Stato. A tal proposito, le agevolazioni fiscali previste dai singoli ordinamenti sono tendenzialmente configurabili come aiuti di Stato, in quanto teoricamente produttive di un vantaggio selettivo. Esula da questa impostazione l’ETS non comparabile con gli altri operatori economici oppure l’ipotesi in cui l’aiuto trovi giustificazione all’interno del sistema tributario stesso di un ordinamento nazionale.

Per quanto riguarda, invece, il vaglio di compatibilità con il principio di non discriminazione e di libertà di stabilimento, già in passato, con riferimento al trattamento fiscale delle Onlus ex d.lgs. 460/1997 si era posto il problema. Invero, l’Agenzia delle entrate aveva ritenuto in prima battuta che esso fosse applicabile solo agli enti fiscalmente residenti in Italia. Detta impostazione, però, è pacificamente contraria all’ormai consolidato orientamento della giurisprudenza europea; in ragione di ciò, la prassi amministrativa ha modificato la propria posizione in merito, al fine di evitare una procedura di infrazione da parte della Commissione europea ex art. 258 TFUE³²⁷.

Profili comunitari del regime tributario degli enti non profit, Tesi di dottorato in Scienze Giuridiche - Curriculum in Diritto Tributario, Università degli Studi di Milano – Bicocca, https://boa.unimib.it/retrieve/handle/10281/29833/39031/phd_unimib_725098.pdf

³²⁷ La Circ. Min. Fin., 26 giugno 1998, n. 168/E negava la possibilità di acquisire la qualifica Onlus a enti non residenti, in assenza di un’espressa previsione normativa in tal senso. Secondo la posizione dell’AF, l’art. 10, faceva riferimento a istituti di diritto interno e a leggi

Operando una breve digressione, occorre tenere presente che per potersi configurare una discriminazione, la fattispecie transazionale deve poter essere comparabile con il suo analogo domestico. La Corte, infatti, ammette che le agevolazioni fiscali per il *non profit* possano essere applicate in modo differenziato in relazione alle specificità delle situazioni, oggettivamente non comparabili; va da sé che occorre avvalersi di criteri idonei al fine di evitare la (non) applicazione di norma discriminatorie e differenziate.

È condivisibile l'idea che il problema del riconoscimento di agevolazioni fiscali (dirette o indirette) al *non profit* riguardi il profilo della comparabilità delle fattispecie, in grado di eliminare *ab origine* qualsiasi discriminazione. Al fine di contrastare la discriminazione, implementare l'efficacia delle norme giuridiche esistenti che vietano la discriminazione nei confronti di individui, persone giuridiche o attività sulla base della loro provenienza o posizione geografica potrebbe essere un utile strumento. Posto che ogni Stato prevede differenti regolamentazioni riguardo il regime degli investimenti transfrontalieri, per esempio prevedere uno strumento bilaterale pattizio, quali delle convenzioni, per le ONG e i loro sostenitori ai fini della tassazione di detti finanziamenti potrebbe essere una soluzione di compromesso

nazionali che non consentivano un'estensione a favore degli enti non residenti, ciò anche in ragione della difficoltà di svolgere adeguati controlli circa la sussistenza dei requisiti per la fruizione delle agevolazioni fiscali. Si assiste, poi, a un *revirement* (espressione usata in senso atecnico) con la Circ. 26 giugno 2006, n. 24/E, la quale afferma che “*Ricorrendo tutti i requisiti di cui al citato art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 460 del 1997, nulla osta al riconoscimento della qualifica di Onlus in favore degli enti residenti all'estero e, quindi, alla possibilità che gli stessi siano ammessi a beneficiarie del relativo regime agevolativo*”.

piuttosto che “costringere” gli Stati Membri dell’UE a sottoscrivere un trattato fiscale vincolante. Con riguardo alla nozione di NGO, come sopra chiarita, sembra pacifico che i destinatari delle agevolazioni fiscali siano le istituzioni con scopi religiosi, educativi, scientifici, di beneficenza o pubblici, nonché con scopi culturali³²⁸.

La presente disamina non può prescindere dall’approfondimento di alcune sentenze particolarmente rilevanti della Corte di giustizia europea.

Il caso “Stauffer”, in particolare, riguarda l’imposizione diretta degli enti *non profit* in relazione alla restrizione della libertà di circolazione dei capitali: fulcro delle questione è l’incompatibilità con il TFUE di una disciplina nazionale che esentava dall’imposta sulle società determinati redditi³²⁹ di fondazioni riconosciute di pubblica utilità, aventi sede sul territorio nazionale, mentre la medesima esenzione non era riconosciuta ad una analoga fondazione avente, però, sede in un altro Stato membro dell’UE³³⁰. In tale

³²⁸ BATER P., HONDIUS F. AND KESSLER LIEBER P., *The Tax Treatment of NGOs – Legal, Ethical and Fiscal Frameworks for Promoting NGOs and their Activities*, Kluwer Law International, The Hague, 2004, 25 “*Countering discrimination: add and strengthen existing rules of law that prohibit discrimination against individuals, legal entities or activities on the grounds of their geographical source or location. Given that there are differences between individual states in their regime for regulating foreign investment (in their approach to granting tax privileges to NGOs and their supporters, it is likely that the preparation of model tax treaty provisions for NGOs and their supporters would be more acceptable to individual states than any attempt to persuade states to sign up to a binding tax treaty. Interestingly, the definition of NGOs that are eligible for treaty benefits does not appear to be as controversial as might have been expected. The existing treaties generally agree to extend tax privileges to institutions with a religious, educational, scientific, charitable or public purpose. Some, but not all, also cite cultural purposes.*”

³²⁹ La questione riguardava l’applicabilità a una fondazione di diritto italiano titolare di un immobile produttivo di reddito in Germania dell’esenzione, ai fini dell’imposta sul reddito, riservata dalla normativa tedesca alle fondazioni residenti.

³³⁰ CGUE sentenza 14 settembre 2006, C-386/04, Stauffer; BECKER F., Case C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer v. Finanzamt München für Körperschaften,

occasione, la Corte di giustizia ha statuito che il principio della libera circolazione dei capitali osta al disconoscimento dell'esenzione, negata sul presupposto della limitata imponibilità della fondazione nello Stato della fonte e della correlata difficoltà di controllare se la fondazione, nello Stato di appartenenza, adempisse effettivamente gli obblighi statutari ai sensi della legislazione nazionale³³¹.

Da una parte, la CGUE riconosce che l'effettività dei controlli fiscali costituisca un motivo imperativo di interesse generale idoneo a giustificare una limitazione dell'esercizio delle libertà fondamentali. Prima di concedere un'esenzione fiscale a una fondazione, infatti, uno Stato membro è autorizzato ad applicare misure che gli permettono di verificare con chiarezza e precisione se essa soddisfi le condizioni prescritte dalla legislazione nazionale per beneficiarne e a controllare la gestione effettiva della detta fondazione. Certamente, in caso di fondazioni con sede in altri Stati membri, può risultare più difficile procedere ai necessari accertamenti.

Tuttavia, la Corte precisa che l'AF dello Stato della fonte è nelle condizioni di richiedere ogni documentazione necessaria all'altro Stato sulla base della

Judgement of the Court (Third Chamber) of 14 September 2006, in *Common Market Law Review*, 2007, n. 44, p. 803-816; ECKER T., *Taxation of Non-Profit Organizations with Multinational Activities—The Stauffer Aftermath and Tax Treaties*, *Intertax* 2007, Issue 8/9, 450-459

³³¹ Il Trattato “*osta a che uno Stato membro, il quale esenta dall'imposta sulle società i redditi da locazione percepiti sul territorio nazionale da fondazioni riconosciute di pubblica utilità in linea di massima illimitatamente imponibili se hanno sede sul suo territorio, neghi la stessa esenzione per redditi dello stesso tipo ad una fondazione di diritto privato riconosciuta di pubblica utilità per il solo motivo che, avendo sede in un altro Stato membro, essa è imponibile sul suo territorio soltanto limitatamente.*”

cooperazione e scambio automatico di informazioni fiscali fra Stati. Invero, si tratta di semplici inconvenienti amministrativi che non sono sufficienti a giustificare un rifiuto da parte delle autorità statali di concedere alle dette fondazioni le stesse esenzioni fiscali concesse alle fondazioni dello stesso tipo soggette all'imposta sul suo territorio³³².

