



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea Magistrale in Management Pubblico e dei Sistemi Socio-Sanitari

**La riforma del Terzo settore applicata
alle ONLUS: un caso studio**

**The reform of the third sector applied to non-profit
organizations: a case study**

Relatore: Prof.ssa D'Andrea Alessia

Tesi di Laurea di:

Correlatore: Prof.ssa De Angelis Monica

Luppina Chiara

Anno Accademico 2020/2021

INDICE

INTRODUZIONE	5
1 IL TERZO SETTORE: UN QUADRO D'INSIEME	11
1.1 IL TERZO SETTORE: ASPETTI DEFINITORI.....	11
1.2 IL NON PROFIT IN ITALIA	22
1.2.1 <i>La storia e l'evoluzione del Terzo settore</i>	22
1.2.2 <i>La normativa e le leggi di riferimento sul Terzo settore</i>	28
2 LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE	35
2.1 PREMESSA	35
2.2 LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: I REQUISITI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE	37
2.2.1 <i>Le novità portate dal Codice del Terzo settore</i>	40
3 LE ORGANIZZAZIONI CON QUALIFICA DI “ONLUS” TRA PASSATO E PRESENTE	49
3.1 LE ONLUS: UNA PRIMA DEFINIZIONE	49
3.2 L'INTRODUZIONE DELLA QUALIFICA DI ONLUS	51
3.2.1 <i>Le agevolazioni fiscali ed i vantaggi di essere ONLUS</i>	56
3.3 TRA PASSATO E FUTURO: IL PERIODO TRANSITORIO.....	59
3.3.1 <i>I passaggi per l'adesione alla riforma</i>	62
3.3.2 <i>Come scegliere la tipologia di ETS?</i>	63
3.3.3 <i>L'iscrizione al RUNTS</i>	65
3.3.4 <i>Quando modificare la qualifica?</i>	66
3.3.5 <i>Gli adeguamenti statutari</i>	66
3.4 VERSO L' ARMONIZZAZIONE DI UNA RIFORMA IN VIA DI DEFINIZIONE	69
4 UN CASO STUDIO: ONLUS AGISCIPALERMO	71
4.1 OBIETTIVI E MOTIVAZIONE DELLO STUDIO.....	71
4.2 METODOLOGIA DELLA RICERCA	72
4.2.1 <i>La ricerca qualitativa: quando nasce</i>	72
4.2.2 <i>Tipologie di ricerca qualitativa</i>	74
4.2.3 <i>Fasi della ricerca qualitativa</i>	76
4.2.4 <i>Tecniche di ricerca utilizzate: intervista e questionario</i>	78
4.2.5 <i>Lo studio di caso</i>	83
4.3 COME AFFRONTARE LA RIFORMA: PROCESSO DI SVILUPPO DELLO STUDIO DI CASO	85
4.3.1 <i>Protocollo: il disegno di ricerca</i>	85
4.3.2 <i>La domanda di ricerca</i>	85
4.3.3 <i>La selezione del caso</i>	86

4.3.4	<i>La struttura dell'intervista</i>	88
4.3.5	<i>Valutazione della qualità del disegno di ricerca</i>	90
4.3.6	<i>Le procedure di campo</i>	93
4.3.7	<i>Il piano di raccolta dei dati</i>	97
4.3.8	<i>Analisi e interpretazione dei risultati</i>	97
5	CONCLUSIONI	103
6	RINGRAZIAMENTI	107
7	BIBLIOGRAFIA	109

INTRODUZIONE

L'ampio progetto di riforma che ha interessato il Terzo settore avviato con la legge delega 6 giugno 2016, n. 106 è stato contraddistinto da meccanismi burocratici lenti e legislazioni di non sempre immediata interpretazione. La riforma, nello specifico, ha definito i criteri generali per la modifica di quattro materie: la revisione del Codice civile in tema di associazioni, fondazioni e altre istituzioni a carattere privato senza scopo di lucro; la redazione di un apposito Codice per il riordino e la revisione organica della disciplina speciale e tributaria agli enti del Terzo settore (ETS); il riordino della disciplina di impresa sociale e il riordino della disciplina relativa al Servizio Civile Nazionale.

Riguardo al primo ambito, la riforma avrebbe dovuto riguardare la struttura del Codice civile che presenta un impianto ottocentesco e pre-costituzionale. La scelta del legislatore è, invece, ricaduta sulla redazione di un Codice speciale del Terzo settore, avvenuto poi con l'emanazione del decreto legislativo del 3 luglio 2017, n.117 che presenta un aspetto prevalentemente ricognitivo della disciplina già vigente e che non tocca l'impianto del Codice civile.

Si è data più importanza, quindi, ai profili oggettivi e di specialità degli ETS, utilizzando come discriminante la tipologia di attività svolte, piuttosto di

valorizzare quelli soggettivi e lo scopo di solidarietà che anima i componenti che popolano il Terzo settore.

La conseguenza è stata l'emanazione di una riforma di impianto prevalentemente operativo in cui uno dei ruoli centrali è svolto dalla disciplina fiscale.

Prima dell'attuale riforma, in assenza di una disciplina civilistica unitaria e nel groviglio delle leggi speciali, la disciplina fiscale riguardante gli enti senza scopo di lucro è stata contrassegnata dal decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 che ha introdotto la normativa delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS). Tale disciplina ha svolto una preziosa funzione unificante per gli enti non profit, in quanto ha previsto misure di favore di carattere fiscale a categorie regolate ora dal Codice civile e, quando presenti, dalla normativa di settore. Per molti anni la disciplina ONLUS ha rappresentato un'importante punto di riferimento nell'ordinamento italiano, tanto da sovrapporre, nell'immaginario comune, il termine ONLUS all'intero settore del non profit. Fondamentalmente, questa normativa garantiva a tutti gli enti che perseguivano finalità di solidarietà sociali e detenevano delle caratteristiche civilistiche tipizzate dal legislatore, un trattamento fiscale premiale per cui le attività istituzionali erano *ope legis* considerate come "attività non commerciali". Vale a dire che un'attività oggettivamente "commerciale" veniva comunque considerata fiscalmente "non commerciale" purché perseguisse interessi solidaristici e sociali.

La legge delega all'art.9 ha previsto una revisione in questi termini individuando i requisiti di un regime tributario di vantaggio tenendo però conto della distinzione tra ente commerciale e non.

Si è così arrivati all'abolizione della normativa ONLUS prevedendo, quindi, che tutti gli enti che fino a quel momento avevano usufruito di tale denominazione, armonizzassero i propri statuti con quanto previsto dal nuovo Codice.

Il legislatore ha predisposto misure di favore diverse per l'una e per l'altra categoria: ha concesso maggiori sgravi fiscali a quelli non commerciali e ha tenuto un orientamento più restrittivo verso gli ETS commerciali che, considerati alla stregua di un ente commerciale qualsiasi, sono esclusi dall'applicazione delle detrazioni artt. 79-83 e 87 previste dal Codice. Questo rappresenta uno dei principali problemi che le ONLUS si trovano ad affrontare in quanto molte di queste si trovano in una zona intermedia tra le categorie di cui sopra.

Altro scoglio per le ONLUS riguarda l'adeguamento statutario secondo disposizioni del Codice del Terzo settore, in quanto (l'ormai abrogato) D.lgs 460/1997, aveva inoltre previsto il rispetto di una serie di requisiti civilistici che potrebbero entrare in contrasto con le disposizioni del nuovo Codice. Inoltre, è prevista l'entrata in vigore globale del titolo X del Codice del Terzo settore, solo dopo l'autorizzazione della Commissione europea, una volta istituito il registro unico nazionale del Terzo settore, il RUNTS (quest'ultimo è stato istituito il 23

novembre 2021). Ciò significa che fino a tale autorizzazione, si registra una sorta di scissione tra la vigenza formale delle disposizioni fiscali e la loro efficacia.

Appare evidente che l'abolizione di tale normativa crei non pochi problemi sia in termini interpretativi che attuativi.

Il periodo storico in cui questo lavoro si sviluppa, rappresenta uno dei più delicati per il Terzo settore, in quanto costituisce il “regime transitorio” che sancisce il complesso passaggio dal vecchio al nuovo regime fiscale. Obiettivo dello studio è, dunque, comprendere il punto di vista delle ONLUS sull'applicazione della riforma in un periodo così precario. Si tenterà di trovare una risposta attraverso una prima revisione della letteratura e poi attraverso le voci di chi questo periodo lo sta vivendo appieno.

Dopo aver presentato una panoramica generale del Terzo settore, delineando le caratteristiche principali e soffermandosi sulle tappe fondamentali che hanno tracciato le linee di tendenza responsabili del rapporto tra disciplina giuridica e gli enti non profit nel capitolo uno, si procederà, nel capitolo due, all'analisi della riforma avviata con la legge delega 106/2016, analizzando *in primis* le caratteristiche che un'organizzazione deve avere per ottenere la qualifica di ETS, nonché tutte le novità attuate dal Codice del Terzo settore. Nel capitolo tre si approfondirà la disciplina riferita alle ONLUS, in particolare verrà preso in riferimento il D.lgs. 460/1997 in modo tale da palesare tutti i vantaggi conferiti alle organizzazioni che si sono vestite di tale mantello fiscale e poter, quindi,

evidenziare le effettive differenze rispetto a quanto previsto dalla nuova normativa. Infine, il capitolo quattro è dedicato allo svolgimento di un'analisi critica della situazione illustrata attraverso un caso studio in cui, prendendo in riferimento una ONLUS, si tenterà di capire come queste interpretino la riforma, come vivano questo passaggio e se le disposizioni previste siano state correttamente recepite.

L'interesse che ha portato a sviluppare la tematica in studio nasce dalla consapevolezza di quanto il non profit si stia sempre più affermando al pari del settore pubblico e del settore privato nella gestione di dinamiche sociali. Gli ultimi anni caratterizzati dalla pandemia, se da un lato hanno evidenziato le fragilità delle persone, delle comunità e delle stesse istituzioni pubbliche, dall'altro hanno alimentato un sentimento civico che, spesso, si è tradotto nel lavoro delle organizzazioni del Terzo settore, custodi del fuoco sacro del vivere comune. Nella situazione sanitaria, politica e sociale che l'Italia sta vivendo in questo momento, un ruolo fondamentale è svolto proprio dalle piccole realtà cittadine che, in silenzio, continuano a prestare servizio mosse esclusivamente dall'idea di solidarietà. Per questo, in questo lavoro, si è deciso di prendere in riferimento l'ONLUS AgisciPalermo: questa incarna tutti quelli che dovrebbero essere i valori guida per una cittadinanza attiva. Riprendendo il motto scout "*estote parati*" (non a caso "agisci" ricorda il termine "A.G.E.S.C.I", la più grande associazione scoutistica italiana), la ONLUS è maestra di attenzione verso gli altri in cui filantropia e gratuità si traducono in vero e proprio spirito di servizio con cui *si dona e ci si dona*.

Questo lavoro vuole essere un piccolo omaggio a tutte le Grandi piccole ONLUS che, giornalmente, si impegnano a lasciare il mondo migliore di come l'hanno trovato.

1 IL TERZO SETTORE: UN QUADRO D'INSIEME

SOMMARIO: 1.1. Il Terzo settore: aspetti definitivi. – 1.2. Il Non Profit in Italia. – 1.2.1. La storia e l'evoluzione del Terzo settore. – 1.2.2. La normativa e leggi di riferimento sul Terzo settore.

1.1 IL TERZO SETTORE: ASPETTI DEFINITIVI

Quando ci si riferisce al Terzo settore, si intende un insieme di organizzazioni non profit che perseguono finalità sociali attraverso il soddisfacimento di alcuni bisogni della collettività.¹

Per giungere a questa definizione chiara e apparentemente semplice, è servito l'impegno di moltissimi autori e studiosi che, nel corso degli anni, hanno provato ad unificare un settore caratterizzato da elevata eterogeneità.²

Vari sono stati i tentativi in letteratura di trovare una definizione univoca di “Terzo settore”; la difficoltà principale che si è riscontrata, è stata quella dell'enorme varietà di soggetti che da sempre ha costituito questo ambito, nel quale si sono ritrovate ad essere agglomerate le più disparate tipologie di enti ed organizzazioni con ideologie, obiettivi e metodologie diverse accumulate però dallo stesso spirito:

¹ Per un'analisi approfondita anche sulla definizione, si rinvia, tra gli altri, a: E. Mangone, *The Third Sector Organizations for Sustainable Development, Governance and Participatory Citizenship*. Ital. Sociol. Rev., 2012.; P. Donati, I. Colozzi, *Il valore aggiunto delle relazioni sociali*, Franco Angeli, Milano, 2011.; B. Enjolras, L.M. Salamon, K.H. Sivesind, A. Zimmer, *The third sector as a renewable resource for Europe: Concepts, impacts, challenges and opportunities*. Springer Nature, 2018.

² S. Benvenuti, S. Martini, *La crisi del welfare pubblico e il “nuovo” Terzo settore: la via tracciata dalla legge delega n. 106/2016*, 2017, pag. 7

il desiderio di soddisfare esigenze troppo spesso ignorate da “altri” attori, attraverso l’instaurarsi di relazioni di fiducia in nome del bene collettivo.³

La difficoltà nel trovare una definizione univoca va ricercata *in primis* nei diversi e variegati contesti legislativi⁴ e culturali nei quali queste organizzazioni si sono fatte strada e che, evidentemente, ne hanno poi condizionato l’evoluzione, come il sistema *Common Law* ed il sistema *Civil Law*. Nel primo, il settore non profit è ciò che viene riconosciuto dal giudice mentre nel secondo è ciò che viene riconosciuto direttamente dalla legge.

Anche il fatto di utilizzare indifferentemente termini come “Terzo settore”, “organizzazioni non profit (ONP)”, “not for profit”, “privato sociale” e così via, lascia intendere una elevata vaghezza di fondo della questione.⁵

Ma cosa si intende per “settore”? Sicuramente si fa riferimento ad un insieme di soggetti *diversi* dagli altri due attori che partecipano sinergicamente al soddisfacimento dei bisogni della collettività: stiamo parlando del settore pubblico

³ Fondazione Italia Sociale, *Un settore che non vuole più essere Terzo*, Editoriale Civic- per un nuovo civismo. I quaderno di Fondazione Italia Sociale n 1, gennaio 2019, pag. 8

⁴ L. Montanini, A. D’Andrea, *La riforma del Terzo settore*, Giappichelli editore, 2020, pag.1

⁵ S. Benvenuti, S. Martini, *La crisi del welfare pubblico e il “nuovo” Terzo settore: la via tracciata dalla legge delega n°106/2016*, op.cit. pag.8; F. Picciaia, *Organizzazioni non profit: definizione, aziendalità, evoluzione storica*, op.cit. pag. 1

(Stato), garante del welfare pubblico e del settore for profit (Mercato), che intende rispondere alle esigenze di destinatari specifici.

L'appellativo "terzo" ha però lo svantaggio di dare una valenza quasi residuale a tale attore, come se venisse "dopo", come se fosse marginale. Definizione alquanto riduttiva se si pensa al fatto che, in realtà, il non profit ha segnato tutte le epoche, con accezioni diverse, grazie a quel sentimento di filantropia che ha sempre contraddistinto l'essere umano.⁶

Ad ogni modo, vari sono stati i tentativi di trovare una definizione univoca di Terzo settore. Tra questi, vale la pena citare il *Comparative Non profit Sector Project* (CNP)⁷, un progetto internazionale degli anni '90 che, attraverso un approccio *bottom-up* ha analizzato le singole realtà nazionali in modo tale da identificare le caratteristiche comuni tra tutti i casi esaminati⁸. Da questo studio, quindi, è emerso che le organizzazioni non profit sono:

⁶ M.C. Bassanini, P. Ranci, *Non per profitto*. Fondazione Adriano Olivetti, 1990

⁷ Cfr. L.M. Salomon, S.W. Sokolowski, R. List, *Global civil society. An overview* pag.4, Johns Hopkins University, Center for Civil Society Studies, Baltimore, 2003; F. Picciaia, *Organizzazioni non profit: definizione, aziendalià, evoluzione storica*, op.cit., pag.17

⁸ Iniziato nel 1991, questo progetto è nato da un crescente bisogno di informazioni di base sulle organizzazioni della società civile in seguito all'enorme crescita del numero e delle dimensioni delle organizzazioni senza scopo di lucro nella seconda metà del XX secolo. il CNP è stato lanciato lavorando con team di ricercatori locali in 13 Paesi iniziali per spiegare i cambiamenti del settore in termini di dimensioni, composizione, carattere e ruolo da un luogo all'altro e identificare i fattori che sembrano incoraggiare o ritardare il suo sviluppo, comprese le differenze nella storia, nelle disposizioni legali, nel background religioso, nelle culture, nelle strutture socioeconomiche e nei modelli di politica del governo. Alla fine, estendendosi a 46 Paesi totali (che coprono tutti i continenti del mondo e la maggior parte delle sue principali tradizioni religiose e culturali) questo

- a) formalmente costituite;
- b) private;
- c) con il divieto di distribuzione degli utili;
- d) dotate di autogoverno;
- e) di natura volontaria.

Un'altra classificazione importante è quella proposta da Kramer⁹ che individua tre tipologie di ONP in base ai loro ambiti di intervento:

- a) ONP con ruolo di *advocacy*, volte appunto a dar voce ai bisogni di individui e/o gruppi disagiati e altrimenti inascoltati;
- b) ONP con funzione di *riallocazione delle risorse*, volte dunque a finanziare altre organizzazioni meritevoli che da sole non riuscirebbero a sostenersi;
- c) ONP con *produzione di servizi sociali di interesse collettivo* che svolgono processi produttivi in forma autonoma e imprenditoriale pur sempre rispettando la clausola della non distribuzione dei profitti.

progetto ha prodotto un ricco corpus di dati comparativi, il *Johns Hopkins Global Civil Society Index*, diversi libri e più di 60 documenti di lavoro pubblicati

⁹ Cfr. R.M. Kramer, *Voluntary agencies in the welfare state*, Berkeley, University of California Press, 1981. Per approfondimenti si rinvia anche a F. Picciaia, *Organizzazioni non profit: definizione, aziendalità, evoluzione storica*, op.cit.; L. Montanini, A. D'Andrea, *la riforma del Terzo settore*, op.cit., pag.17

Altre classificazioni interessanti sono quelle che ambiscono ad evidenziare il *motivo* che sta alla base della nascita di questo settore. Possiamo qui distinguere due filoni di studi che analizzano il tema in modo diverso: l'approccio anglosassone e l'approccio europeo.

Secondo il primo, l'elemento minimo fondamentale per essere un'organizzazione non profit è il vincolo di non distribuzione del profitto. Inoltre, queste si caratterizzano per confini ben chiari e ben definiti rispetto a Stato e Mercato.

Analizzando questo approccio, sono due le teorie classiche che tentano di spiegare la nascita delle ONP:

a) La Teoria della *fornitura dei beni pubblici* proposta da Weisbrod¹⁰

L'obiettivo dell'autore è capire il motivo alla base della creazione di qualsiasi forma di aziende non profit prescindendo dalla sua finalità: l'interrogativo che ci si pone riguarda il perché alcuni bisogni collettivi vengano soddisfatti dal non profit e non direttamente dalla pubblica amministrazione.

Secondo Weisbrod la società segue una struttura "gaussiana" e la pubblica amministrazione ha la capacità di soddisfare solo la domanda dell'elettore mediano, ossia della maggioranza. Ciò significa che, tutti quei soggetti che

¹⁰Cfr. B.A. Weisbrod, *The Non-profit Economy*, Harvard University Press, Cambridge, 1988; per ulteriori approfondimenti si rinvia a M.C. Bassanini, P., Ranci, *Non per profitto*, op.cit.

non si trovano al centro della nostra sfera, rimarranno insoddisfatti per la quantità e tipologia di beni forniti dallo stato.

