

---

MANUALE

---

**TERZO  
SETTORE**

2023

---

*a cura di*

GABRIELE SEPIO

Filippo Dami, Elda di Passio, Andrea Fatarella, Antonio Fici, Antonio Frediani,  
Marina Garone, Maria Nives Iannaccone, Ilaria Ioannone, Alessandro Lombardi,  
Andrea Mancino, Andrea Perrone, Jessica Pettinacci, Olga Pirone, Maurizio Postal,  
Matteo Pozzoli, Raffaele Rizzardi, Enrico Maria Sironi, Federico Tarini,  
Thomas Tassani, Veronica Varone

---

GRUPPO24ORE

## PRODOTTI CORRELATI

# Modulo24 Terzo Settore

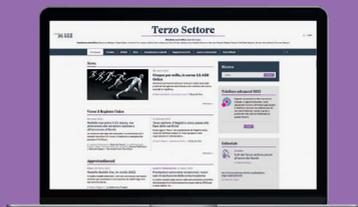
**Modulo24 Terzo Settore** è il nuovo servizio di aggiornamento e approfondimento interamente dedicato agli enti del Terzo Settore, progettato e curato da un team di professionisti di primissimo livello.

Principale caratteristica di questo nuovo prodotto è infatti la squadra di autori ed esperti del comitato scientifico che vantano una lunga esperienza professionale con la direzione scientifica di Gabriele Sepio.

Modulo24 Terzo Settore è un nuovo format digitale che unisce l'aggiornamento di un quotidiano, l'approfondimento di una rivista professionale, la trattazione specialistica di un manuale, le indicazioni operative di una guida pratica e la ricchezza documentale di una piattaforma on line per rispondere, con un'unica soluzione, a tutte le esigenze. L'home page del modulo è strutturata in sezioni e rubriche per offrire ogni giorno una selezione degli argomenti più interessanti e una panoramica delle novità più rilevanti. Al centro della soluzione, una trattazione estesa e approfondita di tutti gli aspetti relativi al mondo del non profit: dalle caratteristiche delle varie tipologie di enti alla procedura di accesso al Runts, dagli adempimenti contabili e fiscali ai rapporti con la Pubblica Amministrazione, dalla gestione del patrimonio alla raccolta fondi, passando per il trattamento economico e normativo dei lavoratori.

Per informazioni

<https://modulo24terzosettore.ilsole24ore.com>



---

MANUALE

---

**TERZO  
SETTORE**

2023

---

*a cura di*

GABRIELE SEPIO

Filippo Dami, Elda di Passio, Andrea Fatarella, Antonio Fici, Antonio Frediani,  
Marina Garone, Maria Nives Iannaccone, Ilaria Ioannone, Alessandro Lombardi,  
Andrea Mancino, Andrea Perrone, Jessica Pettinacci, Olga Pirone, Maurizio Postal,  
Matteo Pozzoli, Raffaele Rizzardi, Enrico Maria Sironi, Federico Tarini,  
Thomas Tassani, Veronica Varone

---

GRUPPO24ORE

*Questa edizione è stata chiusa in redazione il 2 gennaio 2023*

ISBN 978-88-718-7831-7

**GRUPPO****24ORE**

© 2023 – Il Sole 24 Ore S.p.A.

Sede legale e amministrazione: Viale Sarca 223 - 20126 Milano

Redazione: Viale Sarca 223 - 20126 Milano

Per informazioni: Servizio Clienti Libri 02.3022.5680  
Fax 02.3022.5400 oppure 06.3022.5400  
e-mail: [servizioclienti.libri@ilsole24ore.com](mailto:servizioclienti.libri@ilsole24ore.com)

Fotocomposizione: Emmegi Group, Via F. Confalonieri, 36 - 20124 Milano

*Prima edizione: gennaio 2023*

---

Tutti i diritti sono riservati.

I testi e la loro elaborazione, anche se curati con scrupolosa attenzione, non possono comportare specifiche responsabilità per involontari errori e inesattezze.

Le riproduzioni effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, Società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEAREdi, Centro licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana n. 108 - 20122 Milano. Informazioni: [www.clearedi.com](http://www.clearedi.com).

---

# SOMMARIO

Gli Autori.....	» IX
Prefazione.....	» XII
Premessa.....	» XVII

## SEZIONE I

### Il Codice

#### Capitolo 1

##### Gli enti del Terzo settore

*Marina Garone, Elda di Passio, Jessica Pettinacci, Gabriele Sepio*

1.1 I principi ispiratori della riforma del Terzo settore nella legge-delega 106/2016 .....	» 3
1.2 Il Codice del Terzo settore, D.Lgs. 117/2017 .....	» 7
1.3 La qualifica di ente del Terzo settore e gli enti esclusi .....	» 12

#### Capitolo 2

##### Le attività esercitabili

*Marina Garone, Ilaria Ioannone e Gabriele Sepio*

2.1 Le attività di interesse generale.....	» 19
2.2 Le attività diverse e il D.M. 107/2021 .....	» 22
2.3 La raccolta fondi.....	» 25

