

via consuntiva i livelli di performance dell'ANP rispetto alla propria mission statutaria;

- sia nel “disegnare” il proprio sistema informativo-contabile, con particolare riferimento agli strumenti richiesti per attuare correttamente il processo di pianificazione, programmazione e controllo della complessiva attività aziendale;
- sia nel connotare gli strumenti informativi attraverso cui “rendicontare” periodicamente, a tutti i propri stakeholder, gli esiti conseguiti nel perseguimento delle finalità statutarie dell'ANP e le condizioni di equilibrio finanziario, economico e patrimoniale dalla cui esistenza dipende la sostenibilità nel tempo dell'azione statutaria.

Dunque, anche i documenti contabili di sintesi che compongono il bilancio di esercizio di queste realtà aziendali dovrebbero essere configurati in modo da riflettere opportunamente le opzioni gestionali concretamente esercitate dall'ANP nei suoi processi di acquisizione e impiego delle risorse e l'impatto che queste opzioni hanno esercitato sulla struttura degli investimenti e finanziamenti aziendali. Pur tuttavia, non ci sfugge il problema “dimensionale”: solo le ANP di maggiori dimensioni, che dispongono di più risorse finanziarie, umane e patrimoniali potranno permettersi un sistema informativo così strutturato. Questo suggerirebbe alle tante realtà “minori” di astenersi dall'adottare i modelli gestionali più complessi, in quanto a essi – in assenza di adeguati strumenti di pianificazione, programmazione e controllo, almeno in linea teorica sono associabili maggiori rischi di default. Mentre, viceversa – ed è proprio il caso di molte fondazioni di origine bancaria – non è necessariamente richiesto alle ANP con maggiori risorse e capacità di intervento di dotarsi necessariamente di strutture organizzative riconducibili ai modelli gestionali di tipo complesso o ultracomplexo.

GLI ENTI DEL TERZO SETTORE NELLA LEGGE DI RIFORMA

CARLOTTA DEL SORDO

SOMMARIO: 4.1. Profili generali della riforma del Terzo Settore – 4.2. La legge delega n. 106/2016 e i decreti legislativi di attuazione – 4.3. Il d.lgs. 117/2017: il Codice del Terzo Settore – 4.4. Considerazioni conclusive.

4.1. Profili generali della riforma del Terzo Settore

Si stima che nel 2022 il Terzo Settore abbia raggiunto, nel nostro Paese, un valore della produzione di 84 miliardi di euro¹, generi 1,6 milioni di posti di lavoro e conti 6 milioni di volontari²: è evidente che tale comparto è dunque chiamato ad adempiere a una funzione che è indispensabile dal punto di vista sociale e molto rilevante dal punto di vista economico.

Nel 2014, il legislatore, a fronte della crescente rilevanza del Terzo Settore, ha ritenuto che i tempi fossero maturi per superare la legislazione dispersiva e frammentata³ che caratterizzava all'epoca il settore: in quell'anno il Governo ha così definito delle "Linee guida per una riforma del Terzo settore"⁴, contenenti alcuni principi generali finalizzati a un ripensamento organico del quadro normativo allora vigente.

1. Segnando un rialzo del 5% rispetto al 2020, anno in cui il Terzo Settore aveva prodotto un valore economico stimato in circa 80 miliardi di euro, pari al 5% del PIL. Cfr. Centro Studi e ricerche sull'economia del Mezzogiorno (SRM) (2020), "Srm: dal Terzo Settore il 5% del Pil italiano", Il Sole 24 ore, 29 luglio.

2. Cfr. Fondazione per la solidarietà (2023), *Rapporto sulla sussidiarietà 2021/2022*.

3. Cfr. Rossi E. (2014), "La necessità di una revisione organica della legislazione del Terzo Settore: un'opportunità da cogliere, un lavoro parlamentare da realizzare", *Non profit*, n. 3. Per una complessiva ricostruzione della disciplina normativa del Terzo settore in Italia si rinvia a Addis P., Ferioli E.A., Vivaldi E. (2011), "Il Terzo settore nella disciplina normativa dall'Unità ad oggi", in Rossi E., Zamagni S. (a cura di), *Il Terzo settore nell'Italia Unita*, il Mulino, Bologna.

