

Sommario

1. Introduzione al Terzo Settore	1
1.1 Origini e definizioni: perché il nome “Terzo Settore”	1
1.2 L’evoluzione normativa in Italia (con focus sul Codice del Terzo Settore – D.Lgs. 117/2017).....	4
1.3 Le dimensioni del terzo settore.....	8
2 La riforma del Terzo Settore: un processo normativo lungo e ancora in evoluzione.....	10
2.1 Requisiti di ammissione previsti dalla Riforma e iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.....	11
3. Struttura e tipologie di enti.....	17
Nota: I volontari nella Riforma del Terzo Settore	22
4 Gli enti religiosi civilmente riconosciuti	23
4.1 Esercizio non esclusivo di attività di interesse generale.	23
4.2 L’adesione al terzo settore degli enti religiosi mediante istituzione di un ramo.....	25
4.2 Il regolamento	26
5 Tassazione agevolata e fondi pubblici dedicati.....	28
5.2 I fondi pubblici dedicati	32
Quali sono le motivazioni principali che spingono alla iscrizione al terzo settore?.....	33

1. Introduzione al Terzo Settore

Il termine *Terzo Settore* è oggi di uso comune, ma ha alle spalle un percorso lungo e articolato, sul piano concettuale, sociale e normativo. Si tratta di una realtà che si colloca in una posizione intermedia tra il settore pubblico, caratterizzato dall’azione dello Stato e degli enti territoriali, e il settore privato orientato al profitto, rappresentato dalle imprese. La sua specificità consiste nell’orientamento a finalità civiche, solidaristiche e sociali, nella capacità di mobilitare risorse comunitarie e nel ruolo di supplenza e di innovazione rispetto al welfare tradizionale.

1.1 Origini e definizioni: perché il nome “Terzo Settore”

L’espressione “Terzo Settore” nasce in ambito sociologico negli anni Settanta e Ottanta, in un contesto segnato dalla crisi dello Stato sociale e dall’emergere di nuove forme di esclusione. In quel periodo studiosi e istituzioni iniziarono a guardare con maggiore attenzione a quella galassia di organizzazioni che non potevano essere ricondotte né al mercato capitalistico né alle strutture statali.

Un contributo decisivo venne dagli studi di Lester Salamon e Helmut Anheier, promotori del *Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*. Essi furono tra i primi a proporre un’analisi comparata del settore non profit, definendolo come l’insieme di organizzazioni formalmente costituite, private, prive di finalità lucrative, autogovernate e basate, almeno in parte, sulla partecipazione volontaria.

Il caso italiano: economia civile e pluralità organizzativa

In Italia, il concetto si è arricchito di ulteriori sfumature. Accanto alle tradizionali associazioni di volontariato, sono state progressivamente incluse le cooperative sociali e le opere religiose, valorizzando il legame tra mutualità, solidarietà e utilità sociale. Economisti come Stefano Zamagni hanno sottolineato come il Terzo Settore possa essere interpretato come espressione di una “economia civile”, distinta sia dallo Stato sia dal mercato, capace di generare capitale sociale e di promuovere relazioni fondate sulla reciprocità.

La collocazione “terza” di questo settore riflette la sua natura ibrida. Da un lato, esso si distingue dal primo settore – lo Stato e le istituzioni pubbliche – in quanto non esercita funzioni autoritative e opera in autonomia; dall’altro, si differenzia dal secondo settore – il mercato a fini di lucro – perché non persegue la massimizzazione del profitto, pur adottando strumenti imprenditoriali e manageriali. La sua peculiarità consiste proprio nella capacità di coniugare logiche di efficienza economica e di gestione professionale con finalità solidaristiche e civiche, mobilitando risorse comunitarie e volontarie.

Esempi concreti

- **Caritas Italiana:** oltre 200 diocesi gestiscono mense, centri di ascolto e servizi educativi, dimostrando il ruolo delle reti religiose nella lotta alla povertà.
- **Emergency:** organizzazione italiana a vocazione internazionale, fornisce assistenza medica gratuita in contesti di guerra e marginalità sociale.
- **Cooperative sociali di tipo B:** integrano lavoratori svantaggiati – disabili, ex detenuti, migranti – in percorsi occupazionali sostenibili.
- **Fondazione Banco Alimentare:** recupera eccedenze alimentari e le redistribuisce a persone e famiglie in difficoltà, esemplificando l’impatto della logica solidaristica.

La dimensione giuridica

Con il passare del tempo, la nozione di Terzo Settore ha assunto anche un rilievo giuridico. In Italia, il riconoscimento è avvenuto inizialmente in forma frammentaria, attraverso leggi settoriali: la legge 266/1991 sul volontariato, la 381/1991 sulle cooperative sociali, la 383/2000 sulle associazioni di promozione sociale e il decreto legislativo 460/1997 sulle ONLUS. La vera svolta è arrivata con il Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 117/2017), che ha fornito per la prima volta una definizione unitaria e sistematica.

A livello europeo, invece, non esiste ancora una definizione giuridica vincolante. Le istituzioni comunitarie preferiscono ricorrere a termini come *social economy*, *social enterprises* o *civil society organisations*. Con l’espressione “economia sociale”, la Commissione Europea indica cooperative, mutue, associazioni, fondazioni e imprese sociali che mettono al centro le persone e la missione sociale piuttosto che il profitto. Tale approccio ha trovato un riconoscimento politico nel Piano d’Azione europeo del 2021 e in una Risoluzione del Parlamento Europeo del 2022, che sottolineano il ruolo strategico dell’economia sociale nella transizione verde e digitale, nella coesione sociale e nell’innovazione economica.

Affinità e differenze tra Italia ed Europa

Analizzando più da vicino, emergono affinità e differenze significative. Sia il Terzo Settore italiano sia l’economia sociale europea condividono l’assenza di scopo di lucro soggettivo, il reinvestimento degli utili a fini sociali e la finalità di interesse generale. Entrambi comprendono una pluralità di forme giuridiche – dalla piccola associazione locale alle grandi fondazioni – e valorizzano la partecipazione delle comunità.

Le differenze riguardano soprattutto l'impianto normativo. In Italia, il Terzo Settore è un concetto giuridico formalizzato, legato a specifici adempimenti e controlli; a livello europeo, prevale invece una definizione più ampia e flessibile. Inoltre, il legislatore italiano include esplicitamente nel Terzo Settore anche gli enti religiosi civilmente riconosciuti, un aspetto che non trova corrispondenza nelle definizioni comunitarie.

Il peso economico

Il Terzo Settore italiano rappresenta circa il 4,4% del PIL, pari a 84 miliardi di euro annui. Secondo i dati ISTAT, comprende circa 360.000 enti non profit, 4,6 milioni di volontari e quasi 920.000 lavoratori retribuiti.

Le stime europee, che adottano la definizione più ampia di economia sociale, restituiscono un quadro ancora più rilevante: in Francia sono censite circa 1,5 milioni di organizzazioni, con oltre 2 milioni di dipendenti e 13 milioni di volontari; in Germania le organizzazioni non profit superano le 650.000 unità, con 3,4 milioni di lavoratori retribuiti. Complessivamente, il 97,7% delle entità europee si concentra in cooperative, mutue, associazioni e fondazioni. L'Unione Europea conta oltre 11 milioni di occupati nell'economia sociale, pari a più del 6% della forza lavoro complessiva.

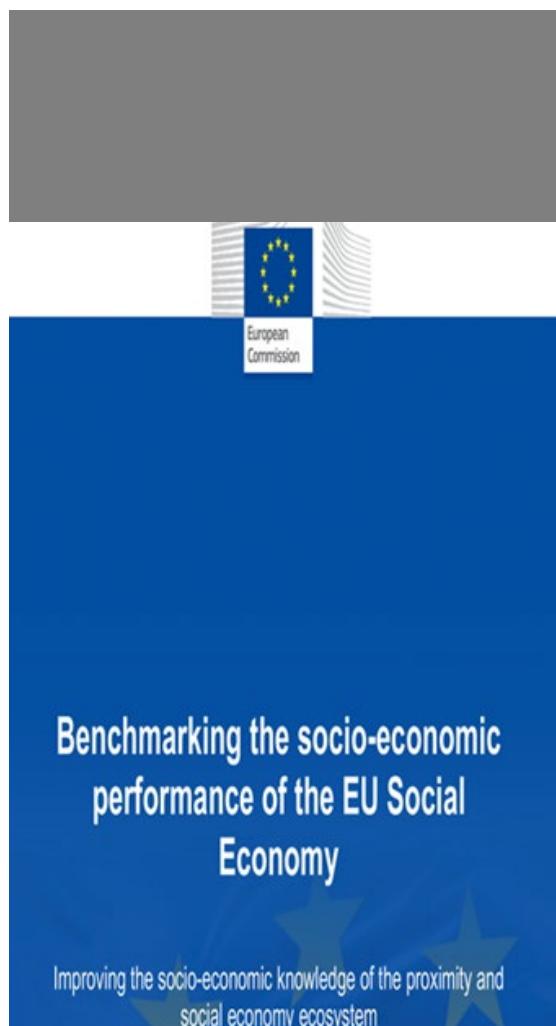
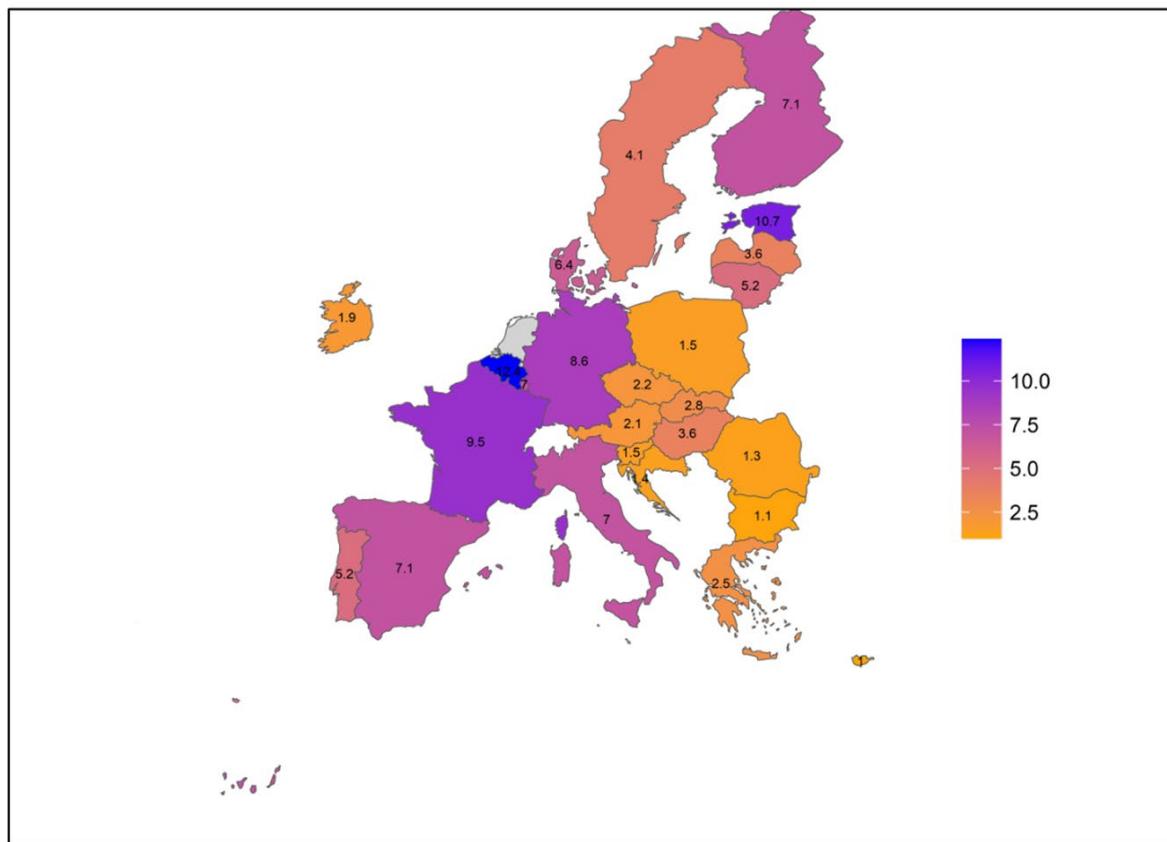


Table 5 – The social economy in Member States⁴²

Country	Entities	People employed	Turnover (Mio. EUR)
Austria	136 936	86 827	13 825.3
Belgium	17 396	592 279	n/a
Bulgaria	8 609	33 812	n/a
Croatia	26 972	22 946	1 426.5
Cyprus	1 526	4 044	182.8
Czechia	113 737	112 369	3 138.9
Denmark	132 078	179 598	n/a
Estonia	44 552	65 721	280.7
Finland	21 492	174 262	44 079.5
France	1 530 540	2 590 960	487 700
Germany	650 057	3 426 585	77 040.8
Greece	27 762	96 500	3 539.7
Hungary	60 644	163 727	9 097.1
Ireland	13 038	43 520	8 773.9
Italy	406 709	1 534 828	128 931.1
Latvia	26 270	29 619	11.8
Lithuania	7 474	68 573	1 051.6
Luxembourg	2 179	21 221	1 899.9
Malta	2 859	n/a	125.2
Netherlands	45 010	n/a	n/a
Poland	97 468	250 400	8 736.1
Portugal	73 574	240 382	10 103.3
Romania	128 176	101 951	1 244.7
Slovakia	57 012	69 700	2 703
Slovenia	26 978	14 686	1 732.3
Spain	406 821	1 389 937	107 245.5
Sweden	264 457	196 836	n/a
EU-27⁴³	4 330 326	11 511 283	912 869.7

Figure 3 – Persons employed in social economy organisations as a share of the employed population



Un mondo importante e variegato che pone problemi di armonizzazione anche per il crescere delle attività transfrontaliere. Attualmente le associazioni senza scopo di lucro e le loro attività sono regolate da una legislazione specifica in 24 Stati membri, con modalità diverse, il che dà luogo a incertezza giuridica e a procedure e prescrizioni di natura amministrativa differenti. La risoluzione del Parlamento europeo del 17 febbraio 2022, ha chiesto alla Commissione, a norma dell'articolo 225 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea ("TFUE"), di presentare due nuove proposte legislative: un regolamento (ai sensi dell'articolo 352 TFUE), che crei la forma giuridica di "Associazioni europee", e una direttiva che armonizzi le norme minime comuni per le organizzazioni senza scopo di lucro (ai sensi dell'articolo 114 TFUE).

