



**UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”**

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

**L'impatto della riforma del Terzo settore sulle
Fondazioni "ONLUS": luci ed ombre.**

**The impact of the Third Sector reform on the
Foundations "ONLUS": lights and shadows.**

Relatore: Chiar.ma

Prof.ssa Alessia D'Andrea

Tesi di Laurea di:

Massimo Cencia

Anno Accademico 2021 – 2022

INDICE

INTRODUZIONE.....	5
1 LE FONDAZIONI: ELEMENTI DEFINITORI E PROFILI EVOLUTIVI	11
1.1 Le Fondazioni: organizzazioni del Terzo Settore	11
1.2 Le Fondazioni: profili evolutivi	16
1.2.1 Dalle “istituzioni alimentari” alle “Fondazioni”	16
1.2.2 Le Fondazioni nel Codice civile del 1942.....	23
1.2.3 Le Fondazioni e il groviglio di leggi speciali	28
1.3 Le caratteristiche economico-aziendali delle Fondazioni	31
1.4 Le Fondazioni con qualifica di ONLUS: un approfondimento.....	34
2 L’IMPATTO DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE SULLE FONDAZIONI “ONLUS”	41
2.1 Verso una nuova disciplina per le organizzazioni del Terzo Settore	41
2.2 La riforma del terzo settore	43
2.2.1 Il punto di partenza: la Legge delega n. 106 del 06 giugno 2016	43
2.2.2 Il Codice del Terzo Settore: tipologie di ETS e requisiti di ETS.....	49
2.2.3 L’iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo settore	54
2.2.4 Le abrogazioni e l’attuale quadro normativo	56
2.3 Le Fondazioni nel quadro della Riforma del Terzo Settore	57
2.4 Quali possibili soluzioni per le Fondazioni con qualifica di ONLUS?.....	60
2.4.1 Inquadramento della qualifica di ONLUS	60
2.4.2 Conseguenze dell’abrogazione della disciplina “ONLUS” sulle Fondazioni “ONLUS”	63

3. UN CASO STUDIO: LA FONDAZIONE “FILIPPO TURATI ONLUS” DI PISTOIA	69
3.1 Obiettivi e motivazione dello studio	69
3.2 Metodologia della ricerca.....	70
3.2.1 <i>Origini della ricerca qualitativa</i>	70
3.2.2 <i>Le varie tipologie di ricerca qualitativa e le sue fasi e le tecniche</i>	71
3.2.3 <i>Lo studio di caso</i>	78
3.3 Una scelta tra luci ed ombre: processo di sviluppo dello studio di caso	80
3.3.1 <i>Formulazione della domanda di ricerca</i>	83
3.3.2 <i>La selezione del caso</i>	84
3.3.3 <i>Prepararsi a Lavorare sul campo</i>	87
3.3.4 <i>Raccogliere i dati</i>	88
3.3.5 <i>Analizzare i dati</i>	90
3.3.6 <i>Comunicare i risultati della ricerca</i>	90
3.4 Presentazione dei risultati e discussione	91
 CONCLUSIONI.....	 105
 BIBLIOGRAFIA.....	 109
 RINGRAZIAMENTI.....	 115

INTRODUZIONE

La Riforma del Terzo Settore, iniziata con la legge delega del 06 giugno 2016 è stata contraddistinta da un percorso burocratico molto lento, che ha richiesto interventi per chiarirne le interpretazioni normative, e che ancora non ha visto scritto il capitolo finale.

L'andamento incerto e spesso poco chiaro della Riforma, ha determinato incertezza e situazioni di stallo in molte organizzazioni facenti parte del Terzo Settore operanti nel Socio-Sanitario, che avevano acquisito la qualifica di ONLUS, beneficiando dei vantaggi fiscali del D. Lgs. del 4 dicembre 1997 n. 460.

Un trattamento premiante quello del D. Lgs. 460/1997 che "*ope legis*", considerava tutte le attività istituzionali degli Enti con qualifica di ONLUS come "*non commerciali*" purché svolte al fine di perseguire interessi solidaristici e sociali presenti nello statuto. Una disciplina, che sebbene dai contenuti fiscali, aveva svolto una funzione unificate per molti Enti *non profit*, che si vedevano normati ora dal Codice Civile, ora da normativa speciale. Trattamento che cesserà i suoi effetti, vista l'abrogazione del D. Lgs. 460/1997 ad opera del D.lgs. n. 117/2017, quando la Riforma avrà il placet della Commissione Europea e vedrà attuato l'intero Titolo X.

La Riforma, muovendo i passi dal quadro normativo precedente, che appariva molto frammentato e poco organico, ha cercato di creare un *corpus* unico in cui riunire

l'intero settore del *non profit*, dandogli un'unica identità, cercando di far nascere un nuovo soggetto da inserire nel progetto (*welfare mix*) di sviluppo della *sussidiarietà orizzontale* gettando le basi della *co-programmazione* e della *co-progettazione*.

Questi di sicuro gli intenti del D. Lgs. 117 del luglio 2017, che non vedendo realizzata l'annunciata modifica del Codice Civile se non per una piccolissima parte, insieme ad altri Decreti Legislativi (vedi il 112/2017) ed ai Decreti Attuativi, deve assumere il timone della Riforma del Terzo Settore.

La Riforma si presenta con un carattere operativo, andando a delineare i profili degli Enti del Terzo Settore (ETS), usando come metro discriminante la tipologia di attività svolta: *non commerciale* o *commerciale*; attribuendo alla prima maggiori vantaggi fiscali, mentre alla seconda un trattamento più restrittivo, è pressoché simile alle attività commerciali delle aziende *profit*.

Il RUNTS (Registro Unico Nazionale del Terzo Settore) – definito dal quadro normativo attuale – vede la sua istituzione solo il 23 novembre 2021, suddividendo in sei tipologie diverse una parte degli ETS (Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di promozione Sociale, Enti Filantropici, Imprese Sociali, Reti Associative, Società di Mutuo Soccorso) lasciandone una “*atipica o residuale*” (Altri Enti del Terzo Settore) in cui inserire i restanti che non si identificano nelle prime sei.

Questa classificazione poco si confà alle Fondazioni operative ONLUS, impegnate come da statuto, nella produzione di servizi a favore di soggetti svantaggiati o per fini sociali nell'interesse generale, che vedrebbero trattare le loro attività istituzionali come mere attività commerciali, perdendo il *favor* che ha permesso loro di conseguire degli utili, reinvestiti o utilizzati per i principi di economicità e durevolezza tipici delle Fondazioni operative ONLUS.

A tutto ciò si somma la necessità per le Fondazioni di dover modificare lo statuto, in base ai requisiti previsti per l'accesso al RUNTS.

Tra i vari decreti che fanno parte della Riforma del Terzo Settore vi è anche il Decreto Legislativo n. 112 del 2017, che ha rivisto molti aspetti dell'impresa sociale. L'impresa sociale si apre a più attività che si configurino di utilità sociale, prevedendo, anche se in parte limitata, la distribuzione dei dividendi ai soci, oltre ed alcuni incentivi fiscali per il capitale investito nelle imprese sociali. La trasformazione in impresa sociale può costituire una possibile frontiera per le Fondazioni ONLUS, previa verifica degli impatti sul sistema di governance.

Tutto ciò premesso, l'attuale quadro normativo mette le Fondazioni ONLUS di fronte ad una scelta molto complessa, che genera alcune domande, gettando luci e le ombre sull'intera Riforma del Terzo Settore. Lo scopo principale del presente lavoro di ricerca è di indagare gli ostacoli che si trovano a fronteggiare le Fondazioni ONLUS in questo particolare momento "normativo" ed evidenziare, se presenti, i punti di forza e di debolezza della riforma. Ciò soprattutto ascoltando il

punto di vista di chi è deputato ad operare una scelta per la propria organizzazione, alla luce della Riforma Del Terzo Settore.

Dopo un'attenta lettura documentale della Riforma e un'analisi della letteratura economico-aziendale di riferimento, si sviluppa una ricerca qualitativa con il metodo dello studio di caso, con lo strumento dell'intervista semi-strutturata, al fine di rilevare le opinioni e le sensazioni di chi la Riforma la sta vivendo. In particolare, attraverso il caso di studio si indagano *quali sono gli ostacoli ancora presenti all'interno del quadro normativo, che, ancora non facilitano una scelta, quale sono i punti di forza e di debolezza, nell'applicazione della riforma del terzo settore, alle Fondazioni ONLUS e quale è il percepito rispetto alla norma dei decision-makers.*

Nel capitolo primo, attraverso un'attenta analisi della letteratura, si cerca di contestualizzare il *Terzo Settore* e il *non profit*, sia dal punto di vista storico che sociale. Viene fatto un focus sulle Fondazioni sotto il profilo normativo, partendo dal Codice Civile fino alle norme speciali. Le Fondazioni vengono trattate anche dal punto di vista fiscale e contabile fino a giungere alla normativa specifica delle ONLUS, in cui molte Fondazioni operative hanno trovato il loro *optimum*.

Nel secondo capitolo si illustra il contesto di frammentarietà da cui è partita l'esigenza di una Riforma dell'intero sistema, che ha determinato il nascere della legge delega n.106 del 06 giugno 2016. Viene illustrata la Riforma del Terzo Settore nei suoi aspetti caratteristici: le varie tipologie di ETS e il RUNTS; fino a giungere al quadro consequenziale all'abrogazione di varie leggi speciali. Infine, nel secondo

capitolo si valutano le possibili soluzioni a cui possono giungere le Fondazioni con qualifica di ONLUS.

Nel terzo capitolo si procederà mediante l'uso del caso di studio ad una analisi critica di quanto supposto, prendendo come riferimento una Fondazione ONLUS, nello specifico della Fondazione Filippo Turati che da circa 60 anni si occupa di Socio-Sanitario. La verifica fatta con lo strumento dell'intervista semi-strutturata servirà a confutare quanto supposto in precedenza, tramite il parere e le impressioni di chi operativo all'interno della Fondazione ONLUS, sta vivendo gli effetti della Riforma del Terzo Settore.

Questo lavoro vorrebbe avvicinare sempre di più la realtà operativa a quelle che sono le teorie fatte dagli studiosi.

1 LE FONDAZIONI: ELEMENTI DEFINITORI E PROFILI EVOLUTIVI

1.1 Le Fondazioni: organizzazioni del Terzo Settore

Quando si parla di "*Terzo Settore*", o settore "*non profit*", si fa riferimento a un fenomeno che ha assunto, in tempi recenti, un ruolo sempre più centrale nei sistemi economici e nei processi di sviluppo della società civile. In Italia – ma anche in altri Ordinamenti democratici – tali realtà hanno registrato una crescita – sia in termini economici che occupazionali- che esonda rispetto al fine primario di offrire risposta a importanti istanze Socio-Assistenziali, spesso anche connotate da caratteri emergenziali.

La locuzione "*Terzo Settore*" nasce per dare definizione univoca all'esigenza di aggregare concettualmente quella galassia di organismi che -non gravitando nei due settori tradizionalmente intesi- ne meritano una sistemica autonoma ed organica. "*Terzo Settore*", quindi da intendersi come "*altro*" rispetto al "*Settore Pubblico*" (il primo settore) e alle "*Imprese Lucrative*" (il secondo settore).

Nonostante l'impianto sistematico *de iure condito*, esiste ancora un acceso dibattito in ordine alla funzione che "*le organizzazioni e gli enti*" non appartenenti al settore pubblico, né al settore privato tradizionalmente inteso (cioè lucrativo), possono

assumere nell'economia e nella società¹; essendo ciò spia di un'insufficienza sistemica meritevole -probabilmente- di nuove proposizioni normative in un contesto nel quale la dottrina² ha comunque una visione aggregata e unificante.