4. Reperibili all'indirizzo www.camera.it/temiap/t/news/post-OCD15-10191.

In tale documento, che definisce il Terzo Settore come un fenomeno “che dà forma e sostanza ai principi costituzionali della solidarietà e della sussidiarietà”, si afferma che le finalità principali della riforma sono riconducibili alla necessità 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”, di “valorizzare lo straordinario potenziale di crescita e occupazione insito nell’economia sociale e nelle attività svolte dal terzo settore”, nonché 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”.

Per effetto di tale iniziativa governativa, a cui sono seguiti i rilievi degli stakeholder chiamati a esprimere opinioni e commenti su tali linee guida e a formulare proposte, si è dato avvio al processo di riforma che si è innescato attraverso l’approvazione di una legge delega – la legge n. 106/2016, recante la “Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale” – che provvedesse a sistematizzare una così complessa materia. Tale riforma ha finalmente introdotto in Italia una disciplina completa e organica per le variegate realtà aziendali operanti in tale settore, pur lasciando al momento alcuni aspetti rilevanti non completamente o adeguatamente definiti⁵.

Lo sviluppo dell’iter di riforma ha segnato, sia nel “metodo” che nel “merito”, una forte discontinuità rispetto all’approccio precedentemente seguito nell’ordinamento italiano per la regolamentazione del settore⁶. Nel “metodo”, in quanto il confronto istituzionale è durato solo un biennio, mentre l’iter parlamentare di approvazione di precedenti leggi sul tema, per esempio quella sul volontariato sociale e sulla cooperazione sociale, è durato oltre un decennio. Nel “merito”, in quanto si abbandona l’approccio tradizionale della legislazione italiana, cd. “a canne d’organo”, fondato sulla forma giuridica dei soggetti coinvolti dalla riforma, per adottare un approccio di orientamento anglosassone, cd. di *common law*, basato invece sulle finalità degli enti normati.

4.2. La legge delega n. 106/2016 e i decreti legislativi di attuazione

La legge delega detta una prima definizione giuridica di Terzo Settore, che l’articolo 1 definisce come “il complesso degli enti privati costituiti per il persegui-

5. Cfr. per un approfondimento si rinvia a Consorti P., Gori L., Rossi E. (2021), *Diritto del Terzo settore*, il Mulino, Bologna.

6. Cfr. Bassi A. (2020, a cura di), *Gli enti del terzo settore. Lineamenti generali*, Editoriale scientifica, Napoli, p. 13.

mento, 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”.

È stato a opera della modifica del titolo V della Costituzione, approvata con legge costituzionale n. 3 del 2001, che si è introdotto, all’articolo 118, il principio di sussidiarietà, che dispone, all’ultimo comma, che “Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l’autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà”.

Con la legge delega si dà dunque piena attuazione alla Carta costituzionale⁷: si tratta di un contributo dell’ordinamento italiano volto a favorire e incoraggiare la libertà di associarsi e l’esercizio dei doveri di solidarietà, anche attraverso l’istituzione di partnership con gli enti pubblici⁸, per lo svolgimento di attività di interesse generale a livello di comunità locali.

L’articolo 1 della legge delega definisce poi i quattro “pilastri” della riforma, di seguito elencati:

- a. la revisione della disciplina civilistica in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro, riconosciute o meno come persone giuridiche;
- b. il riordino e la revisione organica della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti relative agli enti del Terzo Settore, mediante la redazione di un apposito codice del Terzo Settore;
- c. la revisione della disciplina in materia di impresa sociale;
- d. la revisione della disciplina in materia di servizio civile nazionale.

7. Per un approfondimento sul principio di sussidiarietà, cfr. Zamagni S. (1998), “La sussidiarietà, l’economia e la nuova carta costituzionale”, in Vittadini G. (a cura di), *Sussidiarietà. La riforma possibile*, Etas Libri, Roma, pp. 41-52.

8. La riforma del Terzo Settore e, in particolare il Codice del Terzo Settore di cui si dirà nel seguito, hanno dedicato molta attenzione al tema dell’impiego di risorse pubbliche, dei rapporti con gli enti pubblici e in particolare delle forme di collaborazione tra Terzo Settore e lo Stato, le Regioni, le Province autonome e gli Enti Locali. L’art. 55 del Codice in tema di co-programmazione, co-progettazione e accreditamento, e l’art. 56 in tema di convenzioni con organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, richiamano, quale principio generale nell’individuazione del soggetto con il quale collaborare, il principio di trasparenza, come condizione per assicurare il rispetto e la verifica degli altri principi (imparzialità, partecipazione e parità di trattamento). Cfr. Golino C., Santuari A. (2022), “Gli Enti del terzo settore e la co-amministrazione: ruolo della giurisprudenza e proposte de jure condendo”, *Le istituzioni del federalismo*.