1.2 L'evoluzione normativa in Italia (con focus sul Codice del Terzo Settore – D.Lgs. 117/2017)

Il fondamento costituzionale del Terzo Settore in Italia si rinviene nell'articolo 118, quarto comma, della Costituzione, introdotto con la riforma del Titolo V del 2001. La disposizione recita: *"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"*. Essa ha assunto il valore di una vera e propria carta costituzionale del Terzo Settore, poiché sancisce che l'azione per il bene comune non è prerogativa esclusiva delle istituzioni pubbliche, ma può essere esercitata anche da cittadini liberamente organizzati.

Elemento centrale è la nozione di “attività di interesse generale”, che non coincide con l’interesse pubblico in senso stretto – di competenza dello Stato – ma si riferisce a quelle attività che rispondono a bisogni collettivi (assistenza, educazione, sanità, inclusione sociale, cultura, tutela dell’ambiente) che la società civile può integrare o rafforzare con risorse proprie, competenze e modalità organizzative autonome. A questa nozione si lega il principio di sussidiarietà, che presenta una duplice dimensione:

- **verticale**, in base alla quale i livelli di governo superiori devono astenersi dall’intervenire quando autorità più vicine ai cittadini possono svolgere efficacemente un’attività;
- **orizzontale**, secondo cui le istituzioni non solo consentono, ma anzi favoriscono e sostengono l’iniziativa autonoma delle organizzazioni civiche nel perseguimento dell’interesse generale.

In questa prospettiva, l’articolo 118 legittima e incoraggia l’azione del Terzo Settore come partner istituzionale dello Stato nella costruzione del welfare, anticipando principi che troveranno piena attuazione nel Codice del Terzo Settore.

La svolta normativa: dal mosaico legislativo al Codice del Terzo Settore

Prima del 2017, la disciplina normativa era frammentata e disomogenea: singole leggi regolavano separatamente volontariato, cooperative sociali, associazioni di promozione sociale e ONLUS, generando sovrapposizioni e incertezze applicative. Con il decreto legislativo 117 del 2017, attuativo della legge delega 106/2016, si è compiuta una svolta decisiva.

Il **Codice del Terzo Settore** ha introdotto la categoria unitaria degli **Enti del Terzo Settore (ETS)**, ha istituito il **Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)** – operativo dal 2021 – e ha individuato un elenco chiaro di attività di interesse generale, ancorandole al principio costituzionale di sussidiarietà.

Particolare rilievo assume l’articolo 55 CTS, che attribuisce alle amministrazioni pubbliche il compito di garantire il coinvolgimento attivo degli ETS nella programmazione, progettazione e organizzazione degli interventi nei settori di interesse generale. Si afferma così il modello dell’**amministrazione condivisa**, che supera la logica tradizionale dell’appalto: il Terzo Settore non è più soltanto un fornitore di servizi per conto della pubblica amministrazione, ma un soggetto che si pone sullo stesso piano istituzionale nella definizione e realizzazione dei servizi di welfare.

Un processo in evoluzione

Al 2025 risultano iscritti al RUNTS circa 135.000 enti, una parte importante ma non esaustiva del terzo settore. Si tratta di un processo ancora in divenire, che comporta adeguamenti statutari, nuovi adempimenti fiscali e riorganizzazioni interne per numerose realtà associative. E costi istitutivi e prospettici da considerare. Nonostante tali sfide, la riforma ha definitivamente sancito la rilevanza pubblica e costituzionale del Terzo Settore, conferendogli un ruolo stabile, riconosciuto e strutturale all’interno dell’ordinamento italiano.

BOX 1 – La legge sul volontariato

La **Legge 11 agosto 1991, n. 266** rappresenta la legge-quadro sul volontariato in Italia. Essa ha segnato una svolta, costituendo la prima normativa organica a riconoscere e disciplinare l’attività di volontariato, ponendo le basi per il ruolo che le organizzazioni di volontariato avrebbero assunto nel sistema sociale e di welfare.

La legge definisce come attività di volontariato quella prestata in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, anche indiretto, e svolta esclusivamente per finalità solidaristiche. Ai volontari non è consentito ricevere compensi, ma soltanto rimborsi spese documentati.

Le Organizzazioni di Volontariato (OdV)

La normativa riconosce e disciplina le **Organizzazioni di Volontariato (OdV)**, costituite mediante atto scritto (statuto o atto costitutivo), con finalità di solidarietà e una struttura democratica. Per ottenere il riconoscimento ufficiale, le OdV devono:

iscriversi nei registri regionali;

adottare uno statuto conforme alla legge;

garantire criteri di democraticità interna e di effettiva partecipazione dei soci.

Rapporti con lo Stato e con gli enti pubblici

La legge riconosce al volontariato una funzione sociale essenziale, quale espressione di partecipazione civica, solidarietà e pluralismo. In questa prospettiva, le OdV possono stipulare **convenzioni con gli enti pubblici** per lo svolgimento di attività di interesse generale, con particolare riguardo ai settori socio-sanitari e assistenziali.

Gli enti pubblici hanno, a loro volta, il compito di favorire lo sviluppo del volontariato, anche attraverso forme di sostegno economico, la concessione di beni e l'uso di spazi. Ogni Regione è tenuta a istituire registri specifici, ai quali le OdV devono iscriversi per essere riconosciute ufficialmente e poter stipulare convenzioni.

Obblighi e vantaggi per le OdV

L'iscrizione nei registri comporta obblighi precisi di **trasparenza gestionale**, tra cui la redazione e pubblicazione dei bilanci e la coerenza con le finalità statutarie. In cambio, le organizzazioni iscritte possono beneficiare di **agevolazioni fiscali** e dell'accesso a contributi pubblici.

BOX 2 – La legge sulle cooperative sociali

La Legge 8 novembre 1991, n. 381 disciplina le cooperative sociali e rappresenta una tappa fondamentale nella normativa italiana, poiché ha introdotto un modello di impresa con finalità sociali ben precise, collocato a metà strada tra cooperazione e welfare.

La legge definisce le cooperative sociali come enti finalizzati a perseguire l'interesse generale della comunità, attraverso la promozione umana e l'integrazione sociale dei cittadini. Si tratta dunque di imprese mutualistiche, ma caratterizzate da una chiara vocazione solidaristica e sociale.

Tipologie e soci

La legge distingue due principali categorie di cooperative sociali:

Tipo A: gestiscono servizi socio-sanitari ed educativi, come assistenza a disabili, anziani, minori, gestione di asili, comunità e altri servizi educativi o sanitari;

Tipo B: svolgono attività produttive o commerciali finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate (tra cui disabili, tossicodipendenti, detenuti o disoccupati di lungo periodo).

Quanto alla compagine sociale, le cooperative possono essere costituite da: soci lavoratori; soci volontari (che non possono superare il 50% del totale dei soci e che prestano attività gratuitamente); soci svantaggiati, che nelle cooperative di tipo B devono costituire almeno il 30% dei lavoratori complessivi.

Rapporti con lo Stato e agevolazioni

La normativa prevede che le cooperative sociali possano stipulare convenzioni con gli enti locali per la gestione di servizi di interesse pubblico. In particolare, per le cooperative di tipo B è riconosciuto un regime agevolato per l'affidamento diretto di attività produttive, proprio al fine di favorire l'inserimento lavorativo delle persone svantaggiate.

Prima della riforma del Terzo Settore, le cooperative sociali erano considerate ONLUS di diritto, e quindi beneficiavano di significative agevolazioni fiscali. Esse sono inoltre iscritte nell'Albo delle cooperative e sottoposte a vigilanza, con diritto di accedere a contributi e convenzioni messi a disposizione da Stato, Regioni ed enti locali..

BOX 3 Le ONLUS

Il Decreto Legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 è una pietra miliare della disciplina fiscale del non profit in Italia: ha introdotto e regolamentato la figura delle ONLUS (Organizzazioni Non Lucrativa di Utilità Sociale), definendone i requisiti, i settori di attività e i regimi fiscali agevolati. Per la legge un ente poteva essere qualificato ONLUS solo se opera esclusivamente in determinati settori di solidarietà sociale, tra cui assistenza sociale e sanitaria, beneficenza, istruzione e formazione, sport dilettantistico per disabili, tutela dei diritti civili, ricerca scientifica di particolare interesse sociale, promozione della cultura e dell'arte in ambiti legati al sociale. Alcune realtà sono state qualificate ONLUS di diritto, senza bisogno di ulteriori adempimenti (es. cooperative sociali ex L. 381/1991). È stata introdotta anche la figura delle ONLUS parziali, per enti che svolgevano sia attività di utilità sociale sia attività diverse, ma con separazione contabile.

Requisiti statutari

Lo statuto dell'ente deve prevedere tra l'altro: l'assenza di scopo di lucro, il divieto di distribuzione di utili, l'obbligo di reinvestire gli avanzi di gestione nelle attività istituzionali, l'obbligo di devolvere il patrimonio, in caso di scioglimento, ad altre ONLUS o a fini di utilità sociale.

Regime fiscale agevolato

Il decreto ha introdotto importanti vantaggi fiscali: esenzioni e riduzioni su imposte dirette e indirette, possibilità per privati e imprese di dedurre o detrarre le erogazioni liberali fatte alle ONLUS, disciplina speciale dell'IVA e delle imposte di registro, regole particolari per la contabilità e la rendicontazione.

Superamento con la Riforma del Terzo Settore

Con il Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 117/2017), la figura della ONLUS è stata superata. Il RUNTS (Registro Unico Nazionale del Terzo Settore) ha sostituito l'Anagrafe delle ONLUS, e le agevolazioni fiscali sono state riorganizzate. Dal **1° gennaio 2026** l'Anagrafe ONLUS cesserà di esistere, rendendo di fatto obbligatorio il passaggio al RUNTS per chi vorrà mantenere una qualifica nel terzo settore. La riforma del Codice del Terzo Settore sta procedendo a tappe, ma questa scadenza rappresenta una deadline definitiva. La normativa prevede che chi non presenta domanda di iscrizione al Registro entro la scadenza dovrà affrontare la **devoluzione del patrimonio**. Questa devoluzione riguardi specificamente l'incremento patrimoniale realizzato nei periodi d'imposta in cui l'ente ha frutto delle

agevolazioni fiscali. Si tratta di una precisazione fondamentale che emerge dalla circolare 59/2007 dell'Agenzia delle Entrate.

Box 4

La Legge 7 dicembre 2000, n. 383 disciplina le Associazioni di Promozione Sociale (APS), cioè una delle forme più diffuse del terzo settore in Italia, insieme alle organizzazioni di volontariato e alle cooperative sociali. È stata approvata per riconoscere e valorizzare il ruolo delle associazioni che operano in ambito sociale, culturale e civile. Sono APS le associazioni riconosciute o non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i circoli che svolgono attività di utilità sociale a favore degli associati o di terzi, senza scopo di lucro. Le finalità devono riguardare la tutela dei diritti, la solidarietà, la crescita culturale, la promozione della partecipazione, la valorizzazione del tempo libero e delle attività collettive. Sono escluse le associazioni che impongono limitazioni di carattere economico o discriminatorio per l'adesione.

Requisiti e organizzazione

Devono avere statuto scritto, ispirato a criteri democratici e partecipativi. L'attività deve basarsi in gran parte sulla partecipazione volontaria e gratuita degli associati. Possono impiegare lavoratori dipendenti o autonomi solo nei limiti necessari al funzionamento e all'attività ordinaria. Le APS possono iscriversi nei registri nazionale, regionali e provinciali, istituiti dalla legge, ottenendo così il riconoscimento ufficiale e l'accesso a benefici e convenzioni. L'iscrizione richiede la conformità dello statuto, la trasparenza amministrativa e il rispetto delle finalità solidaristiche.

Rapporti con lo Stato e gli enti locali

Le pubbliche amministrazioni possono stipulare convenzioni con le APS per la gestione di attività di interesse generale (culturali, sociali, ricreative, educative). Lo Stato, le Regioni e gli enti locali devono favorire lo sviluppo delle APS, anche tramite contributi, agevolazioni fiscali, utilizzo di beni e strutture pubbliche.

