

RIFORMA DEL TERZO SETTORE ED ENTI ECCLESIASTICI

La riforma del Terzo Settore, di cui alla Legge Delega n. 106 del 6 giugno 2016 e definita da due decreti legislativi (n. 112 del 3 luglio 2017 *Revisione della disciplina in materia di Impresa Sociale* e n. 117 del 3 luglio 2017 *Codice del Terzo Settore*), ridisegna in modo assai significativo il vasto e articolato mondo degli enti e delle attività del *non profit* italiano che si è delineato a partire dalla fine degli anni '80.

In quegli anni, infatti, il legislatore ha cominciato ad introdurre nell'ordinamento italiano alcune normative di settore che hanno dato vita a nuovi soggetti giuridici o a nuove modalità organizzative di attività ed iniziative (anche imprenditoriali) caratterizzate per il loro impatto sociale più che per i profili economico/finanziari.

Il *modus operandi* tipico del legislatore per agevolare questi soggetti/attività ricchi di valore sociale e poveri/privi dell'intento egoistico¹ (che caratterizza, invece, il fenomeno produttivo proprio delle società e dell'impresa individuale) è stato quello di affidare quasi esclusivamente alla normativa tributaria il compito di perimetrare e disciplinare il Terzo Settore, alleggerendo il carico fiscale e i relativi adempimenti.

Questa produzione legislativa è stata molto significativa, tanto da creare anche alcuni acronimi destinati a diventare di uso piuttosto corrente:

1. la legge sulle ONG (organizzazioni non governative per la cooperazione con i paesi in via di sviluppo), n. 49 del 26 febbraio 1987, ora legge n. 125 dell'11 agosto 2014,
2. la legge sulle OdV (organizzazioni di volontariato), n. 266 dell'11 agosto 1991,
3. la legge sulle Cooperative Sociali, n. 381 dell'8 novembre 1991,

¹ Tale espressione non implica alcun giudizio negativo sull'attività d'impresa; soltanto evoca la finalità di conseguire e distribuire tra gli imprenditori il profitto prodotto da questa attività economica. Conferma del suo valore oggettivamente positivo è l'art. 41 «*L'iniziativa economica privata è libera. Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana. [...]*».

4. la legge sulle Onlus (organizzazioni non lucrative di utilità sociale), n. 460 del 4 dicembre 1997,
5. la legge sulle APS (associazioni di promozione sociale), n. 383 del 7 dicembre 2000,
6. la legge sulle ASD (associazioni sportive dilettantistiche), n. 289 del 27 dicembre 2002 (art. 90).

In questo processo, che ha inizio quando l'ordinamento italiano ritiene necessario andare oltre gli istituti pubblici di assistenza e beneficenza – IPAB², figura secolare, antesignana dell'ente *non profit*, si colloca anche la Revisione del Concordato Lateranense (recepito in Italia con L. n. 121 del 25.3.1985 e con L. n. 222 del 20.5.1985³) che all'articolo 7 conferma l'impostazione tradizionale della disciplina pattizia dell'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto⁴, indubbio protagonista e spesso anche ispiratore del mondo del Terzo Settore, e detta i principi del regime tributario ad esso applicabile: «*Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime*» (art. 7, c. 3, L. 121/1985).

1. IL MONDO DEL TERZO SETTORE FINORA CONOSCIUTO

Come detto il *corpus* normativo che ha regolato fino ad oggi il fenomeno del *non profit* in Italia si è costituito per stratificazione di discipline particolari, avendo come sfondo la normativa fiscale degli “enti non commerciali” che ha visto la luce nei primi anni '70⁵ quando, per la prima volta, il legislatore

² Cf Corte Cost. Sentenza n. 396 del 7.4.1988 e D.P.C.M. del 16.2.1990, *Direttiva alle regioni in materia di riconoscimento della personalità giuridica di diritto privato alle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza a carattere regionale ed infra-regionale*.

³ Negli anni successivi lo Stato ha concluso Intese anche con altre confessioni religiose.

⁴ Art. 7, L. n. 121/1985 «1. La Repubblica italiana, richiamandosi al principio enunciato dall'articolo 20 della Costituzione, riafferma che il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto di una associazione o istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività. 2. Ferma restando la personalità giuridica degli enti ecclesiastici che ne sono attualmente provvisti, la Repubblica italiana, su domanda dell'autorità ecclesiastica o con il suo assenso, continuerà a riconoscere la personalità giuridica degli enti ecclesiastici aventi sede in Italia, eretti o approvati secondo le norme del diritto canonico, i quali abbiano finalità di religione o di culto. Analogamente si procederà per il riconoscimento agli effetti civili di ogni mutamento sostanziale degli enti medesimi».

⁵ Art. 2, lett. c), D.P.R. n. 598 del 29.9.1973, *Istituzione e disciplina dell'imposta*

re ha ritenuto necessario elaborare tale regime specifico per gli “enti non commerciali”, al fine di tassare ed agevolare detti enti e le loro attività sociali. Questa impostazione è stata poi confermata nella sostanza in occasione della redazione del TUIR (D.P.R. n. 917/1986)⁶ che all’articolo 73, comma 1, lettera c) identifica gli enti non commerciali come: «*gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale*».

Il criterio adottato per distinguere il nuovo mondo degli enti/attività a forte contenuto sociale non è il fine o lo scopo “non lucrativo” (pur non irrilevanti e di solito ben evidenziati negli statuti) quanto il “modo” adottato per realizzare e gestire le attività, come ben chiarisce la Circolare n. 124/1998: «*L’elemento distintivo degli enti non commerciali, anche a seguito del citato decreto legislativo n. 460 del 1997, è costituito, quindi, dal fatto di non avere tali enti quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di una attività di natura commerciale, intendendosi per tale l’attività che determina reddito d’impresa ai sensi dell’art. 51 [ora art. 55] del TUIR. Nessun rilievo assume, invece, ai fini della qualificazione dell’ente non commerciale la natura (pubblica o privata) del soggetto, la rilevanza sociale delle finalità perseguite, l’assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati*»⁷.

Dunque, il tratto comune che caratterizza tutti gli enti non commerciali è dato dal fatto di svolgere “esclusivamente o principalmente”⁸ attività considerate dalla normativa “non commerciali”, e la struttura base del regime fi-

sul reddito delle persone giuridiche: «gli enti pubblici e privati di cui alla precedente lettera b) non aventi per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l’oggetto principale».

⁶ La riforma apportata dal D.Lgs. n. 460/1997 dà continuità a questa impostazione.

⁷ In quegli anni il significato dell’aggettivo “commerciale” (ambito fiscale) coincideva con “impresa” (secondo la teoria classica dell’art. 2082 cod. civ.). Lo conferma il c. 1 dell’art. 55 del TUIR che definisce redditi di 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*».

⁸ Attorno a questo avverbio si colloca la questione della perdita di qualifica, ora disciplinata dall’art. 149 del TUIR: «*1. Independentemente dalle previsioni statutarie, l’ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d’imposta. 2. Ai fini della qualificazione commerciale dell’ente si tiene conto anche dei seguenti parametri: a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all’attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; d) prevalenza delle componenti negative inerenti all’attività commerciale rispetto alle restanti spese*».

scale “di favore” ad essi applicabile è la seguente:

- a) anzitutto il reddito imponibile complessivo dell'ente è determinato, come per le persone fisiche, sommando le diverse categorie di reddito⁹; questa soluzione potrebbe apparire di basso impatto ma in realtà consente di non dover dare rilevanza fiscale a situazioni/fatti che non rientrano tra le attività d'impresa e che non costituiscono fattispecie imponibile secondo la disciplina delle altre categorie di reddito (fondiari, di capitali e diversi)¹⁰;
- b) si riconosce che «*non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 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*» (art. 143, c. 1);
- c) si escludono dall'imposizione IRES le raccolte occasionali di fondi e alcuni tipi di contributi pubblici¹¹;
- d) da ultimo, si riconosce agli enti non commerciali che gestiscono attività di impresa la facoltà di applicare il regime della contabilità semplificata e la possibilità di determinare forfettariamente il reddito d'impresa applicando un coefficiente di redditività piuttosto vantaggioso¹².

⁹ Art. 143 «1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 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. [...]».

¹⁰ Per gli enti commerciali, infatti, l'art. 81 del TUIR prevede che «1. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione».

¹¹ Art. 143 «3. Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 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'articolo 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall'articolo 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».

¹² Art. 145 «1. Fatto salvo quanto previsto, per le associazioni sportive dilettantistiche, dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e, per le associazioni senza scopo di lucro e per le pro-loco, dall'articolo 9-bis del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66, gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, possono optare per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza secondo la tabella seguente ed aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi del reddito di cui agli articoli 54, 55, 56 e 57: a) atti-

Accanto a questa disciplina di favore, basilare e comune¹³, il legislatore ha nel tempo dato vita ad una normativa di maggior favore speciale, ovvero rivolta a particolari soggetti o attività.