#### Capitolo 3

##### Costituzione degli ETS

*Jessica Pettinacci, Maurizio Postal e Matteo Pozzoli*

3.1 La scelta della forma giuridica, il procedimento di costituzione.....	» 27
3.2 L'organo assembleare .....	» 28
3.3 L'organo amministrativo.....	» 31
3.4 L'organo di controllo e la revisione legale dei conti .....	» 32
3.5 L'adeguamento degli statuti degli enti preesistenti, tempi e modalità .....	» 35

#### Capitolo 4

##### Patrimonio e fundraising

*Elda di Passio, Marina Garone, Ilaria Ioannone, Jessica Pettinacci, Gabriele Sepio*

4.1 Gestione del patrimonio .....	» 37
4.2 La nuova disciplina del 5 per mille.....	» 43
4.3 Finanza sociale.....	» 47

## Capitolo 5

### Operazioni straordinarie degli ETS

*Enrico Maria Sironi*

5.1	Scissione e fusione omogenea, il nuovo art. 42-bis del Codice civile .....	»	51
5.2	Trasformazione omogenea .....	»	53
5.3	Trasformazione eterogenea.....	»	54
5.4	Trattamento fiscale delle operazioni straordinarie .....	»	55

## Capitolo 6

### Runts

*Alessandro Lombardi, Enrico Maria Sironi, Ilaria Ioannone*

6.1	Struttura e organizzazione del Runts .....	»	57
6.2	Il nuovo regime di pubblicità degli ETS .....	»	59
6.3	Le procedure di iscrizione .....	»	63
6.4	L'aggiornamento del Registro .....	»	68
6.5	Cancellazione dal Runts.....	»	69
6.6	Ingresso degli enti costituiti anteriormente alla riforma.....	»	71

## SEZIONE II

### Gli enti

## Capitolo 7

### Le associazioni ETS

*Ilaria Ioannone, Marina Garone, Gabriele Sepio*

7.1	Le organizzazioni di volontariato (OdV) .....	»	77
7.2	Le associazioni di promozione sociale (APS) .....	»	78
7.3	Le reti associative .....	»	80

## Capitolo 8

### Enti sportivi

*Andrea Mancino, Jessica Pettinacci e Gabriele Sepio*

8.1	Lo sport dilettantistico: inquadramento normativo pre e post riforme.....	»	83
8.2	Le associazioni sportive dilettantistiche (ASD): modalità di costituzione e requisiti statuari	»	86
8.3	Rapporto tra Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche e Runts .....	»	88
8.4	L'accesso delle società sportive dilettantistiche (SSD) nel Terzo settore.....	»	89
8.5	Il nuovo inquadramento fiscale e previdenziale del lavoro sportivo e la figura del volontario sportivo.....	»	90

## Capitolo 9

### Fondazioni

*Maria Nives Iannaccone*

9.1	Fondazioni ETS .....	»	93
9.2	Fondazioni di partecipazione .....	»	102
9.3	Fondazioni culturali.....	»	105
9.4	Fondazioni «corporate» .....	»	109
9.5	Fondazioni di ricerca.....	»	112

## Capitolo 10

### Enti filantropici

*Maria Nives Iannaccone*

10.1 Peculiarità della qualifica di ente filantropico .....	» 119
10.2 Risorse economiche e gestione del patrimonio.....	» 123
10.3 Bilancio sociale dell'ente filantropico, obblighi di trasparenza.....	» 125

## Capitolo 11

### Imprese e cooperative sociali

*Antonio Fici*

11.1 Costituzione di un'impresa sociale, la scelta della forma giuridica.....	» 127
11.2 Nozione e disciplina dell'impresa sociale nel nuovo diritto del Terzo settore .....	» 128
11.3 L'impresa sociale e le altre imprese del Terzo settore .....	» 137
11.4 Le procedure concorsuali.....	» 140
11.5 Le misure di promozione fiscale.....	» 142
11.6 I controlli pubblici .....	» 143
11.7 Le cooperative sociali dopo la riforma del Terzo settore.....	» 144
11.8 Nuove frontiere applicative dell'impresa sociale.....	» 147

## Capitolo 12

### Enti religiosi civilmente riconosciuti

*Andrea Perrone*

12.1 Gli enti religiosi nella riforma del Terzo settore: la costituzione del ramo.....	» 153
12.2 Il regolamento .....	» 155
12.3 Il patrimonio destinato .....	» 158
12.4 La tenuta di scritture contabili separate.....	» 159
12.5 L'ente del Terzo settore controllato dall'ente religioso civilmente riconosciuto .....	» 159

## Capitolo 13

### Società di mutuo soccorso

*Antonio Frediani, Marina Garone, Gabriele Sepio*

13.1 I requisiti della qualifica di società di mutuo soccorso.....	» 161
13.2 Le attività esercitabili .....	» 165
13.3 Adempimenti pubblicitari: l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore e nel Registro imprese .....	» 166

