

# Riforma del Terzo Settore: lo stato dell'arte

di **Gianfranco Visconti**

## L'approfondimento

Obiettivo del presente lavoro è quello di delineare, assieme alla sua evoluzione storico-legislativa, il quadro della legislazione statale vigente in tema di organizzazioni non profit, cioè tutte quelle organizzazioni di diritto privato che non hanno uno scopo di lucro, comprese quelle che hanno forma giuridica di impresa, ma non hanno scopo di lucro e producono beni e servizi di utilità sociale. Se da un lato l'interesse sull'argomento è crescente, dall'altro il primo ostacolo consiste proprio nella difficoltà di individuare e coordinare, innanzi tutto definendone bene gli ambiti di applicazione, i testi legislativi sulla materia. Il settore, infatti, è stato interessato da una profonda evoluzione negli anni Novanta, culminata nell'attuale riforma (quasi) globale e molto profonda, la c.d. riforma del terzo settore e dell'impresa sociale, destinata ad entrare pienamente in vigore nel 2020.

### Riferimenti

- D.Lgs. 3 agosto 2018, n. 105
- D.Lgs. 20 luglio 2018, n. 95
- D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117
- D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 111
- D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112

### Organizzazioni non profit e imprenditoria sociale: il quadro legislativo di riferimento

I fondamenti costituzionali della legislazione sulle organizzazioni non profit sono da ravvisarsi, principalmente, nelle seguenti norme: il comma 1 dell'art. 18 della Costituzione che garantisce la libertà di associazione dei cittadini, il comma 5 dell'art. 38 Cost. che garantisce la libertà dell'attività di assistenza privata alle persone che versano in condizioni di svantaggio al fine

di realizzare il fine del pieno sviluppo della persona umana individuato dal comma 2 dell'art. 3 Cost., il comma 4 dello stesso art. 38 Cost. che prevede che le attività di assistenza sociale, educazione, avviamento professionale, ecc. rivolte ai cittadini inabili al lavoro, minorati o disoccupati possano essere esercitate anche da enti privati "integrati dallo Stato", cioè finanziati in tutto od in parte da esso (ma anche coadiuvati in altro modo), ed, infine, il comma 1 dell'art. 45 Cost. che riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità.

A questi principi si è aggiunto, con la riforma del Titolo V della Costituzione contenuta nella Legge Costituzionale n. 3 del 2001, il c.d. principio di sussidiarietà riportato nel comma 4 dell'art. 118 Cost. per cui lo Stato, le Regioni e gli Enti locali "favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli o associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale". Ciò significa che gli enti privati che associano i cittadini possono perseguire non solo scopi di interesse dei loro associati, ma anche dell'intera collettività e che gli Enti pubblici debbono non soltanto riconoscere ma anche favorire queste attività.

Le norme di legge ordinaria fondamentali sulle organizzazioni non profit (cioè quelle con scopo solidaristico od altruistico) sono quelle contenute negli articoli da 14 a 42-bis del Codice civile del 1942<sup>1</sup>.

In particolare, gli articoli nn. 14 - 35 c.c. disciplinano le persone giuridiche private: le associazioni riconosciute e le fondazioni, vale a dire gli enti con personalità giuridica a seguito di riconoscimento

**Gianfranco Visconti** - Consulente di direzione in Lecce

### Nota:

- 1 L'art. 42-bis c.c. è stato introdotto dall'art. 98 del "Codice del terzo settore".

dello Stato (o comunque, di un'Autorità Pubblica che da esso deriva), in cui prevale l'aspetto personale (gli associati nelle associazioni) o quello patrimoniale (il patrimonio destinato al perseguimento di uno scopo nelle fondazioni). Il procedimento amministrativo per il riconoscimento della personalità giuridica è disciplinato dal D.P.R. n. 361 del 10 febbraio 2000, attuato nelle singole Regioni da Leggi o Regolamenti Regionali (per esempio, in Puglia dal Regolamento Regionale n. 6 del 2001 od in Emilia-Romagna con la Legge Regionale n. 37 del 2001) che ha semplificato questo procedimento ed ha limitato, ma non annullato, la discrezionalità amministrativa nel riconoscimento della personalità giuridica. Gli articoli nn. 36 - 42-*bis* c.c. disciplinano, invece, le associazioni non riconosciute (quelle senza personalità giuridica) ed i comitati (organizzazioni di cittadini che perseguono un unico scopo in un periodo di tempo limitato).

Una importante tipologia particolare di associazioni è quella delle associazioni sportive dilettantistiche che godono di una disciplina fiscale particolarmente agevolata, dettata dalla Legge n. 398 del 1991, modificata dall'art. 90 della Legge n. 289 del 2002.

Segnaliamo che l'art. 22 del Codice del terzo settore (D.Lgs. n. 117/2017) ha introdotto un procedimento semplificato per l'acquisto della personalità giuridica da parte delle associazioni e delle fondazioni acquistano la qualifica di enti del terzo settore (ETS) attraverso l'iscrizione nel Registro unico nazionale del terzo settore disciplinato dagli artt. 45 - 54 del D.Lgs. n. 117/2017.

Dal momento che l'acquisto della qualifica di ente del terzo settore (ETS) non è obbligatoria, ma è una libera scelta, una facoltà di associazioni, fondazioni e comitati, possiamo dedurre il fatto che la disciplina civilistica di questi enti, quando non hanno la qualifica di ETS, è quella dettata dagli artt. 14 - 42-*bis* del Codice civile, mentre quella fiscale è quella contenuta negli artt. 143 - 149 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.).