Ne deriva il principio per cui se un ente investe risorse all'interno di uno Stato Membro dell'UE che non sia quello dove ha sede, ricavandone dei redditi o quando riceva donazioni estere, se i redditi e le erogazioni sono soggette a livelli di imposizione più elevati rispetto a quelli previsti per gli stessi soggetti residenti, allora si realizza una contrazione del reddito prodotto o del patrimonio donato dell'ente non residente. Simile situazione è in grado di scoraggiare il movimento di capitali transfrontaliero e di dissuadere un ente dall'effettuare investimenti o dal ricevere donazioni estere.

Con riferimento alla libera circolazione dei capitali, la CGUE ha affermato che quando un soggetto passivo vuole avvalersi del sistema di deduzioni fiscali previste in uno Stato membro per le donazioni cd. transnazionali, ossia eseguite a favore di enti stabiliti e riconosciuti di interesse generale in un altro Stato membro, a tali donazioni si applicano le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, anche quando sono state eseguite in natura sotto forma di beni di largo consumo.

³³² CGUE sentenza 14 settembre 2006, C-386/04, Punto 48

Nello stesso senso, torna a pronunciarsi la CGUE in merito ad una normativa nazionale che consenta il beneficio fiscale limitatamente alle donazioni effettuate a favore di enti stabiliti sul territorio nazionale, senza alcuna possibilità per il soggetto passivo donante di dimostrare che una donazione a favore di un ente stabilito in un altro Stato membro soddisfi i requisiti imposti dalla suddetta normativa per la concessione del beneficio³³³. Nelle conclusioni dell'Avv. Gen., si ricorda che le AF hanno la facoltà di esigere dalla fondazione i documenti giustificativi che consentono loro di procedere ai necessari accertamenti: una normativa nazionale non può, pertanto, impedire *in maniera assoluta* al contribuente di fornire prove di tal genere³³⁴. Per quanto concerne il rispetto della libertà di stabilimento e la libera prestazione dei servizi, tutelati rispettivamente dagli art. 49 TFUE e 56 TFUE, si ritiene ammissibile che un ordinamento nazionale possa attribuire la fornitura di servizi³³⁵ mediante affidamento diretto, in assenza di qualsiasi forma di pubblicità, ad associazioni di volontariato, a condizione che siano effettivamente svolti nell'ambito di una finalità sociale e al perseguimento degli obiettivi di solidarietà ed efficienza di bilancio. Inoltre, spetta allo Stato fissare i limiti entro i quali le suddette attività possono essere svolte, in quanto devono garantire che le menzionate attività commerciali siano marginali

³³³ CGUE sentenza 27 gennaio 2009, C-318/07, *Persche*; KOELE Ineke A., *Building Donor Trust in Cross Border Philantropy*, ICFO Annual General Meeting, 24 april, 2009

³³⁴ Concl. Avv. Gen., CGUE sentenza 27 gennaio 2009, C-318/07, *Persche*, punto 81

³³⁵ Nel caso di specie, di trasporto sanitario. In quest'ottica, l'autorità pubblica che intenda stipulare convenzioni con associazioni siffatte non è tenuta, ai sensi del diritto dell'Unione, a una previa comparazione delle proposte di varie associazioni.

rispetto all'insieme delle attività di tali associazioni, e siano di sostegno al perseguimento dell'attività di volontariato di queste ultime³³⁶.

La giurisprudenza europea ammette il potere discrezionale di ciascuno Stato membro di scegliere in tutta autonomia quali interessi perseguire, valutando le diverse esigenze della collettività; è legittimo che uno Stato membro, nell'ambito della propria legislazione, tratti in modo diverso gli enti riconosciuti di interesse generale stabiliti nel proprio territorio rispetto a quelli aventi sede in altri Stati membri allorché questi ultimi perseguano obiettivi diversi da quelli enunciati dalla propria normativa. La Corte nega, quindi, che uno Stato debba automaticamente riconoscere un ente qualificato di interesse generale in un altro Stato.

Da ciò emerge che la Corte ha voluto, in una qualche maniera, tutelare le prerogative che i singoli Stati membri hanno mantenuto nel settore del *Welfare* e nella individuazione degli interessi sociali meritevoli di tutela, ancorché tenda ad assicurare che dette prerogative non siano utilizzate in modo discriminatorio e arbitrario.

³³⁶ CGUE, sentenza 28 gennaio 2016, C-50/14

4.3. Criticità e questioni ancora aperte

In considerazione dei rilievi affrontati sinora e delle disposizioni fiscali nazionali, la cui applicazione non sempre sono in linea con le libertà fondamentali previste dal Trattato, emergono ancora delle barriere fiscali per la filantropia transfrontaliera, destinata a trovare sempre maggiore rilievo nel panorama europeo e non solo. Un trattamento discriminatorio degli enti del Terzo Settore che operano sul piano internazionale rispetto alle organizzazioni nazionali comparabili è, dunque, datato e incompatibile con i principi dell'UE³³⁷.

Certamente, l'evoluzione del diritto eurolunionale propende verso meccanismi di apertura e incentivo alla solidarietà e all'economia sociale. Nondimeno, il tema non può prescindere dall'esigenza di ciascun Stato membro di esercitare un controllo adeguato sulla sussistenza dei requisiti degli enti del Terzo Settore per la concessione di determinate agevolazioni fiscali. E nemmeno è pensabile di accentrare detti controlli a livello sovranazionale, stante l'impossibilità oggettiva di gestire una mole di accertamenti sull'assunto, poi, che le amministrazioni finanziarie statali non alienerebbero debba facoltà, ma soprattutto in forza dell'esistenza di meccanismi di cooperazione rafforzata fra Stati e scambio automatico fra Amministrazioni fiscali. Si pensi al caso italiano: a due anni dall'emanazione

³³⁷ KOELE INEKE A., *How will International Philantropy be freed from landlocked tax barriers?*, European Taxation, IBFD, September 2010, 409-4018

del Codice del Terzo Settore, alcune disposizioni fiscali sono tuttora sospensivamente condizionate all'efficacia del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.

Da anni è ormai in cantiere lo Statuto della fondazione europea il quale mira a creare un istituto giuridico riconosciuto a livello europeo, operante nel *non profit*, che possa avvalersi di una disciplina omogenea in ambito europeo, sia sul piano civilistico sia sul piano fiscale, al fine di agevolare le donazioni transnazionali e creare un ambiente economico europeo di aggregazione sociale e di incentivo all'economia sociale³³⁸.

La dottrina maggioritaria che si è occupata di filantropia internazionale e di fiscalità del Terzo Settore, stante il dibattito che perdura da decenni, sembra concorde nel ritenere che la proposta della Commissione europea di uno Statuto della Fondazione Europea, volto a creare una nuova entità giuridica potrebbe facilitare lo svolgimento di attività di utilità sociale sul territorio europeo. Non si tratterebbe di introdurre nuove disposizioni fiscali, bensì di dare un omogeneo riconoscimento giuridico a tutti gli enti che perseguano un pubblico scopo: i benefici fiscali previsti da ciascun ordinamento nazionale potrebbero così essere applicati agli enti che ottengono uno *status* riconosciuto a livello europeo³³⁹. In tal modo, si sarebbe in grado di garantire

³³⁸ Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, Bruxelles, 13.4.2011 COM(2011) 206

³³⁹ YEVGENYEVA A., *The Taxation of Non-profit Organizations after Stauffer*, Oxford Uni, July, 2014, 207; HEMELS S.J.C., *Are we in need of a European Charity?*, INTERTAX, (37), 8/9, 2009, 424, HEMELS S.J.C., STEVENS S.A., *The European Foundation Proposal:*

un principio di reciproco riconoscimento nonché di parità di trattamento. Inoltre, si ovvierebbe alla mancanza a livello eurounionale di una omogenea definizione di “scopo di pubblica utilità”.