La prima norma di favore riservata ad un particolare tipo di soggetto è contenuta nello stesso TUIR e riguarda solo e (quasi) tutti gli enti di natura associativa; per il comma 3 dell'articolo 148 non sono considerate commerciali alcune attività di alcuni tipi di associazioni¹⁴ svolte nei confronti dei soci verso corrispettivi specifici: «*Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona 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*».

A parere di chi scrive, in questo comma si rinvia la “formula magica” che sarà poi utilizzata per estendere le agevolazioni che di per sé sarebbero proprie solo degli enti che non svolgono in maniera prevalente attività commerciali: per legge «*non si considerano commerciali*» alcune attività che invece hanno tutti i requisiti fiscali per essere inquadrate come attività commerciali, ed il cui effetto principale sarebbe quello di dar vita a “redditi di impresa”.

vità di prestazioni di servizi: 1) fino a lire 30.000.000, coefficiente 15 per cento; 2) da lire 30.000.001 a lire 600.000.000, coefficiente 25 per cento; b) altre attività: 1) fino a lire 50.000.000, coefficiente 10 per cento; 2) da lire 50.000.001 a lire 1.000.000.000, coefficiente 15 per cento».

¹³ Tra le disposizioni che possono essere dette comuni vi è anche l'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 che a determinati enti/attività riconosce il diritto di applicare l'aliquota IRES dimezzata: art. 6, D.P.R. n. 601/1973 «*L'imposta sul reddito delle persone giuridiche [ora IRES] è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti: a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza; b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali; c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione; c-bis) istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi. 2. Per i soggetti di cui al comma 1 la riduzione compete a condizione che abbiano personalità giuridica*». Questa agevolazione non è, però, riservata agli enti non commerciali ma si estende agli enti senza fine di lucro, anche se hanno perso o non hanno mai avuto la qualifica di enti non commerciali.

¹⁴ Al fine di evitare abusi (per es. utilizzare forme associative per avvantaggiare solo alcune persone) il legislatore ha elaborato alcune norme antielusive: si veda il c. 8, art. 148 che prescrive alcuni contenuti necessari dello Statuto e i cc. 2, 4, 6, art. 148 che confermano la commercialità di alcuni servizi/attività offerti dalle associazioni.

Si tratta di una scelta tattica¹⁵ di grande efficacia¹⁶ in quanto consente al soggetto gestore di attività meritevoli di acquisire/mantenere la qualifica di ente non commerciale.

Infatti:

1. l'ente che gestisce in modo esclusivo o principale attività che non sono commerciali acquisisce la natura di ente non commerciale e può godere delle agevolazioni di cui sopra è stata offerta una sintesi (art. 73, c. 1, lett. c, TUIR);
2. il criterio per riconoscere la natura commerciale di un'attività è quello precisato con chiarezza dalla Circolare n. 124/1998, «*intendendosi per tale l'attività che determina reddito d'impresa ai sensi dell'art. 51 [ora art. 55] del TUIR*», secondo il quale «*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. 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.*» (art. 55);
3. tuttavia, alcune attività che hanno tutti i requisiti previsti dall'art. 55 (e sono dunque oggettivamente di natura commerciale) sono considerate – solo per diritto positivo – non aventi natura commerciale (in gergo tecnico: de-commercializzate);
4. in forza di questa “riqualificazione” delle attività ritenute meritorie, l'ente gestore mantiene la qualifica di ente non commerciale... con tutte le agevolazioni connesse.

Come anticipato a partire dagli anni '90 l'artificio tecnico di cui al precedente n. 4¹⁷ è stato adottato dal legislatore per agevolare enti/attività che aveva valutato di particolare rilevanza sociale:

¹⁵ La scelta strategica è quella di dar vita all'ente non commerciale e su questa figura giuridica costruire l'intera disciplina di favore per gli enti e le attività che – di volta in volta – il legislatore ritiene meritevoli.

¹⁶ Sono infatti moltissimi gli enti *non profit* per i quali la più significativa agevolazione non è l'aliquota IRES dimezzata ma la decommercializzazione delle attività il cui effetto è quello di annullare l'imponibile fiscale: ciò vale per le Onlus, le OdV, le APS, le associazioni sportive dilettantistiche, le bande e le filodrammatiche.

¹⁷ La soluzione tecnica ha conosciuto alcune varianti formali: le attività «*non sono considerate commerciali*», oppure «*non concorrono al reddito imponibile*», oppure «*non si considerano cessioni di beni, né prestazioni di servizi*».

<p>Enti di natura associativa D.P.R. n. 917/1986</p>	<p><i>«Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona 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» (c. 3).</i></p>
<p>Organizzazioni di Volontariato L. n. 266/1991</p>	<p><i>«Le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, non si considerano cessioni di beni, né prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto» (art. 8, c. 2);</i> <i>«I proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) e dell'imposta locale sui redditi (ILOR), qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato» (art. 8, c. 4).</i></p>
<p>Associazioni di Promozione Sociale L. n. 383/2000</p>	<p><i>«1. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nei confronti dei familiari conviventi degli associati sono equiparate, ai fini fiscali, a quelle rese agli associati» (art. 20, c. 1), ovvero sono considerate non commerciali (ex art. 148, c. 3).</i></p>

<p>Organizzazioni non lucrative di utilità sociale D.Lgs. n. 460/1997</p>	<p>«1. Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, 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» (art. 150, TUIR).</p>
-------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

2. L'ENTE ECCLESIASTICO NEL MONDO DEL TERZO SETTORE FINORA CONOSCIUTO

Quando nel 1929 furono elaborate le norme del Concordato Lateranense le Parti contraenti esclusero di dar vita ad una fiscalità particolare per gli enti ecclesiastici e le attività di religione o culto, preferendo "agganciare" questi enti e le loro attività alla disciplina già vigente in Italia per la beneficenza e l'istruzione¹⁸, che rappresentavano il "non profit" dell'epoca; questo principio – la cosiddetta "equiparazione concordataria"¹⁹ – trovò conferma nel 1985 in occasione dell'Accordo di Revisione del Concordato Lateranense²⁰.

Vero è che negli anni successivi all'Accordo di Revisione il legislatore italiano ha ritenuto opportuno introdurre disposizioni volte in modo esplicito ed esclusivo agli «enti ecclesiastici e agli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese», si tratta però di interventi normativi che hanno consentito agli enti promossi dalle confessioni religiose di applicare alle sole attività "sociali" (dando vita ad un "ramo") la disciplina

¹⁸ Lett. h), art. 29, L. n. 810 del 27.5.1929 «*Ferme restando le agevolazioni tributarie già stabilite a favore degli enti ecclesiastici dalle leggi italiane fin qui vigenti, il fine di culto o di religione è a tutti gli effetti tributari, equiparato ai fini di beneficenza e di istruzione*».

¹⁹ I casi più significativi di agevolazioni derivanti dall'applicazione del principio di "equiparazione concordataria" sono (i) l'applicazione dell'aliquota IRES dimezzata prevista direttamente per gli enti di "beneficenza" e (ii) l'esenzione per i trasferimenti a titolo gratuito dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecarie e catastali ai sensi dell'art. 3, D.Lgs. 346/1990 e degli artt. 1 e 10, D.Lgs. 347/1990.

²⁰ Art. 7, c. 3, L. n. 121 del 25.3.1985 «*Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime*».

propria delle Onlus²¹ e delle Inlus²².

Non mancano, poi, norme di favore che non riguardano l'ente ecclesiastico *qua talis* ma solo alcuni aspetti o profili della sua vita, quali:

- l'esercizio di "attività di culto" (esenzione IMU per gli edifici di culto²³ e gli immobili dove si svolgono attività di religione o culto²⁴),
- la natura di "ente privato non lucrativo" (possibilità di godere delle agevolazioni previste per il mecenatismo culturale dall'art. 1, D.M. 3.1.2002, e delle liberalità destinate agli istituti scolastici dall'art. 13 del D.L. 31.1.2007),
- la cura dei beni culturali (in forza della Sentenza del Consiglio di Stato n. 66/1989 che riconosce anche alle parrocchie i benefici²⁵ concessi alle fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, ricerca e documentazione di rilevante valore culturale e artistico finalizzate alla manutenzione, protezione e restauro dei beni soggetti a tutela).

Per quanto anche la fiscalità diretta applicabile all'ente ecclesiastico (di cui alla L. n. 222 del 20.5.1985 e prima disciplinata dalla legge concordataria n. 848 del 27.5.1929) sia costituita da una stratificazione di norme, la disciplina fiscale che li riguarda è – in via preponderante – quella comune dell'en-

²¹ Art. 10, c. 9, D.Lgs. n. 460 del 4.12.1997 «*Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e 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, sono considerati Onlus limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1; fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera c) del comma 1, agli stessi enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 25, comma 1*».

²² Art. 1, c. 3, D.Lgs. n. 155 del 22.3.2006 «*Agli enti ecclesiastici e agli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese si applicano le norme di cui al presente decreto limitatamente allo svolgimento delle attività elencate all'articolo 2, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di scrittura privata autenticata, che recepisca le norme del presente decreto. Per tali attività devono essere tenute separatamente le scritture contabili previste dall'articolo 10. Il regolamento deve contenere i requisiti che sono richiesti dal presente decreto per gli atti costitutivi*».