Agevolazioni fiscali

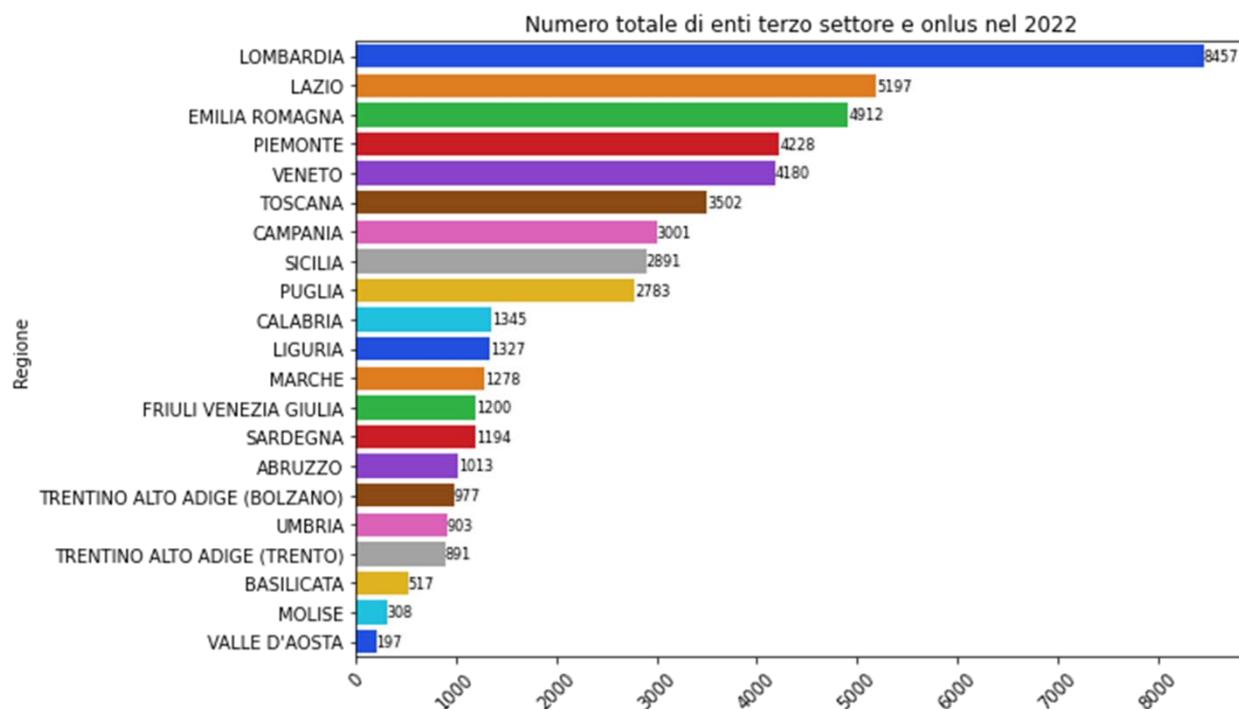
Le APS hanno diritto a benefici fiscali, come l'esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti e agevolazioni sulle imposte indirette. Per le APS iscritte ai registri, le erogazioni liberali da parte di privati o imprese possono essere dedotte o detratte fiscalmente.

1.3 Le dimensioni del terzo settore

Una quantificazione puntuale del terzo settore avviene periodicamente grazie al censimento settoriale dell'ISTAT, e ai dati aggiornati del Registro Unico del Terzo Settore. Negli ultimi anni la crescita è stata importante. In un decennio sono aumentati sia dipendenti che istituzioni censite di oltre il 20%.

SETTORE NON PROFIT	2011	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Istituzioni non profit (INP)	301.191	336.275	343.432	350.492	359.574	362.634	363.499	360.625	360.061
Dipendenti	680.811	788.126	812.706	844.775	853.476	861.919	870.183	893.741	919.431

La distribuzione è capillare sul periodo, con una presenza massiccia di enti in Lombardia, Lazio, Emilia Romagna, Piemonte e Veneto.



La gran parte degli enti ha dimensioni piccole, ma non mancano organizzazioni che raggiungono un peso specifico di rilievo, per numero di dipendenti o capacità attrattiva di donazioni.

PROSPETTO 2. ISTITUZIONI NON PROFIT E DIPENDENTI PER CLASSE DI DIPENDENTI. Anno 2022, composizioni percentuali e variazioni percentuali

CLASSI DI DIPENDENTI	Istituzioni			Dipendenti		
	v.a.	%	Var. % 2022/2021	v.a.	%	Var. % 2022/2021
Nessun dipendente	306.580	85,2	-0,3	-	-	-
1-2	22.086	6,1	-0,5	29.568	3,2	-0,3
3-9	17.358	4,8	1,1	89.739	9,8	1,4
10 e più	14.037	3,9	2,3	800.124	87,0	3,2
TOTALE	360.061	100,0	-0,2	919.431	100,0	2,9

#	Organizzazione	Dipendenti	Anno
1	Fondazione MAGIS 	25.271 	2023
2	Intersos 	3.835 	2023
3	Emergency 	3.668 	2023

#	Organizzazione	Donazioni	Anno
1	Save the Children Italia 	136.668.760 €  84,6%	2023
2	Fondazione Ravasi Garzanti 	84.463.737 € 100,0%	2020
3	UNICEF - Comitato Italiano per l'UNICEF 	53.500.000 €  64,7%	2023

2 La riforma del Terzo Settore: un processo normativo lungo e ancora in evoluzione

La riforma del Terzo Settore nel 2017 ha inteso operare una risistemazione complessiva della normativa. Tuttavia la piena attuazione ha necessitato un cammino complesso normativo ancora non terminato con svariati Decreti ministeriali, Note e circolari ministeriali, Risoluzioni Agenzia delle Entrate, Interpretazioni..

Atti attuativi CTS 2017-oggi			
Data	Tipo	Oggetto	Note
13/11/2017	Atto di indirizzo + DD n.326/2017	Fondo progetti a rilevanza nazionale	Avviso 14/11/2017
16/11/2017	DM	Contributo acquisto ambulanze e beni strumentali	
11/01/2018	DPCM	Cabina di regia interministeriale	GU 23/02/2018
19/01/2018	Decreto + Nomina	Costituzione, ONC e nomina amministratori	GU 07/05/2018
19/01/2018	Avviso	Nomina componenti OTC	Esito pubblico
23/01/2018	DM	Nomina Consiglio Nazionale del Terzo Settore	
04/05/2018	DM	Credito d'imposta FOB per fondazioni ex d.lgs. 153/1999	GU 16/07/2018
22/03/2019	DM n.29/2019	Consiglio Nazionale del Terzo Settore	
04/07/2019	DM	Linee guida bilancio sociale	GU 09/08/2019
23/07/2019	DM	Linee guida valutazione impatto sociale	
28/11/2019	DM MLPS + MEF	Erogazioni liberali in natura	
05/03/2020	DM n.39	Modulistica bilancio ETS	GU 18/04/2020

22/05/2020	DM	Riconoscione Consiglio Nazionale del Terzo Settore	
15/10/2020	DM n.106/2020	Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)	Con allegati aggiornati al 29/07/2021
03/02/2021	DM MEF	Trasmissione dati erogazioni liberali ad Agenzia Entrate	
19/05/2021	DM n.107	Attività diverse ETS (art.6 CTS)	
11/06/2021	DM n.135	Rinnovo Consiglio Nazionale del Terzo Settore	
10/08/2021	DM n.172	Rinnovo ONC	
06/10/2021	DM MISE + MLPS	Assicurazione volontari ETS	
16/03/2022	DM n.49	Rinnovo Consiglio Nazionale del Terzo Settore	
14/06/2022	DM	Linee guida raccolta fondi ETS	
30/06/2022	DM n.118	Sostituzione OTC Campania e Molise	
13/04/2023	DM n.59	Modifica Consiglio Nazionale del Terzo Settore	
01/03/2024	Avviso pubblico	Rinnovo Consiglio Nazionale del Terzo Settore e ONC	

Al di là delle disposizioni contenute nei decreti attuativi, gli enti del Terzo Settore rimangono, altresì, soggetti alla disciplina del Codice Civile in quanto compatibile, e alle normative particolari qualora appartengano a categorie di enti del Terzo Settore, ove tali normative siano ancora vigenti.

2.1 Requisiti di ammissione previsti dalla Riforma e iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore

Gli Enti del Terzo Settore sono organizzazioni private senza scopo di lucro con finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che svolgono attività di interesse generale. **Per ottenere questa denominazione, è necessaria l'iscrizione al RUNTS** e l'adeguamento del proprio statuto alle disposizioni del Codice del Terzo Settore. Inoltre, un ETS non ha come obiettivo il profitto: se genera utili, questi devono essere reinvestiti per perseguire le finalità sociali. L'obiettivo principale è soddisfare l'interesse collettivo.

Cominciamo quindi con la identificazione delle attività di interesse generale. La riforma del terzo settore identifica in modo chiaro ed esaustivo le tematiche oggetto di interesse generale nell'**art. 5 D.Lgs. 117/2017** (testo vigente, con ultimo aggiornamento che ha inserito l'autoconsumo da fonti rinnovabili alla lett. e e l'elenco delle 26 tipologie). Per chiarimenti interpretativi su “interesse sociale/particolare interesse sociale” si veda inoltre la **Nota del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 11379/2022**.

Macro-area	Esempi (non esaustivi)	Riferimento
Welfare e salute	Interventi/servizi sociali; prestazioni sanitarie e socio-sanitarie	Art. 5 CTS (co. 1), testo vigente.
Istruzione, formazione, ricerca	Educazione/istruzione/formazione (anche extra-scolastica); formazione universitaria e post-universitaria; ricerca scientifica di particolare interesse sociale	Art. 5 CTS (co. 1).
Cultura, informazione, turismo sociale	Attività culturali di interesse sociale; radiodiffusione comunitaria; attività turistiche di interesse sociale/culturale/religioso	Art. 5 CTS (co. 1).
Ambiente, animali, patrimonio	Tutela ambiente e animali; tutela/valorizzazione patrimonio culturale e paesaggio	Art. 5 CTS (co. 1).
Lavoro, inclusione, abitare	Inserimento/reinserimento lavorativo di persone svantaggiate; alloggio sociale e residenzialità temporanea; accoglienza e integrazione migranti	Art. 5 CTS (co. 1).
Sport e protezione civile	Attività sportiva dilettantistica; protezione civile	Art. 5 CTS (co. 1).
Solidarietà e diritti	Beneficenza/cessioni gratuite beni (antisprechi); promozione legalità, pace, diritti umani/civili/sociali/politici; tutela consumatori e pari opportunità	Art. 5 CTS (co. 1); chiarimenti su “interesse (particolare) sociale”.
Cooperazione e servizi al Terzo settore	Cooperazione allo sviluppo; commercio equo e solidale; servizi strumentali resi da enti composti in prevalenza da ETS; riuso/riqualificazione beni pubblici inutilizzati o confiscati	Art. 5 CTS (co. 1)

Altro requisito importante è l'assenza di finalità di lucro nel perseguire questi interessi generali.

L'espressione "senza scopo di lucro" significa letteralmente che un'associazione, in quanto ente non commerciale, non può avere come fine principale la realizzazione di un profitto. La normativa di riferimento prevede infatti che gli utili dell'ente non possono essere distribuiti agli associati (neanche in forma indiretta) e devono essere reinvestiti esclusivamente per scopi istituzionali.

L'assenza dello scopo di lucro non vuol dire che l'associazione non possa svolgere attività "commerciale". Infatti, l'ente può produrre dei ricavi attraverso le proprie iniziative vendendo dei prodotti o dei servizi. Queste attività devono essere sempre secondarie e strumentali al raggiungimento dello scopo dell'ente. Ad esempio, un'associazione sportiva può organizzare eventi a pagamento o vendere gadget per raccogliere fondi al fine di costruire un nuovo campo per i propri associati.

Le organizzazioni senza scopo di lucro, tra cui le associazioni, hanno in generale la possibilità di esercitare attività commerciali. Tuttavia in questo caso conta il peso delle stesse nella attività dell'ente. Se l'attività commerciale non è tra le finalità dell'associazione e non esaurisce le sue operazioni l'associazione resta un'entità non commerciale. È però cruciale che i guadagni generati dall'attività commerciale non siano mai superiori a quelli derivanti dall'attività istituzionale verso i membri. Per tali attività sarà comunque necessario mantenere una corretta contabilità, e nel caso di attività commerciale non sporadica, sarà necessario aprire un numero di Partita IVA. Inoltre, è richiesta la separazione tra contabilità dell'attività commerciale e quella non commerciale.

Se l'associazione svolge abitualmente attività commerciali professionalmente, e i profitti di tali attività superano quelli derivati dall'attività rivolta ai membri, perde la caratteristica della non commercialità e viene considerata, ai fini fiscali, un'impresa in tutto e per tutto. Tutte le sue attività sono soggette al regime fiscale aziendale, con l'obbligo di tenere le registrazioni contabili ordinarie e di preparare il bilancio ordinario.

L'art. 79 CTS, è la norma fondamentale per determinare la natura commerciale o non commerciale degli enti del Terzo Settore:

- un ente del Terzo Settore può qualificarsi come non commerciale qualora le attività di interesse generale siano «svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi» determinati «computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari» (art. 79 c. 2 CTS).

È riconosciuta la possibilità che l'ente conservi la qualifica di ente non commerciale anche in presenza di avanzi derivanti dallo svolgimento delle attività istituzionali purché i ricavi non superino il 6% dei relativi costi per ciascun periodo di imposta e un per tempo limitato a non più di tre periodi di imposta consecutivi. Rimane l'incertezza circa i dettagli di questo "test di commercialità", cioè la precisa definizione della modalità di calcolo degli utili finalizzata a determinare se un ente superi la citata soglia del 6%.

Quando le attivita' svolte si considerano non commerciali? In generale le attività di interesse generale si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi.

Il requisito della iscrizione al Registro Unico del Terzo Settore

Per avere accesso ai benefici previsti dalla Riforma l'ente deve iscriversi al RUNTS che ha sostituito i diversi registri cui erano chiamati ad iscriversi gli enti non profit a seconda della specifica qualifica adottata. Il RUNTS si configura come un'anagrafe unitaria, completamente digitale e aperta alla

consultazione dei terzi che possono accedere liberamente ai documenti depositati dagli enti, inclusi bilanci e statuti, al seguente link: <https://servizi.lavoro.gov.it/runts/it-it/Ricerca-enti>.

La domanda di iscrizione è presentata mediante la compilazione di appositi campi nella piattaforma disponibile sul sito del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. Dovranno essere presentati anche alcuni documenti relativi all'ente.