Se, invece, questi enti assumono la qualifica di ETS iscrivendosi nel Registro unico nazionale del terzo settore, alle associazioni riconosciute e non riconosciute ed alle fondazioni si applica la disciplina civilistica delle "associazioni e delle fondazioni del terzo

settore" contenuta nel Titolo IV del Codice del terzo settore (artt. 20 - 31) e la disciplina fiscale prevista per gli ETS in generale dal Titolo X dello stesso Codice (artt. 79 - 89).

Per quanto riguarda i comitati che acquisiscono la qualifica di ETS, invece, non essendoci una disciplina civilistica apposita nel Codice del terzo settore si applicano gli artt. 36 - 42-*bis* del Codice civile, a meno che non vi siano incompatibilità con le norme successive del D.Lgs. n. 117/2017 (ma noi non ne abbiamo riscontrate). Per quanto riguarda le norme fiscali si applicano quelle previste dal Codice del terzo settore citate nel capoverso precedente.

### **Il rinnovamento avviato negli anni Novanta**

La legislazione sulle organizzazioni non profit è stata profondamente rinnovata, come abbiamo detto, negli anni Novanta. La prima Legge che ha apportato profonde innovazioni in materia, recependo, peraltro, i fenomeni che interessavano la società italiana, è stata la Legge n. 266 del 1991, la "Legge - quadro sul volontariato". Essa ha definito l'attività di volontariato come quella "prestata in modo personale, libero e gratuito [...] esclusivamente per fini di solidarietà" e ha disciplinato la struttura e gli scopi delle organizzazioni di volontariato, che oggi, dopo il D.Lgs. n. 117/2017, possono essere soltanto associazioni, riconosciute o non, con scopi di solidarietà e che si avvalgono prevalentemente dell'opera di volontari. La Legge n. 266/1991 fu attuata dalle singole Regioni con Leggi Regionali che hanno istituito il Registro e l'Osservatorio regionali per le organizzazioni di volontariato.

La Legge n. 266/1991 è stata abrogata dal D.Lgs. n. 117/2017 che disciplina anche le organizzazioni di volontariato che, per potersi denominare in tal modo ed usufruire della loro disciplina speciale civilistica e fiscale devono avere la qualifica di ETS e, pertanto, essere iscritte nel Registro unico nazionale del terzo settore.

In particolare, le organizzazioni di volontariato potevano esercitare attività di protezione civile e fare parte del Servizio Nazionale di Protezione Civile, ai sensi e con le modalità della Legge n. 225 del 1992 oggi abrogata e sostituita dal D.Lgs. n. 1 del 2018, il "Codice della protezione civile", che continua a prevedere la partecipazione all'attività di protezione civile delle organizzazioni di volontariato.

Alla Legge n. 266/1991 seguì immediatamente la Legge n. 381 del 1991 sulla “Disciplina delle cooperative sociali”, che ha istituito questa tipologia di società cooperative (e, quindi, di imprese) che sono state il primo, in ordine di tempo, anello di congiunzione fra il mondo delle imprese (organizzazioni con scopo di lucro o scopo mutualistico, nel caso dell’impresa cooperativa) e quello delle organizzazioni non profit (con scopo solidaristico od altruistico).

Queste cooperative possono avere per oggetto: la gestione di servizi socio - sanitari ed educativi (quelle c.d. di “tipo A”) o qualsiasi tipo di attività d’impresa, compreso il primo, purché finalizzato all’inserimento lavorativo di persone svantaggiate (“tipo B”). Esse possono avere soci volontari (cioè persone che prestano la loro attività nel modo spiegato prima), purché non superino la metà del numero totale dei soci.

La Legge n. 381/1991 è stata attuata dalle Regioni italiane con Leggi Regionali che hanno soprattutto istituito l’Albo Regionale delle cooperative sociali. Ricordiamo, infine, che per quanto non disciplinato dalle leggi citate alle cooperative sociali si applicano le norme del Codice civile sulle cooperative (artt. 2511 - 2548) riformate dal D.Lgs. n. 6 del 2003.

Il D.Lgs. n. 112 del 2017 sulla riforma dell’impresa sociale ha attribuito *ex lege* la qualifica di impresa sociale, che è una tipologia di enti del terzo settore (ETS), e, di conseguenza, quella di ETS alle cooperative sociali, ma ha mantenuto la disciplina di esse contenuta nella Legge n. 381/1991, per cui le norme su queste cooperative hanno avuto delle innovazioni quasi esclusivamente in materia fiscale.

Prima delle Leggi n. 266 e n. 381 del 1991, la Legge n. 49 del 1987, sulla cooperazione dell’Italia coi Paesi in via di sviluppo, aveva, agli artt. 28 - 35, disciplinato le “organizzazioni non governative” (ONG), che sono associazioni, riconosciute e non, fondazioni e comitati aventi per oggetto lo svolgimento di attività di cooperazione coi Paesi in via di sviluppo (PVS). Questa attività è, però, svolta all’estero ed utilizza “volontari” che hanno, a differenza di quelli previsti dalla Legge n. 266/1991, diritto ad un compenso. Questa legge è stata sostituita dalla Legge n. 215 del

2014 attuata col Decreto del Ministero degli Esteri n. 113 del 2015.

### **Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale**

Il successivo D.Lgs. n. 460 del 1997, intitolato al “Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali” ha identificato (agli artt. 10 - 29) le ONLUS - “Organizzazioni non lucrative di utilità sociale” che non sono un’altra tipologia giuridica di diritto civile di organizzazione non profit, ma una categoria del diritto tributario in cui rientrano tutte “le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative (sociali, dato il fine perseguito), con o senza personalità giuridica [...], che perseguano esclusivamente finalità di solidarietà sociale” e che rispondano a tutta una serie di altre caratteristiche, riportate nello statuto. La qualifica di ONLUS permette ad una organizzazione non profit di godere di una serie di vantaggi e facilitazioni fiscali abbastanza significative, tra cui la possibilità di essere destinatarie di erogazioni liberali per le quali il donatore gode di detrazioni o di deduzioni di imposta, previsti da questa e da altre leggi.