Secondo l'autore, quindi, le organizzazioni non profit nascono come risposta alla difficoltà incontrata dallo Stato nel soddisfare una richiesta sempre più eterogenea e variegata. Infatti, secondo questa teoria, quanto più la domanda di una popolazione è eterogenea, tanto maggiore sarà l'insoddisfazione dei cittadini rispetto alla quantità e alla qualità del bene fornito a livello statale. La dimensione del settore non profit sarà quindi direttamente proporzionale alla quantità di differenze economiche, politiche e culturali che caratterizzano la domanda dei cittadini.

Questa teoria si palesa ancora più chiaramente se osserviamo il contesto attuale: viviamo in un mondo sempre più multiculturale e globalizzato, dove si assiste alla polarizzazione di città sempre più multiethniche con individui con condizioni economiche, sociali, religiose ben distinte e che comporta un alto grado di eterogeneità in merito al tipo e alla qualità di servizi pubblici da produrre.

b) La teoria del *fallimento del contratto* proposta da Hansmann.¹¹

Fondamentalmente secondo l'autore, gli enti non profit sono frutto della

¹¹ Cfr. H. Hansmann, *The role of nonprofit enterprise*, in Yale Law Journal, 1980. Per ulteriori approfondimenti si rinvia a M.C. Bassanini, P. Ranci, *Non per profitto*, op.cit.

sfiducia degli utenti verso le aziende profit. La spiegazione va ricercata nell'asimmetria informativa che si crea tra le due parti: se da un lato si trovano consumatori spesso inconsapevoli e non in grado di valutare in modo accurato le caratteristiche dei prodotti/servizi proposti, dall'altra ci sono aziende che, nell'ottica della massimizzazione del profitto, potrebbero finire per proporre prezzi molto elevati per beni di scarsa qualità, inficiando quindi il benessere dei consumatori.

È in questo scenario che si affermano le ONP: come già affermato in precedenza, una delle loro peculiarità è il vincolo di non distribuzione degli utili. Questa caratteristica funge da garanzia per gli utenti contro possibili comportamenti opportunistici degli enti for profit rendendo le ONP maggiormente degne di fiducia agli occhi degli utenti specialmente per tutti quei beni di difficile valutazione.

Sebbene queste due teorie analizzino la nascita del Terzo settore da due prospettive diverse, pare che in entrambi i casi sia presente un limite evidente, vale a dire la considerazione residuale¹² della nascita e della posizione rivestita dalle ONP.

Sia per Weisbrod che per Hansmann, il Terzo settore si afferma solo come conseguenza di un fallimento ora dello Stato, ora del Mercato. Evidentemente

¹² F. Picciaia, *Organizzazioni non profit: definizione, aziendalità, evoluzione storica*, op.cit., pag. 16

queste visioni non rendono giustizia all'effettivo ruolo che ricopre il Terzo settore nella società odierna.

Si tratta ormai di una realtà così affermata e forte che non può essere trattata solo come effetto collaterale dell'asse dicotomico Stato-Mercato.¹³ È importante, quindi, scardinare la separazione netta tra gli attori coinvolti, in quanto effettuare una considerazione a compartimenti stagni è limitante e porta necessariamente a una gerarchizzazione degli attori, dove appunto le ONP ricoprirebbero il terzo ed ultimo posto.

Per questo motivo, gli studi di matrice europea¹⁴, hanno imboccato modelli interpretativi che non considerano il rapporto che si instaura tra i tre attori come dato da ruoli separati e netti, piuttosto li vedono come facenti parte di un unico sistema sinergico dove le funzioni e le modalità di intervento si intersecano e si influenzano reciprocamente. Tale impostazione, dunque, dà rilevanza al carattere aperto e pluralistico del Terzo settore superando l'idea di una delimitazione netta dei limiti di separazione tra le parti coinvolte a garantire i servizi di welfare.

¹³ Per approfondimenti si rinvia a P.L. Sacco, L. Zarri, *Perché esiste il non profit?*, Working paper n°29, in collaborazione con AICCON- cultura cooperazione non profit, 2009

¹⁴ Di particolare interesse per la questione è il lavoro di A. Evers, J.L. Laville, *The third sector in Europe*. Edward Elgar Publishing, 2004; F. Picciaia, *Organizzazioni non profit: definizione, aziendalià, evoluzione storica.*, op.cit., pag. 14

Innanzitutto, l'elemento discriminante di una ONP, secondo tale approccio, non è la non distribuzione dei profitti, piuttosto si dà rilevanza allo *scopo*¹⁵ perseguito da queste organizzazioni. L'obiettivo per le ONP, in quanto parte integrante dell'economia sociale¹⁶, deve essere quello di perseguire e soddisfare il benessere comune e non di assumere le connotazioni di un'organizzazione capitalistica volta alla massimizzazione dei profitti.

L'approccio europeo va oltre l'appellativo di "settore" proponendone uno più in linea con questa integrazione: si parla di "sistema"¹⁷ formato dalla triade Stato-Mercato-Comunità.

Tra gli studiosi europei è condivisa l'idea che il non profit si sia evoluto in linea con i cambiamenti sociali, economici, politici e culturali caratteristici dei vari Paesi¹⁸. L'intervento del welfare state dopo i Trenta Gloriosi, ovvero gli anni compresi tra il 1945 e il 1975 che hanno caratterizzato il "boom economico", è andato sempre più riducendosi favorendo l'affermarsi sempre maggiore del Terzo settore, il quale è diventato componente fondamentale del *welfare mix*.

¹⁵ C. Balestri, *Gli enti senza scopo di lucro nell'ordinamento italiano: un'ipotesi interpretativa fondata sulla natura della proprietà*, Aret 4, 81100, 2011

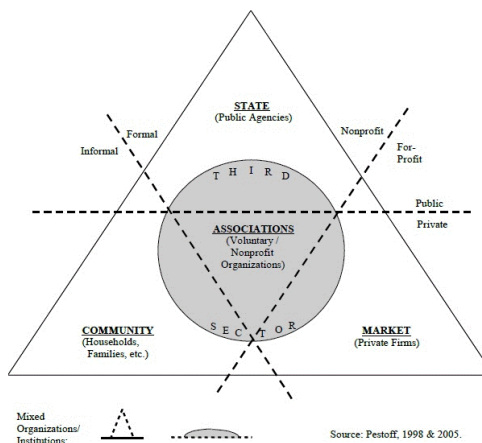
¹⁶ L. Montanini, A. D'Andrea, *La riforma del Terzo settore*, op.cit., pag.8

¹⁷Di particolare interesse per la questione è il lavoro di A. Evers, J.L. Laville, *The third sector in Europe.*, op.cit.

¹⁸ Per approfondimenti si rinvia a J.-L. Laville, C. Borzaga, J. Defourny, A. Evers, J. Lewis, M. Nyssens, V. Pestoff, *Third system: a European definition*, 1999

L'ampliamento del concetto di welfare mix viene proposto da Evers¹⁹, il quale evidenzia le interrelazioni che si instaurano tra il Terzo settore e tutti gli altri componenti, sia enti formali come Stato e Mercato che quelli informali come famiglie e comunità. Secondo Evers, il Terzo settore assume un ruolo intermedio rispetto agli altri attori, con i quali si creano varietà sempre maggiori di relazioni e strutture organizzative ibride e sinergiche. Sull'onda di Evers, altri studiosi europei, hanno proposto il modello del *triangolo del welfare mix*²⁰, con cui si evidenzia il ruolo intermedio del Terzo settore e delle relazioni profonde e reciprocamente influenzate che esso instaura con Stato, Mercato e Comunità.

Figura 1.1 *Triangolo del welfare mix*



Fonte: Studio di Pestoff 1998

¹⁹ A. Evers, *part of the welfare mix*. Per ulteriori analisi si si rimanda, tra gli altri, Montanini, A. D'Andrea, *La riforma del Terzo settore*, op.cit., pag. 9

²⁰ J.-L. Laville, C. Borzaga, J. Defourny, A. Evers, J. Lewis, M. Nyssens, V. Pestoff, *Third system: a European definition*, op.cit.

Negli ultimi anni si è sviluppata una nuova concezione di Terzo settore²¹, figlia degli studi del gruppo *Third Sector Impact* (TSI) finanziati dall'Unione Europea. Gli studiosi Salamon e Sokolovski, in particolare, hanno elaborato la definizione *Third of Social-Economy* (TSE) *sector*²², ritenendo che il Terzo settore debba possedere tre caratteristiche imprescindibili, ovvero, una “natura privata”, “uno scopo pubblico” ed una “scelta libera”²³. I due autori, tramite questa nuova concettualizzazione, evidenziano l'importanza tanto di fattori tipici dell'economia sociale, come la solidarietà sociale e il perseguimento di obiettivi generali, che dell'assenza di scopo di lucro. Da quanto appena specificato, dunque, la definizione di settore TSE può essere considerata come il giusto compromesso²⁴ tra la visione europea (principalmente focalizzata sull'aspetto dell'economia sociale) e quella anglosassone (basata sull'assenza dello scopo di lucro e sul vincolo di non distribuzione degli utili).

²¹ Per approfondimenti si rinvia, tra gli altri, a M. Tavanti, *Social Economy Enterprises: The Third/Social Economy (TSE) Sector. Classification for Advancing Shared Values for the Common Good*, Entretextos, 2019

²² L. M. Salamon, W. Sokolowski, *The size and composition of the European third sector. In The Third Sector As A Renewable Resource for Europe*, 2018, pp. 49-94

²³ L. Montanini, A. D'Andrea, *La riforma del Terzo settore*, op.cit., pag.12

²⁴ L. Montanini, A. D'Andrea, *La riforma del Terzo settore*, op.cit., pag.14

1.2 IL NON PROFIT IN ITALIA

1.2.1 La storia e l'evoluzione del Terzo settore

Se è vero che l'evoluzione del Terzo settore è strettamente connessa alle trasformazioni socioeconomiche dei singoli Paesi²⁵, diventa immediatamente chiaro il motivo per cui si è assistito in Italia a fasi di affermazione non sempre lineari delle organizzazioni caratterizzata da elevata frammentazione per tipologie e legislazioni.

Complessivamente, il Terzo settore è l'esito di stratificazioni di interessi e valori che si sono spesso tradotte in forme ibride non facilmente identificabili ora con il pubblico ora con il privato²⁶.

Un breve *excursus* storico-culturale²⁷ potrebbe chiarire la complessità che ha caratterizzato il settore in Italia. Nel nostro Paese il non profit ha sempre rivestito un ruolo fondamentale. Fin dai tempi più antichi la funzione di cura e di assistenza ha visto come protagonisti tre attori principali che si sono trovati ad essere in un primo momento antagonisti e successivamente collaboratori, rispettivamente: Chiesa, Stato e Famiglie.

²⁵ J.-L. Laville, C. Borzaga, J. Defourny, A. Evers, J. Lewis, M. Nyssens, V. Pestoff, *Third system: a European definition*, op.cit.

²⁶ Per approfondimenti si rimanda a G.P. Barbetta, H.K. Anheier, C. Hwang, L.M. Salamon, *Defining the nonprofit sector: Italy*, 1993

²⁷ M. C. Bassanini, P. Ranci, *Non per profitto*, op.cit., pag. 273

Determinante in Italia, infatti, è l'influenza della Chiesa²⁸ che per tutta l'età imperiale ha avuto l'egemonia sui meccanismi di beneficenza ed assistenza. È in questo contesto che nascono le Opere Pie²⁹ ed altre istituzioni come gli ospizi per pellegrini, ospedali per infermi o, ancora, delle confraternite con fini misti di culto e beneficenza.

Con la laicizzazione dello Stato, si attuano dei meccanismi volti al ridimensionamento del potere della Chiesa. Le riforme *Crispine* del 1890 promuovono un orientamento statalista e accentratore che, con la creazione degli IPAB³⁰ (Istituto Pubblico di Assistenza e Beneficenza), portano a un graduale adeguamento della beneficenza alle nuove esigenze dello stato borghese e al suo conseguente rafforzamento nel tessuto sociale³¹. Da questo momento, le forme di assistenza si sganciano dalla sola motivazione di cura e beneficenza di stampo cattolico e religioso e cominciano a crearsi forme di solidarietà operaia anche attraverso le società di mutuo soccorso inizialmente osteggiate dal governo in

²⁸ G.P. Barbeta, H.K. Anheier, C. Hwang, L.M. Salamon, *Defining the nonprofit sector: Italy*, op.cit.

²⁹ Legge 3 agosto 1862, n.753 "Sull'amministrazione delle Opere pie"

³⁰ Legge 17 luglio 1890, n. 6972 "Norme sulle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza"

³¹ A tal proposito sembra opportuno ricordare la celebre sentenza n. 396 del 1988 in cui si afferma che la Legge Crispi era ispirata a due principi fondamentali, il "rispetto della volontà dei fondatori" e i "controlli giustificati dal fine pubblico dell'attività svolta in situazione di autonomia". Questo indicava che il regime giuridico delle Opere Pie risultasse "caratterizzato dall'intrecciarsi di una disciplina pubblicistica in funzione di controllo, con una notevole permanenza di elementi privatistici, il che conferisce a esse un'impronta assai peculiare rispetto agli altri enti pubblici".

quanto considerate come minaccia allo Stato unitario e come possibile forma di opposizione. Non a caso, la strategia attuata in Italia fu quella di rendere le mutue il meno indipendenti possibile attraverso un controllo diretto nella loro amministrazione attuato grazie alle nomine politiche degli amministratori che apparivano, di conseguenza, moralmente dipendenti dallo Stato.

Sul filone statalista e accentratore di Crispi, il quale propone leggi come quella sull'igiene, sulla sanità pubblica e sull'assicurazione per infortuni, vecchiaia e invalidità, si muove anche Giolitti che promuove sussidi ai disoccupati ed estende la protezione assicurativa per le classi sopracitate.

Possiamo quindi evidenziare due caratteristiche fondamentali sviluppate dal sistema di welfare italiano³²: *in primis* la tendenza dello Stato ad intervenire direttamente a discapito delle organizzazioni private, fatte salve quelle di natura religiosa; inoltre, si afferma una natura corporativa-garantista³³ manifestata dalle assicurazioni private e una natura clientelastico-assistenziale grazie alla partecipazione politica nella determinazione dei programmi assistenziali.

³² Di particolare interesse per la questione è il lavoro di R. Ceraolo, *Il Welfare State in Europa: brevi note su origine, modelli e tipologie*. Quad. Intercult. 2011

³³ Il corporativismo si configura come un “principio etico di solidarietà sociale, di moderazione e di coordinazione degli interessi nazionali e nei limiti di esso contiene e verso di esso incanala ogni attività di singoli e di enti”. F. Pergolesi, *Diritto corporativo*, 1934, pag.41

Questa strategia del controllo pubblico è perseguita anche durante il ventennio fascista³⁴: se da un lato, in questo periodo, si ha un notevole aumento della spesa per interessi sociali, è anche vero che la linea di pensiero perseguita porta a politiche settoriali e, quindi, ad un'impostazione molto frammentata.

È proprio questa frammentarietà che caratterizzerà lo scenario italiano per tutti gli anni successivi e che sarà alla base di quegli interventi a “macchia di leopardo”³⁵ tipicamente all'italiana.

Ad ogni modo, il secondo dopoguerra è contraddistinto da un periodo di grande investimento sociale: il ruolo del non profit tende a diventare marginale, mentre l'intervento dello Stato aumenta notevolmente attraverso la fornitura pubblica di sanità e servizi educativi. Contemporaneamente il *boom* economico porta anche il mondo profit a partecipare attivamente alla risposta ai bisogni dei consumatori, sempre più esigenti e consapevoli.

Il quadro che si presenta mostra un elevato grado di frammentarietà volto a soddisfare precipuamente esigenze di gruppi specifici di persone; non si rileva uno

³⁴ Con l'avvento dello Stato fascista muta il contesto entro il quale gli enti si trovano ad operare: l'ideologia di stampo corporativista porta alla convinzione che ogni cosa debba realizzarsi tra la società e lo Stato stesso e questo può essere realizzato solo attraverso la subordinazione delle organizzazioni esistenti al potere pubblico e non mediante la loro soppressione. P. Consorti, L. Gori E. Rossi. *Diritto del Terzo settore*. Seconda edizione, Il mulino editore. 2021, pag.25

³⁵ S. Benvenuti, S. Martini, *La crisi del welfare pubblico e il “nuovo” Terzo settore: la via tracciata dalla legge delega n°106/2016*, op.cit., pag.10

sforzo complessivo per creare un sistema di welfare generale a disposizione di tutti i cittadini.

La fine dei Trenta Gloriosi ha portato ad una riduzione degli interventi statali, causando così una nuova configurazione della società sempre più polivalente e caratterizzata da nuovi bisogni da soddisfare. Questo nuovo scenario ha favorito la nascita di organizzazioni con l'obiettivo di sostenere le categorie più disparate: si afferma così il "secondo welfare", anche conosciuto come *welfare mix*, caratterizzato non più dal quasi totale intervento dello Stato ma da forme di collaborazione tra Stato, Mercato e Organizzazioni favorendo la coordinazione degli interventi³⁶.

Non è da sottovalutare il fatto che la tradizione italiana ha sempre previsto un ruolo importante per la Famiglia³⁷, dettata da un *familismo* culturalmente radicato e che, troppo spesso, l'ha costretta a adempiere ai compiti cui né lo Stato né il Mercato riescono a sostenere.

³⁶ La situazione inizia a mutare sul finire degli anni Settanta per l'avvento delle Regioni che hanno assunto competenze legislative e amministrative in materia di assistenza sociale. L'autore afferma che questo ha contribuito a sviluppare una nuova visione per cui certe prestazioni potessero essere più efficacemente erogate da soggetti privati che agivano per spirito di solidarietà piuttosto che da dipendenti di strutture pubbliche spinti prevalentemente da ragioni di carattere professionale o economico. P. Consorti, *Diritto del Terzo settore*, op.cit., pag.25

³⁷ C. Ranci, E. Pavolini, *Le politiche di welfare*. il Mulino, 2015, pag. 226

L'affermarsi del welfare mix è la più chiara esplicitazione della fine del monopolio dell'autorità pubblica³⁸, figlia tanto dell'avanzamento delle politiche neoliberiste, in voga nell'Europa di quel periodo, quanto della necessità di rispondere a politiche di semplice privatizzazione in cui, evidentemente, il Terzo settore assume una centralità complementare sia in termini dell'offerta proposta sia nella capacità di favorire la autoregolazione della società civile.³⁹

A conclusione dell'inquadramento storico-culturale, si possono evidenziare i temi chiave⁴⁰ che caratterizzano i nuovi sistemi di welfare:

- *Sussidiarietà orizzontale*⁴¹ con la quale si cerca di promuovere la società civile contemplando la suddivisione dei compiti fra le pubbliche amministrazioni e i soggetti privati in modo da intervenire sinergicamente nel territorio tramite azioni coordinate;

³⁸ O. De Leonardis, *Principi culture e pratiche di giustizia sociale*, In A. Montebugnoli (a cura di), *Questioni di welfare*. Franco Angeli. Milano, pag.76

³⁹ R. Ceraolo, *Il Welfare State in Europa: brevi note su origine, modelli e tipologie*, op.cit.

⁴⁰ *ibidem*

⁴¹ L'introduzione del principio di sussidiarietà nella Costituzione [Legge costituzionale n.3 del 2001] sancisce la presa di coscienza dell'esistenza di una realtà sempre conosciuta ma mai, fino a quel momento, teorizzata: una "zona di mezzo" tra privato e pubblico costituita da quegli enti privati che, pur agendo mediante una struttura di carattere privatistico, miravano al perseguimento di interessi che non potevano definirsi privati. Per approfondimenti si rinvia a P. Consorti, *Diritto del Terzo Settore*, op.cit., pag.30

- *Integrazione sistemica* tra le politiche pubbliche (abitative, salute, lavoro, protezione sociale e sviluppo) e i loro obiettivi scardinando l'idea di politiche settoriali e favorendo una connotazione reticolare e cooperativa;
- *Attivazione* intesa nella logica del coinvolgimento dei diretti interessati delle politiche.