La Riforma del Terzo Settore è stata poi concretamente attuata, secondo quanto previsto dalla delega, con l'approvazione da parte del Governo dei seguenti decreti legislativi qui elencati in ordine temporale di emanazione:

- d.lgs. 6 marzo 2017, n. 40, entrato in vigore il 18 aprile 2017, relativo all'istituzione e alla disciplina del Servizio civile universale, a norma dell'art. 8 della legge delega;
- d.lgs. 3 luglio 2017, n. 111, entrato in vigore il 19 luglio 2017, contenente la riforma del 5 per mille, dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell'art. 9, comma 1, lettere c) e d) della legge delega;
- d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112, entrato in vigore il 20 luglio 2017, recante la revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'art. 2, comma 2 della legge delega;
- d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, entrato in vigore il 3 agosto 2017, recante il Codice del Terzo Settore, a norma dell'art. 1, comma 2, lett. b) della legge delega.

La legge delega prevedeva, inoltre, entro un anno dall'entrata in vigore di ciascun decreto legislativo, la possibilità di emanare disposizioni integrative e correttive dei decreti medesimi. Sono, perciò, stati emanati:

- il d.lgs. 13 aprile 2018, n. 43 recante disposizioni integrative e correttive al d.lgs. 6 marzo 2017, n. 40;
- il d.lgs. 20 luglio 2018, n. 95 recante disposizioni integrative e correttive al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112;
- il d.lgs. 3 agosto 2018, n. 105 recante disposizioni integrative e correttive al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117.

I decreti legislativi di attuazione della disciplina del Terzo Settore hanno così innovato significativamente il panorama delle regole che governano i cosiddetti enti non profit, anche se prevedono una serie nutrita di decreti e atti ministeriali di attuazione, al momento ancora in gran parte non emanati⁹.

9. Per un approfondimento sullo stato di attuazione della riforma si rinvia alla tabella predisposta da Forum del Terzo Settore e CSV-net, disponibile all'indirizzo www.csvnet.it/images/documenti/RiformaTerzoSettore_1_sette_decreti_e_gli_atti_normativi.pdf.

4.3. Il d.lgs. 117/2017: il Codice del Terzo Settore

Il d.lgs. 117/2017, recante il Codice del Terzo Settore (di seguito Cts) ha provveduto al riordino e alla revisione della complessiva disciplina normativa vigente in materia, definendo in modo organico il perimetro di azione del Terzo Settore e degli enti che ne fanno parte. Ai sensi dell'articolo 4 del Cts sono Enti del Terzo Settore¹⁰:

- le organizzazioni di volontariato (ODV) (artt. 32 e ss.);
- le associazioni di promozione sociale (APS) (artt. 35 e ss.);
- gli enti filantropici (artt. 37 e ss.);
- le imprese sociali, incluse le cooperative sociali (art. 40);
- le reti associative (artt. 41 e ss.);
- le società di mutuo soccorso (SOMS) (artt. 42 e ss.);
- le associazioni riconosciute o non riconosciute, le fondazioni¹¹ e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società, costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale di cui all'art. 5, 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 sono invece ETS:

- le amministrazioni pubbliche;
- le formazioni e le associazioni politiche;
- i sindacati;
- le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche;
- le associazioni di datori di lavoro;
- gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti.

L'impresa sociale, pur essendo classificata come ETS, è stata oggetto di emanazione di uno specifico decreto, anche in considerazione della natura commerciale

10. Gli enti religiosi civilmente riconosciuti possono essere considerati ETS limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 del Codice.

11. Le fondazioni di origine bancaria, di cui al d.lgs. 153/1999, sono escluse *ex lege* dall'applicazione del Cts: l'esclusione è disposta dall'ultimo comma dell'articolo 3 del Cts, coerentemente con quanto previsto dalla legge delega in cui nell'ultima parte del comma 1, articolo 1, si legge che: "alle fondazioni bancarie, [...], non si applicano le disposizioni contenute in essa (presente legge) e nei relativi decreti attuativi".

dell'istituto. La forma giuridica dell'impresa sociale è stata prevista dalla legge n. 118/2005 e dal d.lgs. n. 155/2006, reso poi operativo da successivi decreti attuativi. Tale istituto tuttavia non era mai decollato anche a causa dell'assenza di norme agevolative. La riforma ha colmato tale lacuna attraverso l'approvazione del decreto legislativo n. 112/2017 e la conseguente abrogazione del d.lgs. n. 155/2006, comportando un forte sviluppo di questa forma giuridica¹².