D’altro canto, la Commissione europea chiarisce che il non ravvicinare le legislazioni sotto il profilo fiscale si pone come una scelta necessitata; infatti, le agevolazioni fiscali riservate agli enti che svolgono attività di interesse generale e di pubblica utilità all’interno di ciascun ordinamento nazionale riflettono la storia e la tradizione interna ai singoli Paesi, che hanno di volta in volta ritenuto di perseguire interessi diversi attraverso norme tributarie dedicate a tali enti. Un ulteriore ostacolo alla previsione di una fiscalità del *non profit* armonizzata a livello europeo è rappresentato dall’ingerenza che si verrebbe a creare da parte dell’Unione con riguardo alla potestà impositiva degli Stati membri, rischiando di scardinare la sovranità tributaria che permane in capo ai singoli Stati³⁴⁰.

A Shift in the EU Tax Treatment of Charities?, EC Tax Review 2012, Issue 6, 293–308; BATER P., *The Tax Treatment of Cross-Border Donation: including the Tax Status of charities and foundations*, Amsterdam, IBFD, 2003; BATER P., HONDIUS F. AND KESSLER LIEBER P., *The Tax Treatment of NGOs – Legal, Ethical and Fiscal Frameworks for Promoting NGOs and their Activities*, Kluwer Law International, The Hague, 2004

³⁴⁰ A tal proposito, si potrebbe ipotizzare lo strumento convenzionale, per es. un modello di convenzione che riguardi le donazioni transfrontaliere e le attività transnazionali degli enti del Terzo Settore (*Model on Cross-border giving and Transnational NPOs activities*).

Capitolo V Conclusioni

Il settore del *non profit* è stato attraversato nel corso degli ultimi decenni da un'evoluzione costante e spesso problematica, con incertezze applicative e soggetto a restrizioni delle libertà fondamentali tutelate a livello europeo. Il trend di questa evoluzione è il passaggio da un *Welfare State* a una *Welfare Society*; indubbiamente, la pianificazione fiscale rappresenta un elemento determinante nelle politiche sociali.

È necessario favorire processi di aziendalizzazione degli ETS, in modo da poter operare in condizioni di economicità, efficacia ed efficienza dei servizi, per raggiungere migliori risultati qualitativi del servizio reso³⁴¹. La logica di detassare gli incentivi privati verso un settore non significa altro che investire minori risorse pubbliche nello Stato; occorre che lo Stato permetta di investire e sviluppare laddove non riesce con le proprie forze e risorse, in un'ottica di ottimizzazione dei risultati con il minimo sforzo economico.

L'idea è che un ente del Terzo Settore svolga attività di interesse generale e possa accedere a determinati benefici fiscali in ragione della meritevolezza degli interessi perseguiti e della sua qualificazione come ente commerciale o non commerciale.

Gli Stati in sostanza rinuncerebbero, in tutto o in parte, al prelievo impositivo a carico degli enti *non profit*, in quanto la loro attività consentirebbe di ridurre

³⁴¹ PROPERSI A., Governance, rendicontazione e fondi di finanziamento degli enti non profit, in ZAMAGNI S. (a cura di), *Libro bianco sul Terzo Settore*, Bologna, il Mulino, 2011, 365

la spesa statale. In questo senso, vi sarebbe una compensazione di bilancio tra i costi (in linea di principio a carico dello Stato) che indirettamente l'ente si accolla con lo svolgimento della propria attività e la perdita di gettito fiscale. Per quanto riguarda la normativa italiana, rimangono almeno tre questioni aperte: la compatibilità delle disposizioni fiscali del titolo X ai principi europei, l'operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore e l'autorizzazione della Commissione europea in merito ad alcune previsioni fiscali.

Conformemente ad una lettura *comunitariamente* orientata, anche gli ETS possono qualificarsi come imprese con riferimento alle sole attività economiche che svolgono, in riferimento alle quali, essi devono rispettare i principi europei in tema di concorrenza e aiuti di Stato.

Sembrerebbe, però, che alla luce della portata interpretativa data all'art. 79 CTS come parametro di commercialità specifico degli ETS, non sembrano porsi frizioni insormontabili alle disposizioni fiscali in oggetto: invero, l'acquisizione della qualifica di ETS non comporta di per sé l'applicazione di un regime fiscale privilegiato; piuttosto, l'applicazione del regime fiscale applicabile sarà determinato dalla qualificazione commerciale o meno dell'attività svolta, secondo il criterio della prevalenza di cui al comma 5 dell'art. 79 CTS. Dunque, un ETS che svolge prevalentemente attività commerciale, sarà assoggettato alla disciplina ordinaria in materia di imposte sui redditi delle società. In tal senso, in un'ottica di tutela della concorrenza

sul mercato europeo o di violazione del divieto di aiuti di Stato non sembrano rilevarsi delle incompatibilità con il diritto dell'UE.

Per quanto riguarda la richiesta di autorizzazione a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sembrerebbe che non sia ancora stata presentata alla Commissione europea la relativa documentazione, tale che la Riforma si trova al momento in un'*impasse* che non permette la concreta e completa attuazione delle disposizioni fiscali. Invero, a mente dell'art. 104, comma 2, CTS le disposizioni del titolo X relative alla fiscalità del Terzo settore si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro stesso³⁴². Presumibilmente, dunque, dette disposizioni non troveranno applicazione prima del 2021.

In ultimo, occorrerà comprendere cosa succederà agli enti *non profit* che al momento usufruiscono delle agevolazioni fiscali del CTS immediatamente in vigore e che, successivamente, non si adopereranno per iscriversi al RUNTS o non ne avranno i requisiti. Sembrerebbe ragionevole propendere per una

³⁴² CNDCEC e FNC, *Riforma del Terzo Settore*, Informativa periodica, 4 agosto 2017, 3. Trovano, invece, immediata applicazione le norme di cui all'art. 104, comma 1, in tema di titoli di solidarietà (art. 77 CTS), Social Lending (art. 78 CTS), Social Bonus (art. 81 CTS), imposte indirette e tributi locali (art. 82 CTS), sistema di deduzioni e detrazioni per erogazioni liberali (art. 83 CTS), l'esenzione IRES dei redditi di immobili per OdV e APS (art. 84, comma 2, e art. 85, comma 7, CTS). Con riguardo alle disposizioni fiscali contenute nel titolo X del CTS, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la disciplina delle Onlus rimarrà in vigore, conformemente con le previsioni dell'art. 104, commi 1 e 2, CTS

ripresa a tassazione da parte dell'Amministrazione finanziaria ma con inevitabile dispendio di costi e risorse.

Sic stantibus rebus, occorre chiedersi cosa succede se alcuni enti che rientrerebbero nella qualifica di ETS non decidono di rimanere assoggettati alla disciplina codicistica e al regime fiscale ordinario previsto dal TUIR, sia per ragioni dimensionali, sia per mero arbitraggio fiscale. Invero, entrare nella disciplina del CTS implica il rispetto di rigide condizioni, il soddisfacimento di determinati presupposti e l'assoggettamento a una serie di obblighi e controlli alquanto stringenti. È prevedibile che le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) decidano di rimanere fuori dal CTS; per esse, infatti, non è abrogato il regime forfetario di imposizione ai fini Iva e delle imposte sui redditi previsto dalla L. 398/1991 nonché le esclusioni dalle attività commerciali disposte dagli art. 4 DPR 633/1972 e art. 148 TUIR: regimi che potranno continuare a fruire solo non iscrivendosi al Registro unico.

L'idea che sembra aver caratterizzato l'approccio riformatore è quella di favorire l'afflusso di risorse verso gli enti meritevoli, nella consapevolezza del ruolo determinante che giocano in questo settore anche le liberalità. Queste ultime, invero, costituiscono una fonte determinante per il sostegno delle attività degli enti del Terzo Settore e si inseriscono in quell'ottica di "aziendalizzazione del *non profit*" e di consolidamento della *Welfare Society*. Diventa fondamentale accrescere non solo la "fiducia" dello Stato nella previsione legislativa di benefici e sgravi fiscali per il finanziamento (privato)

del Terzo Settore, ma anche la fiducia dei donatori (privati e imprese) riguardo il corretto impiego delle risorse erogate, attraverso anche meccanismi di *compliance*, *accountability* e trasparenza.

Ad oggi, per esempio, non esiste una disposizione normativa che imponga un sistema di destinazione vincolata delle somme donate a specifici progetti o voci³⁴³; è pur vero che l'obbligo di rendicontazione costringe gli ETS a rendere trasparente l'impiego dei fondi derivanti dalle liberalità, dei finanziamenti e delle erogazioni.