1.2.2 La normativa e le leggi di riferimento sul Terzo settore

La frammentarietà finora evidenziata sia da un punto di vista storico che culturale è riscontrabile anche nell'ordinamento giuridico italiano⁴², a partire dal Codice civile del 1942, in cui nel libro I, titolo II e capo III vengono disciplinate tre figure giuridiche: le associazioni (riconosciute e non), le fondazioni e i comitati. Le prime sono organizzazioni costituite da persone che perseguono lo stesso obiettivo di tipo non economico. Si parla di associazione riconosciuta quando a questa è riconosciuta una personalità giuridica, al contrario di quella non riconosciuta nella quale qualsiasi responsabilità giuridica è demandata ai singoli associati. La fondazione, invece, si costituisce con la presenza di un patrimonio che rappresenta la caratteristica minima e fondamentale per ottenere il riconoscimento giuridico. Il patrimonio deve essere impiegato per il perseguimento di uno scopo attraverso varie modalità: si possono infatti distinguere le fondazioni erogative (distribuiscono in

⁴² Per approfondimenti si rinvia a C. Balestri, *Gli enti senza scopo di lucro nell'ordinamento italiano: un'ipotesi interpretativa fondata sulla natura della proprietà*, 2011

modo diretto i contributi verso altri soggetti o associazioni), le fondazioni operative (svolgono attività funzionali al raggiungimento dello scopo), le fondazioni miste (che svolgono attività previste dalle tipologie precedentemente descritte). Infine, i comitati sono intesi come organizzazioni che perseguono uno scopo definito in un arco di tempo limitato.

Attualmente, le norme contenute nel Codice civile rappresentano il riferimento legislativo basilare al quale un'organizzazione non profit deve attenersi per aderire o meno alla c.d. riforma del Terzo settore di cui si dirà più avanti.

Il Terzo settore non trova espressa menzione nella Costituzione⁴³. Tuttavia, è possibile rintracciarne la disciplina in alcuni articoli fondamentali quali l'art. 2 dove emerge il principio di solidarietà sociale, l'art. 18 con cui si sancisce la libertà di associazione e l'art. 41 che costituzionalizza la libertà di iniziativa economica privata legandola all'utilità sociale. Con la modifica del titolo V della Costituzione ad opera dalla legge costituzionale 2001, n.3 si offre al Terzo settore una maggiore copertura costituzionale, in quanto la disposizione sancisce all'art. 118 il principio

⁴³ S. Benvenuti, S. Martini, *La crisi del welfare pubblico e il "nuovo" Terzo settore: la via tracciata dalla legge delega n°106/2016*, op.cit., pag. 9

di sussidiarietà orizzontale, già introdotto in via primaria con la legge n. 59 del 1997⁴⁴.

A partire dagli anni '80 del secolo scorso si susseguono interventi legislativi di natura settoriale, emergenziale, privi di una strategia progettuale d'insieme e di lungo periodo⁴⁵. Una strategia che invero risulta necessaria di fronte al fallimento del welfare state, alla contrazione della spesa pubblica e alla riduzione delle risorse per le politiche d'intervento sociale, che hanno notevolmente intensificato i disagi e le vulnerabilità collettive, portando ad un aumento di situazioni di povertà, disuguaglianza e dando il via a quelli che, generalmente, vengono definiti come nuovi rischi sociali: precarietà, difficoltà nella conciliazione lavoro-cura, marginalità abitativa.⁴⁶

La riduzione dell'intervento statale e la mancanza di riforme strutturali hanno portato ad una rapida espansione del Terzo settore⁴⁷ dando il via al periodo delle leggi speciali rivolte alla regolazione di ogni singola tipologia di ente non profit.

⁴⁴ Legge 15 marzo 1997, n. 59 *"Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della Pubblica Amministrazione e per la semplificazione amministrativa"*

⁴⁵ S. Benvenuti, S. Martini, *La crisi del welfare pubblico e il "nuovo" Terzo settore: la via tracciata dalla legge delega n. 106/2016*, op.cit., pag. 2

⁴⁶ C. Ranci, E. Pavolini, *Le politiche di welfare*. op.cit., pag. 80

⁴⁷ F. Antolini F., O.V., *Gli enti non-profit: chi sono, perché nascono. Un tentativo di classificazione statistica*. Riv. Polit. Econ. 91, 2001, pag. 101

Qui di seguito sono elencati i principali enti regolamentati dall'ordinamento giuridico italiano con le rispettive leggi speciali:

- associazioni del volontariato, disciplinate dalla legge n. 266/1991 (*Legge quadro sul volontariato*);
- cooperative sociali, normate dalla legge n. 381/1991 (*Disciplina delle cooperative sociali*);
- Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS) regolamentate dal decreto legislativo n. 460/1997 (*Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*);
- fondazioni ex-bancarie, disciplinate dal decreto legislativo n. 153/1999 (*Disciplina civilistica e fiscale degli enti conferenti di cui all'articolo 11, comma 1, del D.lgs. 20 novembre 1990, n. 356, e disciplina fiscale delle operazioni di ristrutturazione bancaria, a norma dell'articolo 1 della L. 23 dicembre 1998, n. 461*);
- associazioni di promozione sociale, di cui alla legge 383/2000 (*Disciplina delle associazioni di promozione sociale*).
- impresa "sociale", oggetto del Decreto legislativo n. 155/2006 (*Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118*).

Con lo scopo di dare unità e compattezza a questa elevata costellazione di leggi speciali sotto un unico impianto normativo, il legislatore ha delegato il Governo (legge delega 106/2016) a emanare la riforma del Terzo settore.

L'intento riformista del legislatore è perseguito attraverso l'attuazione di cinque linee di indirizzo⁴⁸:

- a) Ricostruire le fondamenta e i confini giuridici del settore;
- b) Valorizzare il principio di sussidiarietà verticale e orizzontale;
- c) Far decollare l'impresa sociale;
- d) Rilanciare il servizio civile nazionale universale;
- e) Ampliare le forme di sostegno economico pubblico e privato degli enti del Terzo settore.

Per la determinazione di tali obiettivi sono stati attuati interventi concreti⁴⁹, primo tra tutti la ricerca di coordinazione tra la disciplina codicistica e le legislazioni speciali, gettando così le basi per la creazione di un vero e proprio Testo Unico per il Terzo settore.

⁴⁸ Cfr. Governo, *Linee Guida per una Riforma del Terzo Settore*, 12 maggio 2014, pag. 2

⁴⁹ Forum nazionale del Terzo settore, *Linee guida per una riforma del Terzo settore*, 12 giugno 2014

Infatti, con la legge delega, si è aperto un periodo di riforme volte a revisionare altresì interamente la disciplina:

- del Servizio Civile universale (D.Lgs. 40/2017);
- delle imposte sul reddito (D.Lgs. 111/2017);
- delle imprese sociali (D.Lgs. 112/2017);
- degli ETS (D.Lgs. 117/2017).

2 LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

SOMMARIO: 2.1. Premessa – 2.2 La riforma del Terzo settore: i requisiti degli enti del Terzo settore – 2.2.1 Le novità portate dal Codice del Terzo settore.

2.1 PREMESSA

Il primo passo verso un processo di riforma del Terzo settore ha avuto inizio con la modifica del titolo V della Costituzione nel 2001⁵⁰ attraverso il quale è stato introdotto il principio di *sussidiarietà orizzontale* volto a essere il collante e armonizzatore per la regolazione dei rapporti tra Stato, Mercato e non profit al fine di perseguire l'interesse pubblico.

La legge delega 106/2016 rappresenta il punto di arrivo di una variegata e spesso frammentata legislazione che, fino a questo momento, non aveva mai dato pieno riconoscimento al settore⁵¹. Per la prima volta si fa chiarezza su quelle che devono essere le caratteristiche fondamentali e si armonizzano, abrogano e migliorano le leggi speciali: non più un insieme eterogeneo e frammentato di organizzazioni, ma un gruppo definito e riconosciuto in modo unitario.

Sebbene l'intento del legislatore fosse quello di unificare il settore sotto un unico quadro normativo, ciò che si verificato è stato invece la creazione di un sistema

⁵⁰ G. Boletto, *La Riforma del Terzo settore e la necessità di introdurre un regime tributario strutturale, di settore*, valido per tutti gli ETS, 2018

⁵¹ S. Benvenuti, *Finalmente una disciplina organica del Terzo settore: dalla legge delega n. 106 del 2016 ai decreti legislativi di attuazione*, in Osservatorio sulle fonti, n. 2/2017

normativo a “doppio binario”⁵² in quanto l’adesione al Codice del Terzo settore, di cui decreto legislativo del 3 luglio 2017, n.117, rappresenta un’iniziativa libera e del tutto volontaria per le organizzazioni che possiedono i requisiti per diventare ETS.

In questo modo, viene data la possibilità agli enti che non vogliono aderire al Codice, di continuare ad essere regolati dalla normativa antecedente, cioè da quanto previsto da Codice civile, dalla normativa tributaria e dalle leggi speciali non abrogate.

Tra i principali obiettivi della legge delega di riforma del Terzo settore vi era quello di riordino e di revisione delle disposizioni fiscali. Con il decreto attuativo sul Codice del Terzo settore (da ora CTS), il legislatore, fra gli altri, si è posto l’obiettivo di riunire le molteplici norme fiscali di riferimento esistenti, creando un sistema organico e cercando così di superare il problema della stratificazione normativa in materia fiscale⁵³. Conseguenza di ciò è stato il venir meno della disciplina delle ONLUS. Tali organizzazioni, dunque, hanno radicalmente visto modificare la normativa che le disciplinava senza però avere una chiara indicazione

⁵² L. Montanini, A. D’Andrea, *La riforma del Terzo settore*, op.cit., pag.53

⁵³ Commissione Terzo Settore e Non Profit, *Il regime fiscale degli enti del terzo settore: spunti critici sulla riforma in ambito tributario e decorrenze*, documento della Fondazione TELOS, centro studi dell’ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Roma, 2017

sulle metodologie consone ed opportune da adottare per ricollocarsi nel Terzo settore e per armonizzare eventualmente i propri statuti.

Alla luce di quanto appena evidenziato e considerato il periodo storico delicato in cui le ONLUS si trovano, si ritiene utile soffermarsi sul percorso che questi enti sono tenuti a fare per l'adeguamento previsto dal CTS, evidenziando le tappe, le possibilità e le conseguenze di tale armonizzazione.

2.2 LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: I REQUISITI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

L'ambizioso progetto normativo auspicato dalla legge delega 106/2016 è stato definito con la delineazione di 12 articoli⁵⁴ contenenti alcuni aspetti fondamentali: per prima cosa vengono delineate le finalità e l'oggetto della riforma e si dà una definizione di ETS⁵⁵; vengono poi dettati i principi e i criteri direttivi generali⁵⁶ quali il riconoscimento dell'esercizio di associazione e dell'iniziativa economica

⁵⁴ Legge Delega 6 giugno 2016, n°106 *“Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale”*

⁵⁵ L. 106/2016, art. 1

⁵⁶ L. 106/2016, art. 2

privata come strumento di promozione e di attuazione dei principi⁵⁷ di partecipazione democratica, solidarietà, sussidiarietà e pluralismo, nonché la semplificazione della normativa vigente, garantendone la coerenza giuridica, logica e sistematica. Si prevede la revisione e la semplificazione del procedimento per il riconoscimento della personalità giuridica contenuto nel libro I del Codice civile⁵⁸, la definizione delle informazioni obbligatorie da inserire negli statuti, l'introduzione di obblighi di trasparenza⁵⁹ e di informazione⁶⁰; è altresì prevista una disciplina per la conservazione del patrimonio degli enti, la tutela dei diritti degli associati e la previsione di trasformazione diretta e fusione tra associazioni e fondazioni. Vengono riordinate e revisionate le discipline vigenti in materia di attività di volontariato, di promozione sociale, di mutuo soccorso⁶¹, dell'impresa

⁵⁷ Ai sensi degli artt. 2, 3, 18 e 118 della Costituzione

⁵⁸ L. 106/2016, art. 3

⁵⁹ La trasparenza è un punto focale della Riforma, è infatti prevista sia dall'art. 3 in cui è predisposto l'obbligo di tale principio, sia dell'art. 7 in cui è prevista l'attuazione di meccanismi di vigilanza, monitoraggio e controllo pubblico sull'attività degli ETS anche attraverso forme di autocontrollo e vigilanza interna;

⁶⁰ Oltre che alla redazione dei bilanci prevista dall'art. 3 della L. 106/2016, si fa riferimento anche alla disposizione prevista ai sensi dell'art. 12 che prevede la stesura di una relazione annuale da trasmettere alle Camere circa l'attività di controllo e monitoraggio fatta sugli ETS.

⁶¹ L. 106/2016, art. 5

sociale⁶² e del Servizio Civile nazionale⁶³. Sono altresì predisposte le misure agevolative e di sostegno economico⁶⁴ in favore degli enti del Terzo settore, tra le principali vi è l'istituzione della Fondazione Italia Sociale⁶⁵, la quale viene dotata di una funzione sussidiaria e non sostitutiva dell'intervento pubblico per il sostentamento e il finanziamento economico degli ETS, al fine di perseguire interventi innovativi indirizzati a soggetti o territori particolarmente svantaggiati.

Dall'art. 4, comma 1 della Legge Delega 106/2016, emergono quali sono i requisiti che un'organizzazione deve possedere per ottenere la qualifica di ETS, ovvero il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità generale attraverso lo svolgimento di attività prevalentemente di interesse generale e che non abbiano scopo di lucro, e non mediante attività che siano di interesse particolare o, più precisamente, volte a soddisfare gli interessi delle singole categorie degli iscritti.

⁶² L. 106/2016, art. 6. In particolare, l'articolo definisce i requisiti per la qualifica di impresa sociale, le modalità di acquisizione, l'individuazione dei settori in cui questa può svolgere attività, i meccanismi di remunerazione, gestione, organizzazione, obblighi informativi e di trasparenza a cui devono attenersi.

⁶³ L. 106/2016, art. 8

⁶⁴ Ai sensi degli artt. 9-11 della L. 106/2016. In particolare, l'art. 9 disciplina le misure agevolative e di sostegno economico in favore degli enti del Terzo settore e procede al riordino e all'armonizzazione della relativa disciplina tributari e delle diverse forme di fiscalità di vantaggio, nel rispetto della normativa dell'Unione europea. L'art. 11 predispone le disposizioni finanziarie e finali

⁶⁵ L.106/2016, art. 10

Quindi è la stessa *ratio* dell'intervento di riforma⁶⁶ che esprime la ragione per cui enti come le amministrazioni pubbliche, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro e tutti gli enti sottoposti a direzione e controllo degli stessi, vengano esclusi dal Codice.

2.2.1 Le novità portate dal Codice del Terzo settore

La riforma avviata con la legge delega 106/2016, ha quindi portato all'emanazione del CTS (con il D.lgs 117/2017) con lo scopo di regolamentare l'intero comparto superando il carattere "occasionale" che fino ad oggi lo aveva caratterizzato.

Per chiarezza informativa si riportano, di seguito, entrambe le definizioni di Terzo settore previste ora dalla legge delega 106/2016, ora dal decreto legislativo 117/2017:

- **Legge delega 106 del 2016:**

“Per Terzo settore si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di

⁶⁶ Per approfondimenti si rinvia a C. Baucò, V. Capozzi, *La riforma del terzo settore: il regime transitorio.*, Documento di ricerca presso il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, 2018

interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi”.

- **Decreto Legislativo 117/2017:**

“Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore”.

Il codice del Terzo settore introduce interessanti novità rispetto al passato: ricomprende tutte le forme organizzative precedenti sotto un'unica forma giuridica⁶⁷, quella di ETS, la quale deve perseguire un'attività di interesse generale⁶⁸, garantendone al tempo stesso la possibilità di “specializzarsi” in una

⁶⁷ Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 “*Codice del Terzo settore*”, art. 4 comma 1

⁶⁸ D.Lgs. 117/2017, art. 5 comma 1

delle sei forme tipiche individuate in base alle modalità con cui si portano avanti gli obiettivi generali; tali forme sono le organizzazioni di volontariato (da ora ODV), associazione di promozione sociale (da ora APS), impresa sociale, ente filantropico, rete associativa, società di mutuo soccorso.

È riconosciuta la possibilità di una funzione imprenditoriale per gli enti del Terzo settore il cui “svolgimento può concorrere ad elevare i livelli di tutela dei diritti civili e sociali” purché gli introiti vengano impiegati per il perseguimento di attività di interesse generale. A ragion di questo, nel Codice sono state previste disposizioni come il divieto di distribuzione tra i componenti dell’ente di qualsiasi tipo di avanzo di gestione.⁶⁹

Un fattore innovativo rispetto al passato riguarda la possibilità per qualsiasi tipologia di ETS di svolgere attività di volontariato.⁷⁰ Tale attività, infatti, era limitata alle ODV, APS e ONG: per la prima volta viene regolamentata la figura del volontario, trattando i suoi doveri e diritti e prevedendo anche un’assicurazione contro infortuni o malattie connesse allo svolgimento dell’attività volontaria; è prevista la disposizione di obblighi informativi⁷¹ attraverso la redazione di un bilancio strutturato come il *Bilancio per cassa* (se i ricavi sono inferiori ai 220.000

⁶⁹ D.Lgs 117/2017, art. 8 comma 2

⁷⁰ D.Lgs. 117/2017, artt.17-19

⁷¹ D.Lgs. 117/2017, artt.13-15

euro) o il *Bilancio sociale* redatto secondo le linee-guida del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (se i ricavi sono superiori a un milione di euro).

Altra novità è data dall'istituzione della *Fondazione Italia Sociale*⁷² come struttura di supporto nella realizzazione di interventi da parte degli ETS di elevato impatto sociale per i territori svantaggiati, del *Consiglio Nazionale del Terzo settore*⁷³ con finalità di promozione e sostegno del Terzo settore nonché di attività volte al monitoraggio, vigilanza e controllo delle stesse, ed infine delle *reti associative*⁷⁴ con funzione di coordinamento e supporto agli ETS⁷⁵. Queste ultime sono associazioni comprendenti almeno cento ETS o almeno venti fondazioni in cui le sedi legali si trovano in almeno cinque Regioni o Province Autonome. È prevista anche la formazione di reti nazionali⁷⁶ con almeno cinquecento ETS, cento fondazioni o centomila persone fisiche associate.

Dalla lettura del CTS emerge che l'ottenimento della qualifica di ETS è conseguibile unicamente a enti di diritto privato (escluse le società)⁷⁷ che:

⁷² L. 106/2016, art. 10

⁷³ D.Lgs. 117/2017, artt.58-60

⁷⁴ D.Lgs. 117/2017, art. 41

⁷⁵ L. Montanini, A. D'Andrea, *La riforma del Terzo settore*, op.cit., pag.73

⁷⁶ D,Lgs. 117/2017, art. 41 comma 2

⁷⁷ C. Baucò, V. Capozzi, *La riforma del terzo settore: il regime transitorio*, op.cit.

- a) perseguano finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale senza scopo di lucro;
- b) realizzino attività di interesse generale attraverso azioni volontarie e gratuite, o di mutualità, o di produzione e scambio di beni e servizi;
- c) attuino il principio di sussidiarietà;
- d) adeguino i propri statuti a queste finalità.

Verificata la presenza di tali requisiti, per ottenere la qualifica di ETS è necessario procedere all'iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo settore (da ora RUNTS) che, ai sensi del decreto ministeriale del 15 settembre 2020, n. 106 (art. 7 comma 1), ha effetto costitutivo relativamente all'acquisizione della qualifica di ETS nonché di ottenimento della personalità giuridica. Dunque, l'iscrizione al RUNTS è requisito essenziale per la qualifica di ETS.

La recente pubblicazione del Decreto direttoriale del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 561 del 26 ottobre 2021, sancisce il *23 novembre 2021* come data in cui inizierà il processo di trasmigrazione di ODV e APS, provenienti dai rispettivi registri nazionali, regionali o provinciali al RUNTS. Si tratta di una data importante⁷⁸ in quanto determina il punto di svolta da una fase transitoria, in cui il

⁷⁸ L. Esposito, *Arriva il 23 novembre il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore*, www.forumterzosettore.it

Codice ha considerato come ETS gli enti iscritti nei registri previsti dalle precedenti normative, ad una fase determinata dall'effettiva attuazione della riforma del Terzo settore in cui sarà solamente con l'iscrizione nel registro unico che le organizzazioni potranno acquisire, con effetto costitutivo e immediato, tale qualifica dando così avvio a una fase nuova per migliaia di organizzazioni non profit italiane.