La disciplina della cooperazione sociale (definita impresa sociale di diritto) è invece esclusa dalla riforma e rimane governata dalla originaria legge di settore n. 381 del 1991¹³.

Va inoltre precisato che gli enti, così come elencati all'articolo 4, possono definirsi del Terzo Settore solo una volta conseguita l'iscrizione al *Registro unico nazionale del Terzo Settore* (Runts), disciplinato all'articolo 11 del Codice stesso.

La costituzione, a opera della riforma, di un registro unico è finalizzata allo scopo di garantire sia la verifica periodica dell'attività svolta e delle finalità perseguite, sia la riorganizzazione del sistema di registrazione degli enti e dei loro atti di gestione.

L'iscrizione al registro è facoltativa, ma a essa è subordinato l'effetto costitutivo relativamente alla qualifica di ETS, nonché la possibilità di qualificarsi come ETS nella denominazione sociale e negli atti a rilevanza esterna e nei confronti dei soci e, conseguentemente, la possibilità di fruire delle agevolazioni finanziarie, fiscali e di rapporto con gli enti pubblici previste dalla riforma normativa del settore¹⁴.

Con riferimento alle Onlus, il Cts ha disposto che la relativa disciplina sarebbe stata definitivamente abrogata con l'entrata in vigore delle nuove disposizioni fiscali ex Titolo X del Cts: ciò avverrà a partire dal periodo di imposta successivo a quello di operatività del Runts e a quello in cui la Commissione europea avrà dato

12. Un'indagine condotta nella primavera 2022 da Unioncamere e Terzjus sulle imprese sociali nate o iscritte alla sezione speciale del Registro delle imprese dopo l'entrata in vigore della riforma, evidenzia negli anni successivi alla riforma stessa una crescita media annua del 3,9% delle imprese sociali a fronte di una stabilità registrata dalle altre imprese. Inoltre, le "nuove" imprese sociali presentano caratteristiche significativamente diverse da quelle già presenti fino alla data della riforma: mentre tra quelle nate prima del 2017 la forma della cooperativa sociale era quasi esclusiva (97,4%), ora, invece, quasi il 25% è stato costituito utilizzando forme societarie diverse dalla cooperativa sociale, come quelle delle società di capitali, società di persone, associazioni e fondazioni. Cfr. Fondazione Terzjus e Unioncamere (2022), *Le nuove imprese sociali. Tendenze e prospettive dopo la riforma del terzo settore*, Editoriale scientifica.

13. Cfr. Gori L. (2018), "Il sistema delle fonti del diritto nel terzo settore", *Osservatorio sulle fonti*, n. 1, disponibile in: www.osservatoriosullefonti.it.

14. Cfr. CNDCEC-FNC (2021), *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità operative*, Circolare, Aprile, p. 16. Le imprese sociali acquisiscono invece la qualifica di ETS a seguito dell'iscrizione nell'apposita sezione del Registro delle Imprese (art. 1, c. 3 del d.lgs. 112/2017), così come le cooperative sociali, espressamente richiamate dal Cts all'articolo 40.

la propria autorizzazione al nuovo regime fiscale del Terzo Settore, che è ancora un tassello mancante. Quando ciò accadrà, la qualifica di Onlus cesserà di avere efficacia e le disposizioni a essa riferite risulteranno abrogate. Le Onlus si troveranno di fronte al bivio di iscriversi o meno al RuntS: nel primo caso potranno entrare a far parte degli ETS, mantenendo l'intero patrimonio e continuando a perseguire i propri fini con la qualifica di ETS, diversamente dovranno devolvere il proprio patrimonio.

I criteri definitori degli ETS, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, sono individuati ai sensi dell'articolo 5 del Cts, laddove si precisa che sono enti del Terzo Settore quelli che "esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale".