Si potrebbe pensare di subordinare la possibilità di accedere ai sistemi di deduzioni/detractions fiscali solo al soddisfacimento di determinate condizioni che dimostrino l'effettivo impiego dei fondi ricevuti, per esempio, alla realizzazione di un determinato progetto, in modo da ridurre gli usi distorti della filantropia per esigenze privatistiche se non addirittura per occultare finalità illecite.

³⁴³ Si pensi, per esempio ai “*fonds de dotation*” francesi o a strumenti di segregazione patrimoniale (vincoli di destinazione per specifico affare, trust ecc). Il fondo di dotazione è uno strumento creato dal legislatore francese per attirare finanziamenti privati a favore di attività di interesse generale. Essi si ispirano agli *endowment funds* americani e possono qualificarsi come delle fondazioni private che permettono ai mecenati di realizzare i progetti in modo semplice e veloce. L. 4 agosto 2008, n. 776 *Loi de modernisation de l'économie* (Lme) definisce il fondo di dotazione come “una persona morale di diritto privato a scopo non lucrativo che riceve e gestisce capitalizzandoli beni e diritti di qualsiasi natura che gli sono attribuiti a titolo gratuito e irrevocabile e utilizza i profitti della capitalizzazione in vista della realizzazione di un'opera o una missione di interesse generale o li ridistribuisce per assistere una persona morale a scopo non lucrativo nella realizzazione delle sue opere o della sua missione di interesse generale”.

Per quanto riguarda l'armonizzazione della fiscalità del Terzo Settore a livello europeo si pone, oggi, come un obiettivo poco concreto almeno per due ordini di motivi.

In primis, la realizzazione di una generica armonizzazione fiscale a livello europeo risulta particolarmente difficile per i limitati poteri riconosciuti all'Unione Europea in materia di imposizione fiscale nei trattati. Invero, al Capo 3 del TFUE, in relazione al ravvicinamento delle legislazioni, l'art. 114, par. 2, TFUE³⁴⁴ prevede che la procedura prevista dall'Unione per il ravvicinamento delle legislazioni per il funzionamento del mercato interno non si applica alle disposizioni fiscali.

L'armonizzazione fiscale trova, quindi, una serie di "ostacoli": da un lato la competenza esclusiva in materia fiscale in capo ai singoli Stati e dall'altro, l'assenza di un'autorità fiscale sovranazionale nonché la necessaria unanimità del Consiglio europeo per l'adozione di misure in materia fiscale nell'ambito della procedura legislativa speciale.

In secondo luogo, anche volevo prevedere uno specifico progetto di armonizzazione *ad hoc* della fiscalità del Terzo Settore a livello europeo,

³⁴⁴ **Articolo 114 TFUE (ex articolo 95 del TCE)**

1. Salvo che i trattati non dispongano diversamente, si applicano le disposizioni seguenti per la realizzazione degli obiettivi dell'articolo 26. Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria e previa consultazione del Comitato economico e sociale, adottano le misure relative al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che hanno per oggetto l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno.

2. Il paragrafo 1 non si applica alle disposizioni fiscali, a quelle relative alla libera circolazione delle persone e a quelle relative ai diritti ed interessi dei lavoratori dipendenti. (...)

detta soluzione non si ritiene praticabile perché si creerebbero delle ingiustificate e irrazionali disparità di trattamento, considerata la fisiologica differenziazione di enti e soggetti che operano nel *non profit* e della impossibilità e inopportunità di creare un'armonizzazione fiscale meramente settoriale, fermi i vincoli e le competenze esclusive di cui sopra. Occorre, poi, considerare che da sempre gli Stati difendono la propria potestà impositiva e che difficilmente sarebbero disposti ad alienarla a un'entità sovranazionale, seppure limitatamente allo specifico settore del *non profit* che riguarda, peraltro, delle agevolazioni fiscali cui non conseguirebbe, in realtà una vera e propria perdita di gettito fiscale e lesione dell'interesse fiscale dei singoli Stati.

Purtuttavia, una soluzione in tal senso sembra poco praticabile; maggiormente convincente sembrerebbe piuttosto prevedere uno strumento pattizio, provando a livello convenzionale a trovare degli elementi comuni, quantomeno e in prima istanza in termini definitivi, al fine di creare le basi per poter pensare in futuro ad un'armonizzazione europea e internazionale della fiscalità del Terzo Settore.

Bibliografia

Monografie

- ARDIGÒ A. (a cura di), *Per una rifondazione del Welfare State*, Milano, Franco Angeli, 1985
- ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, Giuffrè editore, 1996
- ANTONINI L., *La sussidiarietà fiscale. I nuovi diritti sociali nella crisi del Welfare State*, Rubbettino editore, 2007
- ANTONINI L., *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005
- ARTONI R. (a cura di), *Gli enti del non profit. Aspetti tributari*, Padova, 1996
- BATER P., *The Tax Treatment of Cross-Border Donation: including the Tax Status of charities and foundations*, Amsterdam, IBFD, 2003
- BATER P., HONDIUS F. AND KESSLER LIEBER P., *The Tax Treatment of NGOs – Legal, Ethical and Fiscal Frameworks for Promoting NGOs and their Activities*, Kluwer Law International, The Hague, 2004
- BATTISTI A.M., *Welfare e No Profit in Europa – Profili comparati, Studi di diritto del lavoro*, Giappichelli ed., Torino, 2013
- CAMPOBASSO G.F., *Manuale di diritto commerciale*, UTET, Milano, 2017

- CAPECCHI M., *Evoluzione del Terzo Settore e disciplina civilistica – Dagli enti non lucrativi alla “impresa sociale”*, CEDAM, Padova, 2005 – vedi 2.1.3.
- CARINCI F., *Il non profit. Itinerari giuridico-istituzionali*, Giuffrè, Milano, 1999
- CARINCI A. – TASSANI T., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, 2019
- CASTALDI, *Gli enti non commerciali*, Giappichelli, 1999
- CIAN M., *Diritto Commerciale*, Giappichelli, Torino, 2014
- CEDRO M., *La fiscalità di vantaggio nella prospettiva del diritto dell’Unione Europea*, Wolters Kluwer, CEDAM, 2015
- COLOMBO G.M. – GREGORINI M. – PONZANELLI G., *Disciplina fiscale e civilistica delle erogazioni liberali ad enti non commerciali e Onlus*, Milano, Ipsoa, 2001
- CONSORTI P., *Diritto del terzo settore*, Il Mulino, Bologna, 2018
- CONSORTI P., *Legislazione del Terzo Settore. Le norme sul non profit, il volontariato, la cooperazione sociale e internazionale*, Pisa, 2005
- CUSA E., *Le forme di impresa privata diverse dalle società lucrative tra aiuti di Stato e Costituzioni economiche europee*, Giappichelli ed., Torino, 2013

- DEFOURNY J. – HULGÅRD – PESTOFF V., *Social Enterprise and the Third Sector – Changing European Landscapes in a comparative perspective*, Routledge, London and NY, 2014
- DELGADO GARCÍA J.L. – JIMÉNEZ J.C. – VIAÑA E. – SÀEZ J., *La cuentas de la Economía social – Magnitudes y financiación del tercer sector en España*, 2005, Civitas, 2009
- DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2019
- DOYLE LIAM P., *Funding Europés Solidarity – Resourcing Foundations, Associations, Voluntary Organizations and NGOs in the Member States of the European Union – A report*, AICE, Brussels 1996
- EVERS A. – LAVILLE J.L., *The Third Sector in Europe*, Edward Elgar, UK & USA, 2004
- FEDELE A. (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni*, CEDAM, 1998
- FELICE F., *Welfare Society. Dal paternalismo di Stato alla sussidiarietà orizzontale*, Rubbettino, 2007
- FICARI V. – MASTROIACONO V. (a cura di), *Corrispettività, onerosità e gratuità: profili tributari*, Torino, 2014
- FICI A., (a cura di) *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2018