Tutti i nuovi ETS che decideranno di aderire al CTS, già dal 24 novembre 2021 potranno fare richiesta di iscrizione direttamente al RUNTS.

Una volta che gli uffici competenti avranno completato il processo di trasmigrazione al RUNTS, i registri di settore verranno eliminati. Le date previste sono:

- *23 dicembre 2021* per il completamento del trasferimento al RUNTS dei dati di APS nazionali e dei circoli ad esse affiliati;
- *21 febbraio 2022* per il completamento della trasmigrazione al RUNTS per ODV e APS iscritte nei registri regionali e provinciali.

Una volta terminato il trasferimento dei dati, l'ufficio competente ha 180 giorni di tempo per effettuare tutte le verifiche circa la sussistenza dei requisiti degli enti trasferiti. In mancanza di un'emanazione di processo di diniego, vale la forma silenzio-assenso. Al contrario, qualora venissero riscontrate anomalie nella

documentazione fornita dagli enti, l'ufficio competente sospende la procedura di iscrizione concedendo all'ente altri 60 giorni per sanare la situazione.

Obiettivo del RUNTS⁷⁹, oltre quello di sostituire la pluralità di registri speciali previsti dalla vecchia disciplina, è quello di rispettare il principio di trasparenza informativa favorendo l'accessibilità agli utenti sulle informazioni relative agli ETS⁸⁰. Pertanto, è fatto obbligo agli ETS di fornire, nell'apposita sezione, esatte informazioni concernenti la denominazione, la sede legale, l'oggetto dell'attività di interesse, il patrimonio minimo e le generalità dei soggetti che rappresentano l'ente⁸¹. È altresì previsto per gli ETS la possibilità di iscriversi ad un'unica sezione del RUNTS tra le sette identificate⁸², quali:

- organizzazione di volontariato;
- associazione di promozione sociale;
- enti filantropici,
- imprese sociali e cooperative;

⁷⁹ Consiglio nazionale del notariato, *Atto costitutivo e statuto, nuovo sistema per il riconoscimento della personalità giuridica e pubblicità degli enti del terzo settore*, studio n. 104, gennaio 2001

⁸⁰ D.lgs. 117/2017, art. 45 comma 2

⁸¹ Nello specifico si fa riferimento all'art. 47 del CTS che evidenzia le fasi essenziali della procedura di iscrizione al RUNTS per i nuovi ETS e all'art. 48 che elenca le informazioni che devono essere depositate nel RUNTS, i dati informativi dell'ente sia *statici* (come denominazione, forma giuridica, sede legale) che *dinamici* (ad esempio le modifiche dello statuto, le deliberazioni di trasformazione, fusione, scioglimento, estinzione e tutti gli altri fatti la cui iscrizione è espressamente prevista da norme di legge o regolamento)

⁸² D.Lgs. 117/2017, art. 4

- reti associative;
- società di mutuo soccorso;
- altri enti del Terzo Settore⁸³.

In termini generali, va comunque segnalato che la diversificazione tipologica incide solo in relazione alla scelta della sezione del RUNTS cui il singolo ente deve essere iscritto, perché poi, la disciplina è la medesima per tutti, fatto salvo il caso di imprese e cooperative sociali⁸⁴.

⁸³ Quest'ultima sezione, in particolare, dà la possibilità di iscrizione a tutti quegli enti che, nonostante posseggano i requisiti fondamentali per diventare ETS, non si riconoscano in nessuna delle sei classi precedenti e alle quali è concessa l'acquisizione della personalità giuridica mediante procedura semplificata

⁸⁴ P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, op.cit., pag. 106

3 LE ORGANIZZAZIONI CON QUALIFICA DI “ONLUS”

TRA PASSATO E PRESENTE

SOMMARIO: 3.1. Le ONLUS: una prima definizione. – 3.2. L'introduzione della qualifica di ONLUS. – 3.2.1. Le agevolazioni fiscali e i vantaggi nell'essere ONLUS. – 3.3. Tra passato e futuro: il periodo transitorio. – 3.3.1. I passaggi per l'adesione alla riforma. – 3.3.2. Come scegliere la tipologia di ETS. – 3.3.3. L'iscrizione al RUNTS. – 3.3.4. Quando modificare la qualifica. – 3.3.5. Gli adeguamenti statutari. – 3.4. Verso l'armonizzazione di una riforma non ben definita.

3.1 LE ONLUS: UNA PRIMA DEFINIZIONE

Le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS) costituiscono una distinta categoria di enti destinatari di un regime fiscale favorevole.⁸⁵

Si tratta di una qualifica di carattere esclusivamente finanziario rivolta ad enti come associazioni, comitati, fondazioni, società cooperative e altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, in possesso dei requisiti previsti dalla normativa. Per beneficiare delle suddette agevolazioni, i soggetti interessati devono chiedere l'iscrizione all'anagrafe delle ONLUS⁸⁶, presentando una comunicazione all'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, questo adempimento non è richiesto alle cosiddette “ONLUS di diritto”, cioè quegli enti che diventano automaticamente ONLUS senza bisogno di adeguare i propri statuti o atti costitutivi e che non

⁸⁵ Decreto Legislativo 4 dicembre 1997, n° 460 “*Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*”

⁸⁶ D.Lgs. 460/1997, art. 11 comma 2

possono rinunciare a tale qualifica senza rinunciare anche all'iscrizione di settore, ovvero:

- le Organizzazioni di volontariato iscritte nei registri istituiti dalle Regioni e dalle Province Autonome (Legge 266/1991) che non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali indicate nel decreto 25/5/1995;
- le Organizzazioni non governative (ONG) riconosciute idonee (Legge 49/1987);
- le Cooperative sociali (comprensivi dei loro Consorzi) iscritte nella “sezione cooperazione sociale” del registro prefettizio (Legge 381/1991).

Le altre organizzazioni che non rientrano tra le tre di diritto, ma che comunque posseggono i requisiti previsti, possono fare richiesta di ottenimento della qualifica di ONLUS “ordinaria” se si tratta di associazioni (riconosciute o meno), comitati, fondazioni, enti di carattere privato in generale, cooperative non sociali o di ONLUS “parziali” in caso che la richiesta venga fatta da enti ecclesiastici concordatari, associazioni di promozione sociale affiliate agli enti nazionali riconosciuti dal Ministero degli Interni.

3.2 L'INTRODUZIONE DELLA QUALIFICA DI ONLUS

Le ONLUS sono state introdotte nell'ordinamento giuridico italiano con il decreto legislativo del 4 dicembre 1997, n. 460 ed entrato in vigore a partire dal 1° gennaio 1998.

La disciplina identifica all'art.10 i requisiti, le caratteristiche e le attività che un'organizzazione deve avere per poter ottenere la qualifica di ONLUS.

Al comma 1 sono elencati gli enti che possono assumere la qualifica di ONLUS, come le associazioni riconosciute e non, le fondazioni, i comitati, le società cooperative e, in via residuale, gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica. Sono altresì indicati al comma 10 tutti gli enti esclusi dalla possibilità di ottenere questa qualifica quali enti pubblici, le società commerciali, le fondazioni bancarie, i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni dei datori di lavoro e le associazioni di categoria.

Il comma 1 stabilisce, inoltre, sia tutti i vincoli imposti alle aspiranti ONLUS per l'ottenimento di tale qualifica, sia i settori in cui esse possono svolgere le proprie attività. È espressamente stabilito che tali attività siano di natura solidaristica rivolte a soggetti svantaggiati esterni all'organizzazione e che vengano svolte esclusivamente nei seguenti ambiti: assistenza sociale, sanitaria e sociosanitaria, beneficenza, istruzione e formazione, sport dilettantistico, tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico, della natura e dell'ambiente,

promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili, ricerca scientifica di particolare interesse sociale, ed infine, cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale.

È altresì possibile per le ONLUS svolgere attività connesse ai settori sopracitati, denominate “attività diverse”, purché queste siano secondarie ed accessorie all’attività istituzionale e purché si rispetti il divieto di distribuzione degli utili o avanzi di gestione tra i membri. Viene infatti previsto nello statuto, il quale deve essere redatto nella forma di atto pubblico o della scrittura privata autenticata⁸⁷ o registrata, l’obbligo di reinvestire gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse.

Sono, infine, previste la redazione di un bilancio o rendiconto annuale e la devoluzione del patrimonio dell’organizzazione ad altre ONLUS, in caso di suo scioglimento.

Per tutti gli enti che posseggono i requisiti previsti e che rispettino i vincoli sopracitati è previsto l’uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione “Organizzazione Non Lucrativa di Utilità Sociale” o dell’acronimo “ONLUS”.

⁸⁷ D.Lgs. 460/1997, art. 1 comma 1

Al comma 2 del medesimo articolo sono indicate le categorie alle quali le attività delle ONLUS devono essere rivolte. Deve trattarsi di soggetti svantaggiati esterni alla stessa organizzazione e che, in particolare, si trovino in situazioni di svantaggio fisico, psichico, economico, sociale o familiare oppure, nel caso esclusivo degli aiuti di natura umanitaria, che siano componenti di collettività estere. Il comma 3 prevede, inoltre, che le attività delle ONLUS possano rivolgersi anche ai propri soci, associati o membri che si trovino nelle condizioni di svantaggio di cui alla lettera a) del comma 2.

Ammettere che le ONLUS siano una categoria rilevante ai soli fini tributari⁸⁸, significa evidenziare che il vantaggio maggiore nell'ottenimento di questa qualifica è dato dalla possibilità di ottenere sgravi ed agevolazioni fiscali.

A questo proposito, risulta importante prestare attenzione a quanto contenuto nell'art. 25 del Decreto 460/1997 che stabilisce tutti gli obblighi contabili a cui una ONLUS deve attenersi.

Gli obblighi contabili variano in relazione all'ammontare dei proventi. In generale, per tutte le ONLUS diverse dalle Società cooperative (che trattandosi di enti commerciali devono rispettare gli obblighi di contabilità previsti dal Codice civile), le scritture contabili obbligatorie ai fini fiscali vanno distinte in due categorie:

⁸⁸ M. Iannaccone, *Norme transitorie e adeguamenti statuari delle ONLUS, Enti del Terzo Settore e Impresa Sociale: la nuova disciplina, Parte II*, Atti del convegno tenutosi a Genova il 6 aprile 2019

- a) quelle che interessano l'attività complessivamente svolta;
- b) quelle che interessano le attività direttamente connesse a quelle istituzionali.

Si tratta di una contabilità separata che ha lo scopo di verificare l'effettiva secondarietà delle attività connesse a quelle istituzionali.

Ad ogni modo, non è data alcuna indicazione circa il metodo con cui le scritture devono essere tenute⁸⁹. È preferibile, però, adottare per le ONLUS il metodo della partita doppia in quanto consente di raggiungere agevolmente i risultati richiesti dalla legge.⁹⁰

Un ulteriore documento previsto per le ONLUS è il rendiconto⁹¹. Esso rappresenta una *conditio sine qua non* per ottenere le agevolazioni fiscali previste ed è utile per due motivi⁹²: da un lato garantisce un meccanismo di rendicontazione interno e di valutazione delle proprie attività, dall'altro è uno strumento essenziale per l'amministrazione finanziaria, in quanto fondamentale in sede di controllo, per verificare le modalità operative e la struttura organizzativa dell'ente ed aver chiaro quale debba essere il corretto trattamento fiscale.

⁸⁹ Confini Online, *Le regole del no profit. Gli adempimenti contabili degli enti non profit*, [ww.confinionline.it](http://www.confinionline.it)

⁹⁰ E. Migliorini, *ONLUS: Il regime Fiscale Contabile e le agevolazioni*, www.fiscomania.com

⁹¹ D.Lgs. 460/1997, art. 25 comma 3-4

⁹² Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Osservazioni del Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per la predisposizione dei decreti attuativi della riforma del Terzo Settore*, documento, settembre 2016

Al fine di facilitare la redazione del documento di bilancio, l’Agenzia delle ONLUS ha emanato un documento contenente le *“linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit”*⁹³, con l’obiettivo di proporre alcuni standard utilizzabili nel processo di rendicontazione e individuando le sezioni essenziali che tale documento deve contenere:

- stato patrimoniale;
- rendiconto gestionale;
- nota integrativa;
- relazione di missione.

⁹³ ai sensi del D.P.C.M. 21 marzo 2001, n. 329 “Regolamento recante norme per l’Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale”, art. 3, comma 1, lett. a

3.2.1 Le agevolazioni fiscali ed i vantaggi di essere ONLUS

Fatta salva la presenza di tutti i requisiti previsti dal decreto, del rispetto dei vincoli di bilancio e della redazione dello statuto, agli artt. 12-24 vengono evidenziati i termini della convenienza fiscale attribuita alle ONLUS, ovvero:

- agevolazioni ai fini delle Imposte sui redditi di cui all'art.12. L'articolo fa riferimento all'art. 150 del DPR 917/86 il quale recita:
 - a) Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.
 - b) I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibili.

Tale previsione conosciuta come *decommercializzazione*⁹⁴ considera le attività prettamente istituzionali escluse *ab origine* dall'imponibilità fiscale e permette alle organizzazioni non lucrative di svolgere attività di natura commerciale (e quindi imponibili da un punto di vista tributario) senza però dover sottostare a tassazione;

⁹⁴ C. Cherubini, *Cosa succede ad una ONLUS che non adegua lo statuto*, articolo pubblicato da Informazione Fiscale, 20 aprile 2020

- erogazioni liberali: l'art. 13 stabilisce alcune regole specifiche riferite a casistiche peculiari. In generale, i donatori sono soggetti alla normativa “più dai e meno versi” (L. 80/2005) che prevede meccanismi di deducibilità del reddito per le erogazioni effettuate sia in denaro che in natura ad altri enti; le ONLUS riceventi possono beneficiare di tali erogazioni solo se detengono i documenti di contabilità ordinaria;
- esenzione Iva per le prestazioni ospedaliere, di cura, educative e di formazione e prestazioni sociosanitarie in generale di cui all'art. 14;
- esenzione dell'imposta di bollo e dell'obbligo di emettere scontrino fiscale solo per le attività istituzionali di cui all'art. 15;
- esenzione dell'imposta di bollo di cui all'art. 17 relativa agli atti, documenti e registri poste in essere o richieste dalle ONLUS;
- esenzione delle tasse di concessione governativa di cui all'art. 18;
- esenzione dell'imposta di successione e donazione di cui all'art. 19;
- esenzione dell'imposta sull'incremento del valore degli immobili di cui all'art. 20;
- esenzioni in materia di tributi locali previsto ai sensi dell'art. 21;

- agevolazioni in materia di imposte di registro contenuta nell'art. 22 in cui tale agevolazione è prevista solo se nell'atto di acquisto è indicata la volontà di utilizzare direttamente il bene acquistato per lo svolgimento dell'attività istituzionale entro i due anni successivi;
- esenzione dell'imposta sugli spettacoli e intrattenimenti all'art. 23 secondo cui l'esenzione spetta a condizione che l'attività proposta sia svolta occasionalmente, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione e che sia data preventiva comunicazione dell'attività all'Ufficio SIAE territorialmente competente;
- agevolazioni per l'organizzazione di lotterie, tombole, pesche e banchi di beneficenza di cui all'art. 24;
- possibilità di beneficiare dei contributi derivanti dall'iscrizione alle liste del 5x1000. Le modalità di destinazione sono descritte dal DPCM del 23 aprile 2010, in cui si prevede che le ONLUS interessate debbano iscriversi in un apposito registro online reso poi pubblico dall'Agenzia delle Entrate. Tutte le ONLUS che ottengono un contributo, a prescindere dall'ammontare del premio, sono tenute alla redazione di un documento di rendiconto in modo tale da evidenziare come le somme percepite siano state utilizzate (in quanto devono essere indirizzate alle finalità istituzionali) e, nel caso in cui non

venga redatto nei tempi e nelle modalità fissate, queste hanno l'obbligo della restituzione di quanto ricevuto.

3.3 TRA PASSATO E FUTURO: IL PERIODO TRANSITORIO

La qualifica di ONLUS prevista dal D.lgs 460/1997 ha garantito negli anni molti vantaggi fiscali alle organizzazioni che avevano i requisiti per beneficiarne.

L'adozione del CTS abroga tale decreto. Questo comporta che tutte le ONLUS che non risultano iscritte al registro degli APS o delle ODV sono tenute a presentare richiesta di iscrizione al RUNTS. Qualora la ONLUS non provvedesse entro il termine previsto dalla normativa, il sodalizio non si estinguerebbe ma la perdita della qualifica di ONLUS comporterebbe l'obbligo di devolvere il patrimonio ai fini di pubblica utilità.⁹⁵

Nel caso di adesione al Codice, le ONLUS sono tenute a fare le opportune considerazioni su quale sia la sezione del registro nella quale iscriversi, tenendo conto della tipologia di attività svolta e dei modelli organizzativi adottati.

I vantaggi⁹⁶ derivanti dall'iscrizione al RUNTS e ad assumere la qualifica di ETS sono molteplici:

⁹⁵ F. Colecchia, *Per chi rimane fuori dal registro unico nazionale: le conseguenze*, raccolta di articoli del "limbo delle ONLUS" pubblicato in Cantiere del terzo settore il 16 febbraio 2021

⁹⁶ Italia non profit, *Sette buone ragioni per essere ETS, e alcuni contro*, Guida alla Riforma del Terzo settore. www.italianonprofit.it

- riconoscimento giuridico più veloce: l'iscrizione nel Registro Unico dà direttamente il riconoscimento giuridico, quindi, rappresenta un meccanismo più efficace rispetto all'iter previsto dal DPR 361/2000;
- agevolazioni: si tratta soprattutto di riduzioni del carico fiscale per chi aiuta l'ente o a titolo contributivo o a titolo di investimento (per le imprese sociali). Inoltre, appaiono considerevoli anche le agevolazioni sulle imposte indirette minori (bollo, registro);
- ottenimento del titolo di solidarietà: si tratta di strumenti finanziari avanzati grazie ai quali tutti gli enti del Terzo settore (sia commerciali che non) potranno finanziare le proprie attività; sono emessi dagli istituti di credito al fine di raccogliere denaro e impiegare il capitale per il finanziamento di attività istituzionali degli ETS, in coerenza con gli obiettivi di interesse generale perseguiti da questi ultimi;
- maggiore visibilità ed influenza: l'iscrizione al RUNTS permette agli ETS di ampliare le proprie reti e farsi conoscere anche all'esterno. In questo modo aumenta la possibilità di una maggiore partecipazione sia tramite titoli e donazioni che tramite personale volontario;
- separazione tra "assenza di scopo di lucro" e "commercialità" che permette agli enti di svolgere attività commerciali pagando le relative imposte;

- svolgimento di “attività diverse” non inerenti alle attività di interesse generale purché siano previste dallo statuto.

Il Codice del Terzo settore dispone che la disciplina relativa alle ONLUS sarà definitivamente abrogata solo nel momento in cui entreranno in vigore le nuove disposizioni fiscali recate dal Titolo X dello stesso Codice: ciò avverrà a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui sarà operativo il registro unico nazionale del Terzo settore (quindi dal 23 novembre 2021) e a quello in cui la Commissione europea avrà dato la propria autorizzazione al nuovo regime fiscale del Terzo settore.

Fino al termine appena menzionato, un ente iscritto all’anagrafe ONLUS può continuare ad applicare le disposizioni fiscali contenute nel decreto legislativo 460/1997, dopo di che la qualifica di ONLUS cesserà di avere efficacia e le disposizioni ad essa riferite risulteranno abrogate.