## SEZIONE III

### Fisco

## Capitolo 14

### Le imposte dirette

*Elda di Passio, Marina Garone e Gabriele Sepio*

14.1 Criteri di commercialità o non commercialità delle attività.....	» 171
14.2 La natura fiscale dell'ente.....	» 181
14.3 I regimi d'imposta speciali degli ETS.....	» 185

## Capitolo 15

### Fiscalità delle imprese sociali

*Filippo Dami*

15.1 I principi ispiratori della innovata disciplina fiscale dell'impresa sociale.....	» 197
----------------------------------------------------------------------------------------	-------

## Capitolo 16

### Agevolazioni sulle erogazioni liberali

*Marina Garone, Ilaria Ioannone e Gabriele Sepio*

16.1 Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali .....	» 201
16.2 Il <i>social bonus</i> .....	» 204
16.3 La legge antisprechi.....	» 207

## Capitolo 17

### Profili fiscali: Iva ed altre imposte indirette

*Raffaele Rizzardi, Federico Tarini e Thomas Tassani*

17.1 Il regime Iva.....	» 211
17.2 Altre imposte indirette e tributi locali .....	» 219

## Capitolo 18

### Fiscalità degli enti sportivi

*Filippo Dami, Ilaria Ioannone, Andrea Mancino e Gabriele Sepio*

18.1 Regime fiscale delle associazioni sportive dilettantistiche.....	» 227
18.2 Regime fiscale delle società sportive dilettantistiche.....	» 234

## Capitolo 19

### Disciplina transitoria e Onlus

*Andrea Fatarella*

19.1 Abrogazione della disciplina Onlus.....	» 243
----------------------------------------------	-------

## SEZIONE IV

### Adempimenti e controlli

## Capitolo 20

### Contabilità, bilanci e adempimenti

*Maurizio Postal e Matteo Pozzoli*

20.1 Gli obblighi contabili .....	» 255
20.2 Bilanci e rendiconti degli ETS non commerciali .....	» 257
20.3 Bilancio sociale .....	» 262
20.4 Adempimenti in materia di trasparenza .....	» 266

## Capitolo 21

### Attività di vigilanza e controllo sugli ETS

*Matteo Pozzoli e Maurizio Postal*

21.1 I controlli dell'Ufficio Runtts .....	» 267
--------------------------------------------	-------

21.2 L'attività di vigilanza esercitata dagli enti pubblici .....	» 271
21.3 I controlli dell'Amministrazione finanziaria .....	» 271

## SEZIONE V

### Rapporti con la pubblica amministrazione

#### Capitolo 22

##### I rapporti tra la P.A. e gli enti del Terzo settore

*Veronica Varone*

22.1 Co-programmazione e co-progettazione .....	» 275
22.2 Forme di accreditamento e «partnership».....	» 279
22.3 Convenzioni.....	» 281
22.4 Altre forme di partenariato .....	» 283

## SEZIONE VI

### Lavoro e volontariato

#### Capitolo 23

##### Rapporti di lavoro nel Terzo settore

*Olga Pirone*

23.1 Trattamento economico e normativo dei lavoratori.....	» 287
23.2 Il servizio civile universale nell'ambito della riforma .....	» 299



# GLI AUTORI

## **Gabriele Sepio**

Avvocato cassazionista e partner dello Studio e-IUS. È stato coordinatore del tavolo tecnico per la riforma del Terzo settore. È Segretario generale dell'osservatorio per la filantropia e il terzo settore (Terzjus) e membro del comitato scientifico per la promozione dell'economia sociale nei rapporti internazionali, istituito dal Ministro del Lavoro, e della commissione fiscale del Coni. Autore di monografie ed articoli in tema di fiscalità, collabora assiduamente con «Il Sole 24 Ore».

## **Filippo Dami**

Professore Associato di Diritto Tributario nell'Università degli Studi di Siena, Dottore Commercialista e Revisore Contabile. È autore di due monografie e di numerosi articoli pubblicati su riviste scientifiche e professionali. Ha partecipato ai lavori di definizione della riforma del Terzo Settore collaborando con la struttura consulenziale del ministero del Lavoro.

## **Elda di Passio**

Ex dirigente dell'Amministrazione finanziaria. Ha maturato una significativa esperienza in materia di enti non profit sotto il profilo tributario.

## **Andrea Fatarella**

Funzionario dell'Amministrazione Finanziaria, da circa 20 anni si occupa della fiscalità degli enti non profit. Ha partecipato al Tavolo tecnico-fiscale per la riforma del Terzo settore presso il ministero del Lavoro e delle Politiche sociali. Componente del Comitato scientifico dell'Istituto per il Governo societario, nonché del comitato scientifico della «Rivista di diritto e pratica degli enti e società senza scopo di lucro». È docente e relatore nell'ambito di seminari e convegni in materia di Terzo settore. Inoltre, è autore di pubblicazioni su riviste e quotidiani specializzati in materia fiscale.