Per l'elenco dettagliato delle attività previste che devono costituire l'oggetto sociale esclusivo o almeno principale di un ente, si rinvia direttamente al testo dell'articolo 5, che espone 26 punti descrittivi di tali attività di interesse generale, di seguito così sintetizzate:

- a. interventi e servizi sociali;
- b. interventi e prestazioni sanitarie;
- c. prestazioni socio-sanitarie;
- d. educazione, istruzione e formazione professionale;
- e. ambiente e risorse naturali;
- f. tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio;
- g. formazione universitaria e post-universitaria;
- h. ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- i. attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato;
- j. radiodiffusione sonora a carattere comunitario;
- k. organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- l. formazione extra-scolastica;
- m. servizi strumentali a enti del Terzo Settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo Settore;
- n. cooperazione allo sviluppo;
- o. commercio equo e solidale;
- p. inserimento nel mercato del lavoro;
- q. alloggio sociale;
- r. accoglienza umanitaria e integrazione sociale dei migranti;
- s. agricoltura sociale;

- t. organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
- u. beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti;
- v. promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
- w. promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici;
- x. cura di procedure di adozione internazionale;
- y. protezione civile;
- z. riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Tale elencazione di attività è tassativa, nel senso che solo le attività elencate costituiscono attività d'interesse generale ai fini del Codice; tuttavia tale elenco non è da considerarsi come definitivo, in quanto lo stesso può essere aggiornato con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali e di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze.

A norma dell'articolo 6 del Cts, gli ETS possono svolgere, oltre alle attività di interesse generale, anche "attività diverse", a condizione che lo statuto o l'atto costitutivo lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale.

La circolare ministeriale n. 20 del 27 dicembre 2018 ha chiarito come, qualora un ETS intenda esercitare attività diverse, lo statuto debba prevedere tale possibilità, senza tuttavia l'obbligo di inserire un puntuale elenco delle stesse, la cui individuazione può essere effettuata anche successivamente dall'organo a cui lo statuto attribuisce tale competenza.

È dunque chiaro che il legislatore ha inteso indicare che le attività di interesse generale devono prevalere rispetto alle altre, ma senza però esplicitare precisamente i criteri con cui valutare la relazione fra secondarietà e strumentalità, affidandoli alla determinazione di un successivo decreto emanato nel 2021¹⁵. Quest'ultimo, in relazione alle attività strumentali, stabilisce un criterio qualitativo piuttosto vago, considerando come tali tutte quelle "finalizzate a supportare, sostenere, promuovere o agevolare il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente del Terzo settore": in questo ambito dovranno essere quindi ricomprese le attività finalizzate a innescare un circuito di autofinanziamento dell'Ente.

Alcuni esempi concreti riguardano sponsorizzazioni, vendita di gadget o di servizi al di fuori delle raccolte pubbliche di fondi occasionali e e-commerce¹⁶.

15. Si fa qui riferimento al d.m. n. 107/2021, "Regolamento ai sensi dell'articolo 6 del d.lgs. 117/2017, concernente l'individuazione di criteri e limiti di attività diverse".

16. Italia non profit, "Nel concreto, quali sono le attività diverse che gli ETS possono fare?", italianonprofit.it/risorse/approfondimenti/attivita-diverse-ets/.

Diversamente, per verificare la secondarietà di queste attività, il decreto individua due parametri di carattere economico-quantitativo, riferiti ai ricavi delle attività che, in ciascun esercizio, non devono superare alternativamente:

- a. il 30% delle entrate complessive dell'Ente, oppure
- b. il 66% dei costi complessivi dell'Ente.

L'organo amministrativo è tenuto a documentare il carattere secondario e strumentale che deve caratterizzare tali "attività diverse" nella Relazione di Missione o in una annotazione in calce al Rendiconto per Cassa, dando altresì evidenza della scelta del criterio economico-quantitativo utilizzato per dare prova del carattere secondario di tali attività¹⁷. Tuttavia in proposito è stato fatto rilevare che molti bilanci in cui è compilata la sezione "attività diverse", risultano mancanti dell'indicazione della scelta effettuata dall'organo di amministrazione e dell'esplicitazione del calcolo che comprovi la secondarietà delle attività diverse¹⁸.

Il decreto precisa inoltre che, per quantificare l'insieme delle risorse impegnate dall'ETS per lo svolgimento delle attività di interesse generale, devono essere considerate anche quelle "volontarie e gratuite", ossia i costi figurativi relativi all'impiego dei volontari, le erogazioni ricevute in denaro, beni e servizi per il loro valore normale e la differenza fra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto.