Con l’entrata in vigore del Codice del Terzo settore, è stata ridotta la platea di tipologie di organizzazioni che possono usufruire di vantaggi fiscali. La conseguenza di questa rivoluzione giuridica ha portato moltissimi enti a dover fare i conti con la propria struttura, organizzazione e missione in modo tale da comprendere se il proprio *asset* organizzativo potesse risultare coerente con il nuovo panorama delineato, scegliendo anche la categoria che più li rappresentasse tra le sette previste dal decreto.

Questo esercizio introspettivo riguarda a maggior ragione le ONLUS che, ricordiamo, non sono un soggetto di diritto ma di tipo esclusivamente fiscale, quindi costituiti *ab origine* da enti non commerciali sotto forma di associazione, fondazione o altro.

3.3.1 I passaggi per l'adesione alla riforma

Innanzitutto, una ONLUS è tenuta a scegliere se aderire o meno alla riforma e ottenere, quindi, la qualifica di ETS.

Potrebbe capitare che alcune di queste decidano di non adeguare i propri statuti e di non procedere con l'iscrizione al RUNTS: in questo caso la perdita della qualifica di ONLUS, ai sensi della circolare ministeriale del 26 giugno 1998, n.168, comporterebbe l'obbligo di devolvere il patrimonio della stessa ad un'altra associazione non lucrativa. Pertanto, una ONLUS che decide di non entrare nel Terzo settore è tenuta a devolvere il proprio patrimonio ai fini di pubblica utilità⁹⁷. Viene comunque fatto salvo il patrimonio in possesso nel periodo precedente all'ottenimento della qualifica di ONLUS come previsto dalla circolare dell'Agenzia delle entrate del 31 ottobre 2007, n.59.

⁹⁷ D.Lgs. 117/2017, art. 9

Analizziamo ora i quesiti che le ONLUS che intendono aderire sono chiamate a porsi.

3.3.2 Come scegliere la tipologia di ETS?

Le ONLUS devono individuare la tipologia di ETS tra le sette classi proposte dal Codice che più rappresenti le loro finalità istituzionali.⁹⁸

Per prima cosa una ONLUS deve individuare la propria natura giuridica; infatti, in base a questa non sarà possibile assumere determinate forme e sarà, quindi, possibile ridurre il campo di ricerca arrivando ad individuare la sezione più opportuna. Ad esempio, se la ONLUS è una cooperativa non potrà che assumere la forma di impresa sociale.

In secondo luogo, una ONLUS deve analizzare i destinatari della propria attività nonché la natura della stessa: ad esempio, se l'ente fosse coinvolto principalmente nel sostegno di terzi svantaggiati attraverso erogazione di denaro/servizi, potrebbe trasformarsi in un ente filantropico; se opera attraverso il sostegno di soci o loro familiari tramite trattamenti sociosanitari potrebbe qualificarsi come società di mutuo-soccorso.

Va inoltre evidenziato il modo principale di ottenimento delle risorse per lo svolgimento delle attività: se queste sono gratuite, in quanto finanziate da attività

⁹⁸ F. Colecchia, *Come scegliere il tipo di ETS*, raccolta di articoli del "limbo delle ONLUS" op. cit.

di raccolta fondi e contributi liberali, si potrebbe costituire una ODV o un ente filantropico, altrimenti nel caso in cui l'attività venga proposta dietro corrispettivo dei soci, potrebbe trattarsi di un APS. O ancora, nel caso di una cooperativa sociale, in cui l'attività è anche rivolta verso il mercato dietro corrispettivo, potrebbe parlarsi di ente del Terzo settore generico o di impresa sociale.

In ultima analisi va anche considerata la percentuale di lavoro volontario nell'organizzazione: il Codice prevede la presenza di personale volontario in tutte le tipologie di ETS prevedendo comunque delle differenze in termini di quantità numerica.

Ad ogni modo, la scelta della tipologia di ETS non è vincolante nel tempo in quanto è garantita la possibilità di migrare in un'altra sezione del RUNTS⁹⁹ senza vincoli e senza devolvere il patrimonio¹⁰⁰.

Discorso diverso, evidentemente, è fatto nel caso in cui un ente perda i requisiti per il mantenimento della qualifica di ETS: in questo caso è prevista la devoluzione del patrimonio limitatamente all'incremento realizzato nel periodo di tempo di iscrizione al RUNTS¹⁰¹.

⁹⁹ Decreto ministeriale del 15 settembre 2020, n. 106 *“Procedure di iscrizione degli Enti nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, modalità di deposito degli atti nel Registro, regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro stesso”*, art. 22

¹⁰⁰ D. Erler, P. Pesticcio, *La migrazione in altra sezione del Runts: la procedura*, 17 febbraio 2021

¹⁰¹ D.M. 106/2020, art. 25 comma 1

3.3.3 L'iscrizione al RUNTS

Per le ONLUS di diritto iscritte agli appositi registri delle associazioni di promozione sociale e di organizzazione di volontariato, secondo quanto stabilito dall'art.54 del CTS, saranno direttamente i funzionari di tali registri a comunicare all'ufficio competente del RUNTS i dati relativi agli enti iscritti. Trasmessi i dati, l'ufficio competente ha il compito di effettuare entro 180 giorni gli opportuni controlli al fine di verificare l'effettiva sussistenza dei requisiti per l'iscrizione al RUNTS.

Nel caso vengano riscontrate difformità, l'ufficio competente disporrà che i dati siano resi conformi e adeguati entro 60 giorni, pena la mancata iscrizione dell'ente al RUNTS.

Nel caso di ONLUS ordinali o parziali, l'iter procedurale è disposto dall'art. 34 del Decreto del 15 ottobre 2020, n. 106 del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali (decreto RUNTS). È previsto che sia l'Agenzia delle Entrate, che detiene l'anagrafe delle ONLUS, a comunicare al RUNTS i dati e le informazioni relativi agli enti iscritti, in particolare i dati minimi richiesti sono: il codice fiscale, la denominazione, la sede legale, le generalità e il codice fiscale del rappresentante legale.

3.3.4 Quando modificare la qualifica?¹⁰²

A differenza di ODV e APS, le ONLUS che intendono migrare nel RUNTS non sono soggette a nessun automatismo, pertanto sono tenute a adeguare i propri statuti e dovranno contemporaneamente rispettare i requisiti per essere ONLUS che quelli per essere ETS, almeno fino l'effettiva entrata in vigore del CTS.

Per le ONLUS non di diritto vengono delineate due possibilità: nel primo caso, in possesso dei requisiti opportuni, viene data loro la possibilità di fare richiesta di iscrizione ai registri delle organizzazioni di volontariato o delle associazioni di promozione sociale così da essere cancellati dall'anagrafe delle ONLUS; altrimenti è possibile richiedere l'iscrizione direttamente nel RUNTS entro il 31 marzo 2022 per continuare a beneficiare dei vantaggi previsti per tale categoria.

3.3.5 Gli adeguamenti statutari

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha fornito indicazioni sugli adeguamenti delle organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale e ONLUS con la circolare del 27 dicembre 2018, n.20.

¹⁰² F. Colecchia, *Quando modificare la qualifica? Tempi e modi*, raccolta di articoli del "limbo delle ONLUS" op.cit.

In particolare, ha individuato tre categorie di modifiche¹⁰³: di natura “inderogabile”, ossia il contenuto obbligatorio degli statuti degli enti in cui è prevista anche la rimozione delle clausole espressamente in contrasto con tali norme; “derogabile” attraverso espressa previsione statutaria; “facoltativa” con cui si introducono delle mere possibilità.

Sono inoltre indicate le casistiche in cui poter utilizzare le modalità semplificate di cui all’art. 101 e quale forma sia necessaria utilizzare per deliberare gli adeguamenti.

Relativamente agli adeguamenti che riguardano le attività di interesse generale e le finalità perseguite dagli ETS, da quanto emerge dall’art. 5 del CTS, gli ambiti di intervento riservati agli ETS sono più ampi rispetto a quelli previsti per le ONLUS contenuti nell’art. 10 del D.lgs 460/1997.

All’art. 6 del CTS è fatta una precisazione sulla definizione e modalità di individuazione delle “attività diverse” rispetto all’art. 10 del D.lgs 460/1997: è confermato il duplice requisito di “strumentalità” e “secondarietà” rispetto alle attività ritenute “istituzionali”; in particolare sono specificati i parametri affinché tali requisiti siano rispettati, cioè:

¹⁰³ M. Iannaccone, *Norme transitorie e adeguamenti statuari delle ONLUS, Enti del Terzo Settore e Impresa Sociale: la nuova disciplina, Parte II*, op.cit.

- a) i ricavi non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell'ETS;
- b) i costi non siano superiori al 66% dei costi complessivi.

Un ETS che intenda svolgere attività diverse è tenuto a far riferimento nel proprio statuto all'art. 6 del CTS.

Ulteriore adeguamento riguarda il superamento della specificazione degli utenti a cui l'attività delle ONLUS è rivolta, in quanto la riformulazione degli artt. 5-6 del CTS non prevede l'indagine sulle condizioni di svantaggio delle persone ai fini del perseguimento delle finalità.

È bene ricordare che, sebbene i termini indicati per l'adeguamento statutario descritti all'art. 104 del CTS vadano da giorno 1 gennaio al 31 marzo dell'anno successivo all'approvazione della normativa fiscale da parte della Commissione europea, tutte le ONLUS possono adeguare entro il 31 ottobre dell'anno precedente il loro statuto adottando uno statuto B (disciplinato dal CTS)¹⁰⁴ che entrerà in vigore dopo i suddetti termini; è da specificare, però, che le ONLUS prive di personalità giuridica potranno fare l'iscrizione al RUNTS a cura dell'organo amministrativo ai sensi dell'art. 47 del CTS; invece le ONLUS che abbiano personalità giuridica dovranno recarsi dal notaio per procedere all'iscrizione in quanto unico soggetto

¹⁰⁴ M. Iannaccone, *Riforma del Terzo Settore: gli adeguamenti statutari per ODV APS e ONLUS*. articolo pubblicato da FederNotizie il 28 settembre 2020, <https://www.federnotizie.it>

competente al controllo del passaggio dal registro delle persone giuridiche al RUNTS come specificato dall'art.22 del CTS.

3.4 VERSO L' ARMONIZZAZIONE DI UNA RIFORMA IN VIA DI DEFINIZIONE

Dalla lettura comparata della circolare 20/2018 e del CTS, sorgono più di un punto di discordanza e perplessità¹⁰⁵ circa il *modus operandi* migliore per una ONLUS che vuole iscriversi al RUNTS conservando, fino all'attivazione dello stesso, la disciplina fiscale contenuta nel D.lgs 460/1997.

Assodato che il Registro sarà effettivamente attivo soltanto dopo che entrambe le disposizioni previste dall'art. 101 del CTS saranno effettuate, va capito qual è il periodo migliore per procedere all'iscrizione al RUNTS.

Per iscriversi al RUNTS, l'ONLUS deve adeguare il proprio statuto al Codice del Terzo settore il quale, da un lato, potrebbe entrare in contrasto con la disciplina delle ONLUS e, dall'altro, comincerebbe ad essere efficace soltanto dopo l'effettiva attivazione del RUNTS (prevista il 23 novembre) e l'autorizzazione della disciplina fiscale da parte della Commissione europea (termine non ancora valutabile in quanto non risulta ancora inoltrata l'autorizzazione alla Commissione).

¹⁰⁵ *Ibidem*

Altro problema riguarda la perdita della denominazione ONLUS per gli enti che si iscrivono al RUNTS: le tempistiche non del tutto definite, favoriscono l'aumentare di situazioni ambigue in cui, se la ONLUS facesse l'iscrizione al RUNTS prima dell'effettiva entrata in vigore della riforma, rischierebbe di perdere prima del tempo la denominazione di ONLUS; inoltre sarebbe sottoposta ai controlli degli uffici competenti senza effettivamente avere la piena certezza di ottenere la qualifica di ETS; inoltre, anche se superasse i controlli e venisse ammessa nel RUNTS, non ci sarebbe nessuna garanzia che le vengano elargite le agevolazioni fiscali previste dal D.lgs 460/1997 dato che, avendo effettuato l'iscrizione al RUNTS, è venuta meno la denominazione di ONLUS.

La procedura presenta quindi delle incoerenze¹⁰⁶, per questo risulta opportuno e sicuro, per le ONLUS che intendano iscriversi al RUNTS, farlo nella finestra temporale prevista dall'art. 104 del CTS, ovvero dal 1° gennaio al 31 marzo dell'anno successivo in cui è stata approvata la normativa fiscale degli ETS da parte della Commissione europea. È indubbia, comunque, la possibilità per tutte le ONLUS di adeguare il proprio statuto anche in un periodo precedente ai termini previsti, aumentando però notevolmente quelli che sono i rischi precedentemente descritti.

¹⁰⁶ *Ibidem*

4 UN CASO STUDIO: ONLUS AGISCIPALERMO

SOMMARIO: 4.1. Obiettivi e motivazione dello studio – 4.2. Metodologia della ricerca - 4.2.1 La ricerca qualitativa: quando nasce – 4.2.2. Tipologie di ricerca qualitativa – 4.2.3. Fasi della ricerca qualitativa – 4.2.4. Tecniche di ricerca utilizzate: intervista e questionario – 4.2.5. Lo studio di caso – 4.3. Come affrontare la riforma: processo di sviluppo dello studio di caso – 4.3.1. Protocollo: il disegno di ricerca – 4.3.2. La domanda di ricerca – 4.3.3. La selezione del caso la struttura dell'intervista – 4.3.4. La struttura dell'intervista – 4.3.5. Valutazione della qualità del disegno di ricerca – 4.3.6. Le procedure di campo – 4.3.7. Il piano di raccolta dei dati – 4.3.8. Analisi e interpretazione dei risultati

4.1 OBIETTIVI E MOTIVAZIONE DELLO STUDIO

Alla luce di quanto descritto finora, risulta evidente come la situazione legislativa per gli enti del Terzo settore sia complessa e non priva di discordanze normative. Il momento dello svolgimento di questo studio è sicuramente uno dei più cruciali per la vita delle ONLUS in quanto è il periodo in cui si è finalmente dato il via al processo di attivazione del RUNTS. Se da un lato, quindi, stanno finalmente trovando attuazione gli adempimenti previsti dalla riforma del Terzo settore e si richiede alle ONLUS di armonizzare i propri statuti e procedere all'iscrizione al RUNTS, dall'altro, alle stesse non vengono date le giuste indicazioni e gli strumenti idonei per affrontare la transizione.

Le ONLUS si trovano dunque costrette a dimenarsi in un limbo fatto di continui rinvii, disposizioni non chiare e scadenze imminenti.

Lo scopo principale dell'attività di ricerca proposta è, quindi, quello di comprendere i punti di forza e debolezza nel contesto dell'applicazione della riforma del Terzo

settore alle ONLUS, cercando di capire come questa tipologia di organizzazione abbia vissuto questi anni turbolenti e ambigui di riforma e come, alla fine, abbia deciso di interpretare le disposizioni legislative.

4.2 METODOLOGIA DELLA RICERCA

4.2.1 La ricerca qualitativa: quando nasce

La ricerca qualitativa si sta affermando sempre con più forza nell'ambito delle scienze sociali.¹⁰⁷

Facendo un salto nel passato ed analizzando la nascita delle metodologie di ricerca, è possibile osservare come l'approccio qualitativo risulti tutto sommato recente¹⁰⁸: basti pensare al fatto che l'impostazione della ricerca nasce dalla scienza, affermata in prima istanza con il positivismo cartesiano nella prima metà dell'800, nonché con l'ascesa delle scienze naturali, quali fisica e chimica, che si basano principalmente sulla quantificazione del fenomeno osservato e della sperimentazione.

¹⁰⁷ Di particolare interesse per la questione è il lavoro di J.W. Creswell, J. D. Creswell, *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*, Sage publications, 2017

¹⁰⁸ E. Foglia, A. Vanzago, *Metodologia e metodi della Ricerca Qualitativa*, Cent. Ric. Econ. E Manag. Sanità E Nel Soc., 2010, pag. 5

La fiducia per molti anni è stata data esclusivamente al rigore del metodo scientifico, considerato come l'unico valido a determinare i fenomeni tramite dati osservabili, misurabili e riproducibili.¹⁰⁹

Con la nascita della sociologia nei primi anni del '900, comincia ad affermarsi la necessità di andare *oltre* il visibile e che, per comprendere pienamente la dinamica delle situazioni sociali, l'applicazione del paradigma quantitativo risulti riduttivo¹¹⁰: nasce così la ricerca qualitativa utilizzata per descrivere le relazioni sociali e sviluppare modelli interpretativi che possano essere utili a prevedere i cambiamenti sociali e favorire la comprensione dei processi psicologici che stanno alla base di determinate scelte, comportamenti o idee.

Per la ricerca in ambito sociale è, dunque, di fondamentale importanza superare il limite dell'approccio quantitativo di fermarsi solo alla "superficie" delle cose¹¹¹, senza scavare negli aspetti essenziali, quali la gestione dell'umanità e della persona, della politica e della qualità della vita. La ricerca qualitativa punta ad arrivare ai nodi della questione, cogliendo l'"essenza" reale delle scelte.

¹⁰⁹ Per approfondimenti si rinvia a P. Corbetta, *Metodologia e tecniche della ricerca sociale*. il Mulino Bologna, 2014

¹¹⁰ E. Foglia, A. Vanzago, *Metodologia e metodi della Ricerca Qualitativa*, op.cit., pag. 5

¹¹¹ Per approfondimenti si rinvia a M. Cardano, *Il problema dell'invisibilità e l'eloquenza delle piccole cose: riflessioni sui punti di forza della ricerca qualitativa*, Editoriale, 2018

Per rendere ancora più chiara la differenza tra i diversi campi di indagine trattati ora dalla ricerca quantitativa ora dalla ricerca qualitativa, potrebbe essere utile rimandare al concetto di “mondo del visibile”, cioè il mondo delle cose che si vedono, e “il mondo dell’invisibile” ovvero quello della nostra mente, convinzioni e idee che ci spingono a compiere determinate scelte e ad assumere determinati atteggiamenti. Ciò evidenzia come, anche quello che si trova nel mondo del visibile sia necessariamente condizionato dall’invisibile: questo è il limite fondamentale della ricerca quantitativa, considerare i risultati come meri dati oggettivi e misurabili.

Possiamo quindi affermare che l’oggetto della ricerca qualitativa è il mondo delle cose non quantificabili ma che sono il motivo principale delle scelte che prendiamo.

4.2.2 Tipologie di ricerca qualitativa

Obiettivo della trattazione non è sicuramente quello di entrare nel merito delle varie strategie di ricerca qualitativa esistenti; ad ogni modo, al fine di comprendere la metodologia adottata, appare comunque utile definire quantomeno le principali vie utilizzabili.

Riportiamo di seguito i principali modelli di ricerca¹¹²:

¹¹² E. Foglia, A. Vanzago, *Metodologia e metodi della Ricerca Qualitativa*, op.cit., pag. 9

- *Ricerca analitica*, anche conosciuta con il termine *top-down* o a cascata. Si basa su un approccio sistematico al problema che sfrutta un iter metodologico di regole, ipotesi e concetti da seguire arrivando a determinare una serie di risultati che sono più indicativi del processo seguito piuttosto che immagine pratica ed esperienziale della realtà;
- *Ricerca empirica*, anche conosciuta come analisi *bottom-up*, ha l'obiettivo di ricavare una conclusione della ricerca tramite l'osservazione diretta o indiretta dei fatti. Sostanzialmente si basa sull'idea che l'osservazione sia il modo più veritiero per rappresentare la realtà e il compito del valutatore sia proprio quello di tradurre le osservazioni in deduzioni generalizzabili;
- *Ricerca deduttiva*, viene svolta attraverso lo studio e l'analisi di teorie ed ipotesi contenute nella letteratura e una successiva osservazione empirica grazie alla quale è possibile dedurre le relative conclusioni. Si tratta quindi di un'analisi che procede dall'universale al particolare e dal generale allo specifico;
- *Ricerca induttiva*, analizza il caso opposto al precedente, ossia parte dall'analisi e dall'osservazione di una realtà particolare ed arriva così a formulare ipotesi e generalizzazioni empiriche.