## **Antonio Fici**

È Professore di Diritto privato nell'Università di Roma Tor Vergata, Avvocato Cassazionista e Direttore scientifico di Terzjus – Osservatorio di diritto del Terzo settore, della filantropia e dell'impresa sociale. È stato consulente del Ministero del Lavoro per la riforma del Terzo settore. È autore di oltre 150 pubblicazioni, tra cui il volume *Un diritto per il terzo settore* (Editoriale scientifica, 2020). Ha realizzato su incarico della Commissione europea, del Parlamento europeo e dell'Organizzazione internazionale del lavoro ricerche comparatistiche in materia di Terzo settore, imprese sociali e società cooperative. È componente di diversi comitati scientifici ed editoriali, nonché gruppi di ricerca nazionali ed internazionali. Vincitore di premi nazionali ed internazionali per studi giuridici in materia di filantropia. Scrive e lavora in italiano, inglese e spagnolo.

## **Antonio Frediani**

Dottore commercialista in Roma, *Partner* Studio e-IUS.

## **Marina Garone**

Avvocato, collabora con lo Studio professionale e-IUS. Ha maturato una significativa esperienza nel diritto del Terzo settore e dell'economia sociale. È autrice di articoli per *Il Sole 24 Ore* e riviste specializzate in materia tributaria e membro del Comitato scientifico di *Modulo 24 Terzo settore del Gruppo 24 Ore*.

**Maria Nives Iannaccone**

Nata a Roma, notaio dal 1984, con sede a Seregno (MB), ha esercitato la professione in forma associata con il Notaio Edoardo Rinaldi, a Milano. È stata componente e coordinatrice della Commissione Massime per il Terzo Settore del Consiglio Notarile di Milano e componente delle Commissioni Terzo Settore e ADR del Consiglio Nazionale del Notariato. Mediatore, e già Consigliere del Consiglio Notarile distrettuale di Milano. È stata docente presso varie Scuole di specializzazione ed Università, autore di vari testi, pubblicazioni ed articoli, nonché relatore in numerosi convegni in tutta Italia.

**Ilaria Ioannone**

Avvocato, collabora con lo Studio professionale e-IUS. Ha maturato una significativa esperienza nel diritto del Terzo settore e dell'economia sociale. È autrice di articoli per *Il Sole 24 Ore* e riviste specializzate in materia tributaria.

**Andrea Mancino**

Andrea Mancino, dottore commercialista e revisore legale con studio in Napoli. Presidente di una Federazione Sportiva e membro del Consiglio Nazionale del Coni. Coordinatore della Commissione Fiscale del Coni. In tale veste ha partecipato ai lavori che hanno condotto alla circolare 18/E emanata dall'Agenzia delle Entrate il 1° agosto 2018 ed alla lettera circolare 1/2016 del 1° dicembre 2016 emanata dall'INL. Consulente di Enti non profit. Partecipa in qualità di esperto a convegni e gruppi di lavoro che si occupano della fiscalità degli enti non commerciali del settore sportivo.

**Andrea Perrone**

È professore ordinario di Diritto commerciale all'Università Cattolica del Sacro Cuore. È stato *visiting professor* nella *Hebrew University* di Gerusalemme, nell'*Université Paris X, Nanterre*, nell'Università di Varsavia e nell'Università di Novosibirsk. Dirige il CESEN – Centro studi sugli Enti Ecclesiastici e sugli altri enti senza fini di lucro dell'Università Cattolica. Svolge un'intensa attività di ricerca scientifica, di insegnamento e di consulenza, in particolare a favore di enti ecclesiastici ed enti del Terzo settore.

**Jessica Pettinacci**

Avvocato, collabora con lo Studio professionale e-IUS come *Senior Tax Lawyer* nell'area di consulenza giuridico-tributaria rivolta agli enti non profit. Ha maturato una significativa esperienza nel diritto del Terzo settore e dell'economia sociale. È autrice di articoli per *Il Sole 24 Ore* e riviste specializzate in materia tributaria.

**Olga Pirone**

Magistrato, consigliere della Corte di appello di Roma, Sezione lavoro; componente della Commissione tributaria provinciale di Latina; si occupa dal 1994 di Diritto del lavoro. Negli anni 2010-2014 è stata posta in fuori ruolo presso la Presidenza del consiglio dei Ministri-unità per la semplificazione come componente esperto di Diritto del lavoro e, successivamente, è stata nominata vice-capo vicario dell'Ufficio legislativo del Ministro Poletti, dove è rimasta fino al 2017 occupandosi, tra le altre attività, del coordinamento dell'attività di studio e di elaborazione delle riforme del «Job's Act» e del Terzo settore. È stata nominata commissario del concorso in magistratura nel 2019, che si è protratto fino al 2021, e commissario e vicepresidente dell'esame di abilitazione dei giornalisti professionisti, che si è protratto per alcuni mesi del 2019; ha ricoperto l'incarico di componente della Commissione di garanzia delle spese elettorali presso la Corte di appello di Roma; è attualmente componente della Commissione flussi istituita presso il Consiglio giudiziario di Roma.

Autore di diversi articoli e note a sentenza per riviste giuridiche di fascia "A" e di contributi in materia di Diritto del lavoro per manuali redatti a più mani.