Come si dirà nel prosieguo, la riforma del terzo settore contenuta nel Codice del terzo settore (il D.Lgs. n. 117/2017), ha il suo punto più qualificante nella sostituzione della qualifica tributaria di ONLUS con quella di ETS- Enti del terzo settore, in particolare con gli “enti del terzo settore non commerciali”, come si deduce dal comma 7 dell’art. 89 del D.Lgs. n. 117/2017 che contiene il fondamentale principio per cui le norme di cui sono destinatarie le ONLUS che non siano state espressamente modificate saranno riferite agli ETS non commerciali quando la qualifica precedente sarà stata abrogata. La disciplina delle ONLUS rimarrà in vigore fino all’anno di imposta successivo all’avvio dell’operatività del Registro unico nazionale del terzo settore (con l’iscrizione al quale si acquisisce la qualifica di ETS), vale a dire fino al 1° gennaio 2020. Alcune norme fiscali sulla disciplina delle ONLUS sono state però abrogate a partire dal 1° gennaio 2018.

Negli articoli da 1 a 9 il D.Lgs. n. 460/1997 ha riordinato la disciplina tributaria degli enti non commerciali (che possono anche non avere la qualifica di ONLUS, mentre tutte le ONLUS sono enti non commerciali ad eccezione delle cooperative sociali)

per quanto riguarda l'imposta sul reddito (che è l'IRES - Imposta sui Redditi delle Società), oggi contenuta negli artt. 143 - 150 del T.U.I.R. - Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. n. 917 del 1986) di cui abbiamo già parlato nel primo paragrafo. Ricordiamo che l'art. 150 del T.U.I.R., dedicato alla disciplina dell'imposta sul reddito (che è l'IRES - Imposta sui Redditi delle Società) per le ONLUS sarà abrogato il 1° gennaio 2020.

Ricordiamo poi che il regime IVA (Imposta sul valore aggiunto) degli enti non commerciali e delle ONLUS è disciplinato sostanzialmente dagli artt. 4, 10 e 19 - *ter* del D.P.R. n. 633 del 1972, mentre gli obblighi contabili di questi enti sono dettati dagli artt. 20 e 20 - *bis* (quest'ultimo introdotto dall'art. 25, comma 1 del D.Lgs. n. 460/1997) e poi dagli artt. 13, 14, 15, 16, 18, 21 e 22 del D.P.R. n. 600 del 1973. Segnaliamo che l'art. 20-*bis* di quest'ultimo D.P.R. sugli obblighi contabili delle ONLUS sarà abrogato a partire dal 1° gennaio 2020.

Il regime IRAP - Imposta regionale sulle attività produttive è disciplinato, poi, dagli artt. 3, 5, 10, 11, 16 e 17 del D.Lgs. n. 446 del 1997. Tutte le Regioni italiane hanno però previsto con loro leggi delle agevolazioni sull'IRAP per le ONLUS. Queste agevolazioni, in forza del principio contenuto comma 7 dell'art. 89 del D.Lgs. n. 117/2017 esposto nel secondo capoverso di questo paragrafo, a partire dal 2019, anno di avvio del Registro unico nazionale del terzo settore, si applicheranno anche agli ETS non commerciali.

Inoltre, una agevolazione (esenzione) sull'IMU (Imposta municipale propria sugli immobili) per gli enti non commerciali, le ONLUS e gli ETS non commerciali (per questi ultimi a partire dal 2019) è disciplinata dall'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504 del 1992 e dall'art. 91-*bis* del D.L. n. 1 del 2012. Il procedimento per l'iscrizione nell'anagrafe unica delle ONLUS, tenuta dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e prevista dal comma 1 dell'art. 11 del D.Lgs. n. 460/1997, e gli effetti giuridici di esso sono stati disciplinati dal Decreto del Ministro dell'Economia (D.M.) n. 266 del 2003.

I Decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri (D.P.C.M.) del 26 settembre 2000 e n. 329 del 2001 hanno, rispettivamente, istituito

e disciplinato l'Agenzia per le ONLUS (successivamente denominata Agenzia per il terzo settore), organismo di controllo, di studio, di formazione e sviluppo per l'intero settore non profit. L'Agenzia è stata soppressa dal comma 23° dell'art. 8 del D.L. n. 16 del 2012, ma le sue competenze sono passate al Ministero del Lavoro.

Infine, il D.P.R. n. 135 del 2003 ha definito quali sono gli ambiti e le modalità di svolgimento della ricerca scientifica di particolare interesse sociale da parte di fondazioni che hanno la qualifica di ONLUS.

### **Le associazioni di promozione sociale**

La Legge n. 383 del 2000 ha poi disciplinato le "associazioni di promozione sociale" (APS), che sono tutte quelle associazioni, riconosciute o non (con l'esclusione, quindi, di fondazioni e comitati), "costituite al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro" (art. 2). Anche questo tipo di associazioni deve rispondere a tutta una serie di caratteristiche, riportate nello statuto e può godere di una serie di agevolazioni fiscali e di facilitazioni amministrative per lo svolgimento delle loro attività previste da questa legge. Le associazioni di promozione sociale possono essere anche organizzazioni di volontariato, qualora abbiano uno scopo di questo tipo e si avvalgano, in modo prevalente, dell'opera di volontari.