4.2.3 Fasi della ricerca qualitativa

Qualsiasi ricerca, che sia di tipo quantitativo o qualitativo, deve seguire un rigore nella metodologia adottata che è il frutto della sequenza di sei fasi specifiche¹¹³. In base al tipo di analisi che si svolge, che come evidenziato è comunque strettamente condizionato dalla domanda di ricerca e dal contesto in cui questa è intercalata, è possibile che queste fasi non sempre abbiano dei margini ben definiti, ma possano intrecciarsi; per questo motivo è bene immaginarle come fasi che seguono un andamento circolare in cui è data la possibilità al ricercatore di “fare un passo indietro”¹¹⁴, tornare alla fase precedente e svolgere le dovute correzioni o integrazioni.

Queste fasi sono:

a) Definizione del problema di ricerca

Riguarda la scelta dell'argomento che ha suscitato interesse e che si vuole trattare. È una fase in cui, spesso, si ha un'idea generica dell'obiettivo e, per questo, risulta utile esaminare la letteratura relativa alla tematica aumentando il livello di conoscenza della materia in questione delimitando così i confini della propria ricerca;

¹¹³ U. De Ambrogio, C. Dessi, V. Ghetti, *Progettare e valutare nel sociale: metodi ed esperienze*. Carocci Faber, 2013

¹¹⁴ E. Foglia, A. Vanzago, *Metodologia e metodi della Ricerca Qualitativa*, op.cit., pag. 12

b) Formulazione della domanda di ricerca

In questa fase bisogna trovare il *focus* che guiderà il ricercatore durante tutta la ricerca. Rispetto alla fase precedente, si delineano i fattori che condizioneranno l'intero studio, si circoscrive il campo ed emergono aspetti del problema specifici. In sostanza verrà evidenziato quale sarà il fulcro della ricerca e sarà tradotto sottoforma di domanda alla quale, nelle fasi successive, si tenterà di dar risposta;

c) Definizione della strategia operativa

È la fase di collegamento tra l'idea sviluppata nelle due fasi precedenti e la pratica delle fasi successive. È qui che vengono delineati gli strumenti di indagine che verranno utilizzati per la raccolta dei dati. È una fase fondamentale in quanto la scelta del ricercatore viene fatta in base al tema della ricerca e agli obiettivi fissati: ricordiamo infatti che il metodo di ricerca è sempre adattabile al contesto, non è una struttura rigida ma fluida in base a ciò che è stato osservato pragmaticamente. L'importante di ogni ricerca è sapere *cosa* cercare, il *come* ne è una conseguenza, in quanto è proprio l'oggetto della ricerca a imporre una determinata metodologia¹¹⁵;

¹¹⁵ *ibidem*

d) Raccolta dati

È la fase di reperimento delle informazioni attraverso la somministrazione dello strumento operativo delineato precedentemente;

e) Analisi dei dati

Consiste nell'organizzazione e rielaborazione dei dati raccolti;

f) Interpretazione e presentazione dei risultati

Consiste nella realizzazione di un documento in cui si evidenziano i risultati raggiunti e la soddisfazione della domanda di ricerca.

4.2.4 Tecniche di ricerca utilizzate: intervista e questionario

Esistono diverse tecniche efficaci per condurre una buona ricerca qualitativa¹¹⁶. Al fine della trattazione si entrerà nel merito solo di quelle utilizzate per la ricerca di interesse, si rimanda alla letteratura specifica¹¹⁷ per l'approfondimento delle altre tecniche non approfondite.

¹¹⁶ *Ibidem*

¹¹⁷ Tra i vari: M. Cardano, *Tecniche di ricerca qualitativa. Percorsi di ricerca nelle scienze sociali*. Carocci, 2003; R. Cipriani, *L'analisi qualitativa. Teorie, metodi, applicazioni*. Armando Editore, 2008; P. Corbetta, *Metodologia e tecniche della ricerca sociale*. il Mulino Bologna, op.cit.; J.W. Creswell, J.D. Creswell, *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*, op.cit.; U. De Ambrogio, C. Dessi, V. Ghetti, *Progettare e valutare nel sociale: metodi ed esperienze*, op.cit.; E. Foglia, A. Vanzago, *Metodologia e metodi della Ricerca Qualitativa*, op.cit.

- L'intervista qualitativa

È una conversazione studiata e strutturata, più o meno flessibile, guidata dall'intervistatore in base ad un disegno di rilevazione e alla domanda valutativa, con il fine di ottenere informazioni quanto più dettagliate e approfondite possibili sul tema della ricerca. La flessibilità è, spesso, inversamente proporzionale al numero degli intervistati: più è ampia la platea dei soggetti coinvolti, meno l'intervista sarà flessibile e, quindi, seguirà una struttura rigida e ben strutturata. In particolar modo, sono distinti tre gradi di flessibilità:

- a) Intervista strutturata: è la più rigida e prevede un insieme standardizzato di domande al quale l'intervistato può rispondere come crede. Da questo punto di vista può essere considerata come una tecnica ibrida tra metodo quantitativo (domande standardizzate) e qualitativo (risposte aperte e destrutturate);
- b) Intervista semi strutturata: presenta una traccia fissa da seguire che rappresenta il perimetro entro cui gli interlocutori devono rimanere per lo svolgimento del dialogo, ma che non vincola la conduzione dell'intervista che può variare in base alle risposte del singolo intervistato;

- c) Intervista non strutturata: non presenta una struttura prestabilita ma viene definito esclusivamente il tema generale garantendo così l'unicità di ogni singola intervista nei contenuti, nella durata e negli eventuali argomenti accessori emersi.

Le interviste possono essere condotte in modo diretto con un'interazione *vis a vis* o telefonica tra intervistatore ed intervistato, oppure in modo indiretto attraverso interviste in forma scritta servendosi dello strumento del questionario e auto compilate.

I vantaggi nell'utilizzare l'intervista diretta sono sicuramente quello di avere accesso sia ad un'elevata qualità dei dati che a un buon tasso di risposta, inoltre se effettuate telefonicamente permettono di raccogliere risultati in tempi molto brevi coinvolgendo, allo stesso tempo, una grande variabilità del campione. Chiaramente, è una tecnica che comporta investimenti di risorse notevoli da un punto di vista di tempo, formazione, e in alcuni casi, anche di costo. Non va sottovalutato un altro problema relativo all'utilizzo di questa tecnica, ovvero le distorsioni che si potrebbero avere dall'interazione tra intervistatore ed intervistato: al fine di evitare questi *bias* è bene che l'intervistatore mantenga sempre lo stesso atteggiamento neutrale con tutti gli intervistati e che si esenti dal commentare le risposte. Inoltre, le

distorsioni potrebbero anche derivare da una *desiderabilità sociale*¹¹⁸ dell'intervistato, con il quale si intende quel disturbo che entra in gioco durante una ricerca quando il soggetto tende a dare risposte menzognere ma ritenute socialmente più accettabili.

- Questionario

Rappresenta uno strumento di misura finalizzato alla raccolta di informazioni sulle variabili qualitative e quantitative oggetto di indagine, attraverso la costruzione di una batteria di domande standardizzate, in modo tale da favorire un corretto confronto tra le informazioni raccolte.

Al fine della più trasparente riuscita ed analisi dei risultati è opportuno che le domande inserite siano focalizzate su un singolo argomento, in modo tale da evitare confusioni nella risposta, siano brevi per focalizzare meglio l'attenzione dell'intervistato e siano chiare per evitare ambiguità nella comprensione del testo.

Le domande di un questionario possono essere chiuse oppure aperte.

Le prime sono accompagnate da una lista di alternative di risposte cui l'intervistato è chiamato a scegliere; i vantaggi di questa tipologia riguardano la velocità di somministrazione, l'alto grado di responsività, nonché il miglioramento nella possibilità di codificare i dati raccolti ed

¹¹⁸ E. Foglia, A. Vanzago, *Metodologia e metodi della Ricerca Qualitativa*, op.cit., pag. 36

effettuare eventuali comparazioni tra le risposte di soggetti diversi. È evidente che questa tipologia di somministrazione possa alterare i dati raccolti in quanto suggerisce risposte prestabilite anche a chi magari non si trova del tutto rappresentato dalle alternative proposte o, semplicemente, non ha niente da dire.

Le domande aperte permettono, invece, all'intervistato di esporre liberamente con le proprie parole le sue percezioni. Hanno il vantaggio di far emergere più aspetti qualitativi non preventivamente considerati dall'intervistatore, garantendo così la possibilità di ulteriori approfondimenti. Non a caso, è preferibile utilizzare questa metodologia quando si affrontano temi complessi in cui le modalità di risposta risulterebbero numerose. Questa complessità si traduce, ovviamente, in una maggiore difficoltà nella somministrazione in termini di impegno e tempistiche rispetto alle domande chiuse, in termini di elaborazione di risposte, di eventuali confronti ed analisi dei risultati.

Arrivati a questo punto, risulta opportuno sottolineare la distinzione tra intervista e questionario in quanto, spesso, sono utilizzati in modo improprio¹¹⁹. L'intervista rappresenta l'interazione comunicativa tra intervistatore ed intervistato al fine di ottenere informazioni su uno specifico argomento; il questionario è, invece, uno

¹¹⁹ *Ibidem*

strumento di comunicazione impiegato al fine di facilitare l'interazione tra i soggetti coinvolti. Se il questionario è strutturato in modo tale da essere direttamente letto da un intervistatore, in questo caso assume la forma di intervista guidata e strutturata in forma scritta.

Nel paragrafo successivo verrà evidenziato il metodo attraverso cui questi strumenti sono stati utilizzati al fine di condurre la ricerca.

4.2.5 Lo studio di caso

La metodologia utilizzata in questo lavoro è quella dello studio di caso.

Si tratta di una tipologia di ricerca qualitativa cui definizione tecnica è “*indagine empirica che si propone di investigare un fenomeno contemporaneo nel suo contesto reale, quando i confini tra fenomeno e contesto non sono chiaramente evidenti, in cui vengono utilizzate fonti multiple di prova*”.¹²⁰

In breve, lo studio di caso permette ad una ricerca di registrare le caratteristiche olistiche e significative degli eventi di vita reale.¹²¹

L'utilizzo dello studio di caso risulta particolarmente interessante in relazione a questi tre tipi di fattori:

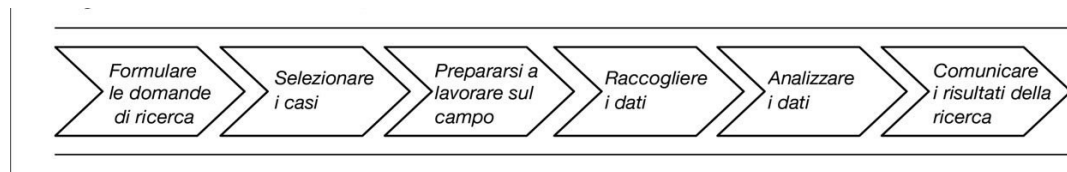
¹²⁰ R. K. Yin, *Case study research: Design and methods* (Vol. 5). Sag., 2009

¹²¹ Cede- Istituto nazionale per la valutazione del sistema dell'istruzione, *Guida alla realizzazione di Studi di caso*, 2011

- l'oggetto dell'indagine che, intercalato nel suo contesto, presenti ipotetiche ed importanti variabili esplicative del fenomeno;
- la possibilità di esaminare direttamente sul campo l'azione e il punto di vista dei soggetti coinvolti nello studio;
- il fatto che vengano studiati eventi contemporanei piuttosto che storici.

Gli step fondamentali che compongono il processo di sviluppo di uno studio di caso contenuti in figura 4.1 sono stati utilizzati per stilare il protocollo di questo studio.

Figura 4.1- Le fasi del processo dello studio di caso.



Fonte: Chiucchi M.S., *il metodo dello studio di caso nel management accounting*

È bene specificare che il protocollo non deve essere inteso come una “camicia di forza¹²²” che imbrigli la ricerca, bensì come una guida per il mantenimento del *focus* di interesse e per l’eventuale anticipazione di problemi che si potrebbero presentare nello svolgimento del caso.

¹²² M.S. Chiucchi, *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*. G. Giappichelli Editore, 2012, pag. 50

4.3 COME AFFRONTARE LA RIFORMA: PROCESSO DI SVILUPPO DELLO STUDIO DI CASO

4.3.1 Protocollo: il disegno di ricerca

Nella prima parte di questo lavoro ci si è soffermati sull'evoluzione del non profit soprattutto nel contesto legislativo del nostro Paese. È stato evidenziato come la riforma del Terzo settore sia stata proposta come movimento uniformante ed avanguardista che avrebbe portato uno svecchiamento di leggi e normative ormai obsolete e poco funzionali, favorendo un meccanismo semplice e unico di identificazione degli enti coinvolti. Da qui non sono mancati di certo problemi di tipo interpretativo della stessa, soprattutto per le ONLUS, molto spesso escluse dalle direttive generali rivolte alle altre tipologie di organizzazioni e destinatarie di provvedimenti poco chiari soprattutto in termini di tempistiche applicative.

4.3.2 La domanda di ricerca

Questo *gap* legislativo coinvolge tantissimi enti che fino ad oggi hanno usufruito della denominazione ONLUS e dei vantaggi ad essa connessi e che, adesso, si trovano in bilico in una situazione di precarietà caratterizzata da continui rinvii e posticipazioni.

Le ONLUS come vivono il passaggio alla riforma del Terzo settore? Come è possibile affrontarla data la poca chiarezza legislativa e la lentezza attuativa? Cosa

provano nel perdere la qualifica di ONLUS? La perdita dei vantaggi ad essa associati sarà percepita come uno svantaggio o come una nuova, possibile, occasione?

Attraverso il caso studio della ONLUS “AgisciPalermo” si proverà a capire la percezione che le dirette interessate hanno della riforma e se le problematiche evidenziate, attraverso l’analisi dei decreti e della relativa letteratura, siano state altrettanto percepite dall’ente.

4.3.3 La selezione del caso

In questo contesto si è deciso di condurre uno studio di caso *singolo*.

Nello specifico, la realtà presa in considerazione per valutare l’applicazione della riforma del Terzo settore ad una ONLUS è situata nel cuore di Ballarò, uno dei quartieri più famosi e suggestivi di Palermo. La ONLUS “AgisciPalermo” è nata nel 2010 da un gruppo di cittadini accomunati dagli stessi valori e dalla voglia di “agire”, appunto, per rinnovare e migliorare l’odierna condizione sociale.

Lo statuto la presenta come associazione apartitica che svolge le sue attività nei settori della politica, cultura, ambiente, servizi pubblici, salute, socioassistenziale, senza scopo di lucro. In particolare, si occupa di attività tendenti a promuovere il valore della cittadinanza attiva finanche nell’impegno concreto delle elezioni sia amministrative che politiche; attività d’intervento volte a promuovere il valore e la

tutela dei diritti umani e civili; attività d'intervento in ambito sociale e scolastico, anche attraverso la collaborazione in rete con le istituzioni preposte; attività di tipo missionario sia in ambito locale sia nel resto del mondo; attività rivolte ad aumentare l'interesse verso nuove idee di sviluppo sostenibile per la città di Palermo; attività editoriali; attività socio-culturali e di spettacolo, organizzazione e realizzazione di eventi, incontri culturali, spettacoli, proiezioni di film e documenti, concerti, manifestazioni, dibattiti tematici, conferenze, riunioni.

Essa svolge la maggior parte delle sue attività nell'ambulatorio per immigrati "Ippocrate", nel quale fornisce, in modo del tutto gratuito, assistenza medica di primo livello agli immigrati irregolari senza permesso di soggiorno, garantendo quattro turni settimanali durante tutto l'anno con un medico e due operatori a disposizione, alternanza nel tempo di oltre 100 volontari, e oltre 8.000 pazienti complessivi. L'ambulatorio Ippocrate si sviluppa all'interno dei locali messi a disposizione dalla Caritas di Palermo in modo del tutto gratuito: l'ONLUS non paga né affitto né utenze e non è contemplata nessuna forma di retribuzione tra i soci e i volontari. Le attività vengono interamente finanziate grazie alle donazioni liberali, al 5×1000, a eventi di raccolte fondi e grazie al Banco Farmaceutico, associazione italiana che raccoglie i farmaci in scadenza e trova loro un'ultima, utile destinazione.

Altro progetto di stampo sociosanitario portato avanti da AgisciPalermo è la “Casetta della Salute” nata nel cuore dell’Albergheria, un altro quartiere palermitano, e rivolta ai bisogni di cura della popolazione autoctona. La Casetta della Salute sta rivestendo un ruolo fondamentale nell’esigenza sanitaria causata dall’emergenza Covid-19: i medici volontari utilizzano proprio questa struttura per favorire la sensibilizzazione alla vaccinazione, per curare le procedure amministrative per il rilascio delle certificazioni verdi e per dare le giuste indicazioni a tutti i cittadini che ne abbiano bisogno.

L’associazione, tra le altre cose, organizza ogni due anni dei progetti missionari in Africa dove collabora alla costruzione di piccoli ambulatori nei villaggi della Tanzania.

4.3.4 La struttura dell’intervista

Lo strumento ritenuto più opportuno per la raccolta dei dati è l’intervista semi-strutturata, grazie alla quale sarà possibile evidenziare, con chiarezza e precisione, gli aspetti inerenti alla domanda di ricerca, ma darà anche la possibilità di far emergere altre prospettive, punti di vista e quesiti interessanti e personali dell’intervistato che potrebbero costituire spunti inediti per ulteriori studi in materia.

L’individuazione dei soggetti coinvolti verte tra i volontari della ONLUS che svolgono compiti inerenti alla tematica in questione: intervistare altri volontari non

a conoscenza di tale riforma porterebbe all'allontanamento del *focus* e non permetterebbe di rispettare i confini stabiliti.

Ad ogni modo, la scelta è ricaduta sul presidente della ONLUS nonché uno dei soci fondatori della stessa. Medico di professione, grazie alla sua presenza costante ed attiva, ha avuto modo di toccare con mano l'evoluzione normativa e di notare anche gli eventuali cambiamenti per la ONLUS; inoltre si è ritenuto opportuno allargare l'intervista ad un secondo soggetto, in modo tale da avere più visioni del problema: è stato quindi coinvolto anche il commercialista che, in forma volontaria e del tutto gratuita, cura i documenti contabili e si occupa degli adempimenti burocratici della ONLUS.

L'intervista verterà su otto domande:

1. Perché avete scelto di costituire la vostra organizzazione sottoforma di ONLUS?
2. Quali sono stati i vantaggi di essere ONLUS fino ad oggi?
3. Come avete percepito la riforma del Terzo settore?
4. Pensate che aderire alla riforma riduca i vantaggi di cui siete stati destinatari fino ad oggi?
5. Quali sono effettivamente le modifiche dello statuto a cui dovete adempiere?

6. Perché avete scelto di aderire ad una determinata categoria di ETS piuttosto che a un'altra?
7. Pensate che perdere la denominazione di ONLUS e guadagnare quella di ETS possa portare a dei cambiamenti nelle attività svolte, nel rapporto con gli stakeholder e della posizione che avete raggiunto finora?
8. Pensate sia importante armonizzare l'intera disciplina del Non Profit in un unico Codice?

4.3.5 Valutazione della qualità del disegno di ricerca

È un passaggio fondamentale al fine di validare la propria ricerca.

Il metodo per valutare la qualità di ogni disegno di studio di caso può essere fatto mediante il controllo (o test) di quattro *fattori chiave*.¹²³

- validità di costruito
verificando la presenza di almeno due condizioni:
 - a) il costruito deve individuare e descrivere con precisione i tipi di “cambiamento” che sono oggetto di studio;

¹²³ L. H. Kidder, M. Fine, *Qualitative and quantitative methods: When stories converge*. New directions for program evaluation, 1987. Per ulteriori approfondimenti si rimanda a M.S. Chiucchi, *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*, op.cit.

- b) il costrutto deve dimostrare che le misure di questi “cambiamenti” riflettono realmente i tipi di cambiamenti selezionati.