²³ Art. 7, c. 1, D.Lgs. n. 504 del 30.12.1992 «*Sono esenti dall'imposta [...] d) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze*».

²⁴ Art. 7, c. 1, D.Lgs. n. 504 del 30.12.1992 «*Sono esenti dall'imposta [...] i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, [...] destinati esclusivamente allo svolgimento [...] delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222*».

²⁵ Cf art. 15, c. 1, lett. h), h-bis); art. 100, c. 2, lett. f); art. 147.

te non commerciale definita dagli articoli 143-149 del TUIR, cui si aggiunge il diritto di applicare l'aliquota agevolata ex articolo 6, lettera a), D.P.R. n. 601/1973 (in forza dell'applicazione del principio di "equiparazione concordataria"²⁶).

Infatti ai sensi dell'articolo 149 TUIR l'ente ecclesiastico è sempre considerato ente non commerciale – «4. *Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche*»²⁷ – dato che per definizione non può non avere il fine di religione o di culto e che ai sensi dell'articolo 3, comma 3 della legge n. 222/1985 non solo deve essere presente ma anche deve essere «*costitutivo ed essenziale dell'ente, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico*». È opportuno annotare che tale condizione dell'ente ecclesiastico è stata riconosciuta legittima anche dalla decisione SA.20829 del 19 dicembre 2012 della Commissione Europea²⁸.

3. IL NUOVO MONDO DEL TERZO SETTORE

Questo paragrafo non intende offrire una lettura esaustiva e sistematica della Legge Delega n. 106/2015 (*Delega al Governo per la riforma del Terzo Settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*) e dei due decreti delegati:

- decreto legislativo n. 112 del 3 luglio 2017, *Revisione della disciplina in materia di Impresa Sociale*²⁹,
- decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017, *Codice del Terzo Settore*³⁰.

Si considera, infatti, opportuno accostare la Riforma per "cerchi concen-

²⁶ Lett. a) «*L'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti: a) [...] enti di assistenza e beneficenza*».

²⁷ Art. 149 «1. *Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta. 2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri: a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese*».

²⁸ «(159) *La Commissione conclude quindi che l'articolo 149, quarto comma, del TUIR non conferisce alcun vantaggio selettivo né agli enti ecclesiastici né alle associazioni sportive dilettantistiche. La misura non costituisce pertanto un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato*».

²⁹ Pubblicato in G.U. n. 167 del 19.7.2017.

³⁰ Pubblicato in G.U. n. 179, Supplemento Ordinario n. 43 del 2.8.2017.

trici” (dalle questioni sistematiche ai profili più analitici) in quanto ciò permette di acquisire una buona conoscenza dei temi più significativi che, anche secondo un ordine logico, devono essere ben compresi dagli amministratori degli enti ecclesiastici e – ancor prima – dai titolari degli uffici canonici ai quali l’ordinamento della Chiesa affida il compito della “vigilanza canonica” ai sensi dei canoni 1273, 1276³¹ e – per gli istituti di vita consacrata – anche del canone 635.

3.1 I confini del Terzo Settore: alcuni soggetti ed alcune attività

L’articolo 4 del Codice del Terzo Settore³² indica con chiarezza il perimetro “soggettivo” degli enti che possono decidere di essere parte di questo nuovo mondo (c. 1):

- le organizzazioni di volontariato,
- le associazioni di promozione sociale,
- gli enti filantropici (definizione di nuovo conio),
- le imprese sociali, incluse le cooperative sociali,
- le reti associative,
- le società di mutuo soccorso,
- le associazioni riconosciute o non riconosciute,
- le fondazioni,
- gli altri enti di carattere privato diverse dalle società.

Di contro il comma 2 precisa che non sono enti del Terzo Settore:

- le amministrazioni pubbliche (D.Lgs. n. 165/2001, art. 1, c. 2),
- 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 (salvo quelli operanti nel settore della protezione civile).

Il comma 3 è invece dedicato ai soggetti di carattere religioso/confessionale e recupera la scelta che fu adottata in riferimento alle Onlus (e per le Inlus) istituendo il cosiddetto “Ramo del Terzo Settore”:

«Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si ap-

³¹ In particolare il § 2 del can. 1276 indica un utile strumento per aiutare il discernimento degli amministratori delle persone giuridiche canoniche pubbliche (*rectius* per i soggetti che hanno sede in Italia: gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti): *«Gli Ordinari, tenuto conto dei diritti, delle legittime consuetudini e delle circostanze, abbiano cura di ordinare l'intero complesso dell'amministrazione dei beni, dando speciali istruzioni entro i limiti del diritto universale e particolare».*

³² Per semplicità gli articoli del D.Lgs. n. 117/2017 sono citati senza alcun'altra precisazione.

plicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo Settore. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13».

Il perimetro “oggettivo” è invece disegnato dall'articolo 5 del Codice³³ che identifica 26 ambiti/tipi di attività³⁴ che devono essere svolte in via esclusiva o principale.

Come fu già per le Onlus, l'ingresso nel nuovo Terzo Settore è una facoltà³⁵ riconosciuta solo a determinate tipologie di soggetti (che hanno inserito nei loro statuti precise norme³⁶) che intendono svolgere alcune attività; per il legislatore è proprio questa convergenza a garantire la sussistenza nel caso concreto dei beni/valori giuridici che legittimano tutta la legislazione di favore:

«Al fine di sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata,

- a perseguire il bene comune,*
- ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona, a valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, in attuazione degli articoli 2, 3, 18 e 118, quarto comma, della Costituzione, il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi in materia di riforma del Terzo Settore. Per Terzo Settore si intende il complesso degli enti privati*

³³ Il legislatore non ha ritenuto sufficiente una qualifica soggettiva per accedere al Terzo Settore (fatto salvo il caso delle cooperative sociali che in quanto tali possono entrare in questo nuovo mondo): *«il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi in materia di riforma del Terzo Settore. 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»* (art. 1, L. 106/2016).

³⁴ In appendice è pubblicato l'elenco delle attività con i riferimenti normativi.

³⁵ Non vi è traccia nella riforma dell'obbligo di entrare nel Terzo Settore per gli enti che ne avessero i requisiti; la scelta è lasciata al soggetto. Nel contempo – ed evidentemente – è prevista l'estromissione dal sistema per chi non possiede (più) i requisiti (cf artt. 47 e 50, c. 1).

³⁶ Per quanto riguarda il cosiddetto Ramo Terzo Settore degli enti religiosi, è richiesto che i requisiti siano inseriti in un Regolamento *«ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti»* (art. 4, c. 3).

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» (art. 1, L. n. 106/2016).*

Pur essendo necessaria una o più attività dell'articolo 5 per poter accedere al Terzo Settore, il legislatore ha opportunamente ammesso la possibilità che siano svolte anche altre attività purchè:

- le prime rimangano “principali” per l'ente che le gestisce, e
- le altre (oltre ad essere consentite dallo statuto) siano solo “secondarie e strumentali” (art. 6)³⁷.

Inoltre, al fine di assicurare agli enti le risorse necessarie per garantire la sostenibilità delle attività principali, il legislatore ha voluto consentire agli stessi di organizzare iniziative ed attività di “raccolta fondi”, precisando nel contempo gli elementi essenziali e le condizioni³⁸.

Il quadro delineato dagli articoli 3-7 deve essere però ulteriormente precisato in quanto le “Imprese Sociali” per un verso sono parte del Terzo Settore, per un altro ricevono una disciplina peculiare che li distingue radicalmente. Infatti mentre il comma 1 dell'articolo 4 include le Imprese Sociali nel novero degli “*enti del Terzo Settore*”, il comma 1 dell'articolo 5 (che elenca le attività che per comodità saranno definite istituzionali) rinvia tutta la disciplina dell'Impresa Sociale al decreto legislativo n. 112/2017, come precisato dall'articolo 1:

«Possono acquisire la qualifica di Impresa Sociale tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile, che, in conformità alle disposizioni del presente decreto, esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività».

³⁷ L'art. 6 affida ad un Decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali il compito di definire i criteri ed i limiti di queste attività.

³⁸ L'art. 7 distingue, infatti: (i) iniziative ed attività volte a sollecitare lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva, (ii) iniziative non organizzate e/o non continuative per raccogliere contributi, (iii) attività organizzate e continuative per raccogliere contributi non corrispettivi e (iv) attività organizzate e continuative per raccogliere contributi «*attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore*» (cosiddetti corrispettivi). Probabilmente il Decreto cui fa riferimento l'art. 6 chiarirà a quali condizioni e in che limiti potrà essere svolta l'attività organizzata e continuativa di raccolta fondi “corrispettivi”, rimanendo essa secondaria e strumentale.