Sicuramente utile, per avvicinarsi progressivamente alla materia, è muovere dalla differenza concettuale che c'è tra l'approccio statunitense e quello europeo al “*non profit*”. La prospettiva statunitense si basa, essenzialmente, sul concetto di “*non distribution constraint*” (vincolo della non distribuzione dei profitti), inteso come elemento distintivo utile a definirne la differenza rispetto alle imprese ed allo Stato.³ La chiave di lettura statunitense, ci offre una nozione di “*non profit sector*” che emerge “*in negativo*”; questa prospettiva iniziale -a cominciare dagli anni 70 del secolo scorso- inizia a miscelarsi con la definizione di “*Terzo Settore*”, soprattutto ad opera di A. Etzioni, e -in un secondo momento- di H. Hansmann, nella teoria del “*contract failure theory*” (la teoria del fallimento del contratto).⁴ La prospettiva maturata in Europa, è meno concentrata sul vincolo della “*non distribuzione dei profitti*” e tende ad individuare il “*non profit*” -anche grazie al lavoro svolto

¹ Si veda, per approfondimenti, quanto argomentato dal Prof. A. Fici - Professore Associato di Diritto Privato presso l'Università degli Studi del Molise e direttore scientifico di Terzjus. www.terzjus.it

² Per approfondimenti L. Montanini, A. D'Andrea – *La riforma del terzo settore*- Giappichelli (2020).

³ Cfr H.Hansmann – *the role of nonprofit Enterprise, in Yale Law Journal Company, Inc.* - Vol. 89, No. 5 (Apr., 1980), pp. 835-901.

⁴ Per approfondimenti A. Etzioni – *The third sector and domestic mission, in public Administration Review*, (1973) pp. 314-323.

dall'EMES network⁵- in una rinnovata visione del contesto sociale che -proprio argomentando di *economia sociale* – va ad includere in una nozione ampia di “*status*” anche *il limite della non distribuzione dei profitti*.⁶

Mettendo a fuoco la situazione nazionale, possiamo affermare che in Italia la nozione di “*Terzo Settore*” ha stentato ad affermarsi in maniera organica prima della riforma del 2017, trovando menzione occasionale in alcuni provvedimenti normativi che - sebbene importanti, come ad esempio con riguardo alla legge quadro sull'assistenza⁷- non riuscivano a dare corpo organico a tutti gli elementi capaci di caratterizzare e ridurre ad unità concettuale le funzioni e gli strumenti capaci di identificare in maniera chiara ciò che dovesse essere assoggettato a regole distinte, rispetto al mondo dell'impresa e rispetto al settore pubblico *tout court*.

⁵ International Research Network: EMES è una rete di ricerca di consolidati centri di ricerca universitari e singoli ricercatori il cui obiettivo è stato finora quello di costruire gradualmente un corpus internazionale di conoscenze teoriche ed empiriche, pluralistiche in discipline e metodologie, attorno ai nostri concetti "SE": impresa sociale, imprenditorialità sociale, economia sociale, economia solidale e innovazione sociale. www.emes.net

⁶ Per approfondimenti L. Montanini, A. D'Andrea – La riforma del terzo settore- Giappichelli (2020), cit. p. 8.

⁷ Cfr. L. 8 novembre 2000, n. 328, Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali. L'articolo 5 rubricato alla voce “*ruolo del Terzo settore*”, sancisce che “*Per favorire l'attuazione del principio di sussidiarietà, gli enti locali, le regioni e lo Stato, ..., promuovono azioni per il sostegno e la qualificazione dei soggetti operanti nel terzo settore anche attraverso politiche formative ed interventi per l'accesso agevolato al credito ed ai fondi dell'Unione europea*”.

La spinta fornita dalla riforma Costituzionale 3/2001, che ha procurato l'inserimento, nell'ultimo comma dell'articolo 118 della Carta, dell'inciso: "*Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà*" è stata determinante per costringere il Legislatore ordinario a rivalutare, in prospettiva sociologica, oltre che economica, la necessità di rendere il "*Terzo Settore*", pilastro della compagine societaria nazionale utile a favorire, aggregazione (e per esso: volontariato), autosufficienza economica e interesse generale. Da qui il lungo percorso elaborativo che - muovendo anche da mere prospettive fiscali- ha portato ad un "*Codice*" capace di definire i connotati comuni per un'estesa temperie di soggetti giuridici; connotati comuni che ci consentono di parlare di diversità di specie nell'unità di genere.

Se oggi, quindi, parliamo con disinvoltura di "*Enti del Terzo Settore*" non dobbiamo dimenticare che tale denominazione resta il frutto di una evoluzione ordinamentale non scontata ed espressione di una complessa elaborazione, capace di rigenerare le basi dello "*Stato sociale di diritto*" emerso dall'elaborazione post-bellica nella trama costituzionale, in un modello di "*sussidiarietà orizzontale*" che valorizza e rigenera le fondamenta delle persone giuridiche definite nel Codice Civile.

In questo rinnovato contesto, assumono un ruolo di assoluto riguardo le Fondazioni che, disciplinate dal Codice Civile, sono state oggetto di un significativo

interessamento da parte di leggi di settore⁸, ed infine sono state incluse tra gli Enti del “*Terzo Settore*”.

Proprio l’evoluzione normativa che ha riguardato le Fondazioni e la persistenza di importanti “*corti circuito*” normativi pongono oggi importanti interrogativi in ordine a quale possa essere il modello gestionale da preferire nel perseguimento del già menzionato “*interesse generale*” richiamato dall’ultimo comma dell’articolo 118 della Carta. Le Fondazioni restano ad un bivio e le scelte sono condizionate, oltre che dall’impianto normativo esistente, anche dalle prospettive della sua evoluzione.

Da qui – previa articolazione di un percorso descrittivo della modalità con cui in Italia è stato affrontato il tema della gestione delle esigenze sociali e assistenziali- il presente lavoro arriverà a ritagliare uno spazio di approfondimento per le Fondazioni e per la loro evoluzione, con peculiare riguardo alle tematiche dell’assistenza di natura socio-assistenziale e porrà -previo confronto con le opportunità e limiti della normativa vigente- le basi di riflessione tra le “*luci e le*

⁸ Le Fondazioni ex-bancarie vengono 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); Seppur trattandosi di una normativa fiscale le Fondazioni beneficiano della normativa sulle 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);

ombre” che il Codice del Terzo Settore impone per tali organi; ciò in vista dell’identificazione del più efficace modello gestionale di soddisfazione dell’*“interesse generale”* perseguito.

1.2 Le Fondazioni: profili evolutivi

1.2.1 Dalle “istituzioni alimentari” alle “Fondazioni”

La nascita e lo sviluppo delle organizzazioni dedite alla funzione di cura e di assistenza nei diversi Paesi sono legate alle varie fasi di sviluppo e di trasformazioni socio-economiche, e a quelle che sono gli orientamenti giuridici *“commow law”* e *“civil law”*.

L’Italia ha avuta una evoluzione in parte simile a quelli di altri Paesi *civil law*, ma per alcuni versi ha avuto, ed ha, caratteri molto particolari e distintivi, nati sempre come risposta ad esigenze caratteristiche, che si palesavano in particolari contesti geografici o in determinati periodi storici. Tra le caratteristiche distintive, delle organizzazioni disciplinate secondo l’ordinamento giuridico italiano, si osserva una varietà delle stesse dipendenti più dalla natura frammentaria della legislazione che da scelte sostenute da logiche sistematiche.

La nascita di tali organizzazioni e il loro sviluppo, è da cercare sicuramente in quella che è l’incapacità delle imprese *profit* da una parte (*Market failure*) di offrire

determinati servizi; e dall'altra l'insufficienza delle risposte date dal settore pubblico (*Government failure*) agli innumerevoli bisogni della variegata popolazione.⁹

Muovendo da un dato storico, possiamo far ascendere le “*Opere Pie*” e le Fondazioni anche al diritto romano tardo imperiale. Le “*Istituzioni Alimentari*” di Nerva, Traiano e Antonino Pio a favore dei fanciulli poveri, costituiscono un primo embrione di questi organismi, sebbene -in queste esperienze- il patrimonio non si stacca mai dalla persona dell'imperatore. Nello stesso diritto romano-cristiano la Fondazione non si stacca nettamente dalla corporazione (chiesa), cui è fatto il lascito, ed è soltanto assicurata, con apposito regolamento, la devoluzione di esso al fine voluto dal testatore¹⁰; da questo contesto traggono origine le “*Opere Pie*”, gli ospedali per infermi, i lebbrosari, gli ospizi per i pellegrini e le confraternite per le opere di beneficenza. Le *Opere Pie* raggiungono il numero di circa ventiduemila¹¹ in una indagine commissionata nel 1880, con una rendita annuale lorda di circa 81 milioni di lire.¹² Ben presto sul finire del XIX secolo il monopolio

⁹ Cfr. N. Iovene, M. Viezzoli – *il libro del terzo settore* – (1999) ADN KRONOS libri. r.f p. 82

¹⁰ Cfr. C. Borzaga e A. Ianes, *L'economia della solidarietà* - Donzelli Editori (2006) r.f. Pag. 5

¹¹ Sull'argomento si veda quanto argomentato da A. Cova- *La situazione italiana: una storia di non-profit-* (1997) pp 41-45 “Le più numerose erano le Opere pie elemosiniere (4109), alle quali facevano seguito le Opere pie di culto e beneficenza (3533), tra le tante vi erano le Opere pie per le cure a domicilio (2021) gli ospedali (1222), gli orfanotrofi (907)”

¹² C. Borzaga e A. Ianes -*L'economia della solidarietà* - Donzelli Editori (2006) r.f. p. 7

della chiesa in quella che era l'opera di beneficenza mista al culto viene ostacolato e ridimensionato dal nascere di uno Stato laico.

Le riforme Crispine del 1890 atte a creare la centralità dello Stato, mettono in essere un meccanismo di riforma che di fatto va a ridimensionare il potere della Chiesa, che non poteva più annoverare membri del clero all'interno degli organismi gestionali, generando la nascita delle IPAB (Istituto Pubblico di Assistenza e Beneficenza), governate dalle Congregazioni di Carità, e quindi dai Comuni.¹³ La riforma crea le basi per la nascita e lo sviluppo di organizzazioni laiche, la cura e la beneficenza, esce dal contesto cattolico e religioso ed approda nella nuova società, gettando le basi del “*welfare state*”, in ritardo rispetto agli altri paesi europei.¹⁴

La compagine sociale andava modificando la sua struttura, con l'affermazione di nuove classi e -con esse- di nuovi bisogni; accanto alla nobiltà si consolidava la borghesia, e -con l'avvento della rivoluzione industriale- andavano ad indentificarsi anche le necessità legate alla classe operaia. Sebbene -al tempo della riforma crispina- in Italia non fosse ancora presente un vero e proprio proletariato di fabbrica, i bisogni della classe operaia diedero impulso alla creazione delle prime società di mutuo soccorso,¹⁵ guardate con sospetto ed osteggiate da uno Stato

¹³ Cfr. F. Conti, G. Silei – *Breve storia dello Stato sociale*- (2013) Carocci editore r.f. p. 49

¹⁴ *Ivi*, r.f. p.115

¹⁵ Cfr. V. Zamagni - *Povertà e innovazioni istituzionali in Italia. Dal Medioevo ad oggi*- il Mulino (2001) *rf.* p. 487

accentratore e concentrato nel perseguimento del consolidamento dell'unità nazionale (nel 1873 vennero rilevate in Italia 1447 Società di mutuo soccorso salite a 2091 nel 1878 e più che raddoppiate nel 1885¹⁶).