Nel nostro caso il cambiamento oggetto di studio è dato da come le ONLUS reagiscano all'entrata in vigore della riforma del Terzo settore e quali possibilità siano messe loro a disposizione.

Le casistiche, gli scenari e le eventuali possibilità sono state ampiamente trattate e supportate da una solida letteratura, quindi, il primo test di ritiene superato.

- validità interna

Il controllo di questo fattore riguarda solo gli studi nei quali il ricercatore cerca di stabilire una relazione causale tra gli eventi.¹²⁴

Dal momento che lo studio di caso descritto non prevede l'inferenza di relazioni causali, questo tipo di logica risulta difficilmente applicabile.

- validità esterna

La validità esterna stabilisce l'ambito nel quale possono essere generalizzati i risultati dello studio e rappresenta uno degli aspetti più problematici nella realizzazione degli studi di caso.

¹²⁴ Cede- Istituto nazionale per la valutazione del sistema dell'istruzione. *Guida alla realizzazione di Studi di caso*, 2011, op.cit.

Guba¹²⁵, al fine di adattare meglio questo test alla ricerca qualitativa, parla piuttosto di “adattabilità” o di “trasferibilità” come criteri con i quali l’applicabilità dei dati qualitativi è valutata. I ricercatori incontrano questi criteri quando i risultati si adattano ai contesti al di fuori del *setting* dello studio e sono caratterizzati da un grado di similarità o di buon adattamento dei due contesti¹²⁶. Secondo Lincoln e Guba¹²⁷ nel contesto qualitativo, l’applicabilità è verificata nel momento in cui il ricercatore presenta dati descrittivi sufficienti per permettere la comparazione con altri contesti.

Poiché in questo studio si sta seguendo un rigore logico e metodologico nello sviluppo della ricerca, si ritiene che sia rispettato il principio di replicabilità che possa garantire la riproduzione logica negli studi di caso in ulteriori studi condotti.

- Affidabilità

Con questo test si tenta di minimizzare gli errori e le interferenze in uno studio, dimostrando che le conclusioni formulate da un ricercatore, potrebbero essere ottenute anche da un secondo ricercatore in grado di ripetere lo stesso studio e utilizzare esattamente le stesse procedure. Perché

¹²⁵ Cfr. E.G. Guba, Y.S. Lincoln, *Effective evaluation: Improving the usefulness of evaluation results through responsive and naturalistic approaches*. Jossey-Bass, 1981

¹²⁶ Cede- Istituto nazionale per la valutazione del sistema dell’istruzione. *Guida alla realizzazione di Studi di caso*, op.cit.

¹²⁷ Cfr. Y.S. Lincoln, E.G. Guba, *Naturalistic inquiry*. Sage, 1985

questo sia possibile è indispensabile che l'intero svolgimento dello studio e tutte le procedure utilizzate, siano accuratamente documentate.

Nell'ambito della ONLUS Agisci Palermo, l'esigenza di una documentazione dello studio sarà soddisfatta mediante:

- a) *la definizione e l'utilizzo di un "protocollo" per lo svolgimento dell'attività di ricerca;*
- b) *la conservazione dei dati raccolti;*
- c) *il prolungamento del tempo di contatto con gli intervistati secondo la strategia prolonged engagement¹²⁸, in modo tale che gli informatori siano più propensi a dare informazioni veritiere riducendo in questo modo la possibilità del bias di desiderabilità sociale;*
- d) *la creazione di un diario su cui annotare i vari momenti dello studio al fine di garantire la possibilità di apportare eventuali correzioni e miglioramenti.*

4.3.6 Le procedure di campo

L'impiego delle procedure di campo prevede che al ricercatore sia data la possibilità di accedere facilmente all'organizzazione e alle persone chiave per condurre la

¹²⁸ *Ibidem*

ricerca, di disporre di risorse sufficienti quali mezzi, spazi e strumenti, e che venga messo nelle condizioni di comunicare rapidamente con eventuali altri soggetti coinvolti.¹²⁹

A tale scopo, nella conduzione di questo studio di caso, sono stati presi precedentemente accordi con uno dei responsabili della ONLUS in modo tale poter svolgere la ricerca in condizioni di chiarezza e trasparenza. Gli accordi riguardano:

- a) la comunicazione, ai volontari della ONLUS, del nominativo del ricercatore nei giorni previsti per lo svolgimento dell'intervista in modo tale da garantirne l'autorizzazione nell'accesso alla struttura;
- b) l'individuazione di soggetti potenzialmente utili per lo svolgimento dell'indagine direttamente da parte del responsabile con cui il ricercatore ha un contatto;
- c) la possibilità data al ricercatore di accedere ai documenti istituzionali, archivi e fonti della ONLUS;
- d) la totale reperibilità dei soggetti coinvolti in caso di problemi o bisogno di chiarimenti.

¹²⁹ Cede- Istituto nazionale per la valutazione del sistema dell'istruzione. *Guida alla realizzazione di Studi di caso*, op.cit.

Il responsabile della ONLUS, previo accordo con il ricercatore, autorizza l'accesso agli archivi e agli uffici in cui sono riposti i documenti istituzionali. Il ricercatore predisporrà una lista di tutti i documenti ritenuti utili ai fini dello studio, che dovrà essere sottoposta al responsabile il quale autorizzerà:

- l'acquisizione e la consultazione dei documenti originali per un periodo di tempo limitato;
- la riproduzione totale o parziale dei documenti richiesti.

Consegna ed avvenuta restituzione della documentazione originale avverranno mediante un'apposita dichiarazione scritta che sarà adeguatamente conservata dal ricercatore ed utilizzata in caso di eventuali contenziosi.

Il ricercatore è direttamente responsabile del corretto utilizzo dei documenti ricevuti, del loro adeguato mantenimento e di qualsiasi diffusione non autorizzata di informazioni riservate.

Per quanto riguarda lo svolgimento delle interviste riportate al paragrafo 4.3.4. nel protocollo vengono specificati:

- programmazione dell'intervista: si ritiene opportuno che questa venga svolta dopo l'approvazione del progetto da parte dei relatori e relativo accordo con i responsabili. Presumibilmente agli inizi di dicembre 2021;

- durata: trattandosi di un'intervista semi strutturata è predisposto che l'intervistato si prenda tutto il tempo che ritiene necessario per il completamento della stessa; verosimilmente, trattandosi di otto domande a risposta aperta, si pensa che la durata possa andare da un minimo di trenta minuti a un massimo di un'ora;
- modalità di conduzione e condizioni di svolgimento: l'intervista verrà svolta *vis a vis* con gli intervistati all'interno del centro Ippocrate nel quale la ONLUS svolge le sue attività; l'intento è quello di creare un'atmosfera informale e familiare garantendo così la piena predisposizione dei partecipanti;
- modalità di registrazione delle risposte: è previsto l'utilizzo di strumenti volti alla registrazione dell'intervista in modo tale da garantire la più totale fedeltà alle risposte analizzate durante la ricostruzione del dialogo per l'interpretazione dei risultati;
- autorizzazioni previste: si prevede la richiesta di autorizzazione per la registrazione dell'intervista e la possibilità che le risposte vengano trascritte e inserite all'interno di questa tesi.

4.3.7 Il piano di raccolta dei dati

Vengono definiti:

- Gli istituti interessati alla raccolta dati: poliambulatorio Ippocrate, sede operativa della ONLUS Agisci Palermo;
- Calendario generale della ricerca: novembre 2021- febbraio 2022;
- tempi assegnati alla ricerca di documenti: dicembre 2021;
- tempi e numero di interviste e osservazioni realizzabili: due interviste in totale, di cui una al presidente della ONLUS e una al commercialista realizzate a dicembre 2021;
- modalità organizzative della ricerca: a fine novembre 2021, presi accordi con il responsabile, si procederà all'illustrazione del piano di ricerca, verranno adeguatamente deliberate le autorizzazioni previste e si procederà con l'illustrazione del calendario generale delle attività.

4.3.8 Analisi e interpretazione dei risultati

Grazie alla diversa formazione professionale dei due intervistati, la ricerca ha integrato due prospettive distinte offrendo la preziosa possibilità di nuovi spunti di riflessione sulla riforma del Terzo settore.

In risposta alla prima domanda, con la quale si cerca di capire le motivazioni che spingevano un'associazione a costituirsi come ONLUS, la prima cosa che spicca tra tutte è l'importanza del profilo teleologico delle organizzazioni non profit: la gratuità, il perseguimento di interessi collettivi e il desiderio di fare del bene sopra ogni cosa.

Il presidente, medico di professione, dice *“la nostra scelta di essere ONLUS, di fatto, è avvenuta ancor prima di costituire l'associazione. AgisciPalermo esisteva all'interno delle azioni dei suoi associati ancor prima di farne parte”*. Il commercialista, da un punto di vista più tecnico, aggiunge che *“il riconoscimento giuridico si è reso necessario per potere operare in trasparenza e regolarità”*. Per entrambi i soggetti, quindi, la tipologia di organizzazione è una diretta conseguenza delle azioni compiute per il perseguimento del bene sociale. Di conseguenza, come si accennava, la costituzione di una ONLUS e i vantaggi ad essa correlati sono secondari all'impegno per un nobile fine.

Andando avanti con l'intervista, riferendosi ai vantaggi di essere ONLUS, entrambi gli intervistati sembrano apprezzare i benefici avuti nell'ottenimento della qualifica di cui sono stati destinatari finora. A detta del commercialista, *“la normativa sulle ONLUS nel caso di un'associazione di dimensioni piccole [come AgisciPalermo], ha permesso di potere operare con meno vincoli fiscali rispetto alle altre forme associative riconosciute dalla legge”*. Inoltre, dice il presidente, *“per chi opera nel*

campo del volontariato più puro, costituirsi sotto forma di ONLUS, a favore quindi di soggetti svantaggiati, è quasi un passaggio obbligato". Le risposte sembrano confermare quanto detto nella prima parte di questo lavoro: la denominazione ONLUS favorisce nell'immaginario collettivo un riconoscimento sociale, il quale risulta particolarmente utile per le realtà di piccole dimensioni che ottengono le risorse per sostenersi solo attraverso donazioni liberali e al contributo dei volontari.

Entrando nel vivo delle considerazioni sull'applicazione della riforma, se da un lato il commercialista ammette che, da un punto di vista burocratico, questa *"appesantirà la gestione di un'associazione"*, in quanto si dovrà *"certificare e pubblicizzare maggiormente l'attività svolta e le modalità di impiego delle risorse"*; dall'altra parte il presidente di AgisciPalermo, che per professione è più lontano dal mondo regolatorio, si focalizza sul fatto che, da un punto di vista *"operativo"*, invece, la riforma non creerà discordanze evidenti in quanto *"le attività istituzionali e di interesse generale non prevedono cambiamenti"* in questi termini. Ciò significa che la riforma potrebbe essere percepita *"negativamente"* solo dagli addetti ai lavori, impegnati in adempimenti di ufficio e burocratici. Per gli altri, impegnati nel perseguimento di interessi sociali non saranno percepiti cambiamenti.

A conferma di questo, il presidente dell'associazione ritiene che *"sia utile avere un'unica fonte normativa che faccia da guida a tutto il settore"*; il commercialista,

d'altro canto, esprime un senso di preoccupazione circa il *modus applicandi* della norma, in quanto ritiene che *“il sistema legislativo italiano sia abbastanza complesso e, purtroppo, troppo spesso vittima delle continue interpretazioni soggettive che si danno delle norme.”*

Ad ogni modo, i due intervistati sembrano concordare sull'importanza di riunire tutte le varie organizzazioni sotto un'unica norma. A ragione di questo, il commercialista sostiene che *“la regolazione della disciplina dell'intero Terzo settore sotto un'unica norma porterà a vantaggi correlati, in primis, a un maggior monitoraggio delle attività svolte evitando così la leggerezza fiscale e giuridica che ha caratterizzato gli anni precedenti alla stessa in cui, spesso, molte ONLUS non adempivano correttamente agli obblighi previsti”*. E, quasi a completare il quadro, conclude il presidente dicendo che *“la riforma attirerà quelle realtà che credono davvero nello scopo sociale e, conseguentemente, farà desistere tutte quelle che non hanno motivazioni tali per continuare”*. Sicuramente questo punto di vista può essere considerato inedito: la riforma del Terzo settore, in qualche modo, può garantire il ritorno all'origine in cui le organizzazioni venivano costituite in nome di uno scopo solidaristico e seguendo meccanismi di *advocacy*.

Entrambi sono d'accordo sull'affermare che la perdita di denominazione ONLUS non comporterà cambiamenti sulla posizione sociale raggiunta né influirà negativamente sui rapporti creati con gli stakeholder. A tal proposito, afferma il

presidente che *“chi conosce AgisciPalermo sa benissimo quale è lo spirito che ne contraddistingue l’operare: il servizio nei confronti di soggetti svantaggiati senza guardare nient’altro che questo. Quindi non esiste la necessità di conservare o raggiungere “posizioni”. Il nostro posto è al servizio di chi ha bisogno sperando di essere utili e nient’altro”*. Inoltre, aggiunge il commercialista, *“il dover rendicontare con maggior attenzione le attività svolte ed avere l’opportunità di far parte del RUNTS potrà solo portare un ampliamento delle reti sociali”*.

L’assemblea della ONLUS, pur avendo identificato la sezione a cui voler aderire che, dice il commercialista, *“vista la gratuità e la destinazione delle azioni verso i soggetti svantaggiati non poteva che essere quella delle ODV”* ed essere a conoscenza degli adeguamenti statutari da effettuare, ossia *“integrazioni cosiddette <<ex legge>> come riferimenti normativi, acronimi da inserire e così via”*, non ha ancora iniziato la procedura per l’iscrizione al RUNTS. La motivazione è quella di *“volar evitare, in un periodo così delicato in cui ancora non si è del tutto abbandonata la vecchia disciplina ma non si è ancora del tutto attuata la nuova, di fare il passo più lungo della gamba”* e, magari, effettuare una procedura che, per ulteriori modifiche, rinvii o cambi di rotta, non sarà quella definitiva o dovrà, comunque, essere nuovamente modificata.

Quindi, per quanto la riforma venga vista come un modo per migliorare e nobilitare il mondo del non profit e venga accolta con speranza e fiducia, la lentezza

dell'apparato legislativo italiano porta a procedere con estrema cautela negli adeguamenti richiesti.

La ricerca ha permesso di ottenere punti di vista per molti versi concordanti, soprattutto se ci si riferisce alle motivazioni di fondo che portano un'associazione a diventare ONLUS, ma anche leggermente discordanti per quel che concerne le motivazioni più specifiche e tecnicistiche. In particolare, dal punto di vista del presidente, che si ricorda essere un medico di medicina generale, l'entrata in vigore della riforma è accolta come l'opportunità di dare la giusta e meritata importanza al settore del non profit che, specie in questo ultimo periodo, ha dato prova di essere un alleato fondamentale per lo Stato e che, quindi, merita una giusta considerazione. Il commercialista, se pur apprezza molto l'idea di riunire in un'unica norma tutto il groviglio delle leggi speciali, lascia trasparire una maggior preoccupazione in quanto la riforma sembra ristagnare in un limbo di procrastinazione attuativa.

5 CONCLUSIONI

La qualifica di ONLUS ha rappresentato per vent'anni un porto sicuro in cui le organizzazioni che perseguivano interessi di natura solidaristica e che possedevano determinati requisiti hanno trovato rifugio, consenso sociale e benefici fiscali.

La riforma del Terzo settore ha abrogato il D.lgs 460/1997 che regolava la disciplina delle ONLUS, rappresentando così un punto di cesura rispetto alle normative fino a quel momento attuate.

Con lo scopo di armonizzare l'intero settore sotto un unico Codice, è stato individuato "ETS" come possibile denominazione che al meglio rappresentasse la vastità di soggetti che operano nel Terzo settore. Il legislatore ha quindi individuato i requisiti fondamentali e gli adeguamenti a cui, anche le ONLUS, devono ottemperare per non devolvere il proprio patrimonio.

La situazione, però, presenta delle complicazioni causate soprattutto da ritardi dell'effettiva entrata in vigore del CTS. Questa situazione porta le ONLUS in una condizione di stasi in quanto se, da un lato vi è il desiderio di uniformarsi alle normative, dall'altro i continui rinvii della partenza del CTS portano a sviluppare delle remore e a ritardarne l'adesione.

Attraverso il caso studio della ONLUS AgisciPalermo si è cercato di immedesimarsi nella percezione delle organizzazioni e nel loro modo di interpretare

la riforma: in particolare si è indagato su come si percepisca la perdita di qualifica di ONLUS, come venga accolta la riforma e, soprattutto, se si avvertano i cambiamenti da essa portata.

L'analisi svolta, se da un lato conferma i dubbi proposti all'inizio della trattazione sulla ambiguità legislativa e sulla lentezza delle applicazioni previste, dall'altro lato fa emergere nuovi spunti di riflessione.

Dal 2016 ad oggi, la riforma si trova ancora nella fase iniziale di attuazione. A distanza di sei anni, non appare inoltrata la richiesta da parte dell'Italia alla Commissione europea per l'autorizzazione del sistema agevolativo di carattere tributario. Probabile causa di tale immobilismo legislativo va ricercata nel cambiamento dello scenario politico rispetto a quello in cui la riforma è stata approvata nonché, se pur in parte, nella situazione pandemica odierna.

Questa situazione favorisce il rallentamento dell'adesione degli enti che, seppur spinti dalle più nobili intenzioni, non riescono a fidarsi di una norma che stenta a decollare.

Dal lavoro emerge che le scelte del legislatore, in materia di riordino della disciplina, non possano essere considerate del tutto efficienti: non è mai stata realmente effettuata una revisione del Codice civile al fine di valorizzare l'essenza solidaristica dei soggetti che animano il settore; tale valorizzazione è stata solo un "effetto collaterale" dell'impianto operativo del CTS che, portando molti enti a

dover rivedere le proprie posizioni e organizzazioni interne, ha fatto avvicinare ancora di più quelle che non avevano “nulla da nascondere”.

Per quanto riguarda le ONLUS, l’analisi fa emergere che il problema non è da ricercare nella perdita dei vantaggi fiscali previsti dalla precedente normativa. Le ragioni sono due: prima di tutto perché, *essere* ONLUS, di fatto, è qualcosa che avviene prima di *costituire* una ONLUS. La tipologia di ente a cui appartenere e le eventuali agevolazioni fiscali sono solo una diretta conseguenza dello scopo solidaristico e delle azioni compiute; la seconda motivazione riguarda il fatto che la nuova organizzazione del sistema della fiscalità degli ETS e delle imprese sociali presentata dalla riforma è comunque apprezzabile, quindi, non andrebbe a inficiare in modo estremo i vantaggi previsti dal D.lgs 460/1997; ancora una volta, il problema appare legato alla mancanza di sistematicità e armonizzazione interna al CTS che, come ribadito più volte, causano problemi interpretativi delle norme. Questa situazione rende ancora più complesso per le singole ONLUS effettuare un esame obiettivo e una valutazione analitica della propria organizzazione e del proprio funzionamento al fine di adempiere agli adeguamenti previsti.

Volendo concludere con una nota positiva nei confronti della riforma, questa, se pur attraverso scelte discutibili e non sempre idonee, è riuscita a portare *in auge* il Terzo settore, facendo il primo passo affinché esso ottenesse più autonomia dai settori pubblico e privato diventando così sempre meno “terzo”.

Nonostante la riforma sia stata considerata da molti un tentativo di “manutenzione straordinaria senza un previo accurato progetto di restauro” e continui ad essere protagonista di fatti di cronaca volti a mostrare i problemi che la caratterizzano, ha comunque rappresentato la pietra miliare per la creazione di uno spazio giuridico *ad hoc* per questo settore nel quale, seppure con lentezza e difficoltà, si sta affermando un vero e proprio “diritto del Terzo settore” sempre più indipendente ed autonomo dal diritto civile e dal diritto pubblico.