Un'immagine può aiutare a comprendere l'*incipit* del Terzo Settore: una montagna costituita da due crinali. Entrambi appartengono al medesimo monte – ovvero (i) ad entrambi sono riconosciuti i tratti di meritorietà prescritti dall'articolo 1 della Legge Delega, (ii) entrambi convergono nel Registro unico nazionale del Terzo Settore³⁹, (iii) ad entrambi è riconosciuta l'assenza dello scopo di lucro –, ma ciascuno con una sua identità peculiare:

- gli enti del Terzo Settore in senso stretto (dai quali sono escluse le Imprese Sociali e le cooperative sociali) che – come si vedrà – (i) possono svolgere le attività istituzionali⁴⁰ in forma di impresa o non in forma di impresa⁴¹, e che (ii) sono agevolati nella misura in cui le attività istituzionali in forma di impresa hanno proventi che non superano i costi effettivi;
- l'Impresa Sociale (e le cooperative sociali) che (i) deve necessariamente svolgere attività istituzionali in forma di impresa ma che (ii) non ha vincoli circa l'entità dei proventi rispetto ai costi effettivi.

Il rapporto tra questi due crinali merita un approfondimento puntuale che sarà oggetto di un prossimo articolo; tuttavia già da ora è necessario anticipare che il legislatore ha inteso introdurre una sorta di alternatività⁴² tra questi due ambiti – entrambi agevolati – del Terzo Settore:

- le Imprese Sociali, che devono svolgere un'attività di impresa volta a generare avanzi di gestione che a determinate condizioni non sono soggetti ad IRES;
- gli enti del Terzo Settore in senso stretto, che – anche se svolgono le attività istituzionali in forma di impresa (organizzate e a fronte di corrispettivi) – non possono produrre avanzi di gestione⁴³ potendo però (i) promuovere

³⁹ Art. 46 «1. Il Registro unico nazionale del Terzo Settore si compone delle seguenti sezioni: a) Organizzazioni di volontariato; b) Associazioni di promozione sociale; c) Enti filantropici; d) Imprese sociali, incluse le cooperative sociali; e) Reti associative; f) Società di mutuo soccorso; g) Altri enti del Terzo Settore».

⁴⁰ Per le cooperative sociali l'art. 2, c. 4 del D.Lgs. n. 112/2017 precisa che possono svolgere qualsiasi attività a condizione che impieghino: a) lavoratori molto svantaggiati, b) persone svantaggiate o con disabilità. Le cooperative sociali che non operano con questi tipi di lavoratori sono nuovamente soggette al vincolo della tipologia di attività di cui al c. 1 del medesimo articolo.

⁴¹ Le attività svolte gratuitamente o con corrispettivi simbolici non si possono annoverare tra le attività esercitate in forma di impresa dell'art. 2082 (per chiarezza ed evitare equivoci d'ora in poi è meglio riservare il concetto di "forma commerciale" ai profili definiti dall'art. 79).

⁴² Art. 40 «1. Le imprese sociali sono disciplinate dal decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106. 2. Le cooperative sociali e i loro consorzi sono disciplinati dalla legge 8 novembre 1991, n. 381».

⁴³ Per evitare equivoci circa il "non possono produrre avanzi", si deve segnalare che l'art. 79 non impedisce all'ente di Terzo Settore in senso stretto di gestire attività istituzionali che generano avanzi di gestione; tuttavia, come meglio si vedrà oltre, ta-

iniziative di raccolta fondi (anche corrispettivi) ed (ii) avere cespiti che ai fini IRES generano redditi non d'impresa (fondiari, da capitale, diversi)⁴⁴.

Laddove la montagna si distingue nei due crinali – cioè in vetta – dell'Impresa Sociale si indicano i due tratti caratteristici e distintivi: anzitutto non si tratta di un soggetto giuridico ma di un "modo di operare" che può essere assunto da «*tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile*»⁴⁵ (art. 1, c. 1, D.Lgs. n. 112/2017); in secondo luogo è richiesto che i predetti soggetti esercitino «*in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività*» (art. 1, c. 1, D.Lgs. n. 112/2017).

Dunque, il legislatore ha scelto di indentificare l'Impresa Sociale (che, va ribadito, appartiene al mondo del Terzo Settore inteso in senso lato) utilizzando i tre assi cartesiani: x) solo gli enti privati, cui si aggiungono gli enti religiosi che danno vita al Ramo Impresa Sociale, y) che svolgono solo attività di impresa⁴⁶, z) per gestire "in via principale" (art. 2, c. 3, D.Lgs. n. 112/2017) una o più delle attività indicate dall'articolo 2 del decreto legislativo n. 112/2017⁴⁷.

le circostanza gli preclude già ora di continuare a godere di interessanti agevolazioni e norme promozionali. Dunque si tratta di un'ipotesi ammessa ma sostanzialmente sconveniente ... fin quanto l'ente non decide di collocarsi sul crinale dell'Impresa Sociale.

⁴⁴ Tutti coloro che conoscono e applicano con il giusto rigore la disciplina riservata dal TUIR agli enti non commerciali (art. 73, c. 1, lett. c e art. 144 ss.) intuiscono quanto possa essere "promozionale" non dover imputare tutti i redditi conseguiti nell'anno al reddito di impresa ... pur calcolando le imposte sul reddito complessivo.

⁴⁵ Tra i soggetti che possono assumere la qualifica di Impresa Sociale il c. 3 del medesimo articolo menziona che anche agli «*enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, recepisca le norme del presente decreto. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 9*».

⁴⁶ Va notato che per entrare nel Terzo Settore in senso stretto, disciplinato dal D.Lgs. n. 117/2017, le attività istituzionali possono essere gestite sia in forma di impresa, sia in forma non d'impresa. Non si deve confondere la "forma di impresa" (che mutua i principi dell'art. 2082 del cod. civ.: organizzazione, professionalità, metodo economico) con il concetto di "modalità commerciale" definito *ex novo* dall'art. 79, c. 2, del medesimo decreto.

⁴⁷ Detto elenco può essere aggiornato con un Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri (art. 2, c. 2, D.Lgs. n. 112/2017). Anche l'elenco dell'art. 5 del D.Lgs. n. 117/2017 può essere aggiornato con le medesime modalità (art. 5, c. 2).

In estrema sintesi, il nuovo mondo dell'Impresa Sociale e quello del "Terzo Settore in senso stretto"⁴⁸ sono accomunati dal tratto sociale che deve caratterizzare la loro azione (si esige dagli enti l'assenza del fine di lucro)⁴⁹ e si distinguono, anzitutto, per le modalità di gestione delle attività: le Imprese Sociali non hanno vincoli circa l'entità dei proventi e la possibilità di generare avanzi di gestione, mentre gli enti del Terzo Settore in senso stretto sono agevolati solo se i proventi non superano i costi effettivi.

3.2 L'attività d'impresa e la natura non commerciale delle attività: concetti radicalmente distinti (d'ora in poi)

Mentre per l'Impresa Sociale il legislatore non ha introdotto alcun ulteriore (e nuovo) requisito in ordine al modo di gestire le attività istituzionali⁵⁰, essendo condizione necessaria e sufficiente che si collochi nell'alveo dell'attività d'impresa intesa in senso tradizionale (un'organizzazione per gestire

⁴⁸ Non è inutile ripetere che le Imprese Sociali (e le cooperative sociali) appartengono al Terzo Settore ridisegnato dalla Legge Delega n. 106/2016 (cf art. 4, c. 1, D.Lgs. n. 117/2017) ma non sono disciplinate dal D.Lgs. n. 117/2017 (titolato: *Codice del Terzo Settore*) che tratta solo del Terzo Settore in senso stretto (non è una definizione tecnica ma è utile nell'esposizione): enti privati – escluse le imprese sociali e le cooperative, art. 5, c. 1 – che svolgono in via esclusiva o principale una o più delle attività dell'art. 5.

⁴⁹ D.Lgs. n. 112/2017 «[...] esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività» (art. 1, c. 1); D.Lgs. n. 117/2017 «[...] 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 di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo Settore».

⁵⁰ L'art. 6 della Legge Delega distingue il modo di gestire un'attività – «organizzazione privata che svolge attività d'impresa» – dal fine dell'ente gestore – «per le finalità di cui all'articolo 1, comma 1, destina i propri utili prioritariamente al conseguimento dell'oggetto sociale nei limiti 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». Dunque, il modo non si sovrappone al fine, anche se il fine si declina poi in tratti che incidono e definiscono il modo: il medesimo art. 6 precisa che il fine sociale si deve declinare in norme statutarie che garantiscono il coinvolgimento dei dipendenti e il divieto di distribuire utili. Da alcuni anni è divenuta sempre più evanescente ed equivoca la distinzione tra "modo" di gestire un'attività e "fine" dell'ente gestore; tuttavia si ritiene corretto (tecnicamente) ed opportuno (al fine di poter vigilare sulle opere che intendono avvalersi delle norme agevolative del Terzo Settore) mantenere distinti i piani ai quali immediatamente si riferiscono i due sostantivi.

professionalmente un'attività svolta con metodo economico), per quanto riguarda invece gli enti che intendono avvalersi delle norme promozionali e agevolative del Terzo Settore in senso stretto è riconosciuta grande rilevanza alla "natura non commerciale" (alla quale si contrappone la natura commerciale) che viene completamente ridisegnata.