I principali dati richiesti sono

- ✓ denominazione completa e abbreviata;
- ✓ codice fiscale e l'eventuale partita IVA;
- ✓ sede legale, comprese le sedi secondarie;
- ✓ forma giuridica con specificazione se l'ente è dotato o meno di
- ✓ personalità giuridica;
- ✓ sito web, indirizzo pec e almeno un contatto telefonico;
- ✓ data di costituzione e dell'ultimo aggiornamento statutario;
- ✓ tipologia di organo di amministrazione; generalità delle persone fisiche
- ✓ titolari del potere di rappresentanza e gestione, con indicazione dei
- ✓ poteri loro attribuiti e limitazioni; data di nomina;
- ✓ generalità delle persone fisiche componenti l'organo di controllo e di
- ✓ revisione, se nominati, e data di nomina;
- ✓ sezione del RUNTS nella quale l'ente intende iscriversi;
- ✓ composizione della compagnie sociale per gli enti associativi;
- ✓ dichiarazione di commercialità o non commercialità dell'ente;
- ✓ attività di interesse generale svolte e previsione dell'eventuale esercizio
- ✓ di attività diverse;
- ✓ il soggetto o i soggetti cui l'ente eventualmente aderisce, con relativo
- ✓ codice fiscale;
- ✓ richiesta accreditamento per il 5 per mille.

Sulla piattaforma del RUNTS dovranno essere, altresì, caricati l'atto costitutivo, lo statuto registrato presso l'Agenzia delle Entrate, l'ultimo bilancio o gli ultimi due bilanci consecutivi approvati, unitamente alle copie dei verbali di approvazione, nonché, in caso di nomina dell'organo di controllo e di revisione, le dichiarazioni di accettazione, di assenza di cause di ineleggibilità e di decadenza e di possesso dei requisiti professionali di cui agli articoli 30 e 31 CTS.

Con l'iscrizione l'ente acquista la qualifica di ente del Terzo Settore relativa alla sezione prescelta (ODV, APS, Ente filantropico, ETS generico). Da qui in poi, l'ente dovrà utilizzare la qualifica acquisita nella denominazione sociale e negli atti a rilevanza esterna.

L'iscrizione delle imprese sociali e delle cooperative sociali al Registro delle imprese a cura del notaio comporta l'automatica iscrizione al RUNTS delle medesime nell'apposita sezione "imprese sociali".

Con l'iscrizione al RUNTS è possibile acquisire anche la personalità giuridica in deroga alle previsioni del D.P.R. 10 febbraio 2001, n. 361, qualora ne ricorrono i presupposti (cioè il patrimonio minimo di € 15.000 per le associazioni, di € 30.000 per le fondazioni). In tal ultimo caso e nelle ipotesi di iscrizione di enti aventi già la personalità giuridica, la domanda di iscrizione è presentata dal notaio che ha redatto l'atto di costituzione o lo statuto modificato in adeguamento alla disciplina della Riforma. Il notaio dovrà, altresì, attestare la sussistenza del patrimonio minimo richiesto dal CTS avvalendosi di una relazione giurata in caso di conferimento di beni diversi dal denaro (art. 22 CTS).

L’iscrizione è stata automatica per alcune categorie di enti del terzo settore già presenti in precedenti registri, mentre per le altre e per le nuove è previsto un procedimento di adesione previa verifica dei requisiti.

Tabella 2.1 – L’accesso al RUNTS per categorie di enti

Categorie di enti	Modalità di registrazione
“Nuovi” enti	Istanza telematica al RUNTS
ONLUS (iscritte alla relativa Anagrafe)	Istanza telematica al RUNTS (possibile dal 28/3/2022)
ODV e APS già iscritte alla data del 22/11/2021 nei registri di ODV e APS di cui alle leggi 266/1991 e 383/2000	Trasmigrazione
Imprese sociali (incluse le cooperative sociali) e SoMS “maggiori” ⁵	Trasferimento automatico di dati dalla sezione “imprese sociali” del Registro delle imprese nella quale sono per legge tenute ad iscriversi
SoMS “minori” ⁶	Istanza telematica al RUNTS oppure (se già iscritte nella sezione “imprese sociali” del Registro delle imprese) al Registro delle imprese (che cancella la SoMS e ne dà comunicazione al competente Ufficio del RUNTS ai fini dell’iscrizione al RUNTS)

Il processo di iscrizione è cominciato nel 2021 ed è in via di attuazione. Al 31 dicembre 2023, nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) risultavano iscritti circa 120.000 enti, di cui oltre la metà trasmigrati direttamente. Le forme ammesse sono diverse, e riflettono il variegato mondo del terzo settore attualmente esistente.

La Riforma distingue due categorie fondamentali di enti: gli “Enti del Terzo Settore” in senso stretto (ETS) e le “Imprese Sociali” (IS).

Le due fattispecie hanno due diverse discipline, pur se parzialmente coincidenti. Le attività che qualificano un ente come ETS o IS, infatti, sono, in larghissima parte, identiche, come pure identiche sono le forme giuridiche adottabili da ETS e IS (in particolare: associazione e fondazione), con l’unica differenza della possibilità per le sole IS di adottare la forma societaria.

Diverso è, invece, il regime applicabile. Gli ETS sono parte della tradizionale categoria tributaria degli “enti non commerciali” e rappresentano la macrocategoria nella quale la Riforma include alcune fattispecie disciplinate dalla precedente normativa: le Organizzazioni di Volontariato (ODV) e le Associazioni di Promozione Sociale (APS) alle quali si aggiungono gli enti filantropici e gli ETS genericamente intesi. In questa prospettiva, gli ETS sono destinatari di regole che presuppongono, ai fini della qualifica di non commercialità, un’attività svolta a titolo gratuito o nella quale i ricavi non superino i costi effettivi (o li superino nel limite del 6% per 3 esercizi consecutivi), così da essere giustificato il riconoscimento dei maggiori vantaggi fiscali.

Le IS, di contro, per il loro carattere imprenditoriale, possono operare generando utili. Essi non sono, tuttavia, soggetti a tassazione nella misura in cui siano reinvestiti nell’attività di impresa, ma non beneficiano di alcune agevolazioni fiscali previste per gli ETS.

LE FORME AMMESSE...

 le organizzazioni di volontariato (ODV) (artt. 32 e ss.);

 le associazioni di promozione sociale (APS) (artt. 35 e ss.);

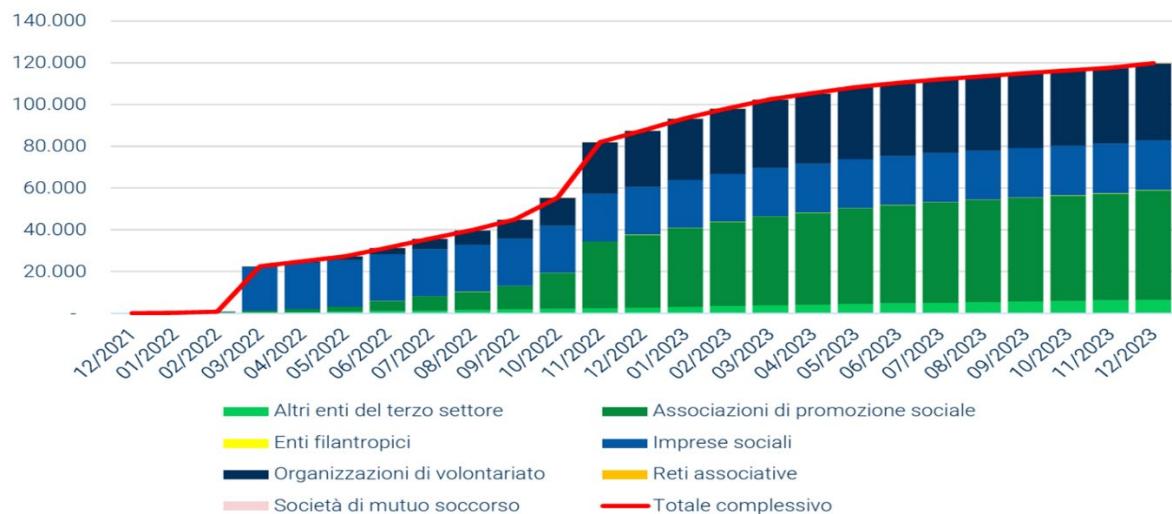
 gli enti filantropici (artt. 37 e ss.);

 le imprese sociali, incluse le cooperative sociali (art. 40);

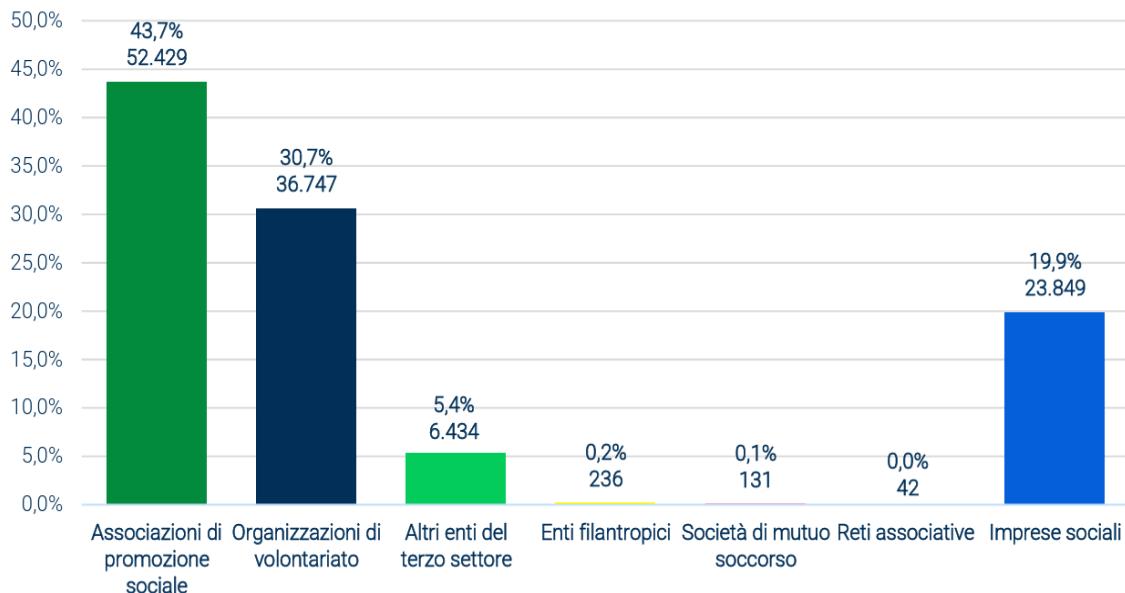
 le reti associative (artt. 41 e ss.);

 le società di mutuo soccorso (SOMS) (artt. 42 e ss.);

Inoltre, associazioni riconosciute o non riconosciute, fondazioni e altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (Altri Enti)



ETS presenti nel RUNTS dal 20 dicembre 2021 al 31 dicembre 2023 (valori assoluti)



ETS presenti nel RUNTS, per sezione. 31 dicembre 2023 (valori assoluti e % sul totale degli enti)

Per ogni tipologia di ente ammesso Codice del Terzo Settore e Disciplina delle imprese Sociali fissano i requisiti di forma e di pubblicità del regolamento

Dal 1° gennaio 2026, le ONLUS (Organizzazioni Non Lucrativa di Utilità Sociale) scompariranno ufficialmente dal panorama giuridico e fiscale italiano. A segnare questo passaggio è l'entrata in vigore delle norme fiscali del Codice del Terzo Settore, rese operative dopo l'autorizzazione della Commissione europea. Questo cambiamento rappresenta una vera rivoluzione per il mondo del non profit italiano. Dal 1/1/2026 L'Anagrafe delle ONLUS sarà soppressa. Le disposizioni fiscali agevolative per le ONLUS saranno abrogate (artt. 10-29 D.lgs. 460/1997). Le agevolazioni IVA e fiscali si applicheranno esclusivamente agli Enti del Terzo Settore (ETS) di natura non commerciale. Per continuare a godere di agevolazioni fiscali, le ONLUS dovranno iscriversi al RUNTS (Registro Unico Nazionale del Terzo Settore) entro il 31 marzo 2026. In caso contrario, scatta l'obbligo di devoluzione del patrimonio incrementale ai sensi dell'art. 10, co. 1 lett. f) del D.lgs. 460/97.

Gli obblighi contabili e di trasparenza

La Riforma subordina l'iscrizione al RUNTS a un complesso di requisiti di carattere giuridico, organizzativo e contabile, soggetti a forme di controllo pubblico. Sotto questo profilo, CTS e DIS prevedono una pluralità di strumenti volti a garantire un'adeguata gestione dell'attività e forme di rappresentanza per i portatori dei diversi interessi coinvolti. In questa direzione, le novità maggiori riguardano gli ETS diversi dalle imprese sociali costituite in forma di società, per i quali il CTS introduce una disciplina ampiamente modellata sul regime delle società di capitali:

sono previste forme di trasparenza dei bilanci d'esercizio; al ricorrere di determinate condizioni deve essere redatto il bilancio sociale; in alcuni casi, deve essere data pubblicità ai compensi dei principali responsabili degli enti (artt. 13 e 14 CTS);

è richiesto l'obbligo di tenere i libri sociali (= libro degli associati o aderenti; libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'assemblea; il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo e di eventuali altri organi sociali - art. 15 CTS);

è richiesta la presenza di un organo di controllo con poteri e responsabilità mutuate dalla disciplina della società per azioni nel caso in cui l'ente abbia forma giuridica di fondazione o nel caso in cui vengano superati, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti: (i) totale dell'attivo dello stato patrimoniale pari a € 150.000; (ii) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate pari a € 300.000; (iii) numero di dipendenti in media pari a 7 unità - art. 30 CTS);

sono previste specifiche competenze dell'assemblea (artt. 24 e 25 CTS), quali ad esempio, la nomina e la revoca dei componenti degli organi sociali e l'approvazione del bilancio. Tali competenze sono derogabili, nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed uguaglianza e di elettività delle cariche, per le associazioni che abbiano un numero di associati non inferiore a cinquecento;

la responsabilità degli amministratori è definita mediante il richiamo alla disciplina degli amministratori di società di capitali (art. 28 CTS);

gli amministratori sono soggetti alla disciplina sul conflitto di interessi prevista per le società di capitali (art. 27 CTS);

sono espressamente richiamate le regole societarie che consentono di denunciare all'autorità giudiziaria gravi irregolarità di gestione (art. 29 CTS).