- FONTANA C., *Gli Aiuti di Stato di natura fiscale*, Giappichelli ed., Torino, 2012
- FRANSONI G., *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, Pacini, Pisa, 2007
- GALGANO F., - CASSESE S. – TREMONTI G. – TREU T., *Nazioni senza Ricchezza. Ricchezza senza Nazioni*, Bologna, Il Mulino, 1993
- GIANONCELLI S., *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, Giappichelli Ed., Torino, 2013
- GORGONI M., *Il codice del terzo settore. Commento al Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, Pacini, Pisa, 2018
- GUERRA R.C., *Diritto tributario internazionale*, CEDAM, Milano, 2015
- GUI B., *L'universo variegato del non profit, Non profit diritto e management degli enti non commerciali*, Rimini, 1995
- INGROSSO M – FIORENTINO S., *I tributi nella giurisprudenza delle Corti – Profili applicativi degli istituti tributari tra Giudice nazionale e Giudice comunitario*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2015
- KOELE INEKE A., *International Taxation of Philantropy – Removing Tax Obstacles for International Charities*, IBFD, Amsterdam, 2007
- LOFFREDO F., *Gli enti del Terzo settore*, Giuffrè, Milano, 2018

- MAZZULLO A., *Il nuovo codice del terzo settore – profili civilistici e tributari*, Giappichelli Ed., Torino, 2017
- OSBORNE S.P., *The Third Sector in Europe – Prospects and challenges*, Routledge, London and NY, 2008
- PESTOFF V. – BRANDSEN T. and VERSCHUERE B., *New Public Governance, the Third Sector and Co production*, Routledge, NY and UK, 2012
- PONZANELLI G. (a cura di), *Gli enti non profit in Italia*, Padova, ... 1994
- PONZANELLI G., *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, Torino, ... 1996
- POWELL W. W. – STEINBERG R., *The Non – Profit Sector – A Research Handbook*, Yale University Press, New Haven & London, 2006
- PROTO A.M., *La fiscalità degli enti non societari*, Giappichelli, Torino, 2000
- RIVETTI G., *Enti senza scopo di lucro – Terzo settore e impresa sociale – Profili di specialità tributaria tra attività no o for profit*, Giuffrè, Milano, 2017
- SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli Ed., Torino, 2016

- SALOMON LESTER M., *The International Guide of Nonprofit Law*, John Wiley&Sons, Inc., NY, 1997
- SCHIANO DI PEPE G. – GRAZIANO F., *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, CEDAM, Padova, 1997
- TASSANI T., *I Trusts nel sistema fiscale italiano*, Pacini ed., Pisa, 2012
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, parte speciale, Utet, Torino, 2018
- TAYLOR R., *Third Sector Research*, Springer, New York, 2010
- URICCHIO F. A., AULENTA M., SELICATO G., *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci ed., Bari, 2015
- ZAMAGNI S. – BRUNI L., *Non profit come economia civile*, Bologna, Il Mulino, 1998
- ZAMAGNI S. (a cura di), *Economia, democrazia, istituzioni in una società in trasformazione*, Bologna, Il mulino, 1997
- ZAMAGNI S. (a cura di), *Libro bianco sul Terzo Settore*, Bologna, il Mulino, 2011
- ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, Giuffrè ed., 2011

Riviste

- AMATUCCI F., *La identificazione degli enti non commerciali ai fini fiscali tra requisiti formali e sostanziali nel panorama europeo*, Riv. Dir. Trib. Int., 2012, 2, 77
- ANSELMO M., *Corte di Giustizia e agevolazioni fiscali al terzo settore: nuovi sviluppi, nota a Corte Giust., sez. IV, 16 giugno 2011, causa C-10/10 (Commissione europea vs Repubblica d'Austria)*, Rass. Trib., 2011, 1632
- ANSELMO M., *Le agevolazioni fiscali a favore degli enti del terzo settore ancora al vaglio della Corte di Giustizia, nota a Corte Giust., sez. II, 10 febbraio 2011, causa C-25/10 (Missionswerk Werner Heukelbach eV)*, Rass. Trib., 2011, 800
- ANTONINI L., *Il principio di sussidiarietà orizzontale: da Welfare State a Welfare Society*, Riv dir. Fin., 2000, 1, 110
- ANTONINI L., *Un federalismo fiscale amico del sistema non profit*, Aretè: quadrimestrale dell'Agenzia per le Onlus, 2010, 1, 93
- BAKKER A., *The Taxation of Social Enterprise, European Taxation, Amsterdam*, 2015, (55), 5
- BECKER F., *Case C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer v. Finanzamt München für Körperschaften*, Judgement of the Court (Third Chamber) of 14 September 2006, in *Common Market Law Review*, 2007, 44, 803

- BEGHIN M., *L'imposizione sul reddito d'impresa degli enti non profit nel progetto di legge concernente le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus)*, Il Fisco, 1995, 46
- BEGHIN M., *Tassazione e specificità del reddito prodotto dalle Onlus, Non Profit*, 1995, 1
- BERGOMI M., *Il lungo viaggio delle IPAB verso un nuovo genus di persone giuridiche private di pubblica utilità, espressione del pluralismo istituzionale*, Contr. e impr., 2005, 3, 1204
- BIANCHI G., *I paradossi della commercialità le conseguenze dell'attribuzione all'ente non lucrativo della qualifica di ente commerciale*, Fisco, 2000, 45, 13418
- BIANCHI G., *Onlus: gli enti non commerciali e le organizzazioni non lucrative di utilità sociale*, in AA.VV., *Commento al D.lgs. 4 dicembre 1997 in attuazione della delega di cui alla l. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, commi da 186 a 193*, in Fisco, 1998, all. 10, 51
- BOMBARDELLI M., *La cura dei beni comuni esperienze e prospettive*, Giornale Dir. Amm., 2018, 5, 559
- BOZZI L., *Terzo settore osservazioni a prima lettura su una riforma culturale prima che giuridica*, Contr. Imprese, 2017, 4, 1253
- BRIGANTI R., *La riforma del "Terzo settore" tra sussidiarietà orizzontale e impresa sociale*, Notariato, 2018, 5, 511

- BROKELIND C., *Pending Court of Justice of the European Union Cases*, European Taxation, 2012, (52), 8
- BRUNO F., *Enti locali bilancio e gestione 2018 - documenti in sintesi*, Azienditalia, 2018, 2, 175
- BUIJZE R., *Approaches towards the application of tax incentives for cross-border philanthropy*, INTERTAX, vol. 44, issue I, 2016, 14 ss.
- CAPECHI M., *Riflessioni a margine della lettura di «the future of law & economics»*, Contr. Impr., 2017, 1, 67 - conclusioni
- CEOLIN M., *Il c.d. codice del terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117) un'occasione mancata?*, Nuove Leggi Civ. Comm, 2018, 1, 1
- COLOMBO G. M., *Accountability dell'impresa sociale*, Il Fisco, 2018, 6, 551
- CORSO S., *Le Società Benefit nell'ordinamento italiano una nuova qualifica tra profit e non-profit*, Nuova l. Comm., 2016, 5, 995
- DAFNOMILIS V., *A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances*, European Union, 2015, Part 2, vol. 55, n. 12
- DI PIETRO A., *Libertà economiche e divieto di discriminazione nell'imposizione diretta*, CEDAM, Padova, 2004
- DI PIETRO A. – MONDINI A., *Aiuti di Stato fiscali e giurisdizioni nazionali: problemi attuali*, Cacucci Ed., Bari, 2015

- DI PIETRO A., - TASSANI T., *I principi europei del diritto tributario*, CEDAM, 2013
- DORIGO S., *Tax Relief Granted to “Private-Social” Organizations and State Aid Rules: A Difficult Balance Following Betania (Case C-74/16)*, *European Taxation*, 2018, (58), 2/3
- EICKER K., *Do the basic freedoms of the EC Treaty also require an amendment to the national tax laws on charities and non-profit organisations?*, *EC Tax Reviews.*, 2005, 3, 140-144
- ECKER T., *Taxation of Non-Profit Organizations with Multinational Activities–The Stauffer Aftermath and Tax Treaties*, *Intertax* 2007, Issue 8/9, 450–459
- FARRI F., *Enti non commerciali e “Aiuti di Stato”:* limiti all’operatività del diritto europeo, *Riv. Dir. Trib.*, supplemento online, 3 ottobre 2016
- FATARELLA A - SILVETTI F. M., *Riforma del terzo settore e controlli sugli enti non profit*, 2018, 3, 252
- FEDELE S., *La disciplina fiscale delle Onlus*, *Riv. Not.*, 1999
- FICARI V., *Strumentalità dell’attività commerciale e fine non lucrativa nella tassazione delle associazioni*, *Rass. Trib.*, 1997, 4
- FICHERA F., *Gli aiuti di stato fiscali nell’ordinamento comunitario*, *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 1998, 95