**Maurizio Postal**

Dottore commercialista e revisore legale, è Presidente presso l'Ordine dei Dottori commercialisti di Trento e Rovereto, già Consigliere Cndcec con delega al non profit. È autore di numerosi articoli per *Il Sole 24 Ore* e di pubblicazioni in materia fiscale per il Gruppo.

**Matteo Pozzoli**

Matteo Pozzoli è Professore associato di Economia aziendale presso l'Università degli Studi di Napoli «Parthenope», dottore commercialista e revisore legale in Firenze. Consulente del Consiglio Nazionale

dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per il quale è responsabile dell'attività di ricerca per l'area No profit, esperto dell'area principi contabili e di valutazione, e componente dell'Ufficio legislativo. Partecipa a vari gruppi di lavoro di lavoro nazionali e internazionali che si occupano di tematiche aziendali in contesti scientifici e professionali. È componente del Comitato scientifico della Fondazione Terzjus.

**Raffaele Rizzardi**

Dottore Commercialista, con precedenti esperienze di dirigente d'azienda nell'area amministrativa. Collabora con la sezione Norme e Tributi del *Sole 24 Ore* dal 1984, con particolare riferimento ai temi relativi all'imposta sul valore aggiunto, sia in ambito nazionale che nei rapporti con l'Unione europea. Partecipa come relatore all'evento Telefisco sin dall'inizio di questa manifestazione. Ha scritto numerose pubblicazioni di commento alla normativa fiscale. È docente ai corsi per l'aggiornamento professionale dei dottori commercialisti, a Master Universitari, alla Scuola Nazionale dell'Amministrazione e al corso superiore di Polizia Economico-Finanziaria.

**Enrico Maria Sironi**

Notaio in Gallarate, membro del Consiglio notarile di Milano e Presidente del Comitato Regionale dei Notai della Lombardia; già Consigliere Nazionale del Notariato e Responsabile del Settore propositivo (dal 2013 al 2019).

**Federico Tarini**

Laureato presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Bologna con lode nel maggio 2017. Dottore di ricerca in Diritto Tributario Europeo presso l'Università di Bologna, con previsione di conseguimento del titolo nel gennaio 2022 discutendo la tesi dal titolo «*Il place of effective management* nel diritto nazionale, convenzionale ed europeo». Attualmente è assegnista di ricerca presso l'università di Bologna nell'ambito del progetto «*ECCE – European Common Customs Evaluation*» finanziato dall'OLAF. Ha collaborato con diversi studi professionali, completando il tirocinio forense e quello notarile. Ha partecipato come relatore a diversi convegni sia in ambito nazionale che internazionale.

**Thomas Tassani**

È Professore Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Bologna Alma Mater, ha conseguito il Dottorato di Ricerca nell'Università degli Studi di Roma Sapienza ed ha insegnato per diversi anni nell'Università degli Studi di Urbino. È Avvocato ammesso al patrocinio dinanzi alla Corte di Cassazione ed alle altre Giurisdizioni Superiori, con studio in Reggio Emilia e Bologna. È membro del Comitato scientifico di «Terzjus» (Osservatorio di diritto per il Terzo Settore) ed ha collaborato al tavolo di lavoro governativo per la Riforma del Terzo Settore nel 2016-2017. È membro della Commissione Studi Tributari dell'Associazione *Il Trust in Italia* ed è stato per molti anni membro della Commissione Studi Tributari del Consiglio Nazionale del Notariato. È co-Direttore della rivista «Diritto e Processo Tributario» ed è nel Comitato scientifico di varie riviste giuridiche. È Autore di oltre 200 pubblicazioni scientifiche tra monografie, curatele contributi in volumi, commenti e saggi.

**Veronica Varone**

Avvocato e dottore di ricerca, è specializzata in Diritto amministrativo e Diritto del Terzo settore.





# PREFAZIONE

**On. Luigi Bobba**

*Questo Manuale Terzo settore, edito dal Gruppo 24 Ore, rappresenta una duplice novità. In primis, esce nel momento in cui la riforma del Terzo settore è giunta, almeno dal punto di vista dell'emanazione dei decreti di attuazione, quasi al compimento. Infatti, dei 24 decreti e regolamenti previsti all'interno degli atti normativi susseguenti alla legge-delega 106 del 2016, ben 19 sono già in vigore. E dei cinque restanti solo uno – quello sui controlli – riveste una particolare rilevanza. Inoltre, il ministero del Lavoro ha recentemente posto rimedio all'handicap principale della riforma, ovvero la notifica di alcune norme fiscali contenute nei D.Lgs. 117 e 112 del 2017. È infatti stata avviata l'interlocuzione con la Commissione Europea al fine di giungere alla necessaria autorizzazione comunitaria per l'adozione definitiva di tali norme nel nostro ordinamento.*