Per le IS, valgono regole specifiche, per le quali:

a)l'atto costitutivo deve prevedere specifici criteri di onorabilità, professionalità e indipendenza per quanti assumono cariche sociali (art. 7 c. 3 DIS);

b)le imprese profit, società con unico socio persona fisica e pubbliche amministrazioni, ad eccezione delle associazioni o fondazioni ex Ipab, non possono esercitare attività di direzione e coordinamento ovvero detenere il controllo (art. 4 c. 3 DIS);

c)devono essere adottate , salvo il caso di cooperative a mutualità prevalente o enti religiosi, forme adeguate di coinvolgimento di lavoratori e utenti (come disciplinate dalle Linee Guida di cui al Decreto M.L.P.S. 7.9.2021), che possono giungere, nel caso di imprese sociali di medie o grandi dimensioni, alla presenza obbligatoria di un amministratore e di un componente dell'organo di controllo nominato da lavoratori o utenti (art. 11 DIS).

In entrambe le tipologie di enti è previsto l'obbligo di tenuta e vidimazione del registro dei volontari non occasionali, che vanno anche assicurati con apposita polizza ai sensi dell'art. 18 CTS, come descritto in un successivo specifico paragrafo di questo documento.

In questa prospettiva, i benefici che derivano dall'adesione alle disposizioni della Riforma devono essere valutati alla luce dei costi rilevanti che discendono dalla disciplina propria degli enti del Terzo Settore. Risulta, pertanto, necessario che le attività abbiano dimensioni proporzionate ai costi da sopportare dal punto di vista economico e organizzativo.

3. Struttura e tipologie di enti

Enti Filantropici

Gli enti filantropici possono essere costituiti sotto forma di associazione riconosciuta o fondazione e possono essere ammessi, enti senza scopo di lucro, enti diversi da quelli del terzo settore e persone fisiche.

Risorse tipiche: contributi pubblici/privati, donazioni e lasciti, rendite patrimoniali e raccolta fondi (art. 38 CTS)

Le attività svolte devono essere rivolte a persone svantaggiate o essere di interesse generale.

Non vi è obbligo di partecipazione all'attività di volontari.

Organizzazioni di volontariato (ODV)

Le Organizzazioni di Volontariato (ODV) sono enti del terzo settore costituite in forma di associazione riconosciuta o non riconosciuta la cui attività istituzionale è rivolta prevalentemente a persona non associate. Per poter costituire una ODV sono necessari sette soci persone fisiche o tre ODV. Possono essere soci anche soggetti giuridici diversi dalle ODV a condizione che siano enti del terzo settore e le ODV siano almeno il doppio degli altri enti. L'attività deve essere svolta principalmente dai volontari che devono rappresentare almeno il doppio dei lavoratori dipendenti o parasubordinati.



La ODV è amministrata da un organo direttivo eletto dall'assemblea che risponde direttamente ad essa. Il presidente è di norma il rappresentante legale. In taluni casi deve essere previsto anche un organo di controllo.



Può avere personale Nella misura massima di un lavoratore ogni due volontari e comunque nei limiti necessari al loro regolare funzionamento o nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta



Può avere volontari L'Organizzazione di Volontariato si caratterizza per il fatto di avere in misura preponderante volontari



Può avere entrate di natura commerciale



I componenti dell'Organo Direttivo non possono essere pagati E' concesso solo il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate

Associazioni di promozione sociale (APS)

La definizione di **Associazione di Promozione Sociale** si riscontra all'interno dello stesso codice del terzo settore, in particolare essa è contenuta nell'**art. 35 del d.lgs 117/2017**, ove si riporta quanto di seguito:

*"Le associazioni di promozione sociale sono enti del Terzo settore costituiti in forma di **associazione, riconosciuta o non riconosciuta**, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale per lo svolgimento in favore dei **propri associati, di loro familiari o di terzi** di una o più attività di cui all'articolo 5, avvalendosi in modo prevalente dell'**attività di volontariato** dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati".*

Volendo evidenziare quindi gli aspetti chiave che definiscono l'essenza dell'APS, possiamo schematizzarla nel seguente modo:

- ✓ ENTE DEL TERZO SETTORE: appare una puntuallizzazione banale ma è invece di primaria importanza, in quanto da essa discende un potenziale comportamento sanzionabile, quello compiuto dagli enti che potrebbero usufruire di tale denominazione senza rispettare le norme imposte dal codice o senza procedere con l’iscrizione al RUNTS. Il legislatore con tale definizione comprende quindi l’APS tra gli enti del terzo settore che devono sottostare al nuovo codice del terzo settore, escludendo quindi la possibilità agli enti non commerciali di utilizzare tale acronimo in mancanza di rispetto di tali imposizioni;
- ✓ ASSOCIAZIONE RICONOSCIUTA O NON RICONOSCIUTA: tale specifica permette all’APS di poter essere costituita seguendo quanto previsto dal codice civile agli artt. 14-35 per le associazioni riconosciute, e agli artt. 36-42 per quelle non riconosciute. Si ricorda che il riconoscimento in questo senso si riferisce all’ottenimento della personalità giuridica e quindi dell’autonomia patrimoniale perfetta;
- ✓ NUMERO DEI FONDATORI: il nuovo codice del terzo settore impone alle APS e alle ODV di avere tra i soci costituenti l’ente un numero minino di 7 persone fisiche o di 3 associazioni, per salvaguardare il principio di democraticità, punto cardine del settore associazionistico;
- ✓ SOGGETTI DESTINATARI ATTIVITA’: questa rappresenta una delle componenti essenziali per definire l’animus dell’APS. L’associazione di promozione sociale deve infatti svolgere in maniera prevalente la sua attività nei confronti dei soci, associati e loro familiari;
- ✓ TIPOLOGIA DI ATTIVITA’ ESERCITATA: le attività che può esercitare una APS sono quelle contenute nell’art. 5 del d.lgs 117/2017, le quali sono definite attività generali, inoltre può compiere in modo sussidiario e complementare altre attività connesse alle principali come disciplinato all’art. 6 del d.lgs 117/2017.
- ✓ RISORSE UMANE: al fine di poter svolgere le attività necessarie per compiere il proprio obiettivo istituzionale l’APS, come anche l’ODV, deve avvalersi in modo prevalente di volontari.

Non è da escludere la possibilità di avvalersi di lavoratori dipendenti, come infatti è previsto dall’art. 36 del d.lgs 117/2017, le APS possono assumere risorse umane con contratto di lavoro dipendente od avvalersi delle prestazioni di lavoratori autonomi a patto che tale comparto non superi il 50 per cento dei volontari o il 5 per cento degli associati.

Le peculiarità della APS

Una prima lettura potrebbe far credere che i tratti somatici legati alla definizione di APS, possano farla assomigliare all’altra figura cardine del codice del terzo settore, l’Organizzazione di Volontariato, ma vi sono invece alcune differenze fondamentali che le rendono uniche e capaci di uniformarsi con le esigenze organizzative e strutturali degli enti non commerciali.

- ***Assenza di vincoli all’ingresso:** le **APS** non possono prevedere vincoli o particolari requisiti al rispetto dei quali è subordinato l’ingresso. Il **comma 2 dell’art. 35 del d.lgs 117/2017** prevede difatti che “*Non sono associazioni di promozione sociale i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all’ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a*

qualsiasi titolo, della quota associativa o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale". Le **associazioni di promozione sociale** nascono al fine di combattere le disuguaglianze sociali attraverso la promozione della cultura e la formazione, non possono quindi prevedere meccanismi di esclusione di tipo **discriminatorio**, deve essere quindi esercitata la **libertà di associarsi**.

- **Svolgimento delle attività per i soci:** trattando invece di differenze tra ODV ed APS, quella più importante risiede nell'individuazione dei soggetti destinatari dell'attività istituzionale. Tale diversità si riscontra da una lettura comparata degli **artt. 84 ed 85**, essi infatti trattano dei regimi fiscali previsti *ad hoc* per le **ODV** e per le **APS**, il legislatore specifica quali attività sono da considerarsi di natura commerciale per tali enti e quali beneficiano invece della **decommercializzazione**, oltre ad elencare i requisiti che gli enti devono rispettare per poter beneficiare di tali misure e determinare le percentuali di calcolo e il peso conseguente dell'imposizione fiscale.

L'**art. 84 del d.lgs 117/2017** al comma 1 parla, in merito di regime fiscale per le ODV, di **decommercializzazione** delle attività svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato. Mentre l'**art. 85 del d.lgs 117/2017 al comma 1**, parlando di **decommercializzazione** delle attività delle **APS**, specifica:

"Non si considerano commerciali le attività svolte dalle associazioni di promozione sociale in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati 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, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al settanta percento da enti del Terzo settore ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera m)".

Appare chiaro, quindi, che l'APS deve rivolgere le sue attività prevalentemente nei confronti dei propri associati, degli associati ad un altro ente con caratteristiche e scopi analoghi ai suoi, od ai familiari dei suoi associati, in quanto le attività svolte nei confronti dei terzi sono considerabili di natura commerciale. Le attività svolte invece in diretta attuazione degli scopi istituzionali nei confronti degli associati, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, sono considerate istituzionali quindi usufruiscono della decommercializzazione.

Nello specifico, per rimarcare anche la vicinanza con la tipizzazione di ente non commerciale conosciuta come circolo aperto, il quale può decidere di entrare a far parte del terzo settore nelle vesti di APS, preme sottolineare che come previsto al comma 4 dell'art. 85 del d.lgs 117/2017 persino "la somministrazione di alimenti o bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar e esercizi similari, nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, anche se effettuate a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, non si considerano in ogni caso commerciali".

Imprese sociali e cooperative sociali

Le attività che qualificano un ente come ETS o Imprese sociali sono, in larghissima parte, identiche, come pure identiche sono le forme giuridiche adottabili da ETS e IS (in particolare: associazione e fondazione), con l'unica differenza della possibilità per le sole IS di impiegare la forma societaria. Diverso è, invece, il regime applicabile. Gli ETS sono gli eredi della tradizionale categoria tributaria di "ente non commerciale" e rappresentano la macrocategoria nella quale la Riforma include alcune

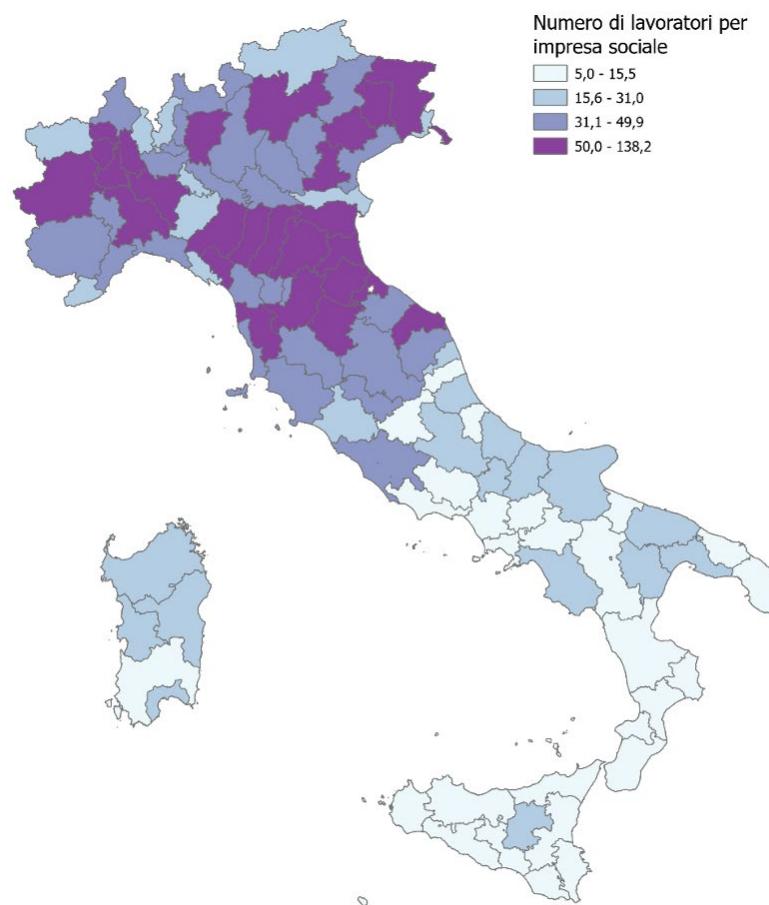
fattispecie disciplinate dalla precedente normativa: le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale. In questa

prospettiva, gli ETS sono destinatari di regole che presuppongono un'attività svolta a titolo gratuito o nella quale i ricavi non superano i costi effettivi, così da essere giustificati il riconoscimento dei maggiori vantaggi fiscali (§ 3.1). Le IS, di contro, per il loro carattere imprenditoriale, possono operare generando utili, che non sono, tuttavia, soggetti a tassazione nella misura in cui siano reinvestiti nell'attività di impresa, ma non beneficiano di alcune agevolazioni fiscali previste per gli ETS

. Al 31 dicembre 2023 nel RUNTS si contavano 23.849 imprese sociali quasi 470 mila lavoratori, con (31,6 lavoratori medi per impresa), il 50% delle quali concentrate nel Mezzogiorno e impegnate in particolare in Assistenza sociale e protezione civile (48,7%), Sviluppo economico e coesione sociale (30,7%) e Istruzione e ricerca (10,1%).

La top 5 delle province per dimensione media (caratteristica in larga parte del Nord del Paese) è composta da Biella, Vercelli, Pordenone, Ravenna e Novara.