- FORTUNATO N., *Considerazioni critiche sulla disciplina tributaria delle Onlus*, Fisco, 1999, 31
- FRIGNANI A - VIRANO P., *Le società benefit davvero cambieranno l'economia*, Contr. Impr., 2017, 2, 503
- FUSARO A., *La disciplina delle associazioni nel codice civile europeo*, Nuova Giur. Civ., 2002, 1-2, 20095
- FUSARO A., *Uno sguardo comparatistico sul diritto delle fondazioni*, Nuova Giur Civ., 2012, 5, 20327
- GALLO F., *“Non profit” e questioni fiscali*, Dir. Prat. Trib., 1997, I
- GARONE M - SILVELLI F. M., *Efficacia nel tempo delle norme tributarie del terzo settore*, Fisco, 2018, 1, 42
- GIANONCELLI S., *Finalità solidaristica e divieto di lucro soggettivo nella disciplina delle Onlus*, Giur. It., 2009, 7
- GIDRON B. – BAR M., *Policy Initiatives Towards the Third Sector in International Perspective*, Springer, New York, 2010
- GILI L., *Il codice del terzo settore ed i rapporti collaborativi con la P.A.*, Urbanistica e appalti, 2018, 1, 2015
- GIOVANNINI E., *Enti del terzo settore: linee sistematiche di riforma*, Rass. Trib., 2009, 1
- GOTTI G., *Considerazioni preliminari sul sistema fiscale del settore not for profit negli Stati Uniti*, Fisco, 2000, 45, 13426

- HELIOS., *Taxation of non-profit organizations and EC law*, EC Tax Review, 2007, 2, 65-73
- HEMELS S.J.C., *Are we in need of a European Charity?*, INTERTAX, (37), 8/9, 2009, 424,
- HEMELS S.J.C., STEVENS S.A., *The European Foundation Proposal: A Shift in the EU Tax Treatment of Charities?*, EC Tax Review 2012, Issue 6, 293–308
- LANDRO A.C., *Applicazioni dei Trust in materie di pubblico interesse*, Trusts, 2011, 5
- LATELLA A., *La legge delega del terzo settore nuovo regime tributario nazionale e territoriale*, Azienditalia Fin e Trib., 2016, 8-9, 755
- KOELE INEKE A., *How will International Philantropy be freed from landlocked tax barriers?*, European Taxation, IBFD, September 2010, 409
- MARIAIDA A., *Le agevolazioni fiscali a favore degli enti del Terzo Settore ancora al vaglio della Corte di Giustizia*, Rass. Trib., 2011, 3, 793
- MAZZULLO A., *Il reddito d'impresa dei nuovi enti del terzo settore*, Fisco, 2017, 40, 3841

- MAZZULLO A., *Nascono le imprese culturali e creative una nuova qualifica da coordinare con il codice del terzo settore*, Fisco, 2018, 6, 535
- MAZZULLO A., *Ripensare la fiscalità del Terzo Settore dal no profit al non profit*, Il Fisco, 2014, 28, 2729
- MICHELI G. A., *Profili critici in materia di potestà di imposizione*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1964
- MOLINARI M., *Il Trust Onlus vince ancora la prassi virtuosa dei trust interni*, Trusts, 2012, 1
- MOLINARI M., *Un Trust Onlus per il Rotary Club*, Trusts, 2010, 6
- OANA P., *European Union Court of Justice EU Update*, European Taxation, IBFD, Amsterdam, 2017, (57), 8
- PALAZZOLO C., *Onlus: il difficile controllo delle attività istituzionali e direttamente connesse*, Il Fisco, 2000, 30, 9623
- PERRONE A., *Enti non profit e diritto dell'Unione Europea*, Non profit, 2013, 1, 57
- PIRONTI A., *La riforma della Charity Law inglese*, Trusts, 2008, 5
- PONZANELLI G., *ONLUS e riforma del codice civile*, Non profit, 2000, pag?
- PONZANELLI G., *Terzo settore la legge delega di riforma*, Nuova Giur Civ., 2017, 5, 726

- PONZANELLI G., *Quali regole giuridiche per il terzo settore? (per una disciplina degli enti «non profit»)*, in *Riv. dir. civ.*, 1996, II, 314
- QUATTROCCHI A., *La fiscalità del no profit nella dimensione europea*, *Dir. e Prat. Trib.*, 2013, 6, 11245
- RANUCCI R., *La pubblicità degli enti del terzo settore: il registro unico nazionale (e parallelismi inevitabili con il registro delle imprese)*, *Il Foro It.*, 2018, 394
- ROSSI E., *La disciplina giuridica del terzo settore in Italia*, *Riv. catalana di dir. pubblico*, 2004, 103
- SACCHETTO C., *La tassazione internazionale degli enti non commerciali: un problema aperto*, *Rass. Trib.*, 2012, 3, 563
- SEPIO G. – IOANNONE I., *La riforma del terzo settore vista dai professionisti*, *Fisco*, 2019, 21, 2039
- SEPIO G - MOLINARO G., *I titoli di solidarietà per il finanziamento degli enti del terzo settore e il regime fiscale del social lending*, *Fisco*, 2018, 4, 325
- SEPIO G - SILVETTI F. M., *La (non) commercialità degli enti nel nuovo codice del terzo settore*, *Fisco*, 2017, 38, 3621
- SEPIO G - SILVETTI F. M., *Terzo settore, le agevolazioni in vigore dal 1° gennaio 2018*, *Fisco*, 2017, 42, 4052
- SEPIO G. – MANFREDONIA M., *Cinque per mille osservazioni sulla riforma e prospettive di attuazione*, *Fisco*, 2018, 7, 648

- SEPIO G. - SILVETTI F. M., *Il nuovo regime fiscale dell'impresa sociale*, Fisco, 2017, 34, 3240
- SEPIO G. – GARONI M., *Le scelte degli enti no profit a seguito della riforma del terzo settore*, Fisco, anno 8, 751
- STEVENS S. A., *Tax Aid and Non-profit organizations*, EC Tax Review, 2010, 4, 156-169
- STEVENS S. A., *Tax Aid to public and social enterprise: a collision between competition and public policy*, EC Tax Review, 2014, vol. 23, n. 3, 149-170
- TARINI F., *Le fusioni fra enti non commerciali*, Terzo Settore, non profit e cooperative, Numero 2, Aprile/Giugno 2019, 1
- TASSANI T., *Codice del Terzo settore e imposte sui trasferimenti: applicazione in via transitoria e riforma “a regime”*, Fisco, 2018, 27, 2635
- TEIXEIRA G., *Non-Governmental Organizations: Some Tax Considerations*, Intertax 2000, Issue 4, 148–152
- URICCHIO A., *La riforma delle società cooperative e le agevolazioni tributarie*, Riv dir. Trib., 1993, I, 251
- URICCHIO A., *Verso una disciplina tributaria dell'impresa sociale*, Non profit, 2007, 457
- YEVGENYEVA A., *The Taxation of Non-profit Organizations after Stauffer*, Oxford Uni, July, 2014, 207

Fonti legislative

- Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale, A.C. 2617-B, Dossier n. 223/3 - Schede di lettura 18 aprile 2016
- D.lgs. 6 marzo 2017, n. 40, *Istituzione e disciplina del servizio civile universale, a norma dell'articolo 8 della legge 6 giugno 2016, n. 106*
- D.lgs. 3 luglio 2017, n. 111, *Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo 9, comma 1, lettere c) e d), della legge 6 giugno 2016, n. 106*
- D.lgs. 3 luglio 2017, n. 112, *Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106*
- D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, *Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106*
- D.lgs. 3 agosto 2018 n. 105, *Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, recante: «Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106*
- D.l. 30 aprile 2019, n. 34, *Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi (cd. decreto crescita)*