È questo un punto nevralgico e del tutto nuovo della riforma, che chiede di essere assunto senza equivoci o aneliti di ritorno al passato⁵¹. Sul tema intervengono i commi 2 e 5 dell'articolo 79, la cui rubrica è *Disposizioni in materia di imposte sui redditi*⁵², che utilizza il concetto di "non commerciale" dando ad esso un nuovo⁵³ e duplice significato:

- natura non commerciale delle attività «*svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento*» (c. 2);
- enti non commerciali «*che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo*» (c. 5).

Non vi è quindi dubbio che per il nuovo mondo del Terzo Settore la modalità non commerciale di un'attività non dipende più dal fatto che non vi sia un'attività di impresa, ma dal fatto che, pur in presenza di un'attività di impresa (organizzata ed abituale), i proventi non superano i costi effettivi.

Correlativamente gli enti del Terzo Settore possono qualificarsi come non commerciali solo se le loro attività prevalenti hanno natura non commerciale e non più per il fatto che – ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR – «[...] *non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale* (n.d.a. *rectius* di impresa)»⁵⁴.

⁵¹ Il rischio di scivolare in equivoci e confusioni non può essere trascurato in questo tempo in cui si accosta e studia il nuovo Terzo Settore. Infatti gli artt. 73 e 143 ss. del TUIR già trattavano degli enti non commerciali, e tale qualifica dipendeva dal fatto che le attività prevalenti fossero esercitate o meno in forma di impresa: un'organizzazione per la gestione professionale/abituale di un'attività economica, caratterizzata cioè dal "metodo economico" (ritenuto presente quando i proventi eccedono – o avrebbero dovuto eccedere – i costi). Come si vedrà il nuovo concetto di natura non commerciale non dipende più dalla forma di impresa.

⁵² Per tradizione italica lo strumento fiscale è la leva più utilizzata per riconoscere agevolazioni economico/finanziarie a particolari settori; tuttavia sia la Legge Delega che i decreti delegati introducono altre significative agevolazioni che non evocano la disciplina tributaria (per es. i titoli di solidarietà, i *social bonus*, il credito agevolato, i fondi per il finanziamento di progetti e attività, la qualifica di enti senza fine di lucro).

⁵³ In Italia un simile contenuto normativo era stato assunto nel 2012 per distinguere gli immobili che meritano l'esenzione dalla nuova IMU (in conformità ai principi della normativa comunitaria). Ora, però, la novità è estesa a tutte le attività del Terzo Settore ed è stata meglio precisata.

⁵⁴ Per essere precisi: è l'art. 143 del TUIR a definire «*enti non commerciali*» quelli «[...] *di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73*».

Pur utilizzando le medesime parole del TUIR è del tutto nuovo il contenuto normativo: ecco la fonte di possibili equivoci che potrebbero, poi, indurre ad un ritorno al passato.

Ancora il comma 5 dell'articolo 79 indica come procedere per riconoscere la natura non commerciale di un ente di Terzo Settore. Si tratta di verificare se al termine dell'anno fiscale si registra una prevalenza quantitativa del totale delle entrate relative ad attività di natura non commerciale rispetto al totale delle entrate di natura commerciale. Questa operazione sarà probabilmente oggetto di chiarimenti, ma già stando alla normativa in vigore ogni anno l'amministratore deve provvedere a "pesare":

Entrate di natura commerciale	Entrate neutre	Entrate di natura non commerciale
<ul style="list-style-type: none"> – i proventi (compresi i contributi pubblici corrispettivi) delle attività istituzionali che hanno assunto natura commerciale (in quanto i proventi annuali eccedono i costi effettivi annuali) – i proventi delle attività diverse (art. 6), esclusi i proventi delle sponsorizzazioni 	<ul style="list-style-type: none"> – le entrate da sponsorizzazioni (attività <i>ope legis</i> d'impresa) – le liberalità "corrispettive" raccolte con una attività organizzata e continuativa (*) – le raccolte occasionali di fondi "corrispettive" (*) 	<ul style="list-style-type: none"> – i proventi (compresi i contributi pubblici corrispettivi) delle attività istituzionali che hanno mantenuto natura non commerciale (in quanto i proventi annuali non eccedono i costi effettivi annuali) – i contributi, le liberalità, le quote associative e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti – il valore normale delle cessioni di beni o prestazioni di servizi rese gratuitamente o con corrispettivi simbolici (*)

(*) La collocazione nella tabella di queste entrate è frutto di una prima interpretazione del combinato disposto dell'art. 6, 7 e 79, che merita un'ulteriore fase di riflessione e un confronto.

La *ratio* del presente articolo impedisce di approfondire ulteriormente questa novità, e per questo motivo se ne tratta in un altro articolo della rivista, tuttavia al fine evitare un altro equivoco occorre segnalare che la comparazione/misurazione di cui al comma 5 dell'articolo 79 è del tutto diversa da quella implicitamente prescritta dall'articolo 5⁵⁵ al solo fine di verificare se, in riferimento alle attività svolte dall'ente gestore, prevalgono quelle dell'articolo 5 oppure quelle degli articoli 6 e 7.

La diversità è radicale:

⁵⁵ L'art. 6 affida ad un Decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, determinare i criteri e i limiti entro cui le attività del medesimo articolo possono dirsi secondarie e strumentali.

- qualora le attività dell'articolo 6 non fossero più “secondarie e strumentali” (e implicitamente divenissero esclusive o principali), l'ente perderebbe uno dei requisiti essenziali per rimanere nel mondo del Terzo Settore,
- qualora le attività di natura non commerciale non fossero più prevalenti, l'ente diverrebbe “commerciale” ma (i) avrebbe comunque i requisiti per rimanere nel mondo del Terzo Settore, (ii) pur perdendo alcune importanti agevolazioni.

Infatti la natura commerciale dell'ente gestore, che come detto può rimanere all'interno del mondo del Terzo Settore in senso stretto⁵⁶, determina – tra l'altro – che:

- a) ai fini delle imposte dirette (IRES) tutte le attività svolte sono attratte e concorrono a determinare il reddito di impresa (art. 56 TUIR⁵⁷),
- b) per la determinazione dell'imponibile non è possibile utilizzare il regime forfettario di cui all'articolo 80 ma solo il metodo analitico di contrapposizione costi/ricavi,
- c) non possono accedere ai Titoli di solidarietà di cui all'articolo 77,
- d) vien meno la possibilità di godere dell'esenzione IMU come definita dal comma 6 dell'articolo 82⁵⁸,
- e) vien meno, per i benefattori, la possibilità di godere di una più significativa detrazione per le liberalità erogate (art. 83, c. 1 e 2)⁵⁹,
- f) l'ente non gode della irrilevanza fiscale delle raccolte occasionali di fondi

⁵⁶ Verificandosi tale circostanza, l'organo amministrativo dovrà valutare l'opportunità di transitare al nuovo mondo dell'Impresa Sociale (passaggio possibile se le attività svolte sono comprese tra quelle dell'art. 2 del D.Lgs. n. 112/2017).

⁵⁷ Art. 56, D.P.R. n. 917/1986, c. 1 «*Il reddito d'impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, salvo quanto stabilito nel presente capo. Le disposizioni della predetta sezione I e del capo VI del titolo II, relative alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), valgono anche per le società in nome collettivo e in accomandita semplice*».

⁵⁸ Art. 82, c. 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*».

⁵⁹ Il c. 3 dell'art. 83 precisa che «*La perdita della natura non commerciale va comunicata dal rappresentante legale dell'ente all'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale, entro trenta giorni dalla chiusura del periodo d'imposta nel quale si è verificata. In caso di mancato tempestivo invio di detta comunicazione, il legale rappresentante dell'ente è punito con la sanzione amministrativa da 500 euro a 5.000 euro*».

e dei contributi pubblici di cui al comma 4 dell'articolo 79⁶⁰,
g) le raccolte fondi di cui all'articolo 7 (non solo quelle "corrispettive") concorrono al reddito di impresa.

Nell'ipotesi (naturale secondo la logica della Riforma) che l'ente del Terzo Settore in senso stretto mantenga invece la natura di ente non commerciale:

- a) determina il reddito complessivo sommando i redditi fondiari, di capitale, diversi e d'impresa,
- b) i proventi⁶¹ delle attività d'impresa istituzionali di natura non commerciale non concorrono alla formazione del reddito imponibile (art. 79, c. 2),
- c) possono promuovere raccolte occasionali di fondi e ricevere contributi pubblici (art. 79, c. 4) che non concorrono alla formazione del reddito imponibile,
- d) l'imponibile delle attività istituzionali (non prevalenti) di natura commerciale e quello delle attività dell'articolo 6 possono essere determinati applicando il regime forfettario dell'articolo 80,
- e) i benefattori possono godere delle maggiori agevolazioni per le liberalità (art. 83, cc. 1 e 2),
- f) può applicarsi l'esenzione IMU per gli immobili utilizzati per le attività svolte con "modalità non commerciali"⁶² ai sensi dell'articolo 82, comma 6.