Le cooperative sociali e loro consorzi rimangono anche dopo la Riforma il modello più utilizzato anche dalle nuove imprese sociali, ma si osserva una crescita ancora più rilevante delle società di capitali, delle associazioni e delle fondazioni che acquisiscono la qualifica di impresa sociale



Numero medio di lavoratori per impresa sociale*, per provincia. 31 dicembre 2023

* Copertura parziale

L'impresa sociale è un ente privato che svolge in via stabile e principale un'attività d'impresa di **interesse generale**, senza scopo di lucro, con finalità civiche/solidaristiche e gestione trasparente e partecipata.

Ha la possibilità di potersi organizzare in qualsiasi forma di organizzazione privata e con qualsiasi tipo societario con la possibilità di formare anche un gruppo. L'importante è che questo tipo di impresa non abbia mai come fine ultimo o principale lo scopo di lucro.

Non possono essere considerate imprese sociali le amministrazioni pubbliche o quelle che erogano servizi e beni solo in favore dei soci.

Le società di mutuo soccorso (SOMS) (artt. 42 e ss.)

Nascono come enti senza fini di lucro, cui non è permesso svolgere attività di impresa ma solo attività assistenziali i cui destinatari siano i soci ed i loro familiari. Nel complesso, si distinguono dalle mutue assicuratrici ex artt. 2546-2548 c.c. Mentre l'assicurazione comporta il trasferimento del rischio dal soggetto assicurato alla società di assicurazione; il mutuo soccorso esclude tale trasferimento, considerato che tali società possono erogare servizi e somme di denaro nei limiti delle disponibilità di bilancio.

La legge istitutiva delle Soms è del 15 aprile 1886, riformata nel 2012, ed infine integrata nella riforma del terzo settore. L'art. 42 CTS contiene un rinvio integrale alla l. 3818/1886 ss.mm.ii. I successivi due articoli, che esauriscono il Capo VI del Titolo V del Codice dedicato a tali società, si limitano a porre alcune deroghe alla normativa di settore: ② L'art. 8, co. 3 l. 3818/1886 sancisce che in caso di liquidazione o di perdita della natura di società di mutuo soccorso, il patrimonio è devoluto ad altre società di mutuo soccorso ovvero ad uno dei Fondi mutualistici o al corrispondente capitolo del bilancio dello Stato ex artt. 11 e 20 l. 59/1992. Tuttavia, ai sensi dell'art. 43 CTS, le società di mutuo soccorso già esistenti alla data di entrata in vigore del CTS, che entro il 31 dicembre 2021 si trasformano in associazioni del Terzo settore o in associazioni di promozione sociale (APS), mantengono il proprio patrimonio; ② L'art. 44, co. 1 CTS esonera le società di mutuo soccorso dall'obbligo di versamento del contributo del 3% sugli utili netti annuali ex art. 11 l. 59/1992, rubricato Fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione; ② L'art. 44, co. 2 CTS sancisce che, in deroga all'art. 23, co. 1 d.l. 179/2012, conv. con modd. in l. 221/2012, non sono soggette all'obbligo di iscrizione nella sezione delle imprese sociali presso il registro delle imprese le società di mutuo soccorso che hanno un versamento annuo di contributi associativi non superiore a €50.000 e che non gestiscono fondi sanitari integrativi. Per tutte le altre, l'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, sezione "imprese sociali", soddisfa il requisito di iscrizione al RUNTS. Infine, un'ultima norma del Codice cita le società di cui trattasi, nel Titolo X, dedicato al regime fiscale degli enti del Terzo Settore. L'art. 85, co. 5 CTS (rubricato Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali) stabilisce che il socio di una società di mutuo soccorso può detrarre dall'IRPEF lorda un importo pari al 19% dei contributi associativi versati, per un importo non superiore a €1.300, purché la società operi esclusivamente nei settori di cui all'art. 1 l. 3818/1886, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie.

Il Runts ha dedicato una speciale sezione (f) alle società di mutuo soccorso, cui andranno ad iscriversi quelle dotate di un duplice requisito concorrente:

- **un importo annuale di contributi associativi non superiore a 50 mila euro;**
- **l'esercizio di attività che non coinvolgono la gestione di fondi sanitari integrativi.**

Nota: I volontari nella Riforma del Terzo Settore

Il CTS dedica il Titolo III, formato da tre articoli (17-19), ai volontari.

Si stabilisce espressamente che gli ETS possono avvalersi di volontari e sono obbligati a tenere un registro con i nomi di coloro che stabilmente vi svolgono attività di volontariato (art. 17 c. 1 CTS).

Il volontario è definito come «*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*

Il volontario presta il suo servizio a titolo gratuito: potranno essere rimborsate «*soltanto le spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata, entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente medesimo. Sono in ogni caso vietati rimborsi spese di tipo forfetario*

A precise condizioni, le spese effettivamente sostenute da un volontario potranno essere rimborsate a fronte di una mera autocertificazione, senza quindi la produzione di documenti giustificativi. Ciò è possibile purché le spese rimborsabili non superino l'importo di 10 euro giornalieri e 150 euro mensili e l'organo sociale competente deliberi sulle tipologie di spese e sulle attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso (art. 17 c. 4 CTS).

Coerentemente al principio di gratuità, «*la qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività volontaria*

Gli enti del Terzo Settore che si avvalgono di volontari devono assicurarli contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato, nonché per la responsabilità civile verso i terzi. Il D.M. 6 ottobre 2021 ha individuato meccanismi assicurativi semplificati.

I volontari possono prestare la loro opera anche per le attività delle IS ma in questo caso «*il numero dei volontari impiegati nell'attività d'impresa, dei quali l'impresa sociale deve tenere un apposito registro, non può essere superiore a quello dei lavoratori*

4 Gli enti religiosi civilmente riconosciuti

4.1 Esercizio non esclusivo di attività di interesse generale.

Per le loro caratteristiche istituzionali e in conformità al proprio carisma, gli enti ecclesiastici svolgono tradizionalmente numerose attività previste dalla Riforma come proprie del Terzo Settore. 12

Accanto alle attività con finalità di religione e di culto, secondo la disciplina concordataria, gli enti ecclesiastici possono svolgere anche attività di «*assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura*

interventi e prestazioni sanitarie e socio-sanitarie;

interventi e servizi sociali, compresa l'accoglienza umanitaria, l'integrazione sociale dei migranti e la cooperazione allo sviluppo;

educazione, istruzione e formazione professionale, compresa la formazione extrascolastica per la prevenzione della dispersione scolastica;

attività culturali di interesse generale con finalità educativa, nonché attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura;

organizzazione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso.

Il CTS riconosce che agli enti religiosi civilmente riconosciuti si possa applicare la disciplina degli ETS e delle imprese sociali relativamente allo svolgimento delle attività permesse a tali enti. La riforma del terzo settore, infatti, considera caratteristica essenziale degli ETS e delle Imprese Sociali l'esercizio in via esclusiva (stabile) o principale di una o più attività elencate nell'art. 5, CTS e nell'art. 2 del D. Lgs. n. 112 e tra queste non c'è l'attività di religione o di culto.

Siccome gli enti religiosi hanno come attività principale quella religiosa, nessun ente religioso potrà essere ETS o impresa sociale. Le due attività non potrebbero coesistere se non con l'accorgimento della creazione di un ramo ad hoc.

Ne derivano quindi i seguenti principi:

- (i) gli enti religiosi civilmente riconosciuti non possono assumere direttamente la qualifica né di ETS, né di imprese sociali;
- (ii) (solo ad un loro "ramo" possono essere applicate le relative norme;
- (iii) il "ramo ETS" o il "ramo impresa sociale" degli enti religiosi civilmente riconosciuti, per essere riconosciuto come tale, deve esercitare una o più delle attività rispettivamente elencate negli art. 5, comma 1, CTS e art. 2, comma 1, D. Lgs. n. 112/2017; (iv) il "ramo", non costituendo un ente autonomo, resta sempre disciplinato in prima istanza dalla normativa della Confessione che interessa l'intero ente.

In sintesi quindi, il modo proprio con cui gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono aderire alla Riforma è la costituzione di un "Ramo del Terzo Settore" o "Ramo Impresa Sociale". In tal modo, un ente ecclesiastico accede al regime del Terzo Settore, (i) mantenendo la propria natura canonica e (ii) conservando i beni e le attività destinate al Ramo nella titolarità dell'ente ecclesiastico con conseguente applicazione delle regole su gestione e controllo previste dal diritto canonico.

In via secondaria, gli enti ecclesiastici possono costituire un ente civile collegato (ad esempio, un'associazione, una fondazione o una società), giuridicamente da esso distinto ma soggetto al suo controllo, di regola mediante la nomina dei relativi amministratori.

Ampliamento agli enti religiosi riconosciuti

In una stesura iniziale sia il CTS, sia il D. Lgs. n. 112/2017 citavano unicamente gli "enti ecclesiastici"; il Consiglio di Stato, con il parere n. 1405/2017, ha indotto il legislatore a mutare tale dizione con quella di "enti religiosi" in entrambi i testi. Il parere stabilisce che qualsiasi confessione religiosa valga come quelle con le quali si sono conclusi trattati; allo stesso modo non dovrebbero esserci discriminazioni tra enti religiosi, a qualsiasi confessione appartengano. Ad oggi in Italia sono state perfezionate tredici intese firmate dal Presidente del Consiglio dei Ministri e dal Presidente della rispettiva Confessione religiosa e poi approvate con legge ai sensi dell'art.8 della Costituzione.

4.2 L'adesione al terzo settore degli enti religiosi mediante istituzione di un ramo

Le disposizioni che regolano il Terzo Settore non si applicano automaticamente all'ente religioso in quanto tale, ma esclusivamente alle attività che rientrano tra quelle di interesse generale. L'ingresso nel Terzo Settore, dunque, non rappresenta un obbligo, bensì una possibilità che ciascun ente ecclesiastico è chiamato a valutare alla luce della propria missione e delle proprie attività. In concreto, l'ente religioso che svolge attività di interesse generale può scegliere tra diverse opzioni:

- proseguire la propria azione senza aderire alle disposizioni della Riforma del Terzo Settore;
- entrare nel Terzo Settore con l'insieme delle attività di interesse generale esercitate;
- optare per l'ingresso limitatamente ad alcune specifiche attività di interesse generale, istituendo un apposito "ramo".

Requisiti per l'istituzione del ramo

L'adesione al Terzo Settore mediante un ramo dedicato richiede il rispetto di alcuni requisiti fondamentali:

1. **Adozione di un regolamento:** tale regolamento deve disciplinare l'esercizio delle attività di interesse generale, nonché l'eventuale esercizio di attività diverse ai sensi dell'art. 6 del Codice del Terzo Settore (CTS). Il regolamento, nel rispetto della struttura e delle finalità proprie degli enti ecclesiastici, deve recepire le norme della Riforma ed essere depositato presso il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS).
2. **Costituzione di un patrimonio destinato**, vincolato allo svolgimento delle attività di interesse generale.
3. **Tenuta di scritture contabili separate**, per distinguere chiaramente la gestione del ramo da quella complessiva dell'ente.

L'adozione del regolamento assume, in questo contesto, un ruolo analogo a quello dello statuto per gli altri enti del Terzo Settore. Essa si giustifica con la natura peculiare degli enti ecclesiastici, che appartengono a un ordinamento distinto e autonomo, quello della Chiesa cattolica. Infatti, quando tali enti esercitano attività diverse da quelle di religione o di culto, in virtù della disciplina concordataria (art. 7, comma 3, dell'Accordo tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede del 18 febbraio 1984), sono soggetti alle leggi dello Stato solo nella misura in cui tali norme rispettino la loro struttura e finalità.

Natura giuridica del ramo

Il "ramo" rappresenta una mera articolazione interna dell'ente ecclesiastico e, di conseguenza, non possiede una propria soggettività giuridica autonoma. Esso beneficia, per così dire, "per proprietà transitiva", della personalità giuridica dell'ente madre, come riconosciuto anche dalla giurisprudenza (Tar Campania, 24 maggio 2023, n. 3158).

Coerentemente con questa impostazione, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con la Nota n. 10376 del 20 settembre 2023, ha chiarito che il ramo del Terzo Settore di un ente ecclesiastico deve portare la stessa denominazione dell'ente di cui costituisce articolazione. In tal modo, si ribadisce l'unitarietà della persona giuridica, pur nella pluralità delle attività e delle modalità gestionali.

4.2 Il regolamento



deve essere adottato «in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata»



va «depositato» nel Registro unico nazionale del Terzo settore» o, per le imprese sociali, nel registro delle imprese;



deve recepire le norme del Codice terzo settore e del DIS «nel rispetto della struttura e delle finalità» degli enti ecclesiastici (art. 4, co. 3, CTS; art. 1, co. 3, DIS).

Modelli ministeriali e adattamenti per gli enti religiosi

Il Ministero del Lavoro ha predisposto modelli standard di statuto e regolamento per le principali tipologie di enti del Terzo Settore. Tali schemi contengono le clausole fondamentali che riguardano, tra l'altro, la tipologia di associazione (ETS generico, ODV, APS, ASD), i dati identificativi dell'ente (denominazione, sede, luogo di costituzione), i dati anagrafici degli associati, lo scopo e le attività da perseguire, la composizione e il funzionamento degli organi (assemblea, organo amministrativo, organo di controllo), le regole sulle delibere e le maggioranze necessarie, la disciplina del patrimonio — considerato indivisibile e formato dai beni donati o acquistati — e la durata dell'ente, che può essere illimitata o a tempo determinato.

Queste indicazioni, tuttavia, non possono essere trasposte automaticamente agli enti religiosi. Il regolamento di questi ultimi deve, infatti, tenere conto sia della particolare tutela di cui gode l'attività prevalente di religione e di culto, sia delle specificità progressivamente riconosciute e ammesse dal legislatore.