Ai fini del computo delle percentuali indicate non sono invece considerati, né al numeratore né al denominatore del quoziente, i proventi e gli oneri generati dal distacco del personale degli ETS presso enti terzi.

Al riguardo si osserva tuttavia che:

- in primo luogo, il riferimento congiunto ai "ricavi delle attività" e alle "entrate complessive" pone quanto meno un problema di riconciliazione fra la dinamica economico-reddituale e quella finanziario-monetaria;

17. Al punto 21) della Relazione di Missione si richiede l'inserimento di "informazioni e riferimenti in ordine al contributo che le attività diverse forniscono al perseguimento della missione dell'ente e l'indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse".

18. Cfr. Cantiere del Terzo settore (2024), "Bilanci degli enti del Terzo settore: quali sono gli errori più ricorrenti?", www.cantiereterzosettore.it/bilanci-degli-enti-del-terzo-settore-quali-sono-gli-errori-piu-ricorrenti. Per un esempio concreto di pieno rispetto della richiesta normativa in tema, si rinvia, fra gli altri, alla Relazione di Missione al Bilancio 2022 della Fondazione Avsi, pp. 49-50.

- in secondo luogo, mentre per la determinazione del limite dei 300.000 euro¹⁹, “occorre escludere le entrate relative a disinvestimenti, intendendo come tali le alienazioni a qualsiasi titolo di elementi aventi natura di immobilizzazioni, in quanto entrate non afferenti alla gestione corrente dell’ente e quelle relative al reperimento di fonti finanziarie”²⁰, a questo riguardo nel decreto in oggetto tale specificazione non è espressamente indicata;
- in terzo luogo, considerando che l’Organismo Italiano di Contabilità, con l’emanazione del principio contabile OIC 35²¹, è intervenuto prevedendo voci integrative al Rendiconto Gestionale, in relazione sia alle svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali che agli accantonamenti e relativi utilizzi a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali²², non è chiaramente definito come vadano determinati i “costi complessivi” in oggetto, fermo restando che per essi – in modo non speculare a quanto previsto per i ricavi – non si fa riferimento alle correlative “uscite”.

In termini più generali, vi è poi da rilevare un *punctum dolens* della normativa: le attività diverse non sono state puntualmente classificate o comunque definite nell’oggetto, ma sono identificate “per differenza” rispetto a ciò che non è invece attribuito alle attività di interesse generale e di raccolta fondi.

Questo *vulnus* diviene ancor più rilevante laddove si osservi, come verrà meglio specificato nel capitolo 6, che nel Rendiconto Gestionale compaiono fra i “Ricavi, rendite e proventi” identiche voci sia nell’area di interesse generale, che fra le attività diverse²³.

Riteniamo che l’omissione rilevata comporti una “soggettività imputativa” tale da poter essere causa di possibili contenziosi nella verifica dei parametri da rispettare, contribuendo a delineare un quadro normativo di incertezza circa aspetti che rilevano sulla qualificazione o meno dell’Ente come ETS.

Tale lacuna normativa produce inoltre dei riflessi anche di natura fiscale: le at-

19. Soglia al di sotto della quale gli ETS hanno la facoltà di redigere il bilancio, costituito unicamente da un rendiconto per cassa, secondo l’utilizzo della contabilità per cassa.

20. Cfr. d.m. 39/2020.

21. Cfr. Capitolo 7.

22. Per quanto riguarda le svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali l’inserimento ha avuto per oggetto le sezioni relative a Costi e oneri delle attività di interesse generale, delle attività diverse e di supporto generale, mentre gli accantonamenti a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali e i correlativi utilizzi (con segno meno) hanno coinvolto le sezioni relative a Costi e oneri delle attività di interesse generale, e di supporto generale.

23. Segnatamente tali voci sono: Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori; Contributi da soggetti privati; Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi; Contributi da enti pubblici; Proventi da contratti con enti pubblici; Altri ricavi, rendite e proventi. Lo stesso accade nel Rendiconto per Cassa.

tività di interesse generale, secondo le regole delineate dall'articolo 79 del Cts²⁴, sono infatti da considerarsi fiscalmente come “non commerciali” al verificarsi di una delle seguenti tre condizioni: qualora siano svolte a titolo gratuito, oppure comportino il pagamento a favore dell'Ente, da parte dei beneficiari/fruitori di tali attività, di “corrispettivi” che non superino i “costi effettivi”, oppure generino un margine non superiore al 6% dei correlativi costi e per non più di tre anni consecutivi.