3.3 La non lucratività

Attività d'impresa e non lucratività appaiono a prima vista un ossimoro. È infatti naturale che un'attività organizzata, professionale (non occasionale), strutturata secondo il metodo economico (ricavi non inferiori ai costi) tenda a generare un avanzo di gestione. Quale sia poi la destinazione dell'avanzo di gestione

⁶⁰ C. 4, art. 79 «a) i fondi pervenuti 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». Si segnala che per coerenza sistematica, anche se l'incipit del c. 4 fa riferimento agli «enti del Terzo Settore di cui al comma 5» (comma che include sia gli enti non commerciali che quelli commerciali) vi sono ragioni sistematiche che inducono a ritenere che la citazione del «comma 5» debba essere intesa limitatamente agli enti del primo periodo: «Si considerano non commerciali gli enti del Terzo Settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo».

⁶¹ Sia i corrispettivi a carico degli utenti, sia i contributi pubblici destinati a tali attività.

⁶² Di primo acchito parrebbe per lo meno strano che un immobile utilizzato per un'attività qualificata di natura non commerciale ai sensi dell'art. 79 non possa godere dell'esenzione IMU perché si ritiene comunque prevalente – in ordine a tale esenzione – il diverso concetto di "modalità non commerciale" indicato dal D.M. 200/2012.

è una questione ulteriore che è bene non sovrapporre alla sua genesi.

Su queste basi la dottrina⁶³, la giurisprudenza⁶⁴ e la legislazione tributaria⁶⁵ (che a partire dalla fine degli anni '80 si è fatta carico di strutturare il quadro giuridico di favore per il cosiddetto mondo del *non profit*) si sono ritro-

⁶³ G. PRESTI – M. RESCIGNO, *Corso di diritto commerciale*, Vol. I, Giuffrè, 2011, 18 «Secondo l'orientamento prevalente l'aggettivo "economico", che deve connotare l'attività svolta, non riguarda il suo contenuto (in effetti, qualsiasi attività diretta alla produzione o allo scambio di beni o di servizi è economica in questo senso), ma la sua modalità di attuazione. Si sostiene che un'attività può essere qualificata come impresa solo se svolta con metodo economico: con modalità cioè che, con giudizio preventivo e astratto, consentano (almeno) la copertura dei costi con i ricavi. Si tratta di una precisazione che ha due importanti effetti. Per un verso, chiarisce che, benché normalmente le imprese siano in fatto caratterizzate dallo scopo di realizzare un avanzo di gestione (c.d. lucro oggettivo) e di ripartirlo in favore dei titolari dell'attività (c.d. lucro soggettivo), nessuno di questi presupposti è necessario per la nozione giuridica di impresa. Ne consegue che possono essere imprenditori le associazioni (enti per i quali la legge comunque impedisce la distribuzione dell'utile fra gli associati), le cooperative c.d. pure, ove ai soci cooperatori sono praticate tariffe tali da non generare un utile di gestione per l'ente, le imprese pubbliche, come quelle di erogazione di pubblici servizi, (acqua, gas, ecc.), ove i corrispettivi a carico del pubblico siano calcolati in modo da non eccedere quanto sufficiente per coprire i costi. Per altro verso, invece esclude dall'area giuridica dell'impresa tutte quelle attività svolte istituzionalmente in perdita: p.e. la beneficenza oppure l'erogazione di pubblici servizi a tariffe politiche che, per definizione, non siano paramtrate ai costi – diretti e indiretti – dell'attività da svolgere. Non vi sono quindi ragioni di principio per escludere dal terreno dell'impresa l'attività non profit regolata nel D.Lgs. 460/1997 sulle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus). Il generale divieto di distribuire utili e il non perseguimento di uno scopo di guadagno, tanto a livello personale che di ente, non impedisce che le Onlus, sia pure in via strumentale al raggiungimento dei loro scopi ideali, possano svolgere un'attività corrispondente a quella delineata nell'art. 2082, con modalità tendenti all'equilibrio gestionale: quando ciò accade – il che si verifica oggi di frequente – l'ente non profit diventa imprenditore. Il D.Lgs. 155/2006 che istituisce e regola le imprese sociali conferma quanto appena esposto».

⁶⁴ Cass. Civ. Sez. I, n. 9567, 13.4.2017 «Lo scopo di lucro (c.d. lucro soggettivo) non è elemento essenziale per il riconoscimento della qualità di imprenditore commerciale, essendo individuabile l'attività di impresa tutte le volte in cui sussista una obiettiva economicità dell'attività esercitata, intesa quale proporzionalità tra costi e ricavi (cd. lucro oggettivo), requisito quest'ultimo che, non essendo inconciliabile con il fine mutualistico, ben può essere presente anche in una società cooperativa, pur quando essa operi solo nei confronti dei propri soci. Tant'è che anche tale società ove svolga attività commerciale può, in caso di insolvenza, essere assoggettata a fallimento in applicazione dell'art. 2545-terdecies c.c.».

⁶⁵ D.Lgs. n. 460/1997, art. 10, c. 1 «d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che 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». Il divieto riguarda infatti la distribuzione (lucro soggettivo) e non la generazione (lucro oggettivo) di un utile.

vate d'accordo nel distinguere il lucro oggettivo dal lucro soggettivo, identificando il primo come l'esito naturale di un'opera gestita con metodo economico (avanzo di gestione) e il secondo come la destinazione dell'avanzo non a beneficio dell'opera che lo ha generato (reinvestimento) ma *ad extra* (ai soci, per contributi liberali, destinando i beni aziendali per finalità esterne all'impresa...).

Purtroppo gli ultimi anni hanno evidenziato una certa approssimazione nell'accostare questa delicatissima distinzione, soprattutto in occasione della redazione di alcune norme legislative: nonostante le intenzioni del tutto meritevoli – distinguere il mondo dell'impresa da ciò che impresa (in senso classico) non è⁶⁶ e, all'interno del mondo *non profit*, le situazioni realmente tali o genuine da quelle fraudolente/simulate⁶⁷ – si è creata una situazione di frammentazione dei concetti di “modalità commerciale” e di “fine di lucro” che fino ad allora erano monolitici e che non cambiavano di significato al mutare dell'ambito giuridico nel quale erano utilizzati (dal diritto commerciale alla normativa IVA, dall'IRES alla normativa ICI).

Era dunque evidente che la Riforma del Terzo Settore dovesse far chia-

⁶⁶ Chi scrive ha conosciuto questa problematica (c.d. Aiuti di Stato e tutela della concorrenza) all'interno della questione ICI portata all'attenzione della Commissione Europea che si è pronunciata con la decisione SA20829 – 19.12.2012 «§ 99. La Commissione osserva che, secondo una giurisprudenza costante, la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento. La classificazione di un determinato soggetto come impresa dipende pertanto interamente dalla natura delle sue attività. Questo principio generale comporta tre importanti conseguenze, descritte in appresso. [...] § 101. In secondo luogo, l'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato non dipende dal fatto che un soggetto venga costituito per conseguire utili, poiché anche un ente senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato».

⁶⁷ Rimanendo in ambito ICI, rappresenta bene la questione l'aggiunta all'art. 7, c. 2, lett. i) del D.Lgs. n. 504/1992 introdotta dall'art. 39 del D.L. 223/2006 (nella versione introdotta in sede di conversione con L. n. 248/2006) «2-bis. L'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale». È davvero arduo rinvenire il significato tecnico-giuridico dell'inciso «che non abbiano esclusivamente natura commerciale» ricercandolo attraverso il significato proprio delle parole utilizzate (che è il primo criterio dell'ermeneutica giuridica «*Nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore*», art. 12 *Disposizioni sulla legge in generale*). Anche la Pubblica Amministrazione riconobbe che la modifica normativa aveva creato “qualche” problema interpretativo, tant'è che la Circolare n. 9/DF del 26.1.2009 esplicitava così la propria ragion d'essere: «*Si rende, pertanto, necessario precisare in modo puntuale quando le attività indicate dalla norma di esenzione siano svolte in maniera non esclusivamente commerciale e, conseguentemente, le ipotesi nelle quali gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali possano considerarsi esenti da ICI*».

rezza e ordine sul tema della non lucratività. Pare che un significativo passo in avanti in questa direzione sia stato fatto, tant'è che il decreto legislativo n. 117/2017 ha anzitutto distinto la finalità non lucrativa (“assenza di scopo di lucro”) e il concetto di “modalità non commerciale” di gestire un’attività economica.

L’articolo 8 chiarisce infatti (cc. 1 e 2) che gli enti che possono entrare nel mondo del Terzo Settore in senso lato (comprensivo anche delle Imprese Sociali) devono aver introdotto⁶⁸ nello statuto una norma che escluda lo scopo di lucro soggettivo inteso come segue:

«1. Il patrimonio degli enti del Terzo Settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell’attività statutaria ai fini dell’esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale» (c. 1)

«2. Ai fini di cui al comma 1, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo» (c. 2).