Rami del Terzo Settore e dell'Impresa Sociale

Le attività di interesse generale possono essere inquadrare, a seconda dei casi, come **Ramo Terzo Settore (Ramo TS)** o come **Ramo Impresa Sociale (Ramo IS)**. Nel primo caso, il regolamento deve conformarsi alle previsioni del Codice del Terzo Settore (CTS); nel secondo, invece, è il decreto legislativo sull'impresa sociale (Dlgs 112/2017) a dettare la disciplina, escludendo espressamente alcune disposizioni poco compatibili con la natura degli enti ecclesiastici.

Gli enti ecclesiastici che svolgono attività di impresa sociale beneficiano, infatti, di deroghe significative: non sono obbligati a inserire la dicitura “impresa sociale” nella denominazione; non devono garantire la partecipazione dei lavoratori e degli utenti alla governance; in caso di scioglimento volontario o di perdita della qualifica non sono tenuti a devolvere il patrimonio ad altri ETS o al Fondo per lo sviluppo delle imprese sociali; infine, non sono assoggettati a liquidazione coatta amministrativa.

Le previsioni del D.M. 106/2020

Il D.M. 15 settembre 2020, n. 106, all'art. 14, elenca le disposizioni che devono essere recepite nel regolamento dei Rami TS. Tra i profili essenziali si segnalano:

- la chiara individuazione delle attività di interesse generale (ad esempio, “prestazioni sanitarie e socio-sanitarie” oppure “educazione e istruzione”) e delle eventuali attività diverse esercitate in via secondaria e strumentale;
- il divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili, fondi o riserve;
- la tenuta separata delle scritture contabili;
- la redazione del bilancio di esercizio e, quando necessario, del bilancio sociale;
- la conservazione dei libri sociali obbligatori in coerenza con la struttura dell’ente;
- la disciplina del trattamento economico e normativo dei lavoratori.

In aggiunta, il regolamento deve individuare il patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di interesse generale, eventualmente con atto distinto allegato al regolamento stesso. Deve poi disciplinare i poteri di gestione e rappresentanza, segnalando eventuali limitazioni e controlli canonici, in conformità a quanto risulta dal registro delle persone giuridiche. In questa stessa prospettiva, devono essere richiamate le condizioni di validità degli atti giuridici previste dall’ordinamento canonico, quando tali condizioni abbiano rilevanza anche nell’ordinamento statale. I modelli di regolamento predisposti dal Tavolo di lavoro CEI recepiscono puntualmente queste specificità.

Organì di controllo e recenti sviluppi normativi

Diversamente da quanto previsto per gli altri ETS, per i rami ecclesiastici non è obbligatoria l’istituzione di un organo di controllo. Ciò non esclude, tuttavia, che esso possa rivelarsi necessario in base alla normativa di settore (ad esempio, in materia di accreditamento sanitario) o comunque opportuno in caso di attività di dimensioni significative. Inoltre, la legge di bilancio 2025 ha introdotto un importante obbligo di vigilanza: gli organi di controllo degli enti privati percettori di contributi pubblici rilevanti devono predisporre specifiche verifiche sull’utilizzo delle risorse ricevute e trasmettere annualmente una relazione al Ministero dell’Economia e delle Finanze.

Segregazione patrimoniale e responsabilità

Uno dei nodi più delicati riguarda la segregazione patrimoniale. L’art. 4, comma 3, del Dlgs 117/2017 e l’art. 1, comma 3, del Dlgs 112/2017 — come modificati dal Dl 77/2021 — stabiliscono che i beni del patrimonio destinato siano indicati nel regolamento (anche con atto allegato) e che, per le obbligazioni contratte nello svolgimento delle attività di interesse generale e diverse, l’ente ecclesiastico risponda esclusivamente nei limiti del patrimonio destinato. In tal modo, i creditori non possono aggredire i beni dedicati alle attività di culto, garantendo una netta separazione tra patrimonio religioso e patrimonio destinato alle attività solidaristiche.

L’organo competente e il diritto canonico

Il legislatore ha scelto saggiamente di non intervenire sulla determinazione dell’organo competente ad adottare il regolamento, rinviando alla disciplina interna delle confessioni religiose. Per la Chiesa cattolica occorre riferirsi al can. 1279 del Codice di Diritto Canonico, che attribuisce l’amministrazione dei beni a chi regge immediatamente la persona cui appartengono, salvo diversa previsione del diritto particolare o intervento dell’Ordinario in caso di negligenza. Ne consegue che la decisione di costituire un ramo ETS o IS spetta all’amministratore del singolo ente ecclesiastico e deve essere qualificata, in base ai canoni 638 e 1281–1283, come atto di amministrazione straordinaria.

I modelli CEI, USMI e CISM

Per agevolare l'applicazione concreta, la Segreteria Generale della Conferenza Episcopale Italiana ha istituito, insieme a USMI e CISM, un tavolo di lavoro interdisciplinare. Ne sono scaturiti modelli di regolamento pubblicati nel 2022 e una nota di chiarimento operativa del 24 gennaio 2024 intitolata *Enti ecclesiastici e Riforma del Terzo Settore. Prime indicazioni operative*. Successivamente, nel giugno 2025, è stato diffuso un documento specifico destinato a diocesi, parrocchie e agli enti ecclesiastici collegati, dal titolo *Enti ecclesiastici e Riforma del Terzo Settore. Indicazioni operative per Diocesi e Parrocchie*. Tale testo, pensato per amministratori ed economi, fornisce linee guida aggiornate e concrete, tenendo conto delle esigenze pastorali e delle complessità giuridiche connesse alla Riforma.

4.3. L'ente civile controllato

In alternativa al modello delineato, l'ente ecclesiastico può decidere di costituire enti civili collegati nelle forme di ETS o di IS. Tali enti risultano giuridicamente distinti, ma soggetti al controllo dell'ente ecclesiastico mediante la nomina dei relativi amministratori.

Un tale approccio consente di:

- (1) utilizzare la forma giuridica ottimale per le singole attività di interesse generale, soprattutto con riguardo all'amministrazione e alla governance;
- (2) mantenere i beni “essenziali in capo all'ente ecclesiastico, così da conservarne la soggezione al regime canonico;
- (3) realizzare una allocazione delle attività e delle passività tra soggetti giuridicamente distinti, isolando ciascun componente del gruppo dal rischio di insolvenza dell'altro;
- (4) distribuire gli utili dell'IS in forma societaria nei limiti previsti dalla legge;
- (5) facilitare il rapporto con le banche.

Nel contempo, una tale impostazione presenta alcuni limiti. Il modello degli enti civili collegati, infatti:

- (1) moltiplica i costi di gestione in modo proporzionale al numero dei singoli enti;
- (2) può determinare - benché sia sempre possibile prevedere forme di vigilanza dell'autorità ecclesiastica riguardanti il rispetto degli insegnamenti della Chiesa da parte degli aderenti e dei responsabili dell'ente (cfr. Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, nota n. 4581 del 6 aprile 2023) – una maggiore distanza tra la gestione dell'attività di interesse generale e le caratteristiche istituzionali o il carisma originario;
- (3) può comportare il rischio di “disaffezioni” da parte dei fedeli di un determinato territorio sotto il profilo della raccolta fondi a causa della gestione delle attività di interesse generale al di fuori del perimetro dell'ente ecclesiastico;
- (4) secondo quanto espressamente confermato dal DIS, non impedisce, in senso assoluto, la responsabilità di chi esercita il controllo, quando ricorrono le condizioni previste dalla legge.

5 Tassazione agevolata e fondi pubblici dedicati

L'adeguamento alle disposizioni della Riforma del Terzo Settore non costituisce un obbligo, ma una facoltà rimessa alla valutazione di ciascun ente, anche quando esso svolga attività di interesse generale. In altri termini, tali attività possono essere esercitate anche al di fuori del sistema disegnato dalla Riforma. Tuttavia, la scelta di non aderire comporta un costo: senza il rispetto dei requisiti stabiliti non è possibile beneficiare delle agevolazioni fiscali e organizzative previste.

Gli enti che optino per la non adesione restano soggetti alla disciplina codicistica degli enti non profit (Libro I del Codice Civile) e alla normativa tributaria degli enti non commerciali ancora vigente. Se a compiere tale scelta fosse un ente già qualificato secondo il regime previgente (ONLUS, ODV o APS), si porrebbe inoltre l'obbligo di devoluzione del patrimonio incrementale accumulato negli esercizi in cui ha goduto del regime agevolato. Anche la decisione di non aderire, dunque, richiede una valutazione attenta e ponderata.

Le principali agevolazioni fiscali

La ratio della Riforma è quella di evitare una forma di doppia imposizione, riconoscendo che lo svolgimento di attività di interesse generale da parte degli ETS costituisce una forma indiretta di partecipazione alla spesa pubblica. Per questa ragione è stato delineato un vero e proprio sistema tributario del Terzo Settore, costruito non su una fiscalità di favore generalizzata, ma sulla definizione di regimi differenziati e correlati a obblighi di trasparenza e rendicontazione.

L'art. 79 CTS introduce due categorie fondamentali: **ETS non commerciali e imprese sociali**.

- Gli ETS non commerciali beneficiano di un regime di sostanziale esenzione da imposte dirette e indirette (artt. 79 e 82 CTS), oltre che della possibilità di ricevere donazioni deducibili o detraibili (art. 83 CTS).
- Le imprese sociali, invece, possono generare utili che, se reinvestiti, non sono soggetti a tassazione (art. 18 c. 1 DIS). Sono inoltre previsti benefici fiscali per chi apporta capitale (art. 18 cc. 3-6 DIS, in attesa di autorizzazione UE). Non accedono, però, a molte delle agevolazioni tipiche degli ETS, come l'esenzione IMU (art. 82 c. 6 CTS) o la deducibilità delle donazioni (art. 83 CTS).

Erogazioni liberali

- **Persone fisiche:** detrazione del 30% delle liberalità in denaro o natura fino a 30.000 euro annui.
- **Persone fisiche, società, enti:** deducibilità fino al 10% del reddito complessivo, con possibilità di riporto delle eccedenze.

Sono previste ulteriori agevolazioni specifiche, ad esempio per i redditi immobiliari di ODV ed enti filantropici (art. 84 CTS).

Comfort Letter UE e avvio della disciplina fiscale

Dopo una lunga attesa, la **Comfort Letter della Commissione europea del 7 marzo 2025** ha riconosciuto la compatibilità delle misure fiscali previste con la disciplina sugli aiuti di Stato. Successivamente, il **D.L. 17 giugno 2025, n. 84** ha fissato l'entrata in vigore della normativa tributaria del Terzo Settore al **1° gennaio 2026**.

Le ONLUS e i rami ONLUS degli enti ecclesiastici avranno tempo fino al **31 marzo 2026** per adeguare Statuti e Regolamenti alla nuova disciplina, oppure per estinguersi o proseguire senza qualifica, rispettando gli obblighi di devoluzione patrimoniale.

Tra le misure che entreranno in vigore figurano:

- il limite del 6% degli utili per mantenere la qualifica di ente non commerciale (art. 79, c. 2-bis CTS);
- la defiscalizzazione degli utili reinvestiti (art. 18 DIS);

- il regime forfettario per ETS (art. 80 CTS);
- le semplificazioni fiscali per APS e ODV con entrate inferiori a 130.000 euro annui (art. 86 CTS).

Questioni ancora aperte

Permangono, tuttavia, aspetti critici e in attesa di chiarimento:

- la definizione puntuale del “test di commercialità” (art. 79 CTS), necessario a distinguere tra enti commerciali e non commerciali;
- il trattamento di attività che, pur oggi considerate commerciali (ad esempio scuole con rette a copertura dei costi), dal 2026 potrebbero essere qualificate come non commerciali se gli utili non superano il 6%.

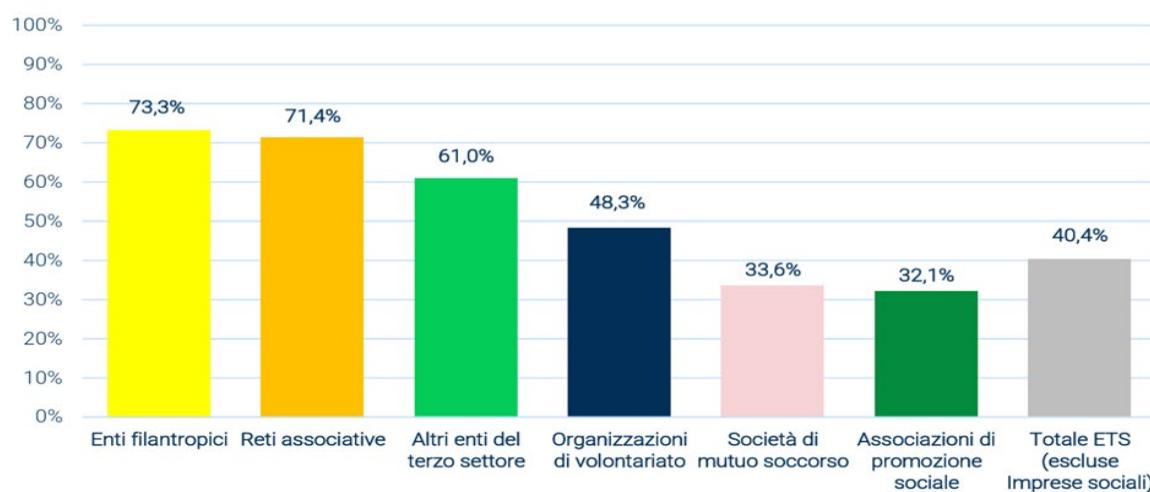
Questa riqualificazione può generare effetti complessi, come l'emersione di plusvalenze imponibili per il passaggio di beni dal regime d'impresa a quello non commerciale e un aumento della base imponibile IRAP legata al costo del personale. Si auspica, pertanto, un intervento normativo di tipo transitorio, analogo a quanto previsto nel 1997 dal D.Lgs. 460.