L'influenza statale e il tentativo di gestione di tutti gli Enti¹⁷ si protrasse per tutto il periodo fascista, con la parallela crescita di un modello di *Stato Sociale* che investiva sempre più cospicui fondi per la soddisfazione di interessi sociali, seppur strumentalmente al bisogno di propaganda e di proselitismo tipico dell'era fascista¹⁸. Con la fine del secondo conflitto bellico e con il rigenerato modello istituzionale dovuto alla Costituzione Repubblicana del 1948, si assiste alla rotazione del modello assistenziale verso una prospettiva di difesa di diritti individuali fondamentali della persona. Si è trattato di un percorso lento, che in parte è stato favorito dagli investimenti per la ricostruzione, ma che restava fecondato dell'approccio "*beveridgiano*", che ha occupato una porzione essenziale nella costruzione dello "*Stato Sociale*" di diritto. Contestualmente in Italia si sviluppa il mecenatismo industriale; Adriano Olivetti ed Enrico Mattei – oltre a creare le prime Fondazioni che si occupano di arte e cultura facendo in modo che il privato contribuisca ad accrescere il patrimonio culturale italiano- concepiscono una visione del modello di azienda privata capace di prendersi carico di esigenze

¹⁶ Cfr. Fabbri, *Le società di mutuo soccorso italiane nel contesto europeo* cit. p. 513

¹⁷ Cfr. C. Borzaga e A. Ianes - *L'economia della solidarietà* - Donzelli Editori (2006) cit. pp. 15,16

¹⁸ *Ivi*, cit. pp. 21-2

reali di qualità della vita dei dipendenti, avviando esperimenti di forme sociali di accompagnamento alla crescita delle famiglie e del loro benessere. Ad ogni buon conto, il Paese ha attraversato -fino a tutti gli anni 70 del secolo scorso- fasi alterne di crescita e crisi¹⁹, nel cui andamento ha continuato a giocare un ruolo di assoluta dignità ciò che oggi definiamo “*non profit*”.

Così, nella dialettica “*pubblico-privato*”, da una posizione ancillare (quasi in condizioni di mera sopravvivenza), tra i diversi “*player*” deputati a soddisfare i bisogni sociali e assistenziali, il “*Terzo Settore*” ha recuperato terreno cominciando ad occupare spazi gradualmente più ampi.

La crescita del Terzo Settore e il suo accreditamento istituzionale, è certificata da serie di leggi speciali che, in parte vanno a normare e regolamentare lo stesso, e in altra parte vanno ad integrare la scarsa specificità di quanto contenuto nel Codice Civile.

¹⁹ La spesa pubblica cresce, facendo in modo che sempre più servizi vengono garantiti a tutta la popolazione, anche per quelle fasce che prima ne erano escluse. La fine del periodo del grande boom economico, che coincide con la prima crisi energetica degli anni 70 del secolo scorso, determina un calo degli investimenti pubblici in quello che si può certamente chiamare welfare state, che ha sempre più un carattere universalistico, palesando di nuovo, bisogni ed esigenze da soddisfare, che con lo sviluppo industriale erano anche mutati, il tutto seguito anche dalla progressiva disgregazione della famiglia tradizionale. Cfr. M. Buti, D. Franco, L.R. Pench - *Il welfare state in Europa: la sfida della riforma*-. Il Mulino (1999) cit. pp 174-176

La loro crescente presenza all'interno di quella offerta fatta da “*Stato, Mercato e Comunità*”, dà origine al concetto di “*welfare mix*”, che esige lo sviluppo di una *policy* di coordinamento tra i tre attori.

Parallelamente -concentrandosi verticalmente sulle Fondazioni- va dato conto della circostanza che, verso la fine del XX secolo, si assiste alla nascita delle Fondazioni Pubbliche (che si differenziano da quelle private, già presenti, per il fatto che sia la volontà che il patrimonio, non è privato, ma arriva da Enti Pubblici²⁰); alle antiche Fondazioni create da una o più persone con volontà e patrimonio privato, con lo scopo di perseguire finalità di pubblica utilità, e quindi un aspetto non lucrativo come interpretato dalla normativa nazionale, si uniscono le Fondazioni pubbliche nate -a seconda dei casi- o per un processo di de-pubblicizzazione/privatizzazione di alcune istituzioni pubbliche del campo sociale e culturale (Teatro della Scala di Milano, Arena di Verona, ecc.), o di istituzioni di assistenza pubblica e beneficenza (IPAB)²¹ che vengono trasformati da Enti di diritto pubblico a Fondazioni di diritto privato (ritornando alle origini, ma inserendo nel Consiglio d'Amministrazione o nel Direttivo, le rappresentanze della P.A spesso in percentuali simili a quelle del capitale apportato).

²⁰ Per approfondimenti si rinvia a G. P. Barbetta, *Le Fondazioni, il motore finanziario del terzo settore- il mulino* (2013)

²¹ Per approfondimenti si rinvia a P. Battilani - *I protagonisti dello Stato sociale italiano prima e dopo la legge Crispi-* Il Mulino (2000) cit., p 657

Il concetto di *welfare mix* in Italia vede la sua legittimazione -come già accennato- con la riforma Costituzionale del 2001 quando viene modificato il titolo V e negli art. 117-118 si introduce il concetto di “*sussidiarietà orizzontale*”, dove le organizzazioni del Terzo Settore, espressione dell’unione di una parte della società civile, hanno pieno titolo di intervenire in quelli che sono, sia l’erogazione che la programmazione, di servizi in ambito culturale ricreativo e Socio-Sanitario. L’azione sinergica del *welfare mix* resta la risposta alla continua crescita dei bisogni della società, e la carenza di risorse dello Stato che possono essere reperite in parte nel volontariato o nella disponibilità dei privati.

Una fotografia quella Italiana, di inizio del XXI secolo, molto varia con diversi soggetti presenti sul fronte degli *Enti no profit*, con uno Stato che seppur in alcuni casi (Fondazioni pubbliche) incentiva la natura privatistica di questi enti, tende in modo sempre più marcato o a gestire o a limitare il potere di questi Enti.

Un’attività di controllo diretto dello Stato, che si palesava con la nomina di alcuni membri nelle amministrazioni delle società di mutuo soccorso e delle Fondazioni pubbliche, e indiretto tramite leggi e regolamenti atti ad intervenire direttamente nel sistema di welfare italiano, ed in parte a limitare il potere degli enti di diritto privato, forse con un occhio di riguardo nei confronti di quelli religiosi.

Non bisogna dimenticare, che a sostegno dell’intero sistema è sempre presente l’attività della famiglia, che nel contesto italiano, ha sempre rivestito e riveste un

ruolo fondamentale, atto a colmare i vuoti che lo stato sociale e il mercato nelle sue varie declinazioni lasciano.

In questo contesto, il *non profit* diventa un attore importante, partner della pubblica amministrazione in tutte le fasi delle politiche sociali, dalla pianificazione all'implementazione, strutturandosi e crescendo nei suoi volumi.

Basti pensare, che in Italia il numero delle organizzazioni nel 2019 è di 362.634, ed impiegano 861.919 dipendenti di queste si contano poi 8.065 Fondazioni con oltre 102.898 addetti retribuiti, confermando un *trend* positivo che dura da anni.²²

PROSPETTO 1. ISTITUZIONI NON PROFIT E DIPENDENTI. Anni 2011, 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, valori assoluti

	2011	2015	2016	2017	2018	2019
Istituzioni non profit	301.191	336.275	343.432	350.492	359.574	362.634
Dipendenti delle istituzioni non profit	680.811	788.126	812.706	844.775	853.476	861.919

Fonte ISTAT

1.2.2 Le Fondazioni nel Codice civile del 1942

Le Fondazioni vengono inquadrare nell'attuale disciplina giuridica dal Codice Civile (1942) negli articoli che vanno dal 12 al 35²³ ma soprattutto da quella che è

²² ISTAT Censimenti permanenti, l'Italia giorno dopo giorno, Struttura e profili del settore non profit anno 2019

²³ <https://www.ipsoa.it/codici/cc/11/t2>

la legislazione speciale²⁴ (copiosa e complessa è anche la normativa fiscale); esse - sul terreno del Codice civile- sono considerate come il complesso dei beni destinati al perseguimento di uno scopo specifico. Le Fondazioni non hanno un fine lucrativo, ma sono dirette al perseguimento di uno scopo di utilità sociale tramite il

²⁴ Le Fondazioni possono essere classificate in diverse categorie:

- Le Fondazioni erogatrici sono enti che vincolano le rendite al perseguimento di uno scopo non lucrativo. Lo scopo viene perseguito indirettamente, finanziando altri soggetti che mirano ad attuare la medesima finalità.
- Le Fondazioni operative sono enti che perseguono direttamente il proprio scopo, tramite la propria organizzazione.
- Le Fondazioni d'impresa sono le Fondazioni che svolgono un'attività commerciale collegata al perseguimento dello scopo primario; tale attività è esercitata al fine di finanziarsi e, pertanto, senza distribuzione degli utili.
- Le Fondazioni finanziarie o Fondazioni holding sono enti che, per perseguire lo scopo indicato nello statuto, destinano le rendite o gli utili derivanti dall'attività di impresa ad un'altra Fondazione, la quale persegue, in concreto, la finalità statutaria.
- Le Fondazioni in partecipazione sono Fondazioni caratterizzate dalla presenza di una pluralità di soggetti; sono simili alle associazioni, giacché consentono l'ingresso di nuovi membri e prevedono la presenza dell'assemblea dei soci.
- Le Fondazioni familiari sono previste dal Codice civile (art. 28 c. 3 c.c.), si tratta di Fondazioni destinate a vantaggio soltanto di una o più famiglie determinate.
- Le Fondazioni bancarie sono Fondazioni nate dalla divisione tra l'attività filantropica e l'attività creditizia svolte da alcune banche pubbliche. Trovano la propria disciplina nella legge 218/1990 e in disposizioni successive.
- Le Fondazioni universitarie sono disciplinate dalla legge 388/2000 art. 59 c. 3
- Le Fondazioni lirico-sinfoniche sono state istituite dal d. lgs. 367/1996 che ha trasformato in Fondazioni gli enti autonomi lirici, le istituzioni concertistiche e altri enti lirici.

proprio patrimonio. Lo scopo può essere culturale, artistico, scientifico, medico, umanitario, sociale e così via, di fatto non economico.²⁵

Una Fondazione è un Ente, di diritto privato, che viene creato quando si vuole raggiungere un determinato obiettivo e si è disposti a privarsi di una porzione del proprio patrimonio per farlo. Di norma, ricorre a questa tipologia di istituzione un soggetto facoltoso, o più soggetti, che abbiano la possibilità di disporre di beni da vincolare al perseguimento della finalità scelta. L'elemento cardine delle Fondazioni, dunque, è il patrimonio.²⁶

Per la costituzione di una Fondazione è necessario un atto pubblico - ovvero redatto da un notaio - o tramite un testamento. Nell'atto notarile deve essere incluso lo statuto dell'Ente, che deve contenere la denominazione della Fondazione, la sede, lo scopo perseguito, il patrimonio disponibile nonché le norme relative all'amministrazione.²⁷ La Fondazione, dunque, viene creata con il cosiddetto atto di fondazione; si tratta di un atto unilaterale che si perfeziona con la volontà del suo autore, ossia il fondatore, e non necessita di accettazione. L'atto di fondazione può provenire da un fondatore oppure da più fondatori, in tale ultimo caso, si tratta di un atto congiuntivo, ma pur sempre unilaterale.

²⁵ Cfr. G. P. Barbetta – *Le Fondazioni il motore finanziario del terzo settore*- il Mulino (2013) cit. p. 9.