Questa prescrizione prescinde del tutto dalla o dalle attività (siano esse istituzionali o secondarie o raccolte fondi), nonché dalle modalità con cui le medesime sono svolte (d’impresa o non d’impresa). In ordine allo scopo non lucrativo è dunque indifferente il fatto che l’ente possa generare o abbia generato avanzi di gestione⁶⁹: infatti qualsiasi risorsa⁷⁰ acquisita dall’ente deve essere utilizzata per le attività statutarie; quest’ultimo aggettivo parrebbe voler vincolare il reinvestimento della ricchezza che è stata generata alle sole attività che permettono all’ente gestore di far parte del Terzo Settore (l’art. 6 che tratta delle attività diverse ha un riferimento allo statuto, mentre non lo contiene l’art. 7 che tratta della raccolta fondi).

In riferimento al divieto di destinare *ad extra* il «patrimonio degli enti del Terzo Settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate co-

⁶⁸ Qualora con modifica statutaria questa norma fosse eliminata, l’ente sarebbe espulso dal mondo del Terzo Settore (si tenga presente quanto si dirà in seguito in caso di perdita di qualifica o scioglimento dell’ente).

⁶⁹ La questione sarà invece ripresa – però con altri criteri rispetto alla non lucratività di cui tratta l’art. 8 – in riferimento alla modalità di svolgimento di un’attività d’impresa: in quella sede sarà rilevante se l’attività si svolge (o si è svolta) con proventi superiori ai costi effettivi.

⁷⁰ Non deve essere trascurato il fatto che il legislatore abbia voluto precisare che il vincolo di destinazione alle attività statutarie non è limitato ai risultati positivi delle attività dell’art. 5 o dell’art. 6 ma anche alle raccolte fondi e alle liberalità (o meglio “entrate”) comunque acquisite... a prescindere dal fatto che siano oggetto o meno di tassazione (art. 79).

munque denominate» non si può trascurare che una delle principali attività del Terzo Settore sia la beneficenza che, dopo la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 292 del 9 settembre 2002 e l'articolo 30⁷¹ del decreto legge n. 185/2008⁷², include anche le forme di "beneficenza indiretta". È evidente che la beneficenza (diretta o indiretta) non possa essere confusa con la fraudolenta distribuzione di patrimonio, utili, riserve o avanzi di gestione. A tal proposito non dovrebbero esserci ostacoli ad utilizzare i chiarimenti sostanziali elaborati negli anni passati per individuare i criteri che possono permettere agli enti che hanno tra le finalità statutarie la beneficenza di operare in sicurezza quando pianificano modi, tempi e destinatari dei loro contributi.

Strettamente connesso alla previsione dell'assenza di scopo di lucro è il vincolo espresso dall'articolo 9 che limita la possibilità di destinare il patrimonio residuo in caso di estinzione o scioglimento dell'ente. È evidente che in sede di attribuzione del patrimonio residuo non vi può essere una minor attenzione al vincolo non lucrativo (divieto di distribuzione) rispetto a quella richiesta durante la vita dell'ente.

A tal proposito – e solo come mero cenno che necessita di essere esplorato con maggior ampiezza – si segnala che gli enti ecclesiastici devono tener conto del fatto che anche i beni che decidono di vincolare a "patrimonio destinato"⁷³ (in sede di costituzione del Ramo Terzo Settore) potrebbero⁷⁴ essere oggetto di questo obbligo di devoluzione «*ad altri enti del Terzo Settore [...] o alla Fondazione Italia Sociale*» in caso di estinzione del Ramo o di sua estromissione dal mondo del Terzo Settore⁷⁵. Chi scrive ritiene, in-

⁷¹ L'art. 30 ha introdotto il c. 2-bis all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997 «*Si considera attività di beneficenza, ai sensi del comma 1, lettera a), numero 3), anche la concessione di erogazioni gratuite in denaro con utilizzo di somme provenienti dalla gestione patrimoniale o da donazioni appositamente raccolte, a favore di enti senza scopo di lucro che operano prevalentemente nei settori di cui al medesimo comma 1 lettera a), per la realizzazione di progetti di utilità sociale*».

⁷² Si veda anche la Circolare AdE n. 12/2009 che menziona anche gli enti religiosi tra i destinatari della beneficenza indiretta.

⁷³ Non si deve confondere il patrimonio destinato di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 117/2017 con il "patrimonio stabile" del Codice di diritto canonico. Sono due istituti la cui *ratio* è del tutto differente; differenza che ridonda anche sui criteri che permettono di individuare i beni che vi possono essere attribuiti.

⁷⁴ Fino ad oggi, in riferimento alle Onlus, l'Amministrazione Finanziaria ha considerato il patrimonio esistente all'atto della perdita di qualifica «*limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato nei periodi d'imposta in cui l'ente aveva fruito della qualifica di Onlus. Viene fatto salvo, quindi, il patrimonio precedentemente acquisito prima dell'iscrizione nell'anagrafe delle Onlus*» (Circ. AdE, n. 51/2007). Ora si veda quanto disposto dall'art. 50, c. 2 «*L'ente cancellato dal Registro unico nazionale per mancanza dei requisiti che vuole continuare a operare ai sensi del codice civile deve preventivamente devolvere il proprio patrimonio ai sensi dell'articolo 9, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel Registro unico nazionale*».

⁷⁵ Cf art. 50, c. 2.

fatti, che la riserva di giurisdizione sull'ente ecclesiastico riconosciuta dall'articolo 7, comma 3 della legge n. 121/1985 e dall'articolo 15 della legge n. 222/1985 (talvolta evocata – in forza dell'inciso «*salva diversa destinazione imposta dalla legge*» – per giustificare la “libertà” dei Superiori nell'amministrare/destinare i beni ecclesiastici) non consente di concludere che la destinazione del patrimonio residuo del Ramo Terzo Settore possa prescindere dagli articoli 9 e 50 che dispongono un obbligo di devoluzione del medesimo (almeno con riferimento al suo accrescimento grazie alle agevolazioni del Terzo Settore).

L'assenza di scopo di lucro (soggettivo) non è però un vincolo assoluto. La Riforma del Terzo Settore ha infatti previsto che le Imprese Sociali possano⁷⁶ – entro determinati limiti – distribuire utili:

«3. L'Impresa Sociale può destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti: a) se costituita nelle forme di cui al libro V del codice civile, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato; b) a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo Settore diversi dalle Imprese Sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'Impresa Sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale» (art. 4, c. 3, D.Lgs. n. 112/2017).

Per quanto riguarda invece il fine di lucro oggettivo, il legislatore ha fatto una scelta diversa (ma non in riferimento alla chiarezza): mentre gli enti che assumono la veste di Impresa Sociale non hanno alcun vincolo in ordine alla gestione delle attività d'impresa e, dunque, possono (perché per natura devono) produrre utili, al contrario gli enti che decidono di stare nel mondo del Terzo Settore in senso stretto incontrano dei limiti; o meglio sono più agevolati se gestiscono le attività istituzionali senza produrre avanzi di gestione. Questo è l'effetto sostanziale della qualifica fiscale dell'ente attribuita dal comma 5 dell'articolo 79:

– le attività istituzionali che hanno natura non commerciale (*«quando sono*

⁷⁶ Questa facoltà è finalizzata a favorire la raccolta di capitale di rischio (azioni o quote societarie) indispensabile per accrescere la capacità dell'Impresa Sociale di produrre/erogare beni/servizi di utilità sociale. Il fatto che sia stato posto un limite (quota inferiore al 50% degli utili/avanzi) segnala agli investitori che lo scopo dell'ente rimane (nella sostanza) sociale.

svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra», c. 2) non sono soggette a tassazione⁷⁷ in quanto, rimanendo prevalenti, consentono all'ente di acquisire la natura di "ente non commerciale";

- al contrario, le attività istituzionali che hanno natura commerciale (perché generano avanzi di gestione) sono soggette a tassazione e (se prevalenti) fanno anche transitare l'ente nel mondo degli enti commerciali.

Questa sommaria panoramica sul tema della (i) non lucratività soggettiva dell'ente, (ii) non lucratività oggettiva (da oggi: natura non commerciale) delle attività e (iii) natura "non commerciale" degli enti, evidenzia come la Riforma abbia inteso riordinare – in via generale⁷⁸ – questi temi, ricollocandoli in modo tale che non siano più sospinti a collidere.

3.4 I diversi soggetti

Accanto alla disciplina unitaria⁷⁹ dei soggetti/attività socialmente meritevoli (artt. 4, 5 e 79)⁸⁰ il legislatore ha poi riordinato e coordinato la disciplina speciale che fino ad ora ha distinto gli enti tipici appartenenti al mondo del *non profit*.

In questo ambito la novità più significativa introdotta dal legislatore delegato è stata quella di superare la qualifica fiscale di Onlus (tant'è che l'art. 102, c. 2, lett. a, ha abrogato gli artt. 10-29 del D.Lgs. n. 460/1997) offrendo agli enti che l'avevano acquisita la facoltà di collocarsi o nel mondo del Terzo

⁷⁷ Di per sé è una tautologia in quanto l'assenza di utile implica l'assenza di imponibile soggetto a tassazione IRES.