6 RINGRAZIAMENTI

A conclusione di questo elaborato vorrei dedicare qualche riga a tutti coloro che mi sono stati vicini in questo percorso.

Innanzitutto, ringrazio la mia relatrice Alessia D'Andrea che mi ha seguito, con la sua infinita disponibilità, in ogni step della realizzazione dell'elaborato, fin dalla scelta dell'argomento.

Grazie anche alla mia correlatrice Monica De Angelis, per i suoi preziosi consigli e per avermi suggerito puntualmente le giuste modifiche da apportare alla mia tesi.

Un ringraziamento speciale va a Sergio Gargano e Antonio Crisci, rispettivamente il presidente e il commercialista di AgisciPalermo, che mi hanno trasportata nel mondo delle ONLUS e senza cui contributo questo lavoro di tesi non esisterebbe nemmeno.

Ringrazio mio padre, mia madre e mio fratello Francesco che, come miei più grandi fan, mi hanno costantemente sostenuta. Grazie per esserci sempre stati soprattutto nei momenti di sconforto.

Ringrazio la mia collega Irene sempre pronta a rispondere tempestivamente a ogni mia domanda e sempre attenta nel darmi i migliori suggerimenti durante l'intero percorso.

Ringrazio i miei colleghi Marco e Chiara con cui ho condiviso molte tappe di questa magistrale e che, anche da lontano, mi hanno sempre fatto sentire la loro affettuosa presenza.

Ringrazio le mie Amiche Sara e Alessandra, con cui ormai da più di dieci anni condivido qualsiasi pensiero, sensazione ed esperienza. So che questo risultato è un trionfo anche vostro.

Infine, ringrazio il mio fidanzato Francesco che mi ha accompagnata per mano dal primo anno della triennale fino all'ultimo anno di magistrale. Con una delicatezza disarmante hai sempre trovato il modo di prendermi e di supportarmi in questo percorso lungo e difficile, sei sempre stato lì a gioire delle mie vittorie e a credere in me stessa più di quanto non abbia mai fatto io. Non sarei quella che sono oggi se non fosse per te.

7 BIBLIOGRAFIA

Agenzia delle entrate, risoluzione 89/E del 25/10/2019 www.agenziaentrate.gov.it

Alecci, E., Bottaccio, M., 2010. Fuori dall'angolo. Idee per il futuro del volontariato e del terzo settore. Ancora Mediterr. Napoli.

Antolini, O.V.-F., 2001. Gli enti non-profit: chi sono, perché nascono. Un tentativo di classificazione statistica. Riv. Polit. Econ. 91.

Ascoli, U., Pavolini, E., 2015. The Italian welfare state in a European perspective: a comparative analysis. Policy Press.

Balestri, C., 2011. Gli enti senza scopo di lucro nell'ordinamento italiano: un'ipotesi interpretativa fondata sulla natura della proprietà. Aret 4, 81100.

Barbetta, G.P., Anheier, H.K., Hwang, C., Salamon, L.M., 1993. Defining the nonprofit sector: Italy. Citeseer.

Bassanini, M.C., Ranci, P., 1990. Non per profitto. Fondazione Adriano Olivetti.

Bassi, A., Cicognani, F., Quarta, F., Santuari, A., Venturi, P., D'Ambrosio, M., Gennari, F., Mignone, C., Ugolini, C., 2018. Regolazione, attività e finanziamento delle imprese sociali: Studi sulla riforma del terzo settore in Italia. G Giappichelli Editore.

Bauco C., Capozzi V., 2018., La riforma del terzo settore: il regime transitorio., Documento di ricerca presso il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Benvenuti S., 2017, Finalmente una disciplina organica del Terzo settore: dalla legge delega n. 106 del 2016 ai decreti. Osservatoriosullefonti.it – Anno X - Fascicolo 3/2017.

Benvenuti S., Martini S., 2017., La crisi del welfare pubblico e il “nuovo” Terzo settore: la via tracciata dalla legge delega n. 106/2016., documento presso AIC, Associazione Italiana dei Costituzionalisti.

Boffano, S., Cella, P., 2019. Enti non profit al bivio: Linee guida per orientarsi nella riforma fiscale del Terzo Settore. EGEA spa.

Bolchi, S., 2008. Sussidiarietà e Fondazione per il Sud: una innovazione socioeconomica. Milano Vita E Pensiero.

Boletto, G., 2018. La Riforma del Terzo settore e la necessità di introdurre un regime tributario strutturale, di settore, valido per tutti gli ETS.

Borzaga, C., Depedri, S., Galera, G., 2012. Interpreting social enterprises. Rev. Adm. 47, 398–409.

Borzaga, C., Fazzi, L., 2011. Processes of institutionalization and differentiation in the Italian third sector. Volunt. Int. J. Volunt. Nonprofit Organ. 22, 409–427.

Borzaga, C., Fiorentini, G., Maticena, A., 1996. Non-profit e sistemi di welfare: il contributo dell'analisi economica, Biblioteca di testi e studi. Carocci.

Bruno N., Registro nazionale del terzo settore: a primavera i primi passi., articolo pubblicato dal CeSVoP il 11 febbraio 2021, www.cesvop.org

Cardano, M., 2018. Il problema dell'invisibilità e l'eloquenza delle piccole cose: riflessioni sui punti di forza della ricerca qualitativa. Editoriale.

Cardano, M., 2003. Tecniche di ricerca qualitativa. Percorsi di ricerca nelle scienze sociali. Carocci.

Cede- Istituto nazionale per la valutazione del sistema dell'istruzione. 2011. Guida alla realizzazione di Studi di caso

Centro servizi volontariato di Palermo, Storia del CSV di Palermo, Venti anni di servizio, Csv 1997-2017. Una storia di promozione del volontariato. www.cesvop.org

Ceraolo, R., 2011. Il Welfare State in Europa: brevi note su origine, modelli e tipologie. Quad. Intercult.

Cescon, F., Costantini, A., Grassetto, L., 2016. Strategic Perspective in Management Accounting: Field-Based Evidence. *Il Gov. Aziend. Tra Tradiz. E Innov.* 4, 7–31.

Cherubini C., Cosa succede ad una ONLUS che non adegua lo statuto, articolo del 20/04/2020 pubblicato da Informazione Fiscale (www.informazionefiscale.it)

Chiucchi, M.S., 2012. Il metodo dello studio di caso nel management accounting. G. Giappichelli Editore.

Cipriani, R., 2008. L'analisi qualitativa. Teorie, metodi, applicazioni. Armando Editore.

Circolare Ministeriale n°20 del 27 dicembre 2018. Codice del Terzo Settore, Adeguamenti Statutari.

Colecchia F., La questioni aperte, le ONLUS nella riforma del terzo settore, raccolta di articoli del “limbo delle ONLUS” articolo pubblicato in Cantiere del terzo settore il 16 febbraio 2021, www.cantiereterzosettore.it

Colecchia F., Il nodo delle attività e degli utenti: quali sono peculiari, raccolta di articoli del “limbo delle ONLUS” pubblicato in Cantiere del terzo settore il 16 febbraio 2021, www.cantiereterzosettore.it

Colecchia F., Come scegliere il tipo di ETS, raccolta di articoli del “limbo delle ONLUS” pubblicato in Cantiere del terzo settore il 16 febbraio 2021, www.cantiereterzosettore.it

Colecchia F., I nodi fiscali: come misurarli, raccolta di articoli del “limbo delle ONLUS” pubblicato in Cantiere del terzo settore il 16 febbraio 2021, www.cantiereterzosettore.it

Colecchia F., Come modificare lo statuto? Istruzioni e date, raccolta di articoli del “limbo delle ONLUS” pubblicato in Cantiere del terzo settore il 16 febbraio 2021, www.cantiereterzosettore.it

Colecchia F., Quando modificare la qualifica? Tempi e modi, raccolta di articoli del “limbo delle ONLUS” pubblicato in Cantiere del terzo settore il 16 febbraio 2021, www.cantiereterzosettore.it

Colecchia F., Iscrizione al registro unico nazionale: procedimento e scadenze, raccolta di articoli del “limbo delle ONLUS” pubblicato in Cantiere del terzo settore il 16 febbraio 2021, www.cantiereterzosettore.it

Colecchia F., Periodo transitorio: come comportarsi, raccolta di articoli del “limbo delle ONLUS” pubblicato in Cantiere del terzo settore il 16 febbraio 2021, www.cantiereterzosettore.it

Colecchia F., Per chi rimane fuori dal registro unico nazionale: le conseguenze, raccolta di articoli del “limbo delle ONLUS” pubblicato in Cantiere del terzo settore il 16 febbraio 2021, www.cantiereterzosettore.it

Commissione Terzo Settore e Non Profit.,2017., Il regime fiscale degli enti del terzo settore: spunti critici sulla riforma in ambito tributario e decorrenze, documento della Fondazione TELOS, centro studi dell'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Roma.

Commissione Terzo Settore e Non Profit.,2019., Gli adeguamenti statutari delle ONLUS al Codice del Terzo settore., documento della Fondazione TELOS, centro studi dell'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Roma.

Confini Online- Le regole del no profit. Gli adempimenti contabili degli enti non profit, ww.confinionline.it

Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, settembre 2016. Osservazioni del Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per la predisposizione dei decreti attuativi della riforma del Terzo Settore, documento.

Consiglio nazionale del notariato, studio n 104-2020/1., Atto costitutivo e statuto, nuovo sistema per il riconoscimento della personalità giuridica e pubblicità degli enti del terzo settore.

Consorti P., Gori L., Rossi E., 2021. Diritto del Terzo settore. Seconda edizione, Il mulino editore.

Corbetta, P., 2014. Metodologia e tecniche della ricerca sociale. il Mulino Bologna.

Creswell, J.W., Creswell, J.D., 2017. Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches. Sage publications.

Curry, A., 2020. Management Accounting Above and Under Ground: Field Studies of Operations Managers' Everyday Work.

De Ambrogio, U., Dessi, C., Ghetti, V., 2013. Progettare e valutare nel sociale: metodi ed esperienze. Carocci Faber.

DD del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali n. 561 del 26 ottobre 2021.

De Leonardis, O., 2002. Principi, culture e pratiche di giustizia sociale. In A. Montebugnoli (a cura di), Questioni di welfare. Franco Angeli. Milano.

De Lillo, A., Arosio, L., 2010. Il mondo della ricerca qualitativa. UTET università.

Della Porta, D., 2014. L'intervista qualitativa. Gius. Laterza & Figli Spa.

Di Diego, S., 2008. Onlus e imprese sociali. Maggioli Editore.

Di Paolo Pesticcio A., Erler D. La situazione delle Onlus, la disciplina. Articolo pubblicato in Cantiere del terzo settore il 17 febbraio 2021, www.cantiereterzosettore.it

D.lgs 470/1997 Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale"

D.lgs 117/2017 Codice del Terzo settore

DM 72 del 31/03/2021 Approvazione delle Linee-guida sul rapporto tra PA e ETS

DM 106 del 15/09/2020, Procedure di iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, le modalità di deposito degli atti, le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro.

Donati P., Colozzi I., 2011, Il valore aggiunto delle relazioni sociali, Franco Angeli, Milano.

Enjolras, B., Salamon, L.M., Sivesind, K.H., Zimmer, A., 2018. The third sector as a renewable resource for Europe: Concepts, impacts, challenges and opportunities. Springer Nature.

Erlor D., Pesticcio P., 2021, Registro unico nazionale del Terzo settore, Riforma terzo settore Guida all'uso, www.cantiereterzosettore.it

Erlor D., 08/02/2021, Tutte le tappe del Registro unico nazionale del Terzo Settore/Parte 1, www.cantiereterzosettore.it

Erlor D., Pesticcio P., 17/02/2021, La migrazione in altra sezione del Runts: la procedura, www.cantiereterzosettore.it

Erlor D., 07/07/2021, Tutte le tappe del Registro unico nazionale del Terzo Settore/Parte 2, www.cantiereterzosettore.it

Esposito Lara, 27/10/2021, Arriva il 23 novembre il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, www.forumterzosettore.it

Evers, A., 1995. Part of the welfare mix: the third sector as an intermediate area. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 6(2), 159–182.

Evers, A., Laville, J.-L., 2004. *The third sector in Europe*. Edward Elgar Publishing.

Foglia, E., Vanzago, A., 2010. *Metodologia e metodi della Ricerca Qualitativa*. Cent. Ric. Econ. E Manag. Sanità E Nel Soc.

Fondazione Italia Sociale, *Un settore che non vuole più essere Terzo*, editoriale Civic- per un nuovo civismo pubblicato in *I quaderno di Fondazione Italia Sociale* n 1, Gennaio 2019. www.fondazioneitaliasociale.org

Fondazione Italia Sociale, *Il piano di azione che manca*, editoriale Civic- per un nuovo civismo pubblicato in *I quaderno di Fondazione Italia Sociale* n 5, Gennaio 2021. www.fondazioneitaliasociale.org

Forum nazionale del Terzo settore, *Linee guida per una riforma del Terzo settore*, 12 giugno 2014.

Garrow E., Hasenfeld Y. 2012, Nonprofit Human-Service Organizations, Social Rights, and Advocacy in a Neoliberal Welfare State., *Social Service Review*, Vol. 86, No. 2 (June 2012), pp. 295-322., Published by: The University of Chicago Press

Giorio, A.C., 2014. Il selfie del Terzo settore e dei suoi stakeholder: proposte della società civile per la riforma del Terzo settore. *Riv. Impresa Soc.* 4.

Gobo, G., 2008. Con giustificato ritardo. La nascita della ricerca qualitativa in Italia. *Man. Ric. Soc. Qual.* Pp IVII Roma Carocci.

Gobo, G., 2000. Le risposte e il loro contesto. Processi cognitivi e comunicativi nelle interviste standardizzate. FrancoAngeli.

Governo, Linee Guida per una Riforma del Terzo Settore, 12 maggio 2014

Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1981). *Effective evaluation: Improving the usefulness of evaluation results through responsive and naturalistic approaches.* Jossey-Bass.

Hansmann H., 1980. The role of nonprofit enterprise, in *Yale Law Journal*

Iannaccone M., Norme transitorie e adeguamenti statuari delle ONLUS, Enti del Terzo Settore e Impresa Sociale: la nuova disciplina (Parte II- Atti del convegno tenutosi a Genova il 6 aprile 2019)

Iannaccone M., Riforma del Terzo Settore: gli adeguamenti statutari per OdV APS e ONLUS, articolo del 28/09/2020 pubblicato da FederNotizie
<https://www.federnotizie.it>

ISTAT, Struttura e profili del settore non profit, www.istat.it

Italia non profit, Sette buone ragioni per essere ETS, e alcuni contro. Guida alla Riforma del Terzo settore. www.italianonprofit.it

Kidder, L. H., & Fine, M., 1987. Qualitative and quantitative methods: When stories converge. *New directions for program evaluation*, 1987(35), 57-75.

Kramer, R.M., 1981., *Voluntary agencies in the welfare state*, Berkeley, University of California Press.

Krefting L., Il rigore nella qualitativa: la valutazione dell'attendibilità ricerca

Laville, J.-L., Borzaga, C., Defourny, J., Evers, A., Lewis, J., Nyssens, M., Pestoff, V., 1999. Third system: a European definition. *Third Syst. Employ. Enterp. Organ. Third Syst. Strateg. Chall. Employ. Comm. E.*

Legge Delega 6 giugno 2016, n 106, Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale.

Lincoln, Y. S., Guba, E. G., 1985. *Naturalistic inquiry*. sage

Mangone, E., 2012. The Third Sector Organizations for Sustainable Development, Governance and Participatory Citizenship. *Ital. Sociol. Rev.* 2, 14.

Mazzullo, A., 2017. Il nuovo Codice del Terzo Settore: Profili civilistici e tributari. (d. lgs. 3 luglio 2017, n. 117). G Giappichelli Editore.

Migliorini E. 10/11/2018. ONLUS: Il regime Fiscale Contabile e le agevolazioni, www.fiscomania.com

Mingrone, C., 2016. Il ruolo delle Onlus nell'ambito del terzo settore.

Montanini L., D'Andrea A., 2020, La riforma del Terzo settore, Giappichelli editore.

Montanini V., La legge delega sul Terzo settore e le prospettive di riforma del Codice civile., pubblicato in Jus-online, rivista di scienze politiche, n. 1/2017 ISSN 1827-7942. a cura della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università Cattolica di Milano.

Mortari, L., Saiani, L., 2013. Alcune riflessioni sulla ricerca qualitativa. *Assist Inferm Ric* 32, 175–177.

Ortmann, A., Schlesinger, M., 1997. Trust, repute and the role of non-profit enterprise. *Volunt. Int. J. Volunt. Nonprofit Organ.* 8, 97–119.

Otto, U., Friedrich, D., 2005. *The Third Sector in Europe* edited by Adalbert Evers and Jean-Louis Laville. Publisher: Edward Elgar Publishing Limited, 2004. Hardback 288 pages. ISBN: 1843764008.

Picciaia, F., 2012. *Le organizzazioni non profit. Model. Ist.*

Ranci C., Pavolini E., 2015. *Le politiche di welfare. il Mulino*

Raiteri M., 2014, *Il welfare è un servizio pubblico? Contorni organizzativi della riduzione delle politiche sociali*, in: Canavesi G. (a cura di), *Dialoghi sul welfare*, pp. 168-182, Milano, Fondazione per la Sussidiarietà, ISBN: 9788897793113

Richards, L., Morse Janice, M., 2009. *Fare ricerca qualitativa*. Milano: Franco Angeli.

Sacco P.L, Zarri L., 2009. *Perché esiste in settore non profit? Working paper n°29*, in collaborazione con AICCON- cultura cooperazione non profit.

Salamon, L.M., Anheier, H.K., 1997. *Defining the nonprofit sector: A cross-national analysis*. Manchester University Press.

Salamon, L.M., Anheier, H.K., 1992. *In search of the non-profit sector II: The problem of classification*. *Volunt. Int. J. Volunt. Nonprofit Organ.* 3, 267–309.

Salamon, Lester M. and Helmut K. Anheier. "The International Classification of Nonprofit Organizations: ICNPO-Revision 1, 1996." *Working Papers of the Johns*

Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, no. 19. Baltimore: The Johns Hopkins Institute for Policy Studies, 1996.

Salamon, L.M., Sokolowski, S.W., List, R., 2003. "Global civil society. An overview, Johns Hopkins University, Center for Civil Society Studies, Baltimore.

Salamon, L. M., & Sokolowski, W. (2018). The size and composition of the European third sector. In *The Third Sector As A Renewable Resource for Europe* (pp. 49-94). Palgrave Macmillan, Cham.

Santuari, A., 2017. La riforma del Terzo settore e delle imprese sociali: potenzialità e vincoli della nuova disciplina normativa. Short Pap. 14, 2017.

Selicato P., 2018, La soggettività tributaria degli enti non profit (dalle ONLUS agli ETS), pubblicato in *Federalismo, rivista di diritto italiano, comparato, europeo*.

Silverman, D., 2015. *Interpreting qualitative data*. Sage.

Tavanti, M., 2019. *Social Economy Enterprises: The Third/Social Economy (TSE) Sector. Classification for Advancing Shared Values for the Common Good*

Tosi, V., Raponi, F., 2016. *La riforma del terzo settore*. Maggioli Editore.

Troisi, R., 2004. *Enti non profit: tipologie ed opzioni organizzative*. Università degli studi, Centro di economia del lavoro e di politica economica.

UBI Banca., La riforma del terzo settore e gli strumenti di finanziamento.,
Convegno 09.10.2017, Università Cattolica di Milano

Weisbrod B.A., 1988. The Non-profit Economy, Harvard University Press,
Cambridge.

Yin, R. K., 2009. Case study research: Design and methods (Vol. 5). sag

Zagara C., Ballarò, l'ambulatorio per migranti: "Accoglienza? Non sempre è
bontà"., articolo pubblicato il 28 ottobre 2018 su LiveSicilia, www.livesicilia.it

Zamaro, N., 2017. Volontari in Sicilia: un atlante ragionato, Welfare, economia
sociale e sviluppo; Diretta da Marco Musella. Giappichelli.