*In secondo luogo è singolare che sia proprio il Gruppo 24 Ore – il più qualificato editore nel campo economico e delle imprese – a dar vita a questa pubblicazione. Segno sia dell'intelligenza dell'Editore nel percepire le novità di un settore in forte trasformazione, sia che l'identificazione del Terzo settore come nuova famiglia di enti giuridicamente riconosciuti – accanto a quelli privati, pubblici e mutualistici – è stata valorizzata anche da chi si occupa primariamente delle imprese profit.*

*E il cambiamento non è solo di carattere normativo, ma prima di tutto di ordine culturale: ovvero, la riforma scommette sugli enti della sussidiarietà orizzontale come attori essenziali dei processi orientati a generare bene comune, mediante lo svolgimento di attività di interesse generale. In sintesi: le nostre società hanno bisogno di un "terzo pilastro" come elemento portante della coesione sociale, come vettore di una crescita sostenibile e inclusiva e come linfa vitale di una democrazia partecipata. Vettore dell'inclusione sociale, sentinella dei territori e delle persone dimenticate e attore non subalterno di una democrazia digitale: ecco le tre sfide che ha di fronte il Terzo settore negli anni futuri se vuole diventare - come ha detto il Presidente della Repubblica, Sergio Mattarella - «una struttura portante del Paese, non di supplenza, ma di autonoma e specifica responsabilità».*

*Articolato in 23 capitoli e 6 sezioni (il Codice, gli Enti, Fisco, Adempimenti e controlli, Rapporti con la P.A. e Lavoro e volontariato), il Manuale offre al lettore un quadro completo degli interventi normativi, regolamentari e amministrativi che sono seguiti al varo della legge-delega per la «riforma del Terzo settore, della disciplina dell'impresa sociale e del servizio civile universale».*

*Con un linguaggio puntuale ma non eccessivamente specialistico, il Manuale consente a professionisti, quadri ed operatori degli ETS, nonché funzionari della*

*P.A. di orientarsi nella complessa normativa che ha posto le basi per un “nuovo diritto” del Terzo settore. È proprio questa la novità che ci si trova di fronte: non più una legislazione frammentata e a volte contraddittoria, ma un corpo unitario di disposizioni che vanno a regolare e a promuovere la stabilità e lo sviluppo degli enti della sussidiarietà orizzontale. I curatori del Manuale Terzo settore, oltre ad una ricognizione puntuale degli atti normativi, regolamentari e amministrativi collegati alla riforma, hanno altresì incorporato nello sviluppo dei diversi capitoli quello che viene chiamato “diritto vivente” del Terzo settore. Ci riferiamo sia agli interventi giurisprudenziali di alto livello (le diverse sentenze della Corte Costituzionale e della Corte di Giustizia europea), sia del variegato e cospicuo panorama di pronunciamenti dei TAR; come pure delle interpretazioni e dei chiarimenti originati dalle circolari ministeriali, dalle massime notarili o dalle scelte operate dagli ETS nel ridefinire i propri statuti o assetti organizzativi.*

*Perché quello che sta a cuore ai curatori, non è solo la presentazione e il commento della norma astratta e codificata nei testi di legge, bensì la forma che le stesse norme hanno assunto nei comportamenti quotidiani degli ETS, della P.A. e dei professionisti coinvolti in questo originale processo di riforma.*

*Se un suggerimento si può offrire – in vista di future pubblicazioni – è, in primo luogo, di dedicare un’attenzione ancor più approfondita agli aspetti promozionali della riforma. Come è stato evidenziato nel «Terzjus Report 2022» (liberamente scaricabile da [www.terzjus.it](http://www.terzjus.it)), negli anni a venire servirà «meno regolazione e più promozione». E ciò vale per tutti gli attori coinvolti. C’è bisogno di un afflato promozionale, onde evitare che le molteplici opportunità che la riforma ha messo in gioco, rimangano solo norma scritta, ma diventino invece “diritto vivente”. Ancor oggi infatti – come si evince dalla survey digitale condotta da Terzjus e Italia non profit su più di 1300 organizzazioni non profit (una sintesi dei risultati è pubblicata nel «Terzjus Report 2022» citato) – le opportunità della riforma appaiono poco conosciute e ancor meno utilizzate. L’emanazione tardiva di alcuni decreti e ancor di più il ritardo nell’invio della notifica alla Commissione UE di alcune norme fiscali soggette ad autorizzazione comunitaria, hanno finito per generare un clima di precarietà e di incertezza che ha portato a trascurare norme già in vigore che rappresentano veri e propri “booster” per la crescita e lo sviluppo dell’azione volontaria, per la qualificazione delle attività degli ETS, per la nascita di nuove imprese sociali, per il potenziamento del Servizio civile universale e per una maggior diffusione tra i contribuenti dell’opzione del 5 per mille.*

*Un secondo suggerimento riguarda le reti associative – una novità della riforma - e i CSV, la cui attività è stata ampliata e rivolta alla generalità degli ETS, esclusi quelli costituiti in forma societaria. La scelta del legislatore è stata di tener conto della particolare morfologia del Terzo settore italiano, composto prevalentemente da piccole organizzazioni con bilanci modesti e un numero limitato di soci e volontari. Proprio in forza di tale scelta, il legislatore ha voluto introdurre e riconoscere le reti associative e riformare i CSV al fine di offrire alle piccole organizzazioni un punto di riferimento nella rappresentanza, un sostegno per gli adempimenti previsti per l’iscrizione al Runt, un luogo di formazione dei volontari e degli operatori professionali.*