Ulteriori chiarimenti sono attesi in materia di:

- **titoli di solidarietà** (art. 77 CTS), strumenti finanziari per la raccolta di capitali destinati a progetti sociali;
- **detrazioni/deduzioni per investimenti in imprese sociali** (art. 18 DIS), ancora in attesa di autorizzazione.

L'istituto del 5 per mille

Infine, il D.Lgs. 111/2017 ha riformato l'istituto del **5 per mille**, confermando la possibilità per i contribuenti di destinare una quota dell'IRPEF a favore di ETS e IS. Per il 2025 sono già stati pubblicati gli elenchi, con la possibilità per gli enti di regolarizzare eventuali ritardi attraverso la cosiddetta remissione in bonis.



ETS diversi dalle imprese sociali suddivisi per sezione e accreditamento al 5x1000. 31 dicembre 2023 (% sul totale di riferimento)

ETS (Enti del Terzo Settore)

Vantaggio fiscale	A chi si applica	Cosa comporta	Riferimento	Note/limiti
Decommercializzazione attività istituzionali	ETS non commerciali (inclusi ODV/APS/fondazioni ETS)	Proventi non commerciali non concorrono a IRES ; fuori campo/esoneri IVA in vari casi	CTS artt. 79-84	Serve qualifica di "ente non commerciale"; attenzione a attività diverse
Agevolazioni imposte indirette	ETS	Registro/ipotecaria/catastale fisse su atti; esenzione bollo e concessioni; esenzioni su successioni/donazioni per beni destinati a fini istituzionali	CTS art. 82	In generale escluse le imprese sociali societarie ; cooperative sociali ETS incluse
IMU enti non commerciali	ETS/ENC che possiedono e usano l'immobile per attività istituzionali non commerciali	Esenzione IMU	D.Lgs. 504/1992 art. 7; L. 213/2023 (interpretazione)	Niente esenzione per porzioni/usl commerciali
Liberalità aiuta-ETS	Donatori di ETS	Detrazione 30% IRPEF (35% se OdV) oppure deduzione fino al 10% del reddito	CTS art. 83	Detrazione e deduzione non cumulabili ; limiti importo
Regime forfetario ODV/APS	ODV e APS	Reddito forfetario con coefficienti 1% (ODV) / 3% (APS) ; semplificazioni IVA	CTS art. 86	Soglie ricavi/condizioni; su opzione
Social Bonus	Donatori a progetti ETS	Credito d'imposta 65% (PF) / 50% (enti/società) per recupero immobili pubblici/beni confiscati gestiti da ETS	CTS art. 81	Incentivo ai donatori; progetti ammessi e tetti
5×1000	ETS iscritti RUNTS	Canale fiscale dedicato con erogazioni annuali		

Imprese sociali (D.Lgs. 112/2017) e cooperative sociali

Vantaggio fiscale	A chi si applica	Cosa comporta	Riferimento	Note/limiti
Utili a riserva indivisibile non imponibili	Imprese sociali	Accantonamenti a specifiche riserve esclusi da IRES	D.Lgs. 112/2017 art. 18	Rispetto vincoli di destinazione e distribuzione
Incentivi a chi investe nel capitale	Investitori in imprese sociali	Detrazione 30% (PF) / deduzione 30% (enti/società) entro soglie e holding period	D.Lgs. 112/2017 art. 18, c. 3-5	Operatività soggetta a limiti/ok UE; tetti e lock-up
IVA ridotta 5% su servizi socio-sanitari/educativi	Cooperative sociali (imprese sociali di diritto)	Prestazioni agevolate IVA 5%	L. 208/2015; DPR 633/72, Tabella A	Ambiti/utenti tutelati; verificare casistiche escluse
Agevolazioni art. 82 CTS (indirette)	Cooperative sociali ETS	Accesso alle agevolazioni se iscritte RUNTS come ETS	CTS art. 82	

5.2 I fondi pubblici dedicati

Negli ultimi anni si è venuto a delineare un vero e proprio sistema di fondi e strumenti pubblici dedicati al sostegno degli Enti del Terzo Settore. Non si tratta di un unico canale, ma di una pluralità di misure che, pur avendo caratteristiche differenti, concorrono a garantire risorse stabili e programmate.

Il punto di riferimento principale a livello nazionale è il **Fondo dell'articolo 72 del Codice del Terzo Settore**, gestito dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. Questo fondo finanzia i progetti di interesse generale promossi dagli ETS con bandi annuali e rappresenta la linea più strutturata di sostegno ai progetti di rilevanza nazionale. L'ultimo bando, l'Avviso 2/2024, ha permesso di finanziare 69 iniziative. Per il triennio 2025–2027 il Ministero ha già approvato un nuovo Atto di indirizzo, con una dotazione complessiva di circa 141 milioni di euro, a testimonianza di un impegno stabile e programmato.

Accanto a questa misura, esiste un altro canale che coinvolge direttamente le Regioni e le Province autonome: sono le risorse dell'**articolo 73**, pensate per i cosiddetti progetti di rilevanza locale. Anche in questo caso si tratta di fondi vincolati al sostegno degli ETS (in particolare organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale e fondazioni del Terzo Settore), ma la loro gestione è affidata alle amministrazioni regionali, che pubblicano avvisi e bandi propri. Recentemente, per esempio, sono stati attivati bandi in Basilicata, Sicilia e Friuli Venezia Giulia per il 2025, sempre nel quadro dell'Atto di indirizzo nazionale e dell'intesa raggiunta in Conferenza Stato-Regioni.

Un altro strumento essenziale, anche se con una logica diversa, è il **Fondo Unico Nazionale (FUN) per i Centri di Servizio per il Volontariato (CSV)**. In questo caso, i fondi non arrivano direttamente agli enti, ma servono a garantire i servizi gratuiti che i CSV offrono al mondo del volontariato: formazione, assistenza tecnica, consulenza legale e amministrativa. Il fondo è alimentato dalle fondazioni bancarie ed è gestito dall'ONC, l'Organismo Nazionale di Controllo, secondo quanto stabilito dal Codice del Terzo Settore.

A queste misure si aggiungono strumenti di carattere più specifico, pensati soprattutto per la crescita delle imprese sociali. Tra questi spicca il programma **“Italia Economia Sociale”**, gestito da Invitalia. Si tratta di una misura che combina più leve: un prestito agevolato a tasso quasi nullo (0,5% fino a 15 anni), un co-finanziamento bancario obbligatorio e un contributo a fondo perduto che può arrivare fino al 20% dell'investimento. I beneficiari sono imprese sociali, cooperative sociali e loro consorzi, ma anche cooperative ONLUS. L'obiettivo è sostenere investimenti con un forte impatto sociale, creando un ponte tra finanza agevolata e impresa sociale.

Infine, un altro canale significativo è rappresentato dal **Servizio Civile Universale**. Ogni anno vengono messi a disposizione fondi per finanziare i programmi presentati dagli enti accreditati, tra cui molti ETS, e per coprire l'impiego dei volontari selezionati. Si tratta di una misura che non solo garantisce risorse, ma contribuisce anche a rafforzare il legame tra giovani e Terzo Settore, dando continuità a percorsi di cittadinanza attiva.

In sintesi, il quadro che emerge è quello di un **ecosistema articolato**, in cui convivono strumenti nazionali e locali, fondi diretti e indiretti, canali fiscali e misure agevolative. Tutti concorrono a fornire agli ETS un mix di risorse economiche, servizi e opportunità, che da un lato permettono la realizzazione di progetti specifici e dall'altro garantiscono continuità al tessuto sociale ed economico che gli enti rappresentano.

Quali sono le motivazioni principali che spingono alla iscrizione al terzo settore?

L'iscrizione al registro del terzo settore ha diverse motivazioni. Tra le più rilevanti censite nel rapporto 2024:



Opportunità previste dalla Riforma cui gli ETS «di nuova iscrizione» al RUNTS hanno già beneficiato, per sezione (valori %)

Indicazioni conclusive per gli enti religiosi

Le attività di oratorio

L'oratorio rappresenta una delle forme più autentiche di cura pastorale verso le nuove generazioni. Come ricorda la Nota *Il laboratorio dei talenti* della Conferenza Episcopale Italiana (2 febbraio 2013, p. 21), esso è espressione dell'amore della comunità ecclesiale e non può essere delegato ad altri soggetti che non condividano la medesima finalità e appartenenza ecclesiale, pena il rischio di snaturarne l'identità.

Dal punto di vista giuridico, le attività di educazione cristiana (catechesi, oratorio estivo, pellegrinaggi, attività residenziali) sono qualificate come *attività di religione o di culto*, ai sensi della normativa concordataria. Questa qualificazione non impedisce, tuttavia, di accedere a fondi pubblici. La Legge n. 206/2003 ha infatti riconosciuto la funzione educativa e sociale degli oratori, consentendo il sostegno da parte dello Stato e degli enti territoriali.

In presenza di attività particolarmente complesse (doposcuola strutturati, centri ricreativi diurni, centri di aggregazione giovanile), gli enti ecclesiastici possono valutare la costituzione di un "Ramo di Terzo Settore". È bene, tuttavia, che questa scelta non sostituisca integralmente l'attività pastorale delle parrocchie, che deve rimanere il cuore della missione educativa. A livello diocesano o interdiocesano, è inoltre possibile costituire un *Ramo di beneficenza* destinato alla raccolta di fondi da destinare ad attività per minori organizzate dalle singole parrocchie.

In alcune diocesi già oggi operano enti del Terzo Settore che svolgono attività in oratori parrocchiali, qualificandole come attività di interesse generale. In questi casi è fondamentale che la collaborazione

sia regolata da accordi scritti chiari, affinché resti sempre evidente l'appartenenza ecclesiale delle iniziative.

Le attività caritative

La Chiesa italiana è da sempre impegnata nel servizio della carità, che assume forme diverse a seconda delle necessità locali. Nell'ambito della missione della Caritas, le diocesi possono costituire rami del Terzo Settore per gestire attività assistenziali (mense, centri di accoglienza, case per ferie, servizi per anziani o disabili). Tuttavia, tale scelta comporta anche responsabilità significative e va ponderata con attenzione.

Le indicazioni contenute nell'*Istruzione in Materia Amministrativa* (2005, n. 90) e nel Motu proprio *Intima Ecclesiae Natura* (2012) suggeriscono di affidare preferibilmente queste attività a enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, come fondazioni di religione o di culto, che possano operare con autonomia, trasparenza e responsabilità. La diocesi potrà disciplinare i rapporti con tali enti tramite convenzioni o attraverso previsioni statutarie, purché sempre coerenti con il diritto canonico e con la normativa del Terzo Settore.

Ogni scelta dovrà scaturire da un discernimento comunitario attento, capace di leggere i bisogni concreti del territorio e di valutare i vincoli gestionali e fiscali con spirito di responsabilità, senza perdere di vista la finalità evangelica della carità.

I rami di beneficenza

Gli enti ecclesiastici possono istituire “Rami di beneficenza” per raccogliere fondi destinati a iniziative specifiche di interesse generale: attività caritative delle parrocchie, progetti educativi per minori, oppure il restauro di beni culturali ecclesiastici. In questi casi è importante che i progetti finanziati siano chiaramente individuati (per esempio, un doposcuola, un oratorio estivo, il restauro di una chiesa) e che la rendicontazione sia curata con particolare attenzione e trasparenza.

Attività scolastiche, sanitarie e commerciali con utili limitati

La disciplina attuale presenta ancora alcune incertezze, emerse nonostante la *Comfort Letter* del 7 marzo 2025 e il D.L. 84/2025. La principale riguarda il cosiddetto “test di commercialità”, ossia il calcolo della soglia del 6% oltre la quale un’attività è considerata commerciale.

Per le attività che restano qualificate come non commerciali, l’art. 79 CTS prevede che non concorrono alla formazione del reddito i proventi derivanti da raccolte fondi occasionali, contributi pubblici e convenzioni in ambito educativo o sanitario. Tuttavia, restano aperti interrogativi sul regime fiscale per attività che si trovino al limite della soglia. Per questo, è prudente adottare un atteggiamento di cautela in attesa di ulteriori chiarimenti normativi.

Attività commerciali con margini superiori al 6%

Le attività con utili stabili oltre il 6% possono risultare più convenientemente inquadrare come *Imprese Sociali*. In questo caso, l’ente ecclesiastico può costituire un “Ramo Impresa Sociale” che consente condizioni fiscali più favorevoli rispetto a quelle degli ETS commerciali, pur richiedendo attenzione alle ricadute in materia di IMU e IVA.

Va ricordato che le imprese sociali possono distribuire parte degli utili, che quindi possono essere destinati al sostegno delle attività di religione o di culto dell’ente ecclesiastico.

I rami ONLUS

Gli enti ecclesiastici che dispongono di rami ONLUS dovranno decidere entro il 31 marzo 2026 se adeguare i propri statuti al nuovo quadro normativo, optando per la trasformazione in ETS non commerciale o Impresa Sociale, oppure estinguere il ramo devolvendo il patrimonio secondo le regole previste. Questa scadenza richiede un'attenta valutazione e un supporto giuridico adeguato.

Le reti associative di ispirazione ecclesiale

Le reti associative, disciplinate dal CTS, hanno il compito di coordinare, rappresentare e supportare gli enti del Terzo Settore. In particolare, le reti associative nazionali possono anche esercitare funzioni di promozione e autocontrollo nei confronti degli enti aderenti.

È in corso di valutazione la possibilità di costituire una rete associativa nazionale di enti di ispirazione ecclesiale. Tale rete, se realizzata, potrebbe rafforzare il coordinamento, la tutela e la rappresentanza degli enti cattolici nel Terzo Settore, favorendo una maggiore sinergia tra le diverse realtà locali e diocesane.