- Decreto Min. Lavoro e delle Politiche sociali del 4 luglio 2019, *Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore* (GU n.186 del 9-8-2019)
- Decreto Min. Lavoro e delle Politiche sociali del 28 novembre 2019 *Erogazioni liberali in natura a favore degli enti del Terzo settore* (GU Serie Generale n. 24 del 30-01-2020)
- D.P.R. 28 luglio 2017, *Approvazione dello statuto della Fondazione Italia Sociale*
- d.P.C.M. 30 marzo 2001, *Atto di indirizzo e coordinamento sui sistemi di affidamento dei servizi alla persona ai sensi dell'art. 5 della legge 8 novembre 2000, n. 328*
- d.P.C.M. 26 gennaio 2011, n. 51, *Modifiche al regolamento recante norme per l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 21 marzo 2001, n. 329*
- d.P.C.M. 21 marzo 2001, n. 329, *Regolamento recante norme per l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale*
- Legge 15 marzo 1997, n. 59, *Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della pubblica amministrazione e per la semplificazione amministrativa*
- Legge 11 marzo 2014, n. 23, *Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*

- Legge 6 giugno 2016, n. 106, *Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*
- Relazione al disegno di legge presentato il 22 agosto 2014, Camera dei Deputati n. 2617, recante *Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale*, presentato dal Presidente del Consiglio dei Ministri, Renzi, dal Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, Poletti, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, Padoan
- Relazione Illustrativa allo Schema di D.Lgs. recante “Codice del Terzo settore” a norma dell’art. 1, comma 2, lettera b), della Legge 6 giugno 2016, n. 106

Fonti europee

- Promoting the role of voluntary organizations and foundation in Europe, 1998
- Comunicazione della Commissione del 10 dicembre 1998, n. 98/c 384/03 *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, punto 25
- Commissione europea, 8 febbraio 2012, COM (2012) 35 – *Impact assessment on the proposal for a Council regulation on the Statute for a European Foundation*

- Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, Bruxelles, 13.4.2011 COM(2011) 206
- Commissione europea, *Relazione di accompagnamento alla proposta di regolamento della fondazione europea*
- Comunicazione della Commissione europea del 4 giugno 1997 sulla promozione del ruolo delle associazioni e delle fondazioni in Europa (COM(1997)0241)
- Decisione della Commissione europea del 19 dicembre 2012 C(2012)9461, relativa all'aiuto di stato SA.20829 (C-26/2010)
- MEMO/11/735, Brussels, 25 October 2011, *Social Business Initiative*, https://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-735_en.htm?locale=en
- Regolamento (CE) n. 1435/2003 relativo allo statuto della Società cooperativa europea
- Regolamento della Commissione del 15 dicembre 2006, n. 1998/2006, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato agli aiuti d'importanza minore (*de minimis*)
- Risoluzione del Parlamento europeo del 2 luglio 1998 sulla promozione del ruolo delle associazioni e delle fondazioni in Europa
- Risoluzione del Parlamento europeo del 19 febbraio 2009 sull'economia sociale (2008/2250(INI))

- Risoluzione del Parlamento europeo del 13 gennaio 2009 sulle prospettive di sviluppo del dialogo civile dopo il Trattato di Lisbona

Giurisprudenza nazionale ed europea

- CGUE, sentenza 28 gennaio 2016, C-50/14
- CGUE sentenza 16 giugno 2011, C-10/10
- CGUE sentenza 10 febbraio 2011, C-25/10
- CGUE sentenza 27 gennaio 2009, C-318/07
- CGUE sentenza 1 luglio 2008, C-49/07
- CGUE sentenza 11 dicembre 2007, C-280/06
- CGUE sentenza 29 novembre 2007, C-119/06
- CGUE sentenza 14 settembre 2006, C-386/04
- CGUE sentenza 14 settembre 2006, C-316/04
- CGUE sentenza 23 marzo 2006, C-237/04
- CGUE sentenza 23 febbraio 2006, C-513/03
- CGUE sentenza 15 luglio 2004, C-345/02
- CGUE sentenza 16 marzo 2004, cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01
- CGUE sentenza 12 giugno 2003, C-234/01
- CGUE, sentenza della Corte del 24 luglio 2003, C-280/00
- CGUE sentenza 18 giugno 1998, C-35/96,
- CGUE sentenza 11 agosto 1995, C-453/93

- CGUE sentenza 23 aprile 1991, C- 41/90
- CGUE sentenza 16 novembre 1977, C-13/77
- Cons. giust. amm. Sicilia, 31 gennaio 2018, n. 45
- Cass., sent. n. 975 del 17 gennaio 2018
- Cass. civ. Sez. 13 giugno 2012, n. 9688
- Cass., Sez. Un., 23 settembre 2008, n. 24883
- Corte Cost., sentenza 6 giugno 2007, n. 202

Prassi amministrativa

- Circ. 7 luglio 2015, n. 25/E
- Circ. 1 agosto 2011, n. 38/E
- Circ. 31 ottobre 2007, n. 59/E
- Circ. 26 giugno 2006, n. 24/E
- Circ. 18 novembre 2004, n. 48/E
- Circ. 26 giugno 1998, n. 168/E
- Circ. 22 gennaio 1999, n. 22/E
- Circ. Ag.E. del 19 maggio 1998, n. 127/E
- Circ. 25 febbraio 1992, n. 3/E
- Circolare Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, 27 dicembre 2018, n. 38, *Oggetto: Codice del Terzo Settore. Adeguamenti statutari.*

- Circolare del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, *Oggetto: Adeguamenti statutari degli Enti del Terzo settore. Ulteriori chiarimenti*, 31 maggio 2019, n. 13
- Circolare Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, 29 dicembre 2017, n. 34/0012604, *Oggetto: Codice del Terzo Settore. Questioni di diritto transitorio. Prime indicazioni.*
- Circolare Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, 12 aprile 2019, n. 34, *Oggetto: Statuti degli enti del terzo settore. Individuazione delle attività di interesse generale e delle finalità. Artt. 4, comma 1, 5 comma 1 e 21*
- Nota del Ministero dello Sviluppo Economico del 31 gennaio 2019, *Oggetto: Applicazione alle cooperative sociali della disciplina in materia di impresa sociale di cui al Decreto Legislativo 112/2017 e s.m.i. Richieste di parere da parte delle Associazioni di rappresentanza*
- Nota del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali n. 3650 del 12 aprile 2019
- Nota del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali n. 2106 del 26 febbraio 2019
- R.M. Ag.E 20 aprile 1995, n. 100

- Ris. n. 158/E del 21 dicembre 2017, *Tassazione ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo di un contratto d'appalto stipulato tra un comune e un'organizzazione di volontariato*
- Ris. 21 dicembre 2006, n. 146/E
- Ris. del 30 giugno 2005, n. 83/E
- Ris. del 17 giugno 2005, n. 81/E
- Ris. 11 dicembre 2000, n. 189/E
- Ris. 21 maggio 2001, n. 75/E

Altro

- ANSELMO M., *Profili comunitari del regime tributario degli enti non profit*, Tesi di dottorato in Scienze Giuridiche - Curriculum in Diritto Tributario, Università degli Studi di Milano – Bicocca, https://boa.unimib.it/retrieve/handle/10281/29833/39031/phd_unimib_725098.pdf
- AMPOLLINI M., *Il Terzo Settore: un mondo da riunificare, Aggiornamenti sociali*, 2001
- Atti del Convegno di Ravenna, Federalismo fiscale, principio di sussidiarietà e neutralità dei servizi sociali erogati. Esperienze a confronto, 4-6 maggio 2006, Bononia University Press

- Atti del Convegno, *La riforma del c.d. Terzo Settore e l'imposizione fiscale delle liberalità indirette*, Roma 22 giugno 2017 – Bologna 26 maggio 2017, Gruppo24ore
- Atti del Convegno, *Non profit: le sfide dell'oggi e il ruolo del Notariato*, Fondazione Italiana per il Notariato, 5 novembre 2010, Gruppo24ore
- Atti del Seminario svoltosi in Roma, 8-9 novembre 1991, *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u. c., della Costituzione*, Milano, Giuffrè ed., 1993
- Agenzia delle entrate, Audizione Camera dei Deputati, *Esame dei progetti di Legge recanti Delega al Governo per la riforma del Terzo settore*, 13 novembre 2014
- Bratislava Declaration on Tax Treatment of NGOs, Bratislava, December 17, 1996
- Barbados Declaration on Tax Treatment of Non-governmental and Non-profit Organization, Glitter Bay, St. James, Barbados
- CALDIROLA D., *Stato, mercato e Terzo settore nel decreto legislativo n. 117/2017: per una nuova governance della solidarietà*, Federalismi.it – Rivista di diritto pubblico italiano, comparato, europeo, 31 gennaio 2018
- CAPOZZI V., *Il regime fiscale della nuova impresa sociale*, CNDCEC e FNC, 3 ottobre 2018