*Dall'altro, si è inteso orientare – direi quasi spingere – le piccole realtà ad affiliarsi alle reti esistenti o a crearne di nuove; oppure, ad aderire a un CSV. Molto del successo della riforma dipenderà dal ruolo che reti e CSV saranno capaci di svolgere sui territori, specialmente in quelli meno favoriti dove, però, sono incaricate una miriade di piccole organizzazioni associative e di volontariato che costituiscono un patrimonio fondamentale per la tenuta della coesione sociale e il rafforzamento dei legami comunitari.*

*Questo Manuale è dunque un formidabile strumento proprio per i responsabili delle reti associative e dei CSV al fine di realizzare compiutamente le funzioni e i compiti che il Codice del Terzo settore ha loro assegnato.*

*In conclusione, non si può che essere grati al Gruppo 24 Ore e ai qualificati curatori di questo volume per aver predisposto uno strumento finalizzato a supportare coloro che hanno a cuore che la riforma non rimanga solo un complesso e unitario apparato normativo del nostro ordinamento volto a meglio regolare il mondo del Terzo settore; ma diventi altresì la via maestra affinché tutte le Istituzioni della Repubblica (vedi art. 118, ultimo comma, della Carta Costituzionale) favoriscano «l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, nello svolgimento di attività di interesse generale secondo il principio di sussidiarietà».*





## PREMESSA

**Gabriele Sepio**

*Lo scenario disegnato dalla riforma del Terzo settore segna un decisivo mutamento di prospettiva per l'intero sistema del non profit italiano che si pone sempre di più come punto di riferimento per il Paese non solo dal punto di vista sociale ma anche economico e produttivo. L'importante opera di sistematizzazione e riordino portata avanti dalla riforma ha il pregio di andare oltre il frastagliato modello precedente basato sulla regolamentazione settoriale distinta per ciascuna tipologia di ente non profit spesso identificata solo attraverso il regime fiscale applicabile. La riforma supera, dunque, una serie di ostacoli sia giuridici che culturali che finora avevano impedito la creazione di un sistema coerente di regole dedicate agli enti che perseguono finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale aprendo finalmente la strada allo sviluppo di un vero e proprio "Diritto del Terzo settore".*

*La riforma parte dall'idea che i 350 mila enti del Terzo settore possono costituire un volano di sviluppo e rappresentare modelli organizzativi con esigenze proprie di realtà produttive di beni e servizi a prescindere dal perseguimento di un lucro soggettivo o dal conseguimento di ricavi. Pensiamo alla formazione di competenze in grado di amministrare e gestire le diverse realtà, all'esigenza di svolgere attività di interesse generale ottimizzando le risorse o di rispondere a regole puntuali in termini di rendicontazione trasparenza e controllo oppure alla necessità di individuare le più corrette modalità di accesso alle risorse finanziarie, sviluppare una attenta pianificazione fiscale e molto altro. Insomma il Terzo settore si prepara a diventare un perno del sistema e nel contempo un pilastro della sussidiarietà, con migliaia di enti chiamati a svolgere in via principale le tante attività di interesse generale elencate dal legislatore sostituendo o affiancando lo Stato, con il sostegno del mercato, di quasi sei milioni di volontari e di un milione di lavoratori. In tutto questo un ruolo chiave, dunque, spetterà in particolare ad operatori e professionisti chiamati a sviluppare nuove competenze per conoscere ed applicare le regole di un sistema completamente rinnovato e in grande evoluzione. Dall'analisi dello scenario appena descritto nasce il progetto «Modulo24 Terzo settore» con l'obiettivo di costruire la prima banca dati interamente dedicata alle tematiche del Terzo settore e degli enti non profit con focus specifici sulle novità e gli aggiornamenti che si accompagnano ad approfondimenti specialistici, alle interpretazioni della dottrina e della prassi, ai chiarimenti operativi sulle nuove regole. Per orientare al meglio i lettori abbiamo realizzato sezioni dedicate alla governance e agli statuti, ai regimi fiscali, agli adempimenti e ai controlli, ai rapporti con la pubblica amministrazione ivi incluso l'accesso a*

bandi e avvisi senza tralasciare i rapporti di lavoro e la gestione del volontariato nonché le misure di finanza sociale. Proprio per accompagnare e agevolare i lettori del Modulo24 in questo percorso di approfondimento e aggiornamento nasce il «Manuale Terzo settore». Lo scopo dell'opera è quello di fornire uno strumento di analisi puntuale dell'intero impianto della riforma con particolare attenzione al sistema giuridico e tributario degli ETS.