Segnaliamo che uno degli obiettivi principali delle Leggi n. 266/1991 e n. 383/2000 è stato quello di riconoscere un ampio grado di capacità giuridica anche alle associazioni non riconosciute (e quindi prive di personalità giuridica), dando ad esse la possibilità di acquistare immobili ed esercitare il diritto di proprietà, di promuovere azioni legali, di stipulare convenzioni con Enti pubblici, di accettare eredità o donazioni, ecc., svuotando o limitando così il problema rappresentato dalla natura concessoria e discrezionale del procedimento amministrativo di riconoscimento della personalità giuridica ad una associazione previsto dal D.P.R. n. 361/2000.

Un passo in avanti fondamentale verso questo obiettivo per tutte le associazioni non riconosciute e non solo per quelle fra esse che sono organizzazioni di volontariato od associazioni di promozione sociale è

stato fatto con la Legge n. 192 del 2000 che ha attribuito sia ad esse, che ai comitati, che alle persone giuridiche (fondazioni ed associazioni riconosciute) la piena capacità di acquistare immobili e di accettare eredità, donazioni e legati.

La Legge n. 383/2000 è stata abrogata dal Codice del Terzo settore (D.Lgs. n. 117/2017) per cui l'attuale disciplina civilistica e fiscale delle associazioni di promozione sociale è quella contenuta in quest'ultimo che le definisce come quelle associazioni, iscritte nel Registro unico nazionale del terzo settore, aventi come scopo lo svolgimento in favore dei propri associati, dei loro familiari o di terzi di una o più delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 dello stesso Codice, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati.

Con la riforma del terzo settore le associazioni di promozione sociale hanno smesso di essere le "sorelle minori" delle organizzazioni di volontariato (OdV) e delle ONLUS in genere (qualifica che non potevano quasi mai assumere), più vicine agli enti non commerciali normali disciplinati dagli artt. 143 - 149 del T.U.I.R. che non a queste tipologie particolari di organizzazioni senza scopo di lucro. Infatti, le APS, da un punto di vista civilistico (disciplina dell'associazione) ed amministrativistico (registrazione dell'ente e rapporti con le PA), sono avvicinate alle organizzazioni di volontariato e da un punto di vista tributario diventano enti del terzo settore con commerciali (la qualifica tributaria introdotta dalla riforma che sostituisce quella di ONLUS) come le OdV, con una disciplina molto simile se non proprio quasi identica a quella di queste ultime.

### **Il sistema integrato dei servizi sociali**

A fini di completezza del quadro della disciplina vigente sulle organizzazioni non profit dobbiamo citare la Legge n. 328 del 2000 "Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali", la c.d. Legge Turco, che, sulla base della ripartizione delle competenze sui servizi sociali fra Stato, Regioni ed Enti locali operata dagli artt. 128 - 134 del D.Lgs. n. 112 del 1998, ha stabilito, agli artt. 1, 5 e 22, che il "terzo settore", cioè l'insieme delle organizzazioni non profit, è un attore fondamentale del sistema integrato dei servizi sociali e che gli Enti locali, oltre a fornire

prestazioni attraverso le loro strutture possono utilizzare queste organizzazioni per l'erogazione di questi servizi ed il loro miglioramento.

Questa Legge, confermata dalla riforma del terzo settore (soprattutto dai D.Lgs. n. 112 e n. 117 del 2017), è stata attuata nelle singole Regioni italiane con le loro Leggi Regionali aventi come oggetto il sistema integrato d'interventi e servizi sociali o gli aiuti alla famiglia (per esempio, la Legge Regionale pugliese n. 19 del 2006) o le riforme delle c.d. IPAB - Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza o quelle delle aziende pubbliche di servizi alle persone. Ciò in forza della norma contenuta nella lett. m) del comma 2 dell'art. 117 della Costituzione riformata dalla Legge Costituzionale n. 3 del 2001 per la quale spetta allo Stato la competenza legislativa sulla "determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale", l'attuazione dei quali spetta, di conseguenza, alle Regioni.

La Legge n. 328/2000 sul sistema integrato dei servizi sociali non sarà trattata nel presente volume che mira, invece, a fornire il quadro normativo oggi in vigore delle diverse tipologie di organizzazioni non profit.

### **L'impresa sociale**

Il D.Lgs. n. 155 del 2006 ha disciplinato per la prima volta la c.d. impresa sociale, qualifica che poteva essere assunta da tutte le organizzazioni senza scopo di lucro disciplinate dalle leggi citate nei precedenti paragrafi ed a cui continuavano ad applicarsi le norme in esse contenute. Da ciò derivava che le conseguenze pratiche di questo Decreto per le organizzazioni non profit erano limitate. Potevano acquisire la qualifica di impresa sociale anche tutti gli enti disciplinati dal Libro V del Codice civile, quindi tutte le società, sia di persone, sia di capitali, sia cooperative, ed i consorzi, purché producessero i "beni e servizi di utilità sociale" previsti dall'art. 2 del D.Lgs. n. 155/2006 e rinunciassero allo scopo di lucro prevedendo nello statuto la destinazione della totalità degli utili allo svolgimento dell'attività statutaria od all'incremento del patrimonio (art. 3). Restavano escluse le imprese individuali.

La Legge n. 141 del 2015 ha poi disciplinato le attività delle imprese agricole sociali. Essa è tutt'ora

in vigore, non essendo stata interessata dalla riforma dell'impresa sociale.

L'impresa sociale ha scisso esplicitamente per la prima volta il nesso fra il concetto di impresa (esclusa l'impresa cooperativa ed, in particolare, l'impresa cooperativa sociale) e quello di scopo di lucro, per il quale l'attività dell'impresa è finalizzata a generare un utile che andrà all'imprenditore o sarà suddiviso fra i soci. In tal modo il legislatore ha preso atto dell'esistenza di forme imprenditoriali ed organizzative volte a perseguire finalità civiche o solidaristiche o di utilità sociale che operano nel mercato concorrenziale. In altre parole, si può anche dire che l'impresa sociale ha scisso il concetto di "impresa commerciale" (cioè a scopo di lucro), per cui l'impresa non è più soltanto commerciale ma può essere anche sociale nel senso che può avere le finalità prima indicate.