²⁶ *Ivi*, cit. p. 16

²⁷ Cfr. A. Propersi, G. Rossi – *Gli enti non profit*- gruppo 24 ore (2005) r.f. p. 47

L'atto di fondazione può essere:

- *un atto tra vivi (inter vivos), ossia un atto unilaterale che deve avere la forma dell'atto pubblico (art. 14 c. 1 c.c.), ossia deve essere rogato da un notaio;*
- *un atto a causa di morte (mortis causa), ossia il testamento (art. 14 c. 2 c.c.), in tal caso, l'atto produce effetto dal momento dell'apertura della successione.*

L'atto di fondazione è revocabile dal fondatore:

- *fino a quando non sia intervenuto il riconoscimento della personalità giuridica,*
- *o il fondatore non abbia fatto iniziare l'attività dell'opera da lui disposta (art. 15 c.c.);*
- *in caso di disposizione testamentaria, essa è sempre revocabile dal testatore sinché egli è in vita (art. 679 c.c.).*

La facoltà di revoca non è trasmissibile agli eredi (art. 15 c. 2 c.c.), tuttavia, essi possono esperire l'azione di riduzione contro l'atto di fondazione e l'atto di dotazione, se lesivi della quota di legittima.

Quando la Fondazione è costituita, il fondatore deve avviare la procedura per fargli riconoscere la personalità giuridica,²⁸ e quindi la diretta titolarità degli obblighi

²⁸ Cfr. A. Propersi, G. Rossi – *Gli enti non profit*- gruppo 24 ore (2005) r.f. p. 16

giuridici.²⁹ Con l'acquisizione della personalità giuridica la Fondazione diviene indipendente e non più assoggettata al fondatore, se non per quanto stabilito nello statuto. Una volta ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica, lo scopo non può essere modificato. Quando lo scopo è esaurito o divenuto impossibile o di scarsa utilità, o il patrimonio è divenuto insufficiente, l'autorità governativa, anziché dichiarare estinta la Fondazione, può provvedere alla sua trasformazione, allontanandosi il meno possibile dalla volontà del fondatore (art. 28 c. 1 c.c.).

Il Codice Civile disciplina soltanto quelle dotate di personalità giuridica: “*Fondazioni riconosciute*”; per le “*Fondazioni non riconosciute*” la disciplina che ne regola il funzionamento è quella delle associazioni non riconosciute.

Con il riconoscimento della persona giuridica le Fondazioni entrano nel registro a norma del art. 1 del d.p.r. n.361/2000.

Dal punto di vista funzionale, in base alla metodica di svolgimento dell'attività istituzionale le Fondazioni vengono divise in: Fondazioni di erogazione e Fondazioni operative.³⁰

Le Fondazioni di erogazione sono quelle che, erogano “*regalano*”, i profitti generati dalle loro attività di gestione patrimoniale, per lo scopo che la Fondazione si è

²⁹ <https://www.altalex.com/guide/Fondazioni#par11>

³⁰ Cfr. G. P. Barbetta -*Le Fondazioni il motore finanziario del terzo settore*- il Mulino (2013). Cit. p. 50

prefissato nello statuto. Di fatto la Fondazione non svolge alcuna attività operativa ad eccezione di quella di individuare i soggetti meritevoli delle loro elargizioni.

Le Fondazioni operative, sulle quali verte l'interesse del presente lavoro di tesi, possono occuparsi di vari settori: socio-sanitario, sanitario, culturale, lirico-sinfonico, universitario, di partecipazione privata e d'impresa.

Nello specifico l'attenzione sarà focalizzata sulle prime due: socio-sanitarie e sanitarie, che dall'età dei comuni ad oggi sono state quelle che si sono fatte carico dei poveri e dei bisognosi, svolgendo funzioni di tipo caritatevole le cosiddette "*Opere pie*".

Una trattazione separata, non oggetto del presente elaborato, va riservata alle Fondazioni bancarie e a quelle di partecipazione, che presentano degli aspetti normativi molto differenziati rispetto alle Fondazioni in genere, le prime nate dal riordino del sistema bancario italiano e le ultime di recente nascita permettono l'accesso anche a soggetti pubblici.

1.2.3 Le Fondazioni e il groviglio di leggi speciali

Doveroso è un ulteriore passaggio storico e cronologico per meglio interpretare il contesto legislativo che riguarda le Fondazioni operative, operanti nel contesto socio-sanitario e sanitario: nate, per prendersi cura dei poveri, in maniera stabile, poi trasformate in ospedali la cui funzione non era quella odierna, ma servivano a

segregare i poveri malati, al fine di contenere il contagio e la diffusione delle malattie, al contrario di chi aveva le possibilità economiche e poteva permettersi le cure presso la propria abitazione, più sicura in condizioni igieniche migliori, e con l'assistenza di un dottore.

In questa rapida digressione sull'evoluzione ordinamentale delle Fondazioni, un cenno specifico va fatto alle Fondazioni private che si occupavano di sanità. Originare da movimenti di ispirazione religiosa, esse non furono interessate dalla legge Crispi (pubblicizzazione e de-pubblicizzazione), sebbene integrate al welfare nazionale.³¹

Quando le Fondazioni sanitarie iniziarono a occuparsi di cura e ricerca, uscendo dal ruolo di strutture per la segregazione dei malati, sul finire degli anni Sessanta del secolo scorso furono annesse al sistema ospedaliero nazionale, anche in ragione dei successi conseguiti sul versante della ricerca in medicina. Di fatto, con la legge 132/1968, gli ospedali gestiti da enti ecclesiastici riconosciuti, in cambio del rispetto di alcune regole, tra cui la non discriminazione e l'adeguamento alle tariffe pubbliche, furono nominati "*ospedali classificati*" e inseriti all'interno del sistema ospedaliero pubblico. Con la riforma n. 833 del dicembre 1978 gli ospedali classificati divennero parte integrante del sistema sanitario nazionale (SSN). Le

³¹ Cfr. G. P. Barbetta - *Le Fondazioni il motore finanziario del terzo settore*- il Mulino (2013). Cit. p. 59

Fondazioni private che si occupavano della ricerca medica legata alla cura ora conosciuti come IRCCS, hanno avuto un percorso simile agli ospedali classificati, con una regolazione diversa che ha avuto origine con il D. Lgs 288 del 16 settembre 2003 e che resta ancora in via di riordino, come previsto nella legge Delega n. 129 del 03 agosto 2022.³²

Le Fondazioni private “*religiose e non*”, che si occupano di sanità hanno una sorte simile a quelle Socio-Sanitarie, che pur essendo di diritto privato, vengono inserite in un sistema di servizi sia nazionali che regionali, e vengono finanziate in prevalenza da fondi di natura pubblica (circa il 70%) anche se tramite un controllo indiretto grazie al sistema dei DRG³³, che ne standardizza le prestazioni e le tariffe.³⁴

³² www.salute.gov.it

³³ L’acronimo sta per “Diagnosis Related Groups” (Raggruppamenti omogenei di diagnosi) deriva dalla ricerca sulla funzione di produzione delle strutture ospedaliere iniziata nel 1967 dal gruppo dell’Università di Yale (Stati Uniti), coordinato da Robert Fetter. I DRG sono una scala di tipo nominale (o per attributo) a più classi, che consente di distinguere gli individui appartenenti a classi differenti senza avere la possibilità di ordinarli in modo naturale; sono un modello clinico di tipo categorico - sviluppato da panel di clinici e verificato sulla base di ampie base di dati - che permette la individuazione di categorie o tipologie di pazienti simili per intensità di consumo di risorse e clinicamente significative. I DRG rappresentano lo strumento di classificazione del prodotto finale dell’ospedale.

³⁴ Cfr. G. P. Barbetta -*Le Fondazioni il motore finanziario del terzo settore*- il Mulino (2013). Cit. p. 61

Di estrema importanza è stata una norma fiscale, che ha riguardato trasversalmente tutte le organizzazioni: con il Decreto Legislativo n. 460/1997, recante il “*Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*” è stata regolamentata la disciplina delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) Non va poi trascurato che, con la Legge 328/2000 (sulla riforma dell’assistenza) e con il D. Lgs 207/2001 (riordino delle IPAB), le Fondazioni nate dalle Opere pie sono tornate ad avere la forma giuridica originaria (nel rispetto della maggior parte delle norme regionali, e degli indirizzi politici, le Ipab si trasformarono o in Fondazioni o in Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona).

1.3 Le caratteristiche economico-aziendali delle Fondazioni

Completata la disamina storica e normativa delle Fondazioni, occorre spostare l’attenzione sulla verifica di compatibilità tra queste e gli enti del “*non profit*”.

A monte di questa verifica non è un fuor d’opera porre una sintetica descrizione delle differenze che corrono tra gli “*Enti profit*” e gli “*Enti non profit*”.

Isolati così i caratteri dei secondi si potrà verificare in che misura le Fondazioni hanno ricaduta e compatibilità con questi.

Il *non profit* si caratterizza su diversi punti tra cui: lo scopo, il profitto, il rapporto tra azienda e cliente, il valore e i destinatari.

*Lo scopo*³⁵: la massimizzazione del profitto e quindi di lucro è quello delle aziende *profit*, di reinvestire il profitto quello delle *non profit*. Gli obiettivi: nelle aziende *profit* sono prettamente economici, si cerca l'efficienza, si margina su tutto in virtù della produttività e delle leggi di mercato, per il *non profit* si va alla ricerca di obiettivi filantropici, di solidarietà di assistenza a soggetti deboli, svantaggiati o comunque in condizione di bisogno, anche se si cerca di svolgere il tutto rispettando il concetto di economicità e durabilità.³⁶

Il profitto: le aziende *profit* lo identificano nel denaro, emblema di successo e segno che l'attività è proficua, quelle *non profit* usano il denaro come mezzo per conseguire il loro scopo, investendolo al fine di ampliare e/o migliorare la loro offerta sociale.

Il rapporto tra azienda e cliente: anche questo aspetto presenta grandi differenze, nelle aziende *profit* il cliente paga un compenso per un bene e/o un servizio ricevuto, al contrario nelle aziende *non profit* i soggetti che beneficiano di un bene e/o servizio pagano solo una quota minoritaria rispetto a quanto ricevuto, che a volte non copre neanche una parte di quanto ricevuto.

³⁵ Cfr. A. Prosperi, G. Rossi – *Gli enti non profit*- gruppo solo 24 ore (2016) cit. 46

³⁶ Cfr. L. Montanini, A. D'Andrea- *La riforma del terzo settore*- G. Giappichelli editore (2020) cit. p.31

Il valore: nelle aziende *profit* è dato dalla somma dei costi fissi e variabili e del profitto, nelle aziende *non profit* il valore è prettamente sociale.

I destinatari: le aziende *profit* li trovano tra i clienti consumatori/utilizzatori, nel *non profit* la fascia è ampia: utenti, volontari, donatori e le istituzioni.

Le aziende *non profit* da molti studiosi sono differenziate a seconda del ruolo o della funzione che si prefiggono, di seguito una differenziazione fatta da Kramer che ne distingue i caratteri in base al ruolo e la funzione svolta dall'organizzazione:

- *Organizzazioni non profit con ruolo di Advocacy, di solito impegnate nella tutela e la promozione dei diritti civili, la forma giuridica più usata in questo settore è quella dell'associazione.*
- *Organizzazioni non profit con ruolo di riallocazione delle risorse, la cui finalità dominante è di erogare risorse per finanziare determinate attività o servizi, nella maggioranza si tratta di Fondazioni che erogano fondi derivati dalla gestione di un capitale, o di associazioni attive nel fundraising*
- *Organizzazioni non profit con ruolo di produzione di servizi sociali e di interesse collettivo, si occupano della produzione di beni e servizi in forma autonoma e imprenditoriale. Di solito se si tratta di attività erogate in forma continuativa la forma giuridica di tali organizzazioni è di cooperativa*

*sociale, impresa sociale o Fondazione; se le attività sono non continuative si tratta spesso di associazioni.*³⁷.