Una guida teorica e pratica, dunque, facilmente consultabile che mira a completare il quadro degli aggiornamenti offerti dal «Modulo24» attraverso una esposizione dettagliata dei nuovi istituti corredata dalle interpretazioni della più autorevole dottrina italiana in tema di Terzo settore. La struttura del Manuale prende le mosse innanzitutto dall'analisi del quadro civilistico. Un aspetto fondamentale non solo per individuare le forme giuridiche associate alla qualifica di ente del Terzo settore ma anche per iniziare a valutare quale modello si presenta più adatto allo svolgimento delle diverse attività di interesse generale. Tante, infatti, le novità introdotte dalla riforma sotto il profilo della governance e dei controlli su cui gli autori si soffermano nei diversi capitoli dedicati alla costituzione degli enti e alla revisione statutaria.

Particolare attenzione viene dedicata, inoltre, alle operazioni straordinarie finalizzate alla riorganizzazione degli enti. Aspetto di non poco conto considerando che le novità apportate dalla riforma potrebbero essere colte al meglio proprio attraverso la revisione del modello organizzativo. Pensiamo, soltanto per fare un esempio, alle scelte legate alle Onlus, destinate, con il varo delle misure fiscali da parte della Commissione europea, ad individuare la sezione del nuovo Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) meglio rispondente alle proprie caratteristiche, con l'onere di adeguare statuto e organizzazione alle regole contenute nei decreti di riforma, pena l'obbligo di devoluzione del patrimonio incrementale.

Al Runts è dedicata una sezione ad hoc del Manuale, con l'obiettivo di descriverne i meccanismi di funzionamento, le modalità di iscrizione e cancellazione degli enti, la gestione dei dati, i controlli periodici avviati dalle articolazioni territoriali del registro e molto altro. La seconda sezione del Manuale, invece, è interamente dedicata alle caratteristiche degli ETS ed alle diverse qualifiche previste dai decreti di riforma del Terzo settore. A tal fine l'analisi prende in considerazione le varie forme, associazioni e fondazioni, puntualmente disciplinate dal Codice del Terzo settore nonché le qualifiche a queste connesse e rinvenibili nelle diverse sezioni del Runts: organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, società di mutuo soccorso e reti con un approfondimento ad hoc dedicato agli enti che presentano la doppia qualifica di ETS e ente sportivo, ipotesi che riguarda non solo le associazioni ma anche le società sportive dilettantesche. Ai «rami ETS» degli enti religiosi e alle loro peculiarità rispetto agli altri ETS è, invece, dedicata una specifica sezione del Manuale con approfondimenti sui patrimoni destinati, sul regolamento e sullo svolgimento delle attività di interesse generale e diverse.

Non poteva mancare un capitolo dedicato ai modelli produttivi del Terzo settore. Parliamo delle imprese e delle cooperative sociali. Le prime, in particolare, a seguito della riforma, presentano dei tratti del tutto inediti rispetto alla disciplina

## AUTORI



### **Gabriele Sepio**

Avvocato cassazionista e partner dello Studio e-IUS. È stato coordinatore del tavolo tecnico per la riforma del Terzo settore. È Segretario generale dell'osservatorio per la filantropia e il terzo settore (Terzjus) e membro del comitato scientifico per la promozione dell'economia sociale nei rapporti internazionali, istituito dal Ministro del Lavoro, e della commissione fiscale del Coni. Autore di monografie ed articoli in tema di fiscalità, collabora assiduamente con «Il Sole 24 Ore».

### COAUTORI:

**Filippo Dami, Elda di Passio, Andrea Fatarella,  
Antonio Fici, Antonio Frediani, Marina Garone,  
Maria Nives Iannaccone, Ilaria Ioannone,  
Alessandro Lombardi, Andrea Mancino, Andrea Perrone,  
Jessica Pettinacci, Olga Pirone, Maurizio Postal,  
Matteo Pozzoli, Raffaele Rizzardi, Enrico Maria Sironi,  
Federico Tarini, Thomas Tassani, Veronica Varone**

Lo scenario disegnato dalla riforma del Terzo settore segna un decisivo mutamento di prospettiva per l'intero sistema del non profit italiano. Con la riforma si supera il frastagliato modello precedente basato sulla regolamentazione settoriale e frammentaria. Viene per la prima volta introdotta una qualifica giuridica unitaria di ente del Terzo settore (ETS), con un quadro civilistico e fiscale coerente che presenta dei tratti del tutto inediti. In tutto questo un ruolo chiave spetterà in particolare ad operatori e professionisti chiamati a sviluppare nuove competenze per conoscere ed applicare le regole di un sistema completamente rinnovato e in grande evoluzione.

Per accompagnare i lettori di Modulo24 Terzo Settore in questo percorso di approfondimento e aggiornamento nasce il presente Manuale. Lo scopo dell'opera è quello di fornire uno strumento di analisi puntuale dell'intero impianto della riforma con particolare attenzione al sistema giuridico e tributario degli ETS. Una guida teorica e pratica, dunque, facilmente consultabile, che mira a completare il quadro degli aggiornamenti offerti dal Modulo attraverso una esposizione dettagliata dei nuovi istituti corredata dalle interpretazioni della più autorevole dottrina italiana in tema di Terzo settore.

---