La riforma dell'impresa sociale contenuta nel D.Lgs. n. 112 del 2017 cerca di risolvere il problema dello scarso ricorso, nel decennio precedente, a questa forma di organizzazione non profit (che può essere utilizzata da associazioni, fondazioni, comitati, società di persone, di capitali, cooperative e loro consorzi, sempre escluse le imprese individuali) da una parte definendo una disciplina civilistica più articolata, basata sul fatto che essa deve svolgere in prevalenza le attività di interesse generale elencate nell'art. 2 del Decreto citato (che coincidono quasi del tutto con quelle previste dall'art. 5 del D.Lgs. n. 117/2017 di cui parleremo nel prossimo paragrafo) e ribadendo l'assenza di scopo di lucro, diretto o indiretto, di esso, e dall'altra (e qui sta la grande novità della riforma dell'impresa sociale) definendo un quadro di agevolazioni fiscali specifiche o comuni agli altri ETS che nel D.Lgs. n. 155/2006 non c'era. La possibilità, per le imprese sociali (ed anche per le cooperative sociali) di beneficiare delle norme fiscali agevolative previste per tutti gli ETS è limitata dal fatto che esse non possono assumere la qualifica di "enti del terzo settore non commerciali" (come prevede il comma 1 dell'art. 79 del D.Lgs. n. 117/2017) a cui sono riservate in via esclusiva diverse delle agevolazioni fiscali previste Codice del terzo settore.

Il D.Lgs. n. 112/2017 assegna poi *ex lege* la qualifica di impresa sociale anche alle cooperative sociali che mantengono la loro disciplina specifica prevista dalla Legge n. 381/1991 e dalle norme del Codice

civile sulle cooperative a mutualità prevalente, come abbiamo detto nel secondo paragrafo.

Il D.Lgs. n. 112/2018 è stato corretto dal D.Lgs. n. 95 del 2018.

### **Gli enti del terzo settore (ETS)**

Gli enti del terzo settore (ETS) sono disciplinati dalla riforma del terzo settore emanata sulla base della Legge-delega n. 106 del 2016 e contenuta nel D.Lgs. n. 117 del 2017, intitolato "Codice del terzo settore". In quest'ultimo paragrafo descriviamo in breve i punti qualificanti di questa riforma segnalando che il D.Lgs. n. 117/2018 è stato corretto dal D.Lgs. n. 105 del 2018.

In primo luogo, come si è già detto, questa riforma tocca solo marginalmente la disciplina civilistica e fiscale degli enti senza scopo di lucro, vale a dire le associazioni, le fondazioni e i comitati di cui agli artt. 14 - 42-*bis* del Codice civile (e di cui, per la parte fiscale, agli artt. 143 - 149 T.U.I.R.) che continuerà ad applicarsi agli enti di questo tipo che non assumeranno la qualifica di "enti del terzo settore" (ETS), quella delle associazioni sportive dilettantistiche (a cui continua ad applicarsi la Legge n. 398 del 1991 a meno che esse non assumano la qualifica di ente del terzo settore) e quella delle cooperative sociali (a cui, pur avendo esse *ex lege* la qualifica di imprese sociali e, di conseguenza, quella di enti del terzo settore, continua ad applicarsi la Legge n. 381 del 1991 e la disciplina civilistica e fiscale delle cooperative a mutualità prevalente).

Gli enti del terzo settore che, come vedremo tra poco, possono essere commerciali o non commerciali, sono i seguenti: le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali incluse le cooperative sociali, le reti associative (di enti del terzo settore), le società di mutuo soccorso, le associazioni e le fondazioni del terzo settore (di cui abbiamo parlato nel primo paragrafo).

La riforma del terzo settore ha il suo punto centrale nella sostituzione della qualifica tributaria di ONLUS - Organizzazione non lucrative di utilità sociale (disciplinata dagli artt. 10 - 29 del D.Lgs. n. 460 del 1997 che saranno definitivamente abrogati il 1° gennaio 2020) con quella di ETS - Ente del terzo settore. Questa sostituzione sarà effettiva solo con l'avvio dell'operatività del Registro unico nazionale del terzo

settore (che sostituirà i registri delle ONLUS, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale) perché solo con l'iscrizione in esso l'ente senza scopo di lucro acquisisce la qualifica di ETS.

Lo scopo della qualifica di ETS è, tutto sommato, lo stesso di quella di ONLUS: concentrare sugli enti non profit che esercitano attività solidaristiche di interesse generale particolarmente importanti (quelle elencate nell'art. 5 del D.Lgs. n. 117/2017) e che danno garanzie più stringenti (rispetto agli enti non profit che non sono ETS) di non avere finalità di lucro, diretto o indiretto, una serie di importanti agevolazioni fiscali relative all'imposta sul reddito (che in questo caso è l'IRES), all'IVA, all'IRAP (in questo caso le agevolazioni sono stabilite dalle Regioni), alle altre imposte indirette ed a quelle locali. Oltre a ciò, gli ETS godono direttamente di agevolazioni fiscali che permettono loro di ricevere cessioni gratuite (donazioni) di merce da impiegare per fini di solidarietà sociale (disciplinate dalla Legge n. 166 del 2016) ed indirettamente di deduzioni e detrazioni fiscali di cui beneficiano coloro (soggetti passivi IRPEF o IRES) che effettuano erogazioni liberali in denaro a questi enti. La qual cosa, com'è ovvio, facilita l'attività di raccolta fondi (o *fundraising*) di queste organizzazioni. Infine, per questi enti è previsto anche un regime contabile semplificato e la partecipazione al riparto del cinque per mille dell'IRPEF (quest'ultimo dal D.Lgs. n. 111/2017 che si applicherà agli ETS ed alle imprese sociali a partire dal 2020).