Considerando che la *ratio* della norma consiste dunque nel definire il principio sulla base del quale le attività “statutario-istituzionali” degli ETS sono da considerarsi fiscalmente come “non commerciali”, una più netta distinzione fra attività di interesse generale e attività diverse sarebbe quantomeno auspicabile²⁵.

Tali incertezze determinative e l'attuale attribuzione di “discrezionalità imputativa” non sono da sottovalutare, in quanto il decreto ministeriale prevede l'obbligo per l'ETS, che non abbia rispettato i limiti quantitativi di cui sopra, di segnalarlo all'ufficio del Runts territorialmente competente entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio. Tale Ente è poi tenuto nell'esercizio successivo a rientrare dallo “sforamento”.

Ove ciò non accadesse, o ancor peggio ove l'Ente avesse omissso di segnalare l'iniziale mancato rispetto dei limiti quantitativi, ne deriverebbe la cancellazione dal registro, con conseguente perdita della qualifica stessa di ETS.

Proseguendo nell'analisi del Titolo II del Cts, ai sensi dell'articolo 7, gli ETS possono esercitare attività di raccolta fondi, che si sostanziano in un complesso di iniziative finalizzate a “finanziare le attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva”. La raccolta fondi è la modalità privilegiata dagli ETS per il reperimento delle risorse necessarie al perseguimento delle proprie finalità istituzionali. Le risorse raccolte devono essere impiegate al fine esclusivo di sostenere finanziariamente le attività di interesse generale, con conseguente esclusione della possibilità di destinare i fondi così raccolti al finanziamento delle attività diverse.

Tali attività possono essere occasionali o condotte anche in forma organizzata e continuativa. La modalità di raccolta può essere sia privata (indirizzata al singolo potenziale donatore) che pubblica e può avvenire, sia mediante l'erogazione liberale, sia attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore. Inoltre, la norma chiarisce che per la realizzazione della raccolta fondi, l'ETS può

24. Per un approfondimento, cfr. Tieghi M., del Sordo C., Baccolini L. (2022b), “La nozione di ‘costi effettivi’ per gli Enti del Terzo Settore: problemi interpretativi ed operativi”, *Rivista dei dottori commercialisti*, n. 2.

25. Cfr. Riccardelli N., De Angelis L. (2021), “Attività principali e diverse: un rapporto articolato”, *Terzo settore, non profit e cooperative*, 4, Ottobre-Dicembre, pp. 24-39.

impiegare sia risorse proprie che di terzi. Di conseguenza, l'ETS potrà ricorrere al personale interno, o avvalersi di volontari, oppure delegare a soggetti terzi la realizzazione della raccolta fondi anche avvalendosi di figure specializzate nel fundraising, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico²⁶.

In relazione alle raccolte pubbliche di fondi, sia occasionali che non occasionali, deve essere predisposto un apposito rendiconto, da inserire all'interno del bilancio²⁷, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le uscite relative a ciascun evento (art. 87, c. 6, Cts).

Le spese relative all'organizzazione dell'evento non possono superare o essere prossime ai ricavi della raccolta, salvo il verificarsi di condizioni non prevedibili che compromettono il successo dell'iniziativa²⁸. Pertanto, l'Ente deve quantificare il rapporto tra i fondi raccolti e il loro utilizzo, facendo in modo che i costi totali siano contenuti entro limiti ragionevoli, tali da far residuare un congruo ammontare di fondi da destinare ai progetti e alle attività per cui la stessa campagna è stata attivata.

Anche a seguito dell'emanazione delle linee guide contenute nel d.m. del 9 giugno 2022, si è tuttavia rilevato il permanere di modalità di collocazione in bilancio degli esiti economici e finanziari di talune operazioni in modo non coerente con le indicazioni contenute nel decreto. Ciò potrebbe derivare dal persistere

26. Le Linee guida per la raccolta fondi degli ETS, emanate con d.m. 9 giugno 2022, precisano a tal proposito che: "Nel rispetto dei principi di comunicazione eticamente responsabile, correttezza gestionale, trasparenza e verità i donatori hanno diritto a essere rispettati nella propria libera volontà e a non essere indotti a donare attraverso eccessive pressioni, sollecitazioni o strumenti pubblicitari ingannevoli, non veritieri o lesivi della dignità della persona". Tale precisazione risulta essere quanto mai attuale, alla luce del cosiddetto "Pandoro gate", in relazione a donazioni e pubblicità, che ha visto l'intervento dell'Autorità Antitrust e l'irrogazione di sanzioni per "pratiche commerciali ingannevoli". Cfr. Sole24Ore, "L'Antitrust multa Chiara Ferragni e Balocco per il pandoro griffato", 15 dicembre, 2023.