Molte Fondazioni si rispecchiano in questi caratteri, ne abbracciano i valori e le metodiche collocandosi nel quadro del *non profit*, aderendo alla normativa fiscale delle ONLUS.

1.4 Le Fondazioni con qualifica di ONLUS: un approfondimento

Tutte le Fondazioni, che rispettavano determinati requisiti potevano acquisire la qualifica di ONLUS e beneficiare di quanto previsto dal Decreto Legislativo sulla disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale. Nello specifico, era possibile per le Fondazioni scegliere la qualifica di “*Organizzazioni non lucrative di utilità sociale*” note con l’acronimo di ONLUS nate all’interno DECRETO LEGISLATIVO 4 dicembre 1997, n. 460 “*Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*” meglio definite nei 10 comma dell’art.10 di tale Decreto, detta anche legge Zamagni (che è stato abrogato dalla riforma del terzo settore D. Lgs 117/20017).

³⁷ Cfr. L. Montanini, A D’Andrea “*La riforma del terzo settore*” G. Giappichelli Editore (2020), tratto da R. Kramer, cit. p. 17

Di questa tipologia di organizzazione potevano far parte le associazioni, i comitati, le Fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o gli atti costitutivi redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedono espressamente:

- a) *specifici settori (da 1 a 11)*
- b) *l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;*
- c) *il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;*
- d) *il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;*
- e) *l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;*
- f) *l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;*
- g) *l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;*

- h) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;*
- i) 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"³⁸.*

Con l'iscrizione all'anagrafe delle ONLUS art. 11 D. Lgs 460/1997 inteso come onere qualificante sono previste una serie di benefici sia fiscali che tributari.

Tra i requisiti specifici da possedere per ottenere la qualifica di ONLUS, bisogna disporre di:

- *natura privatistica dell'Ente;*
- *perseguimento esclusivo di fini solidaristici;*
- *attività principali: assistenza, beneficenza, istruzione, ricerca, tutela naturalistica e dell'ambiente, cultura, arte e sport;*
- *democraticità dello statuto;*
- *trasparenza dei bilanci;*

³⁸ <https://www.parlamento.it/parlam/leggi/deleghe/97460dl.htm>

- *obbligo di destinazione dei beni, residuati allo scioglimento a favore di altre ONLUS o a fini di pubblica utilità;*
- *limitazioni sugli emolumenti degli amministratori e sui compensi a terzi;*
- *obbligo di redazione di un rendiconto annuale;*
- *denominazione sociale con l'indicazione di ONLUS;*
- *divieto di distribuire l'utile, impiego degli stessi per attività istituzionali;*
- *divieto di cedere bene o servizi agli associati a condizioni più favorevoli.*

Per la qualifica di ONLUS sono chiaramente evidenziati:

soggetti ammessi:

- *Associazioni (riconosciute e non riconosciute)*
- *Fondazioni*
- *Società cooperative*
- *Comitati*
- *Altri enti di diritto privato con o senza personalità giuridica*

Soggetti non ammessi:

- *Enti pubblici*
- *Società commerciali non cooperative*
- *Partiti e movimenti politici*
- *Consorzi tra cooperative*
- *Organizzazioni sociali*

- *Associazioni di categoria*
- *Associazioni fra datori di lavoro*

Al termine della presente disamina va sottolineato che, comunque, tutti gli attori che compongono il *Terzo Settore*, dal punto di vista delle regole fiscali, nel nostro Paese, al netto di quelle che sono le modifiche ancora in via di attuazione del D. Lgs 117/2017, non esiste un regime fiscale, in quanto il regime di Ente senza fine di lucro non rappresenta un motivo sufficiente a ottenere incentivi sul piano tributario. Di fatto, la normativa fiscale italiana distingue tra gli enti ad attività commerciali (normate dal libro V del Codice civile) o le organizzazioni che svolgono attività commerciali permanente (normate dal libro I del Codice civile) e quelle non commerciali che si differenziano per non avere in oggetto esclusivamente o in via principale l'esercizio di attività commerciali; dove le attività commerciali sono quelle contemplate nell'art. 2195 del Codice civile. Pertanto, le varie forme di agevolazioni sono dirette verso l'attività non commerciali. Per quanto concerne le imposte dirette, le esenzioni sui redditi d'impresa vengono applicate se gli Enti non commerciali nello svolgere le attività non commerciali sono conformi alle finalità istituzionali dell'Ente e di quelle direttamente connesse. Inoltre, se le Fondazioni si occupano dei servizi sociali, della sanità ospedaliera, della cultura, della ricerca e sono dotate di personalità giuridica possono usufruire di uno sconto del 50% dell'aliquota d'imposta sui redditi derivanti dalle attività commerciali. Le imposte indirette per le attività non

commerciali svolte da Enti non commerciali sono esenti di IVA.³⁹ Come si vedrà nel prosieguo, l'ingerenza della normativa fiscale può costituire un fattore discriminante per le scelte che tali enti sono chiamati a effettuare, in un momento – come quello attuale – dove si sta compiendo il percorso della riforma del Terzo Settore.

³⁹ Cfr. A. Propersi, G. Rossi – *Gli Enti non profit*- gruppo 24 ore (2005) cit. p. 591

2 L'IMPATTO DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE SULLE FONDAZIONI “ONLUS”

2.1 Verso una nuova disciplina per le organizzazioni del Terzo Settore

Le Fondazioni, le associazioni, i comitati e tutti gli attori disciplinati dalla riforma del Terzo Settore, di cui nel presente capitolo si esporranno i tratti salienti, non sono mai stati un comparto omogeneo, ma soggetti con finalità pressoché simili, ma sempre diversi tra loro. Le cause sono molteplici, in gran parte imputabili ad un quadro normativo frammentario (sommariamente richiamato nel capitolo precedente, con attenzione sulle Fondazioni), privo di un progetto univoco, che non ha mai determinato la creazione di un fronte a rappresentanza unica.

In quanto, sebbene negli anni si siano susseguiti una serie di interventi normativi speciali, poco atti a colmare carenze o organizzare l'intero comparto, erano indirizzati a soddisfare le richieste delle specifiche organizzazioni, o di aggerati di esse, non guardando a quello che poteva essere l'interesse generale, delineando un *“arcipelago di forme giuridiche”*⁴⁰ ed evidenziando la necessità di mettere in ordine la frammentazione normativa, che si era creata in circa trenta anni di norme speciali.

⁴⁰ L. Montanini, A. D'Andrea - *La riforma del terzo settore*- (2020) cit. p. 52 espressione usata da V. Melandri- *Accountability nelle aziende non profit*- (2005) cit., p. 57

L'assenza di una nozione unitaria di *Terzo Settore* impediva o rendeva complessa, tra le altre cose, la “*trasformazione*” di una certa tipologia di Ente in un'altra tipologia del *Terzo Settore*. In generale, le leggi esistenti presentavano numerose disposizioni generali e di principio, ma ben poche disposizioni “*di sostanza*”, dirette ad individuare con precisione le caratteristiche fondamentali degli enti del *Terzo Settore* o a prescrivere regole di condotta coerenti con la loro particolare natura. Alcune, ad esempio, non indicavano neanche l'attività che contraddistingueva l'Ente, legittimandolo, di fatto, allo svolgimento di qualsivoglia attività, anche di quelle la cui natura sociale o di interesse generale poteva apparire quanto meno dubbia. Altre, invece, non si preoccupavano di dettare regole di funzionamento e di amministrazione coerenti con le riconosciute finalità di interesse generale dell'Ente.⁴¹

A tal proposito, il legislatore nazionale ha dato inizio ad un programma di unificazione cercando di delineare un unico soggetto: gli *Enti del Terzo Settore (ETS)*, tramite quella che è poi la riforma dell'intero settore, ovvero la Legge Delega n. 106 del 06 giugno 2016, con i suoi decreti attuativi.

⁴¹ A. Fici - Professore Associato di Diritto Privato presso l'Università degli Studi del Molise e direttore scientifico di Terzjus. www.terzjus.it

2.2 La riforma del terzo settore

2.2.1 Il punto di partenza: la Legge delega n. 106 del 06 giugno 2016

Nell'art. 1 della legge 106/2016, rubricato “*finalità e oggetto*”, si trova la presenza di una vera e propria definizione di Terzo Settore, per tale intendendosi

“il complesso degli Enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi”.⁴²

Vengono escluse dall'ambito del Terzo Settore, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche.⁴³

⁴² Per approfondimenti www.gazzettaufficiale.it

⁴³ L. Bozzi, in Contratto impresa vol. 33 fasc. 4 *Terzo settore: osservazioni a “prima lettura” su una riforma culturale prima che giuridica*, (2017)

In via generale, con l'adozione dei Decreti Legislativi si sarebbero dovuti delineare le caratteristiche programmatiche della legge delega, che possono essere individuate nei seguenti atti di indirizzo:

- a) riconoscere, favorire e garantire il più ampio esercizio del diritto di associazione e il valore delle formazioni sociali liberamente costituite, ove si svolge la personalità dei singoli, quale strumento di promozione e di attuazione dei principi di partecipazione democratica, solidarietà, sussidiarietà e pluralismo, ai sensi degli articoli 2, 3, 18 e 118 della Costituzione;
- b) riconoscere e favorire l'iniziativa economica privata il cui svolgimento, secondo le finalità e nei limiti di cui alla presente legge, può concorrere ad elevare i livelli di tutela dei diritti civili e sociali;
- c) assicurare, nel rispetto delle norme vigenti, l'autonomia statutaria degli enti, al fine di consentire il pieno conseguimento delle loro finalità e la tutela degli interessi coinvolti;
- d) semplificare la normativa vigente, garantendone la coerenza giuridica, logica e sistematica. ⁴⁴

⁴⁴ Camera dei deputati www.temi.camera.it

Esaminando la struttura della legge 106/2016, può osservarsi come una posizione centrale fosse occupata dalla necessità di rivedere (o revisionare) il titolo II del primo libro del Codice civile.

Nell'atto di esercizio della delega, tra gli obiettivi indicati all'art. 4, comma 1, dalla legge 106/2016, avrebbero dovuto trovare concretizzazione:

- I. i criteri per definire l'esercizio di attività diverse da quelle di interesse generale;
- II. le modalità organizzative e gestorie degli enti, nel rispetto dei principi di democraticità, eguaglianza e partecipazione;
- III. la previsione del divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e del patrimonio dell'Ente;
- IV. gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi.⁴⁵

Tra le specificità settoriali, la legge delega includeva:

- I. la previsione dell'obbligo di redigere il bilancio ai sensi degli articoli 2423 e seguenti c.c., in quanto compatibili;
- II. la previsione di mirati obblighi di trasparenza e di limiti in materia di remunerazione delle cariche sociali e di retribuzione dei titolari degli organismi dirigenti;

⁴⁵ Camera dei deputati www.temi.camera.it

- III. la ridefinizione delle categorie di lavoratori svantaggiati;
- IV. la possibilità per le imprese private e per le amministrazioni pubbliche di detenere cariche sociali negli organi di amministrazione delle imprese sociali, salvo il divieto di assumere la direzione, la presidenza e il controllo;
- V. la previsione di uno o più sindaci.