⁷⁸ Il fatto che su questi temi la Riforma abbia dettato una normativa volutamente generale, implicherebbe per coerenza sistematica e fedeltà allo spirito della Riforma stessa che, anche in riferimento all'esenzione IMU riconosciuta (dall'art. 82, c. 6) agli enti "non commerciali" ai sensi dell'art. 79, c. 5 del D.Lgs. n. 117/2017, la questione della "modalità non commerciale" di gestire le attività che utilizzano detti fabbricati debba essere risolta alla luce del c. 2 dell'art. 79 e non più in riferimento al D.M. n. 200/2012 (che ha una *ratio* che la Riforma non ha scelto di non adottare).

⁷⁹ In questa sede non è opportuno esaminare con puntualità la nuova disciplina comune degli enti che possono aderire al nuovo Terzo Settore, tuttavia la rubrica degli articoli da 8 a 16 evoca con sufficiente immediatezza il contenuto delle relative norme: art. 8 *Destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro*, art. 9 *Devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento*, art. 10 *Patrimoni destinati ad uno specifico affare*, art. 11 *Iscrizione* (nel Registro unico nazionale), art. 12 *Denominazione sociale*, art. 13 *Scritture contabili e bilancio*, art. 14 *Bilancio sociale*, art. 15 *Libri sociali obbligatori*, art. 16 *Lavoro negli enti del Terzo Settore*.

⁸⁰ Questa radice unitaria del Terzo Settore corrisponde alla previsione dell'art. 4, c. 1 della Legge Delega: «a) *stabilire le disposizioni generali e comuni applicabili, nel rispetto del principio di specialità, agli enti del Terzo Settore*».

Settore in senso stretto (con il vincolo – per la conservazione delle agevolazioni più significative – di avere proventi non superiori ai costi effettivi) o in quello dell'Impresa Sociale.

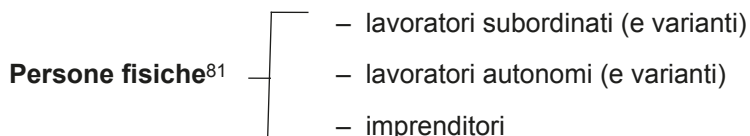
Riguardo invece ad alcuni soggetti, la Riforma ha ridisegnato la struttura istituzionale e le regole di funzionamento di alcuni enti tipici:

- capo I) le organizzazioni di volontariato,
- capo II) le associazioni di promozione sociale,
- capo III) gli enti filantropici (nuovo),
- capo IV) le Imprese Sociali (in questa sede si menzionano anche le cooperative sociali mantenendo però inalterata la loro disciplina in quanto si rinvia alla L. n. 381/1991),
- capo V) le reti associative (nuove),
- capo VI) le società di mutuo soccorso.

Ad essi devono essere aggiunte altre due significative categorie: le associazioni e le fondazioni che intendono aderire al mondo del Terzo Settore, per le quali viene dettata una corposa normativa che supera la disciplina comune e minima di cui agli articoli 14-42 del codice civile, e il Ramo Terzo Settore che può essere costituito solo dagli enti religiosi (art. 4. c. 3).

4. UN QUADRO DI SINTESI

Anche solo dalla lettura a volo d'uccello del Codice del Terzo Settore emerge un nuovo quadro dei soggetti privati che operano (possiamo dire in senso economico) nell'ordinamento italiano:



⁸¹ In forza dell'art. 17 tutte le persone fisiche – a prescindere da altre attribuzioni – possono assumere anche la qualifica di volontario non occasionale: «*Il volontario è una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del Terzo Settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà*». Ritengo che questa qualifica dovrà essere adeguatamente esaminata e correttamente inquadrata dalla comunità cristiana in quanto dall'entrata in vigore del Codice del Terzo Settore aleggia una domanda: questa qualifica si applica automaticamente e compiutamente anche ai battezzati che si rendono disponibili per animare le iniziative e le attività (anche di religione o culto) delle parrocchie, delle diocesi, degli istituti di vita consacrata, delle fondazioni canoniche di culto, delle associazioni pubbliche/private di fedeli?

**Soggetti
(centri
di interesse)
giuridici**

1. Società con scopi
lucrativi (Libro V)
[No T.S.] – Imprenditore puro **[No T.S.]**
2. Società ed Enti pri-
vati senza scopo
di lucro (che os-
servano la discipli-
na del D.Lgs. n.
112/2017) **[T.S.]** – Impresa Sociale **[T.S.]**
3. Enti privati diversi
dalle società, sen-
za scopo di lucro
(che osservano la
disciplina del
D.Lgs. n. 112/2017
o 117/2017) **[T.S.]**
 - attività di “natura non commerciale” (an-
corché organizzate in forma di impresa)
[T.S.]
 - attività di “natura commerciale” (neces-
sariamente in forma di impresa) **[T.S.]**
 - Impresa Sociale **[T.S.]**
4. Enti privati senza
scopo di lucro (che
osservano solo la
disciplina del Libro
I Cod. Civ.) **[No
T.S.]**
 - attività svolte anche in forma di impresa
che, però, non rientrano nel T.S. **[No T.S.
ma Titolo II del TUIR]**⁸²
 - attività svolte anche in forma di impresa,
che rientrano nel T.S. (ma che per scelta
decidono di non aderire al T.S.) **[No T.S.
ma Titolo II del TUIR]**⁸³

⁸² Fino ad oggi gli enti (e le attività) appartenenti al vasto mondo del *non profit* sono disciplinati dalle disposizioni del TUIR che riguardano gli enti non commerciali o – in caso di perdita di qualifica – gli enti commerciali. A ciò si devono aggiungere le discipline specifiche degli enti tipici e le agevolazioni particolari. Si veda quanto illustrato al paragrafo 1.

⁸³ Si veda la nota precedente

In questo scenario gli enti ecclesiastici (della Chiesa Cattolica) civilmente riconosciuti si collocano necessariamente in una categoria propria/speciale solo per le attività di religione o culto («*quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana*», art. 16, lett. a, L. n. 222/1985) dato che la promozione/realizzazione di queste attività non è considerata rilevante per l'ordinamento statale.

Quando invece gestiscono le cosiddette “attività diverse” («*quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro*», art. 16, lett. b, L. n. 222/1985) la loro disciplina sarà quella delle categorie 2 e 3 (se costituiscono il Ramo del Terzo Settore o dell'Impresa Sociale) e della categoria 4 (esclusa la perdita di qualifica) se non possono o non vogliono configurare le attività sociali come Ramo Terzo Settore o Ramo Impresa Sociale.

Pertanto anche gli enti ecclesiastici che gestiscono attività ora comprese nell'ampio perimetro del Terzo Settore (inclusa l'Impresa Sociale) sono oggettivamente interessati dalla Riforma; dunque non potranno evitare di riflettere con attenzione sui contenuti della nuova normativa al fine di verificare l'opportunità⁸⁴ di entrare – ed in che misura/modo – in questo nuovo mondo.

Si tenga presente che la decisione di costituire il “Ramo” da parte di enti ecclesiastici soggetti al Vescovo diocesano – elaborando il regolamento e individuando il patrimonio destinato – dovrebbe essere considerata “atto di amministrazione straordinaria” per la cui validità anche civile è richiesta l'autorizzazione dell'Ordinario del Luogo (can. 1281 Codice di Diritto Canonico).⁸⁵

⁸⁴ L'opportunità deve essere valutata in prospettiva ecclesiale (che sia, cioè, una scelta idonea a consentire alle persone giuridiche canoniche pubbliche di perseguire meglio i propri scopi ecclesiali) e non solo in prospettiva economica (vantaggi fiscali) o patrimoniale (escludere parte del patrimonio dalle future ragioni dei creditori).

⁸⁵ In questo senso si è espressa l'Istruzione in Materia Amministrativa della CEI del 2005 (e di conseguenza anche i Decreti ex can. 1281 adottati dai vescovi diocesani): «*Allegato C. Decreto di determinazione degli atti di straordinaria amministrazione per le persone giuridiche soggette al Vescovo diocesano (cf can. 1281 § 2). Visto il can. 1281 § 2 del codice di diritto canonico; visti i cann. 1291 e 1295, relativi, rispettivamente, alle alienazioni e ai negozi che possono peggiorare lo stato patrimoniale delle persone giuridiche pubbliche, nonché il can. 1297, relativo alle locazioni, con le ulteriori determinazioni contenute nella delibera n. 38 della Conferenza Episcopale Italiana; sentito il parere del consiglio diocesano per gli affari economici in data...; con il presente DECRETO stabilisco che sono da considerarsi atti di straordinaria amministrazione, per le persone giuridiche a me soggette: [...] 12. la costituzione di un ramo di attività Onlus; [...]»». Non dovrebbero sussistere difficoltà giuridiche a procedere con un'interpretazione estensiva della menzione “Onlus” e leggere “Ramo di attività di Terzo Settore o d'Impresa Sociale”.*