Al fine di rafforzare le garanzie di assenza di scopo di lucro degli ETS, l'art. 79 del Codice del terzo settore definisce la qualifica di "ente del terzo settore non commerciale", che non può essere assunta dalle imprese sociali e dalle cooperative sociali, che è quello che esercita le attività di interesse generale di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 117/2017 con modalità non commerciali, vale a dire a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi di esse. Questi enti sono i veri successori delle ONLUS, come si deduce dal comma 7 dell'art. 89 che riferisce ad essi tutte le norme dell'ordinamento

che hanno come destinatarie le ONLUS e dalle norme fiscali agevolative riservate ad essi (per esempio, il regime forfetario per la tassazione dell'eventuale reddito di impresa, l'esenzione dall'IMU, il *Social bonus*, ecc.).

È ovvio che la non commercialità delle attività di questi ETS comporta il fatto che esse non producono reddito di impresa e, pertanto, non rilevano ai fini IRES e che alle operazioni (cessioni di beni o prestazioni di servizi) in cui esse si sostanziano non è applicabile l'IVA.

La natura non commerciale dell'ETS può essere dichiarata al momento dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del terzo settore, ai sensi del comma 3° dell'art. 83 del D.Lgs. n. 117/2017.

Un'altra importante novità della riforma è la disciplina specifica da essa prevista per le associazioni, riconosciute e non, e per le fondazioni che vogliono acquisire la qualifica di ETS iscrivendosi del Registro unico nazionale del terzo settore. Per esse, denominate "associazioni e fondazioni del terzo settore", non solo sono previsti una serie di obblighi in tema di ammissione degli associati e di caratteristiche degli organi sociali, ma anche un sistema semplificato di acquisto della personalità giuridica previsto dall'art. 22 del D.Lgs. n. 117/2017.

La riforma del terzo settore entrerà pienamente in vigore solo con l'avvio dell'operatività del Registro unico nazionale del terzo settore che dovrebbe avvenire nel secondo semestre del 2019. Prima di allora non si potrà acquisire la qualifica di ETS. Per questo motivo, i primi due commi dell'art. 104 del Codice del terzo settore prevedono che una serie di norme fiscali da esso previste si applichino in via transitoria alle ONLUS, alle organizzazioni di volontariato ed alle associazioni di promozione sociale negli anni di imposta 2018 e 2019, per poi applicarsi, in via definitiva, solo agli ETS (molto spesso solo a quelli non commerciali) a partire dall'anno di imposta 2020, quindi dal 1° gennaio di quell'anno.

**Tavola n. 1 - Quadro sinottico della legislazione statale sulle organizzazioni non profit**

Costituzione: artt. 18, comma 1, 38, commi 4 e 5, 45, comma 1, e 118, comma 1	Riconoscimento della libertà di associazione, della libertà dell'attività di assistenza privata e della funzione sociale della cooperazione. Principio di sussidiarietà.
Codice civile: articoli da 14 a 42-bis e 46	Disciplina delle associazioni, riconosciute e non riconosciute, delle fondazioni e dei comitati (sono ad essa connessi gli artt. 1 - 21 delle Disposizioni di attuazione del Codice civile).
Codice di Procedura Civile: artt. 19, 75 (commi 3 e 4), 78, 79, 80, 145	Capacità processuale delle associazioni, riconosciute e non riconosciute, delle fondazioni e dei comitati (ed anche delle società cooperative).
Art. 25 della Legge n. 218 del 1985 ed art. 16 delle Disposizioni preliminari al Codice civile	Norme di diritto internazionale privato: legge applicabile alle persone giuridiche ed alle associazioni non riconosciute.
Legge n. 266 del 1991 (abrogata e sostituita quasi interamente dal D.Lgs. n. 117/2017 a partire dal 1° gennaio 2018. Alcune norme rimangono in vigore fino al 31 dicembre 2019)	Disciplina dell'attività e delle organizzazioni di volontariato.
Legge n. 381 del 1991	Disciplina delle cooperative sociali (modificata dalle Leggi n. 85 del 1995, n. 52 del 1996, n. 193 del 2000, la c.d. Legge Smuraglia) (attuata dalle Regioni con Leggi Regionali).
Legge n. 398 del 1991	Disciplina tributaria delle associazioni sportive dilettantistiche (modificata ed integrata dagli artt. 90 e 51 della Legge n. 289 del 2002 e dall'art. 25 della Legge n. 133 del 1999 modificato dall'art. 37 della Legge n. 342 del 2000).
Articoli da 10 a 29 del D.Lgs. n. 460 del 1997 (abrogati a partire dal 1° gennaio 2020)	Disciplina delle ONLUS - Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (qualificazione tributaria e non civilistica delle organizzazioni <i>nonprofit</i> ).
Legge n. 106 del 2016	Legge-delega al Governo per la riforma del terzo settore e dell'impresa sociale. Istituzione della Fondazione Italia Sociale (attuata col D.P.R. del 28 luglio 2017).
D.Lgs. n. 117 del 2017 (corretto dal D.Lgs. n. 105 del 2018)	"Codice del terzo settore". Disciplina civilistica e fiscale degli enti del terzo settore (ETS), sia non commerciali che commerciali, in particolare delle organizzazioni di volontariato, delle associazioni di promozione sociale, delle associazioni e delle fondazioni del terzo settore, degli enti filantropici e delle reti associative.