Puntuali criteri venivano fissati dalla legge delega per quanto riguardava la disciplina del servizio civile. Tra i diversi principi direttivi, occorre:

- I. procedere alla istituzione del servizio civile universale, ispirato alla difesa non armata della patria e alla promozione dei valori fondativi della Repubblica;
- II. stabilire precise modalità operative di reclutamento, di verifica dell'attività e di accreditamento degli enti di servizio civile universale;
- III. definire lo status giuridico dei giovani ammessi al servizio civile universale;
- IV. valorizzare le competenze acquisite dai volontari in funzione dell'utilizzo nei percorsi di istruzione e nell'ambito lavorativo.

L'art. 9 legge 106/2016 conteneva poi una serie di misure fiscali e di sostegno economico che si inserivano nell'ambito di un complessivo riordino e di una più vasta armonizzazione della relativa disciplina tributaria e delle diverse forme di fiscalità di vantaggio, sempre nel rispetto della normativa dell'Unione Europea.

Di particolare importanza risultava essere la previsione per le imprese sociali:

- I. della possibilità di accedere a forme di raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici, in analogia a quanto previsto per le start-up innovative;
- II. di misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale.

L'art. 10 della legge delega istituiva infine la *Fondazione Italia Sociale* “con lo scopo di sostenere, mediante l’apporto di risorse finanziarie e di competenze gestionali, la realizzazione e lo sviluppo di interventi innovativi da parte di enti del *Terzo Settore*, caratterizzati dalla produzione di beni e servizi con un elevato impatto sociale e occupazionale e rivolti, in particolare, ai territori e ai soggetti maggiormente svantaggiati”.

La legge delega, in aggiunta, non elenca le singole tipologie appartenenti al complesso di enti del *Terzo Settore*, indica espressamente i soggetti esclusi, cioè le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le fondazioni bancarie e, parlando espressamente di “enti privati”, esclude anche le amministrazioni pubbliche.

Effettivamente, il legislatore della riforma trovava davanti a sé una realtà del Terzo Settore non meno variegata della legislazione allora vigente. A fronte di ciò, due approcci erano in teoria possibili: ricondurre tutte le differenze ad unità, finendo così per annullarle, oppure preservare le diversità preesistenti.

Il risultato cui alla fine il legislatore è invece pervenuto costituisce il frutto di una sapiente opera di mediazione tra l’istanza di rinnovare il *Terzo Settore*,

uniformando le diverse figure in esso operanti, e l'opposta istanza di rispettare le preesistenti differenze.

Ci si è così ispirati al principio “*dell'unità nella diversità*”, che dal punto di vista tecnico-giuridico si è attuato mediante la contemporanea previsione di una fattispecie generale di ETS e di diverse fattispecie particolari di ETS, alcune recepite, anche nei *nomina iuris*, dalla prassi e dalla legislazione preesistenti (organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, imprese sociali, società di mutuo soccorso), altre create *ex novo* tenendo conto di prassi operative già esistenti ma non ancora formalizzate in termini giuridici (enti filantropici e reti associative).

La contemporanea previsione di modelli organizzativi particolari o “*tipici*” e di un modello generale di ETS si rivolge perciò a concreto vantaggio di coloro che sono interessati alla costituzione di un ETS. Qualora infatti nessuna delle fattispecie particolari dovesse soddisfare le loro esigenze, rimane per essi la possibilità di ricorrere alla fattispecie generale, ovvero “*atipica*” e “*residuale*”, di ETS. Il vantaggio delle scelte è dunque più ampio che in passato. Questo ha fatto sì, che si generasse un sistema a doppio binario, dando la possibilità di acquisire o meno la

qualifica di ETS, per cui chi non vorrà aderire a tale categoria, resteranno disciplinati dal Codice civile e dalle normative di settore non abrogate.⁴⁶

2.2.2 Il Codice del Terzo Settore: tipologie di ETS e requisiti di ETS

Il *Codice del Terzo Settore* con suoi 104 articoli raggruppati in 12 titoli spazia dal disciplinare gli Enti del Terzo Settore in generale (Titolo II), il Volontariato e la relativa attività (Titolo III), Associazioni e Fondazioni del Terzo Settore (Titolo IV), fino alle particolari categorie di enti quali le Associazioni di promozione sociale e gli Enti filantropici.

Tutti gli argomenti, oggetto della legge delega, richiamata nel precedente paragrafo, dovevano trovare in una serie di Decreti attuativi, il loro compimento, ed è proprio nel luglio del 2017 che vengono approvati il D.lgs. 112/2017, di revisione alla disciplina in materia di impresa sociale e il 117/2017, recante il Codice del Terzo Settore (CTS). A partire dalla pubblicazione in gazzetta ufficiale dei due decreti, che ha inizio una serie di provvedimenti da parte delle amministrazioni pubbliche competenti. Nel frattempo, in attesa del compimento di tutti i provvedimenti restano in vigore le norme preesistenti.

⁴⁶ Per approfondimenti, circolare del 11/2017 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e gli Esperti Contabili “*Riforma del Terzo Settore: elementi professionali*”.

Con l'entrata in vigore del CTS si crea un autonomo sottoinsieme normativo in cui trova la fonte "*il diritto del Terzo Settore*".⁴⁷

Dalla approvazione del D. Lgs. 112/2017 e del D.lgs. 117/2017 hanno subito una serie di "*ritocchi*", sia da parte di altri decreti legislativi correttivi, che in parte hanno modificato alcuni commi e in altri hanno aggiunto articoli.

Molti sono stati gli interventi da parte delle Regioni, tramite norme Regionali (Toscana, Friuli-Venezia-Giulia, Emilia-Romagna, Calabria, Lazio, Umbria, ecc...) che hanno regolamentato a livello regionale, le indicazioni date dal CTS.⁴⁸

Anche i vari Ministeri competenti, tramite la normativa secondaria hanno emanato dei decreti Ministeriali, atti ad interpretare e regolamentare gli articoli del CTS.

Naturalmente, la creazione di un sottosistema giuridico, ampio e complesso come quello del *Terzo Settore*, ha richiesto l'attività interpretativa degli organi giurisdizionali, tanto che la Corte costituzionale⁴⁹ in più sentenze di merito ha decretato l'illegittimità costituzionale di alcuni articoli sia del CTS che di alcune leggi regionali, una notevole attività interpretativa è stata fornita anche dai giudici amministrativi; infatti, sono notevoli le sentenze dei vari TAR regionali.⁵⁰

⁴⁷ A. Fici - Professore Associato di Diritto Privato presso l'Università degli Studi del Molise e direttore scientifico di Terzjus. www.terzjus.it

⁴⁸ Fici, Gallo e Giglioni (a cura di), *I rapporti tra pubbliche amministrazioni ed enti del Terzo settore. Dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 131 del 2020*, Napoli, (2020);

⁴⁹ F. Sanchini -*Profili costituzionali del Terzo settore*- Milano, (2021) Giuffrè editore;

⁵⁰ L. Gori -*Il sistema delle fonti del diritto nel Terzo settore*- in Osservatorio sulle fonti, (2018);

Un importante contributo all'interpretazione e all'applicazione del Codice del Terzo Settore giunge dalle numerose circolari, note e risposte ai quesiti provenienti dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, che si è espresso con una lunga serie di note.

Un contributo interpretativo è arrivato anche dalle massime dei Consigli Notarili (Milano e Firenze). Di seguito si inseriscono due massime del Consiglio Notarile di Milano che riguardano anche le Fondazioni, in quanto oggetto di interesse della presente tesi, (nelle massime viene menzionato il RUNTS⁵¹ ancora non trattato ma che sarà oggetto di disamina nel successivo paragrafo).

Con la massima n. 3 del 27 ottobre 2020, riguardante l'aggiornamento temporale della documentazione relativa alla sussistenza del patrimonio minimo per l'iscrizione al RUNTS degli enti già dotati di personalità giuridica, è stato chiarito che: la verifica della sussistenza del patrimonio minimo previsto per gli ETS con personalità giuridica, costituente presupposto per l'iscrizione nel RUNTS degli enti già in possesso della personalità giuridica acquisita ai sensi del d.p.r. 361/2000, si reputa legittima se effettuata sulla base di documenti contabili/patrimoniali aggiornati ad una data non anteriore a centoventi giorni rispetto a quella della delibera portante la decisione di iscriversi al RUNTS.

⁵¹ Il Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS) previsto dall'art. 45 del Codice del Terzo Settore.

Una successiva massima del 27 ottobre 2020 ha fatto il punto sulla verifica delle condizioni di legge per l'iscrizione al RUNTS degli enti con personalità giuridica che abbiano adeguato lo statuto con decisioni assunte prima dell'avvio dell'operatività del RUNTS, o condizionate ad eventi successivi. Secondo la Commissione:

- i. l'assunzione della delibera di un'associazione riconosciuta o di una Fondazione, che intenda acquisire la qualifica di ETS, portante adeguamento dello statuto al CTS, se assunta prima dell'avvio dell'operatività del RUNTS, può contenere delega al Presidente (o ad altri componenti dell'organo amministrativo) per depositare al notaio la documentazione relativa alla sussistenza del patrimonio minimo contabile, dopo l'avvio del Registro;*
- ii. il notaio che riceve in deposito la predetta documentazione contabile/patrimoniale verifica la sussistenza, oltre che del patrimonio minimo, anche delle altre condizioni previste dalla legge per l'iscrizione al Registro e procede all'iscrizione entro i successivi 20 giorni. A tal fine, se l'adeguamento dello statuto sia stato verbalizzato da altro notaio, quello incaricato dell'iscrizione nel Registro deve ricevere il deposito, unitamente alla documentazione contabile/patrimoniale, anche della copia autentica dello statuto risultante dalla delibera di adeguamento;*

iii. *la medesima procedura potrà essere utilizzata nell'ipotesi degli enti che in sede di delibera di adeguamento dello statuto ne abbiano subordinato l'efficacia ad un evento successivo, quali le ONLUS che abbiano subordinato l'efficacia dell'adeguamento alle condizioni previste dall'art. 104 CTS.*⁵²

Tutta la vasta riforma del diritto italiano del *Terzo Settore* resta in attesa dell'autorizzazione della Commissione Europea, a cui è stata subordinata dal legislatore italiano l'efficacia di buona parte delle norme fiscali contenute nel CTS. All'autorizzazione è legato il prodursi dell'efficacia delle misure promozionali e fiscali in favore del *Terzo Settore*; essa, inoltre, funge da condizione sospensiva al cui verificarsi sono subordinati diversi altri effetti di natura generale. Anche considerato che il realizzarsi della condizione s'intreccia in vario modo col funzionamento del RUNTS, può dirsi che da essa dipende la tenuta dell'intero quadro legislativo prodotto dalla riforma del 2017.⁵³

⁵² <https://www.consiglionotarilemilano.it/societa/massime-commissione-societa/>

⁵³ per approfondimenti: intervento di A. Lombardi a cura L. Esposito 08/09/2022 www.cantiereterzosettore.it

2.2.3 L'iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo settore

Il Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS) previsto dall'art. 45 del Codice del Terzo Settore, che a regime sostituirà i registri delle APS, delle OdV e l'anagrafe delle ONLUS previsti dalle precedenti normative di settore è attivo dal 23 novembre 2021 (la data è stata individuata con il Decreto direttoriale n. 561 del 26 ottobre 2021; ne è stata data comunicazione sulla G.U. n. 269 dell'11 novembre 2021).