- CAPOZZI V. – SILVETTI F. M., *Le agevolazioni relative alle imposte indirette e tributi locali*, CNDCEC e FNC, Riforma del Terzo settore, Informativa periodica, 4 agosto 2017
- CNDCEC, *Riforma del terzo settore - decreti correttivi - emendamenti proposti*, dicembre 2017
- CNDCEC, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali*, Circolare novembre 2017
- Comunicato stampa del Consiglio dei Ministri n. 75, *Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, recante codice del Terzo settore*, 26 marzo 2018, <http://documenti.camera.it/leg18/dossier/pdf/AS0009.pdf>
- Defining Charity, Melbourne Law School, 23 gen 2011
- Draft European Convention on the Tax Treatment in respect of Certain Non- profit Organizations (mail 9 luglio 2018)
- DISCA S. – TASSANI T., *Sui ricavi delle attività diverse c'è il limite del 30% sul totale*, Il sole 24 ore, 19 giugno 2019, Focus La riforma del terzo settore, 5
- Documento di programmazione economica e finanziaria 2002 – 2006 Deliberato dal Consiglio dei Ministri il 16 luglio 2001 (Berlusconi – Tremonti)

- European Convention on the Recognition of the Legal Personality of International Non-Governmental Organisations Strasbourg, 24.IV.1986
- FORTE N., *TELEFISCO Nel Terzo settore potranno convivere enti non commerciali ed enti commerciali*, QdF, 30 gennaio 2018
- KOELE Ineke A., *Building Donor Trust in Cross Border Philantropy*, ICFO Annual General Meeting, 24 april, 2009
- ISTAT, Rapporto annuale 2014, La situazione del Paese, 28 maggio 2014
- MALTONI M., *L'organizzazione delle fondazioni del Terzo Settore*, Notariato, 12 maggio 2019
- MALTONI M., *L'art. 8 del d.lgs. 112/2017. Riflessione sui rapporti fra organizzazione ed attività ai fini della qualificazione di "impresa sociale"*
- MANCINI, MENEGATTI, RANIERI, *Processo di riforma del Terzo settore. Iter, questioni definitorie ed esigenze di governance*, in *Osservatorio Isfol* n. 3-4/2014, 87
- MARTINELLI G., *La prima circolare sul Codice del Terzo settore*, Euroconference News, 8 gennaio 2018
- MELIS V., *Terzo settore, nuovi regimi fiscali dal 2021*, *Il sole 24 ore*, 29 luglio 2019, 6

- NAPOLITANO G., *Disciplina dell'impresa sociale: le agevolazioni per chi investe*, FiscoOggi, 12 ottobre 2018
- NAPOLITANO G., *Disciplina dell'impresa sociale: analisi delle nuove disposizioni*, FiscoOggi, 18 luglio 2018
- NAPOLITANO G., *Disciplina del Terzo settore: analisi del nuovo Codice*, FiscoOggi, 3 novembre 2017
- Nota direttoriale Ministero del lavoro n. 2491 del 22 febbraio 2018, *Quesiti in materia di cooperative sociali*
- PARENTE G., *Terzo settore, riforma allo sprint*, QdF, 24 gennaio 2018
- PERRONE A., *Enti non profit e diritto dell'Unione Europea*, destinato alla pubblicazione negli atti del Convegno del CESEN "Diritto della Unione Europea e status delle confessioni religiose" (Roma, Istituto L. Sturzo, 8-9 ottobre 2010).
- PWC, *Worldwide Tax Summarize - Corporate Taxes*, 2015/16
- RANUCCI R., *La pubblicità degli enti del terzo settore: il registro unico nazionale (e parallelismi inevitabili con il registro delle imprese)*, Monografie e varietà, 394
- RECCHIONI L., *Nuovo regime forfetario per gli enti del Terzo settore*, Euroconference News, edizione del 22 luglio 2017
- *Regulation of charitable non-profit organisations in the Cayman islands*, Draft, 2009

- SEPIO G., *Iscrizione possibile anche senza una sezione dedicata*, Il sole 24 ore, 29 luglio 2019, 6
- SEPIO G., *LE PAROLE DEL NON PROFIT / Terzo settore, donazioni agevolate anche per gli enti commerciali*, QdF, 24 gennaio 2018
- SEPIO G., *LE PAROLE DEL NON PROFIT / Terzo settore, più paletti per direzione e coordinamento*, QdF, 31 gennaio 2018
- SALAMON LESTER M., *Defining the nonprofit sector: the United States*, The John Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, 1996
- TASSANI T., *Il decreto correttivo al codice del terzo settore: brevi note sulle disposizioni di immediato interesse fiscale*, Insignum – Associazione di cultura giuridica, Notiziario n. 29 del 16 settembre 2018
- TASSANI T., *Il regime fiscale degli enti non commerciali e delle ONLUS: questioni attuali*, Studio CNN n. 80-2009/T
- TASSANI T., *Profili tributari di interesse notarile relativi alla costituzione e alle operazioni straordinarie di enti del terzo settore*, Insignum – Ass. Cultura giuridica, Notiziario n. 11 del 25 marzo 2018, Parte Terza, 49
- TASSINARI F., *La gerarchia delle norme applicabili alle cooperative sociali dopo il d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112*, 12 agosto 2018
- Understanding the third sector - UK - Research Centre 2008 – 2013

Sitografia

- *Enti non profit: Nuove regole europee sugli aiuti di Stato*, aprile 2012, http://www.nonprofitonline.it/default.asp?id=487&id_n=4179, 23 marzo 2012, h. 14.05
- https://www.camera.it/leg17/465?tema=riforma_del_terzo_settore-1, 4 agosto 2019, h. 19.13
- <http://www.cantiereterzosettore.it/riforma/fiscalita-agevolazioni/iva>, 2 ottobre 2019, h. 10.14
- <http://www.comune.bologna.it/partecipazionisocietarie/organigramma/129:22448/9639>, 14 ottobre 2019, h. 19.41
- DEZIO G. (a cura di), *La riforma del terzo settore*, <http://www.ildirittoamministrativo.it/archivio/allegati/Riforma%20Terzo%20Settore%20a%20cura%20di%20GENNARO%20DEZIO.pdf>, 4 agosto 2019, h. 18.44
- International Society for Third Sector Research, <http://www.istr.org/>
- Linee guida per una Riforma del Terzo Settore, 12 maggio 2014, http://presidenza.governo.it/GovernoInforma/documenti/LINEE-GUIDA-RIFORMA-TERZO-SETTORE_20140513.pdf
- Linee guida per una riforma del Terzo Settore, Commento e contributo del Forum Nazionale Terzo Settore, 12 giugno 2014, www.forumterzosettore.it

- *Technical Issues in Charity Law Summary*, Law Com No 375 - 14 September 2017 nonché <https://www.lawcom.gov.uk/project/charity-law-technical-issues-in-charity-law/>
- Atti del convegno *Taxation of Charities*, Rotterdam, 2012, *European Association of Tax Law Professors*, in www.eatlp.org.
- <https://www.lavoro.gov.it/stampa-e-media/Comunicati/Pagine/Insediato-il-Consiglio-Nazionale-del-Terzo-Settore-sara-un-vero-partner-nell-attuazione-della-riforma.aspx>
- <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/50/contents>, 15 settembre 2019, 12.17
- <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2011/25/contents>, 29 ottobre 2019, 12.22
- <https://www.ncvo.org.uk/about-us/media-centre/briefings/1744-role-of-the-charity-commission>, 3 agosto 2019, 16.29
- https://ec.europa.eu/growth/single-market/smact_en, 4 agosto 2019, 18.29
- <http://www.rivistadirittotributario.it/2016/10/03/enti-non-commerciali-aiuti-limiti-alloperativita-del-diritto-europeo/>, 5 ottobre 2017, 14.14
- <http://www.tcbo.it/il-teatro/la-fondazione/> 14 ottobre 2019, 19.20