Legge n. 225 del 1992 <i>(abrogata e sostituita dal D.Lgs. n. 1/2018 resta in vigore fino all'adozione dei provvedimenti di attuazione di questo)</i>	Partecipazione delle organizzazioni di volontariato al Servizio Nazionale della Protezione Civile (attuata col D.P.R. n. 194 del 2001).
D.Lgs. n. 1 del 2018	"Codice della protezione civile". Partecipazione degli enti del volontariato organizzato al Servizio Nazionale della Protezione Civile.
Legge n. 166 del 2016	Norme sulla cessione gratuita agli ETS, alle ONLUS ed agli altri enti senza scopo di lucro di beni alimentari, farmaceutici e di altro tipo e sulla distribuzione di tali beni agli indigenti da parte di questi enti (riformata dalla Legge n. 205 del 2017).
Legge n. 68 del 1999	Norme per il diritto al lavoro dei disabili (attuata col D.P.R. n. 333 del 2000) (modificata dalla Legge n. 247 del 2007 e dal D.Lgs. n. 151 del 2015).
Decreto del Ministero della Giustizia n. 148 del 2014.	Sgravi fiscali e contributivi per le imprese che assumono lavoratori detenuti.
Art. 27 della Legge n. 133 del 1999	Sgravi fiscali per le erogazioni liberali delle imprese effettuate per il tramite di enti senza scopo di lucro a favore delle popolazioni colpite da calamità.
Legge n. 192 del 2000	Piena capacità di acquistare immobili e di accettare eredità, donazioni e legati per le persone giuridiche e per tutti gli enti non riconosciuti.
Legge n. 383 del 2000 <i>(abrogata e sostituita quasi interamente dal D.Lgs. n. 117/2017 a partire dal 1° gennaio 2018. Alcune norme rimangono in vigore fino al 31 dicembre 2019)</i>	Disciplina delle associazioni di promozione sociale (APS).
Legge n. 328 del 2000	Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali (attuata dalle Regioni con Leggi Regionali).
D.Lgs. n. 40 del 2017 e Legge n. 64 del 2001	Istituzione e disciplina del Servizio Civile Universale.
D.P.R. n. 361 del 2000	Semplificazione del procedimento amministrativo per il riconoscimento delle persone giuridiche private (attuato dalle Regioni con Leggi o Regolamenti Regionali).
D.P.R. n. 135 del 2003	Definizione degli ambiti e delle modalità di svolgimento della ricerca scientifica di particolare interesse sociale da parte di fondazioni che hanno la qualifica di ONLUS o di ETS.

Legge n. 155 del 2003 e comma 236 dell'art. 1 della Legge n. 147 del 2013	Disciplina della distribuzione di prodotti alimentari, farmaceutici e di altro tipo a fini di solidarietà sociale da parte delle ONLUS e degli altri enti non profit (obbligo di avere un sistema di auto-controllo igienico HACCP).
D.Lgs. n. 112 del 2017 (corretto dal D.Lgs. n. 95 del 2018)	Riforma della disciplina dell'impresa sociale, qualifica che può essere acquisita dalle società e dalle organizzazioni senza scopo di lucro che era stata introdotta dall'abrogato D.Lgs. n. 115/2006 (attuato dal Decreto Interministeriale del 16 marzo 2018 e dal Decreto del Ministro del Lavoro del 27 aprile 2018).
Legge n. 141 del 2015	Disciplina dell'agricoltura sociale.
Commi da 376 a 384 dell'art. 1 della Legge n. 208 del 2015	Disciplina della "società benefit".
D.P.R. n. 235 del 2001, art. 64 del D.Lgs. n. 59 del 2010 ed art. 19 della Legge n. 241 del 1990	Semplificazione del procedimento amministrativo per l'avvio dell'attività di somministrazione di alimenti e bevande da parte di circoli privati gestiti da associazioni senza scopo di lucro.
Artt. 13 e 14 del D.P.R. n. 430 del 2001	Manifestazioni di sorte locali (lotterie, tombole, pesche e banchi di beneficenza) organizzabili dagli enti non commerciali, dalle ONLUS e dagli ETS.
Art. 5 dell'Allegato I del D.Lgs. n. 79 del 2011 (Codice del turismo) e Leggi Regionali sulle agenzie di viaggio e le attività ricettive	Attività turistiche e ricettive esercitabili dalle associazioni senza scopo di lucro.
Art. 4, comma 1, del D.Lgs. n. 99 del 2004	Disciplina dell'attività di vendita diretta di prodotti agricoli svolta da enti non commerciali.
Artt. 1, 9 e 11 del D.P.R. n. 296 del 2005	Locazione a canone agevolato di immobili dello stato da parte di associazioni, fondazioni, ONLUS e ETS.
Artt. 143 - 150 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.)	Disciplina dell'imposta sul reddito (IRES) degli enti non commerciali che non hanno la qualifica di ETS (artt. 143 -149) e delle ONLUS ( <i>il solo art. 150 che sarà abrogato il 1° gennaio del 2020</i> ).
Art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973	Agevolazione sull'IRES per le persone giuridiche che svolgono determinate attività.
Artt. 4, 10, 19 - <i>ter</i> , 30- <i>bis</i> , 32, 36- <i>bis</i> e Parte II- <i>bis</i> della Tabella A del D.P.R. n. 633 del 1972, comma 15 dell'art. 6 della Legge n. 133 del 1999 ed art. 32- <i>bis</i> del D.L. n. 83 del 2012	Disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) degli enti non commerciali, delle cooperative sociali, delle ONLUS e degli ETS.
Artt. 20 e 20 - <i>bis</i> ed artt. 13, 14, 15, 16, 18, 21 e 22 del D.P.R. n. 600 del 1973	Disciplina degli obblighi contabili degli enti non commerciali che non sono ETS e delle ONLUS. ( <i>l'art. 20-<i>bis</i> sugli obblighi contabili delle ONLUS sarà abrogato a partire dal 1° gennaio 2020</i> )