Ma cosa è il **Registro Unico Nazionale del Terzo Settore**:

Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) è istituito presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e pubblicizza l'esistenza di un Ente (ETS) fornendo informazioni sulla sua struttura e attività. Attraverso la trasparenza delle informazioni, il registro garantisce l'applicabilità della normativa fiscale e la certezza del diritto nei confronti dei terzi che entrano in rapporto con gli ETS stessi. L'iscrizione nel RUNTS assicura agli ETS di accedere alle agevolazioni previste per il terzo settore e permette loro di stipulare convenzioni con amministrazioni pubbliche per lo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale.⁵⁴

Tale strumento, per come voluto dal CTS ha la funzione di perseguire i principi di *omogeneità, trasparenza, pubblicità* come da indicazione della legge delega

⁵⁴ Per approfondimenti: www.urponline.lavoro.gov.it

106/2016. Un registro volontario che permette agli iscritti di usufruire delle agevolazioni previste per gli Enti del terzo settore (Ets). L'iscrizione al RUNTS e la conseguente acquisizione della qualifica di "*Ente del Terzo Settore*", come già accennato, non è obbligatoria ma lo diviene nel caso in cui l'Ente voglia fruire delle agevolazioni fiscali e, più in generale, della legislazione di favore collegata a tale nuova qualifica.

La funzione e le procedure di attuazione e gestione del RUNTS sono attualmente disciplinate dagli articoli da 45 a 54 del *Codice del Terzo Settore* e nel decreto ministeriale n. 106 del 15 settembre 2020 ("*decreto RUNTS*"): quest'ultimo si compone di 40 articoli che disciplinano le procedure di iscrizione, le modalità per il deposito degli atti oltre che le regole finalizzate alla predisposizione, tenuta, conservazione e gestione del registro stesso.⁵⁵

Il RUNTS è formato da n. 7 sezioni ognuna riferita ad un particolare tipo di ETS ad eccezione dell'ultima che è generica.

Le ONLUS di che di diritto entrano nel registro secondo l'art. 54 del CTS, vedono la loro comunicazione diretta al RUNTS che entro 180 giorni ne verifica i requisiti, e ne determina l'iscrizione; in caso di difformità le stesse hanno 60 giorni per adeguarsi, pena la mancata iscrizione.

⁵⁵ Per approfondimenti Camere di Commercio D'Italia www.infocamere.it e www.agenziaentrate.gov.it

Per quanto riguarda le ONLUS non di diritto bisogna che volontariamente venga fatta la richiesta di iscrizione al RUNTS, con il relativo adeguamento dello statuto.

2.2.4 Le abrogazioni e l'attuale quadro normativo

Con l'entrata in vigore del CTS, va ricordato l'abrogazione della legge quadro sul volontariato (legge n. 266/1991), la legge sull'associazionismo di promozione sociale (legge n. 383/2000), il decreto legislativo istitutivo dell'impresa sociale (d.lgs. n.155/2006), il decreto legislativo che ha istituito le ONLUS (d.lgs. 460/1997) mentre e sono stati modificati alcuni articoli della legge disciplinante le cooperative sociali (legge n. 381/1991)⁵⁶

Resta evidente nella situazione attuale la mancata attuazione dell'art. 3 della legge 106/2016 sulla revisione del titolo II e del primo libro del Codice Civile, infatti, i decreti attuativi si sono limitati ad aggiungere al Codice Civile l'articolo 42 bis sulle operazioni straordinarie (mediante l'articolo 98 CTS, che ha attuato l'articolo 3, lett. e), l. 106/2016), ma non hanno ulteriormente modificato la vigente disciplina generale di associazioni e Fondazioni. È da escludere che il Legislatore delegato abbia interpretato la delega come se essa in realtà non comprendesse la riforma del Codice Civile. Troppo chiara era, infatti, al riguardo la lettera dell'articolo 3,

⁵⁶ L. Montanini, A. D'Andrea (2020) - la riforma del terzo settore- cit. p. 54

nonché dell'articolo 2, comma 2, che dedicava un apposito punto (la lett. a) alla *“revisione della disciplina del titolo II del libro primo del Codice Civile in materia di associazioni, Fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro, riconosciute come persone giuridiche o non riconosciute”*.

La mancata revisione della partizione codicistica può essere collegata al rischio di irrigidire mediante schemi di azione e condotta la disciplina prevista per le associazioni non riconosciute: l'assenza della riformulazione del Codice Civile conferma, dunque, l'insofferenza verso impianti normativi che alterino e aggravino la basilare normativa prevista per associazioni e Fondazioni. A conferma di ciò si osserva come ogni ulteriore e significativo intervento normativo sulle persone giuridiche non lucrative sia intervenuto fuori dal titolo II del libro primo del Codice Civile.

2.3 Le Fondazioni nel quadro della Riforma del Terzo Settore

Le Fondazioni che avevano ottenuto la qualifica di ONLUS, beneficiando del Decreto legislativo 460/1997, che con l'entrata in vigore del CTS e l'effettiva iscrizione al RUNTS cesserà i suoi effetti, dovranno effettuare la loro scelta. Infatti, il 28 marzo 2022 è stato pubblicato sul sito dell'Agenzia delle entrate l'elenco delle ONLUS iscritte all'Anagrafe unica alla data del 22 novembre 2021, come previsto dall'art. 34, c 2 del D.M. 106/2022.

Dal quadro normativo vigente si evince che:

- ***Iscrizione o mancata iscrizione al RUNTS*** - *Gli enti che conseguiranno l'iscrizione nel RUNTS su loro richiesta, saranno cancellati dall'Anagrafe delle ONLUS. Questa cancellazione, tuttavia, non integra lo scioglimento dell'Ente e pertanto non vi sarà l'obbligo di devolvere il proprio patrimonio. Invece in caso di mancata presentazione della domanda di iscrizione nel RUNTS entro il termine del 31 marzo sopra richiamato, le ONLUS avranno l'obbligo di devolvere il loro patrimonio, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'Ente è stato iscritto nell'Anagrafe delle ONLUS.*
- ***L'anagrafe delle ONLUS*** - *L'Anagrafe delle ONLUS verrà soppressa a decorrere dal periodo d'imposta successivo al rilascio della autorizzazione da parte della Commissione ma fino a tale termine sarà pienamente operativa e le Organizzazioni che rimarranno iscritte potranno fruire delle agevolazioni proprie delle ONLUS. Va ricordato che le procedure di iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS sono cessate il giorno 22 novembre 2021, fatta eccezione per i procedimenti di iscrizione e cancellazione che erano ancora pendenti in quella data. Dell'avvenuta pubblicazione degli*

*elenchi verrà data comunicazione anche sulla Gazzetta ufficiale della Repubblica Italiana.*⁵⁷

Tutto ciò premesso, per le Fondazioni ma in generale per tutti gli enti, si è delineata l'impossibilità, a fare dal 22 novembre 2021, di presentare iscrizione al registro unico, che comunque resterà operativo fino all'avvio del nuovo regime fiscale per come previsto dal *Codice del Terzo Settore*, per quelli già iscritti.

La Commissione Europea, deve ancora pronunciarsi in merito, ma se tale parere arriverà entro la fine del 2022, si potrà beneficiare del regime di ONLUS fino al gennaio 2023 per quelli presenti nel registro unico pubblicato dall'Agenzia delle entrate. Per gli iscritti a tale registro la data per iscriversi al RUNTS è il 31 marzo 2023.

⁵⁷ Per approfondimenti: www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/cs-28-marzo-2022

2.4 Quali possibili soluzioni per le Fondazioni con qualifica di ONLUS?

2.4.1 *Inquadramento della qualifica di ONLUS*

Al netto di quello che è la parte normativa, i nodi e i tempi di realizzazione, per le molte ONLUS (circa 22.000) e quindi anche le numerose Fondazioni che hanno beneficiato dei vantaggi fiscali del D. lgs. 460/1997, che non abbiano intenzione di devolvere il loro patrimonio, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'Ente è stato iscritto nell'Anagrafe delle ONLUS, restano da fare molte considerazioni e approfondite valutazioni in quale sezione del registro collocarsi. Non trascurando che il nuovo regime fiscale (ancora non valutato dalla Commissione Europea) e quindi dalle caratteristiche ancora incerte presenta ragguardevoli vincoli.

Il primo passo da fare è capire la propria identità e l'attività svolta, al fine di scegliere la sezione in cui iscriversi, ma visto l'incertezza, sia sulla pronuncia della Comunità Europea, che sulla specifica normativa fiscale, resta sicuramente prudente per le Fondazioni ONLUS rimanere all'interno dell'Anagrafe unica, fino all'effettiva entrata in vigore della parte fiscale per l'iscrizione al RUNTS, godendo sia delle agevolazioni contenute nel D. Lgs 460/1997 che delle disposizioni fiscali del CTS, la cui efficacia è stata anticipata rispetto al parere della Commissione Europea. Decisivo è dunque, il pronunciamento della Comunità Europea, e la

successiva chiarezza in merito al regime fiscale, per effettuare una giusta scelta, non dimenticando che l'iscrizione va presentata entro il 31 marzo relativo al periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Comunità Europea, pena lo scioglimento di diritto della ONLUS e la devoluzione del patrimonio.

Non bisogna dimenticare che, nell'assetto anteriore alla riforma, l'acquisizione della qualifica di ONLUS è stata spesso una scelta "*forzata*" in virtù dall'assenza di modelli giuridico-tributari in grado di soddisfare le diverse esigenze degli Enti *non profit*. Ciò ha comportato l'ingresso all'interno del mondo ONLUS di Fondazioni con realtà quanto mai eterogenee, che spaziavano dai piccoli enti associativi basati sull'azione di pochi volontari a soggetti decisamente più strutturati per funzioni e capacità finanziarie, generando non poche confusioni circa l'esatta linea di demarcazione tra attività commerciali e non commerciali.

Naturalmente, le ONLUS non costituivano di per sé un soggetto giuridico, trattandosi invece di una qualifica fiscale assunta da parte di associazioni, comitati, Fondazioni, società cooperative e altri enti di carattere privato in base ad un'apposita richiesta di iscrizione alla relativa anagrafe, gestita dalle Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate.

L'assenza di una precisa ed unitaria regolamentazione civilistica sul *Terzo Settore*, tuttavia, ha fatto sì che la ONLUS fosse spesso percepita dal pubblico non come una qualifica tributaria (quale è), ma come un vero e proprio soggetto di diritto.⁵⁸ Per le Fondazioni oltre alle incertezze sopra menzionate, si aggiunge anche una problematica diversa in quanto il RUNTS è formato da n. 7 sezioni ognuna riferita ad un particolare tipo di Ets, nello specifico sono:

- a) Organizzazioni di Volontariato (OdV);
- b) Associazioni di promozione Sociale (APS);
- c) Enti Filantropici;
- d) Imprese Sociali;
- e) Reti Associative;
- f) Società di Mutuo Soccorso;
- g) Altri Enti del Terzo Settore.⁵⁹

La struttura del RUNTS come delineata dal D.M. attuativo non prevede la sezione riguardante le Fondazioni; quindi, una volta che la Fondazione ha deciso di iscriversi deve scegliere in quale sezione collocarsi, non prima di aver adeguato il proprio statuto scegliendo tra: operare una “*trasformazione*”, per diventare un Ente

⁵⁸ Per approfondimenti G. Sepio Avvocato, partner Studio ACTA e segretario generale di Terzjus. www.terzjus.it

⁵⁹ Per approfondimenti <https://servizi.lavoro.gov.it/runts/it-it/Scopri-il-RUNTS>

associativo (APS/OdV) o un'impresa sociale; adattare il proprio statuto per diventare uno tra questi ETS: Ente filantropico o altro Ente del Terzo Settore.