27. Al punto 24) della Relazione di Missione, documento che, come si vedrà nel seguito, è parte componente del bilancio di esercizio degli ETS, va inserita una descrizione dell'attività di raccolta fondi (rendicontata anche nella Sezione C del Rendiconto Gestionale), nonché il rendiconto specifico, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente. È stato tuttavia rilevato che in molti bilanci depositati a fronte della compilazione della sezione C del Rendiconto Gestionale o del Rendiconto per Cassa, non sono tuttavia stati allegati i bilanci delle singole raccolte pubbliche occasionali di fondi. Cfr. Cantiere del Terzo settore (2024), *op. cit.*

28. Come precisato nel d.m. 9 giugno 2022, in tale ultimo caso, l'Ente sarà tenuto a indicare nel rendiconto e nella relazione illustrativa le motivazioni per le quali i costi sostenuti per la realizzazione dell'evento sono stati superiori ai ricavi.

di difficoltà interpretative circa la definizione operativa del “confine” fra talune attività di raccolta fondi e alcune fattispecie di attività diverse, dato che il Regolamento concernente l’individuazione di criteri e limiti per queste ultime le definisce come strumentali, quando sono “finalizzate a supportare, sostenere, promuovere o agevolare il perseguimento delle finalità istituzionali dell’ente”²⁹.

4.4. Considerazioni conclusive

A fronte del ruolo non certo marginale rivestito dal Terzo Settore nell’ambito dell’economia del nostro Paese, il legislatore ha dato avvio nel 2016 a un processo di riforma finalizzato a razionalizzare la lacunosa legislazione previgente in materia.

La riforma del Terzo Settore, attuata mediante la legge delega n. 106 del 2016 e i successivi decreti legislativi, ha introdotto in Italia una disciplina completa e organica per gli ETS; a oggi, tuttavia, l’intervento legislativo non è stato ancora completato, in quanto non sono stati emanati tutti gli atti previsti dai decreti legislativi di attuazione della legge delega.

La legge n. 106/2016 ha definito, in particolare, i criteri generali per la riforma di quattro specifiche materie. La prima relativa alla revisione della disciplina del Codice Civile in tema di associazioni, fondazioni e altre istituzioni a carattere privato senza scopo di lucro, che non è stata realizzata; la seconda connessa alla redazione di un apposito Codice per il riordino e la revisione organica della disciplina speciale e tributaria degli ETS, con un’esplicita menzione al completamento della riforma strutturale dell’istituto della destinazione del cinque per mille dell’imposta sul reddito; la terza relativa alla revisione della disciplina in materia di impresa sociale; e infine la revisione della disciplina in materia di Servizio civile nazionale.

Il d.lgs. 117/2017 ha introdotto il Codice del Terzo Settore, a norma del quale, affinché un ente privato possa rientrare nel Terzo Settore, è necessario che sia

29. Dall’analisi di alcuni bilanci di ETS, è infatti emerso che fra le attività diverse vengono imputati anche i componenti economici derivanti dalla vendita di gadgets in presenza o sul sito online e di beni di consumo, quali piante o prodotti alimentari collegati a determinate festività (ad esempio, rispettivamente, stelle di Natale e uova di Pasqua), mentre la cessione di beni o servizi di modico valore (occasionale o continuativa) costituisce attività di raccolta fondi, *merchandising* compreso, come precisato nel d.m. 9 giugno 2022. Le altre tipologie di raccolta fondi specificamente disciplinate dalle linee guida sono quelle svolte mediante *direct mail*, telefono (*telemarketing*), *face-to-face*, *direct response television* (DRTV), organizzazione di eventi (compresi quelli di piazza), salvadanai, collaborazione con imprese for profit, attività di sostegno a distanza, lasciti testamentari, numerazioni solidali e donazioni on-line.