Art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504 del 1992 ed art. 91-bis del D.L. n. 1 del 2012	Disciplina dell'esenzione dall'imposta municipale propria sugli immobili (IMU) degli enti non commerciali, delle ONLUS e degli ETS (attuato col Decreto del Ministero dell'Economia n. 200 del 2012).
Artt. 6, 16, 17, 20 e 20-bis del D.Lgs. n. 507 del 1993	Agevolazioni per gli enti senza scopo di lucro sull'imposta comunale sulla pubblicità e sul diritto sulle pubbliche affissioni.
Artt. 3, 5, 10, 11, 16 e 17 del D.Lgs. n. 446 del 1997	Determinazione della base imponibile IRAP per gli enti non commerciali e relative agevolazioni (tutte le Regioni hanno poi, con loro leggi, previsto agevolazioni sull'IRAP per le ONLUS. Tali norme, dal 2019 in poi, si applicheranno agli ETS non commerciali).
Artt. 15, 100 e 147 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.)	Agevolazioni fiscali per le erogazioni liberali destinate ad enti non commerciali che non sono ONLUS o ETS.
Art. 14 della Legge n. 80 del 2005	Agevolazioni fiscali per le erogazioni liberali destinate a fondazioni e associazioni riconosciute che promuovono e valorizzano beni culturali e ambientali (c.d. norma "più dai, meno versi").
Art. 1° del D.L. n. 83 del 2014	Credito d'imposta "Art bonus" per le erogazioni liberali a favore delle attività culturali.
Commi 145 - 150 dell'art. 1 della Legge n. 107 del 2015	Credito d'imposta "School bonus" per le erogazioni liberali a favore degli investimenti degli Istituti scolastici (attuato col Decreto del Ministero dell'Istruzione dell'8 aprile 2016).
Commi 363 - 365 dell'art. 1° della Legge n. 205 del 2017	Credito d'imposta "Sport bonus" per le erogazioni liberali finalizzate a interventi di restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici, anche se destinate ai concessionari di questi ultimi (attuato col Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 23 aprile 2018).
Commi 337 - 340 dell'art. 1 della Legge n. 266 del 2005 (norme che saranno abrogate e sostituite dal D.Lgs. n. 111/2017 a partire dal 1° gennaio 2020)	Destinazione del cinque per mille dell'IRPEF alle ONLUS ed alle associazioni di promozione sociale (confermata dalle Leggi Finanziarie successive ed attuata oggi dal D.P.C.M. del 23 aprile 2010, modificato dal D.P.C.M. del 7 luglio 2016, e dal D.P.C.M. del 28 luglio 2016).
D.Lgs. n. 111 del 2017	Destinazione del cinque per mille dell'IRPEF agli ETS comprese le imprese sociali.
Commi 266 e 267 dell'art. 1 della Legge n. 244 del 2007	Disciplina dei "Gruppi di acquisto solidale".
Commi 40 - 44 dell'art. 3 della Legge n. 94 del 2009	Istituzione delle associazioni di osservatori volontari per la sicurezza urbana (attuata col Decreto del Ministro dell'Interno dell'8 agosto 2009).

Artt. 111 e 113 del D.Lgs. n. 385 del 1993 (Testo Unico delle Leggi Bancarie) riformati dall'art. 7 del D.Lgs. n. 141 del 2010 e poi dall'art. 3 del D.Lgs. n. 169 del 2012	Disciplina del microcredito e delle organizzazioni non profit, comprese le cooperative sociali, che possono erogarlo (attuata col Decreto del Ministero dell'Economia n. 176 del 2014).
Artt. 25, comma 4, e 29 del D.L. n. 179 del 2012	Disciplina delle <i>start-up</i> innovative a vocazione sociale (imprese sociali) (attuata dal Decreto del Ministero dell'Economia del 30 gennaio 2014.).
Legge n. 125 del 2014	Disciplina della cooperazione italiana coi Paesi in via di sviluppo e delle organizzazioni della società civile e degli altri soggetti senza fine di lucro che in essa operano (attuata col Decreto del Ministero degli Esteri n. 113 del 2015).
Codice civile: artt. 2645-ter e 2929-bis	Vincolo di destinazione di beni immobili o mobili registrati alle finalità delle organizzazioni senza scopo di lucro, cooperative od imprese sociali. Espropriazione dei beni vincolati.
Legge n. 112 del 2016 (artt. 1 e 6)	Legge sull'assistenza di persone disabili prive del sostegno familiare (c.d. dopo di noi).
Codice civile: artt. 2511 - 2548	Disciplina delle società cooperative a mutualità prevalente (introdotta con la riforma del diritto societario contenuta nel D.Lgs. n. 6 del 2003 ed in cui rientrano le cooperative sociali).
D.Lgs. n. 231 del 2001	Disciplina della responsabilità amministrativa derivante da reato delle persone giuridiche e degli enti senza personalità giuridica (attuato col Decreto del Ministero della Giustizia n. 201 del 2003).
Legge n. 3 del 2012 (riformata dall'art. 18 del D.L. n. 179 del 2012, convertito in Legge n. 221 del 2012)	Disciplina della procedura di accordo di composizione delle crisi da sovraindebitamento degli enti privati senza scopo di lucro.
Regolamento UE 346 del 2013	Disciplina dei fondi comuni di investimento in imprese sociali (EuSEF).