La trasformazione è un'operazione straordinaria (che richiede particolari formalità e non deve essere preclusa dalle norme statutarie) da svolgere tramite atto pubblico notarile ad evidenza pubblica, tesa a modificare la struttura della Fondazione per farla diventare un Ente associativo oppure un'impresa sociale. L'altra ipotesi, invece, presuppone che all'interno dello statuto vengano inseriti i presupposti richiesti per i diversi ETS citati.⁶⁰

2.4.2 Conseguenze dell'abrogazione della disciplina "ONLUS" sulle Fondazioni "ONLUS"

Nello scenario "*ante-riforma*" vigeva un criterio che potrebbe definirsi documentale, in base al quale l'oggetto esclusivo o principale stabilito nell'atto costitutivo o nello statuto era sufficiente per determinare la qualifica fiscale dell'Ente. Infatti, secondo quanto sancito dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi ai fini delle imposte dirette, sono considerati Enti non commerciali gli Enti pubblici

⁶⁰ Per approfondimenti circolare Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali n.20 del 27/12/2018 <https://www.lavoro.gov.it/temi-e-priorita/Terzo-settore-e-responsabilita-sociale-impresefocus-on/Riforma-terzo-settore/Pagine/Circolari-orientamenti-ministeriali-Codice-Enti-Terzo-settore.aspx>

e privati diversi dalle società commerciali, ovvero le Fondazioni, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività non commerciale.

La riforma del Terzo Settore ribalta questo modello e consente di delineare regimi fiscali più calibrati sulle diverse modalità operative con le quali è possibile svolgere attività di interesse generale, senza scopo di lucro soggettivo. Più in dettaglio, viene previsto un regime fiscale sia per gli enti che operano prevalentemente a titolo gratuito, sia per quelli che agiscono secondo un'ottica economica, ponendosi nella condizione di realizzare strutturalmente utili o avanzi di gestione da reinvestire negli scopi istituzionali. Il carattere uniforme della disciplina contenuta nei decreti di riforma assegna alla fiscalità, dunque, il proprio ruolo naturale. Ovvero quello di inquadrare i profili economicamente rilevanti prendendo le mosse dal quadro civilistico di riferimento. Si crea così un assetto coerente dal punto di vista sistematico che guiderà gli Enti verso la scelta della sezione del RUNTS più adatta alle proprie caratteristiche organizzative e agli obiettivi perseguiti.

In questo scenario uno degli aspetti fondamentali ai fini dell'inquadramento fiscale degli Enti attiene alla qualifica commerciale o meno delle attività svolte. Nel nuovo impianto fiscale predisposto attraverso la riforma, pur restando ferma tale tradizionale distinzione, mutano i criteri in base ai quali a ciascun Ente viene attribuita l'una o l'altra qualifica. Pare evidente che la qualifica di Ente non commerciale risultante dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto deve,

comunque, trovare riscontro nell'attività effettivamente esercitata, indipendentemente dalle previsioni statutarie.

Con il Decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali n. 106 del 15/09/2020 si chiariscono meglio le modalità di trasmigrazione nel RUNTS da parte di tutte le varie organizzazioni, comprese l'anagrafe delle ONLUS di cui molte Fondazioni fanno parte, delineando tendenzialmente un perimetro di tre raggruppamenti in cui i soggetti possono essere racchiusi nel terzo settore.

- Il primo è quello che si vedono attribuito lo status di ETS d'ufficio: organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale.
- Il secondo composto da quelli che possono optare per l'iscrizione al RUNTS: quelle attualmente iscritte all'anagrafe delle ONLUS, le ONG riconosciute dal Ministero degli Affari Esteri, le Fondazioni operative, una parte del mondo associativo sportivo dilettantistico.
- Il terzo gruppo sono tutti quelli che pur considerati non a fini di lucro sono esclusi dal RUNTS: i movimenti e partiti politici, i sindacati, gli enti religiosi che svolgono unicamente attività di culto, le associazioni di categoria e professionali, enti associativi a controllo pubblico.

La maggior parte delle Fondazioni ONLUS collocabili nel secondo gruppo, quando si vedranno abrogati gli effetti del decreto sulle ONLUS, perdendo i benefici fiscali del Decreto legislativo 460/1997, dovranno effettuare la propria scelta. Tenendo anche di conto che, il 22 novembre del 2021 è cessata la possibilità di potersi

iscrivere al registro delle ONLUS, in ottemperanza a quella che è la riforma del *Terzo Settore* e l'apertura del RUNTS, si è già preclusa la strada a quelle di nuova formazione.

Ma come già accennato in precedenza, la scelta deve essere molto oculata in base all'effettiva attività svolta e la possibilità di essere considerata non commerciale e quindi avere i benefici previsti dal CTS, rischiando al contrario, di vedersi gran parte delle attività operative tassate come attività commerciali.

La strada alternativa, per le Fondazioni ONLUS operative, che hanno molte attività che non rientrerebbero nell'area non commerciale è quella di trasformarsi in impresa sociale per come interpretate e normata dal D.lgs. 112/2017.⁶¹

Resta ancora da capire, e la partita è prettamente giocata in termini fiscali, cosa succede alle Fondazioni che dopo il pronunciamento della Commissione Europea, decideranno di non entrare nel RUNTS, perdere i benefici delle ONLUS e restare regolamentate solo dal Codice Civile, naturalmente dopo aver devoluto quanto maturato grazie ai vantaggi dell'essere ONLUS.

Dal pronunciamento della Comunità Europea, dipendono molte scelte, infatti, ora molte Fondazioni stanno beneficiando del doppio canale parallelo, ma quando la

⁶¹ F. Cicognani e F. Quarta (2018), *Regolazione, attività e finanziamento delle imprese sociali*. Studi sulla riforma del Terzo settore in Italia, Giappichelli Editore, Torino, pp. 7-28.

Comunità Europea esprimerà il suo parere sui vari benefici fiscali previsti dal CTS e ne delimiterà il perimetro le Fondazioni saranno costrette alla scelta.

Una scelta che sulla scia economica, andrà a modificare anche l'aspetto organizzativo e strutturale delle stesse, modificandone anche l'aspetto morfologico.⁶²

⁶² A. Bassi (2017) *L'impatto della riforma del Terzo settore sulla società*, in "Nonprofit Papers", n. 3, 2017, pp. 108-126.

3. UN CASO STUDIO: LA FONDAZIONE FILIPPO TURATI ONLUS DI PISTOIA

3.1 Obiettivi e motivazione dello studio

Dopo aver esaminato le varie sfaccettature della riforma del Terzo Settore, tenuto conto che si sta aspettando ancora una decisione della Comunità Europea, quando quasi tutti i vari decreti sono stati emanati, il presente lavoro esaminerà le possibili scelte che possono intraprendere le Fondazioni. Cosa sceglieranno di fare le Fondazioni ONLUS, si iscriveranno al RUNTS armonizzando i loro statuti o intraprenderanno una strada diversa?

Tutto ciò premesso, si delineano per il nostro caso studio degli spunti di riflessione e delle domande a cui cercare di dare delle risposte.

- *Quali sono gli ostacoli ancora presenti all'interno del quadro normativo, che, ancora non facilitano una scelta?*
- *Quale sono i punti di forza e di debolezza, nell'applicazione della riforma del terzo settore, alle Fondazioni ONLUS?*
- *Quale è il percepito rispetto alla norma dei decision-makers?*

Lo scopo principale dell'attività di ricerca proposta è, quindi, quella di cercare quali sono gli ostacoli e se presenti, i punti di forza e di debolezza della riforma e

soprattutto il punto di vista di chi è deputato ad operare una scelta per la propria organizzazione, alla luce della *Riforma Del Terzo Settore*.

Sarà verificato ed osservato dall'interno l'impatto della *Riforma del Terzo Settore* su una parte dei suoi componenti, mediante una ricerca qualitativa, applicata mediante la tecnica dell'intervista semi strutturata dello studio di caso.

3.2 Metodologia della ricerca

3.2.1 Origini della ricerca qualitativa

Le ricerche qualitative si affermano nell'ambito delle scienze sociali, infatti è con la nascita della sociologia nei primi anni del '900 che si supera il concetto del paradigma quantitativo, e nasce la ricerca qualitativa che meglio descrive le relazioni sociali, favorendo lo studio dei modelli interpretativi, utili a prevedere i cambiamenti sociali, palesando i comportamenti e le idee che sono dietro determinate scelte.⁶³

Questo permette di superare il concetto, che l'unico metodo di ricerca fosse dato dal rigore di quello scientifico, in quanto basato sull'osservazione dei dati a sua volta misurabili e riproducibili.

⁶³ Per approfondimenti M. Cardano, *La ricerca qualitativa*- Il mulino (2011)

Di fatto, la ricerca in ambito sociale, ha bisogno di andare oltre la “*superficie*” delle cose⁶⁴, risultato classico della ricerca quantitativa, andando a scavare negli aspetti essenziali delle cose, alla ricerca dei nodi fondamentali che determinano le scelte, ed ecco che si sviluppa la ricerca qualitativa. Volendo fare una differenziazione tra le due metodiche di ricerca, la ricerca classica quantitativa misura eventi e fenomeni, mentre quella qualitativa studia anche gli individui e il loro personale punto di vista, trovando e documentando le ragioni di quegli eventi e fenomeni.⁶⁵ Le tecniche di ricerca qualitativa, grazie allo sviluppo dal punto di vista sociologico, guadagnano la stessa considerazione e il rispetto della ricerca quantitativa, così facendo escono dall’uso esclusivo delle scienze sociali e trovano applicazione in diversi ambiti.

3.2.2 Le varie tipologie di ricerca qualitativa e le sue fasi e le tecniche

Per meglio chiarire la tipologia di lavoro che verrà svolto occorre fare una breve disamina sui vari modelli di ricerca qualitativa che possono essere svolti, le fasi in cui esso si svolge e le tecniche che possono essere usate, fino a giungere allo *studio di caso*.

⁶⁴ 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

⁶⁵ E. Foglia, A. Vanzago – *Metodologia e metodi della ricerca qualitativa*- CREMS LIUC (2010)

Il riferimento, in parte, è anche al modello frutto di un lavoro del CREMS della LIUC di Castellanza (VA) che prevede:

- *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 empiriche⁶⁶.

La ricerca qualitativa come tutte le ricerche deve adottare con rigore una metodologia che si sviluppa per specifiche fasi.⁶⁷

La domanda di ricerca, il contesto e la tipologia di analisi da svolgere sono le caratteristiche peculiari che spingono ad impostare la ricerca, sebbene queste componenti non presentano dei confini ben definiti e possono combinarsi tra di loro, da questo la volontà di immaginare l'intero ciclo di ricerca con forma circolare e con un andamento simile a quello del *ciclo di Deming*⁶⁸, dove il PDCA segue un

⁶⁶ E. Foglia, A. Vanzago -*Metodologia e metodi della ricerca qualitativa*- CREMS LIUC (2010) op. cit. pp. 9-10-11

⁶⁷ La progettazione, in un'accezione ampia è il processo generativo che, partendo da un bisogno o un desiderio prefigura e persegue strategie di cambiamento che rendano concreta la risoluzione o il miglioramento della situazione di bisogno oppure rendano possibile e attuabile il desiderio. In un'accezione operativa è il processo di costruzione di un progetto svolto attraverso le diverse fasi che lo compongono: definizione del problema, finalità, obiettivi, target, risultati attesi, piano finanziario, disegno di valutazione. (Battistella, De Ambrogio, Ranci Ortigosa (2004), *Il Piano di zona*, Carocci). Per maggiori approfondimenti *Manuale di programmazione e progettazione dei servizi per le nuove generazioni* -Istituto degli Innocenti e Ministero del Lavoro e delle politiche sociali (2022).

⁶⁸ Il ciclo di Deming (o ciclo di PDCA, acronimo dall'inglese Plan-Do-Check-Act, in italiano "Pianificare - Fare - Verificare - Agire") è un metodo di gestione iterativo in quattro fasi utilizzato per il controllo e il miglioramento continuo dei processi e dei prodotti.

movimento circolare e dinamico⁶⁹, sebbene in questo caso le fasi possono essere raggruppate in sei punti:

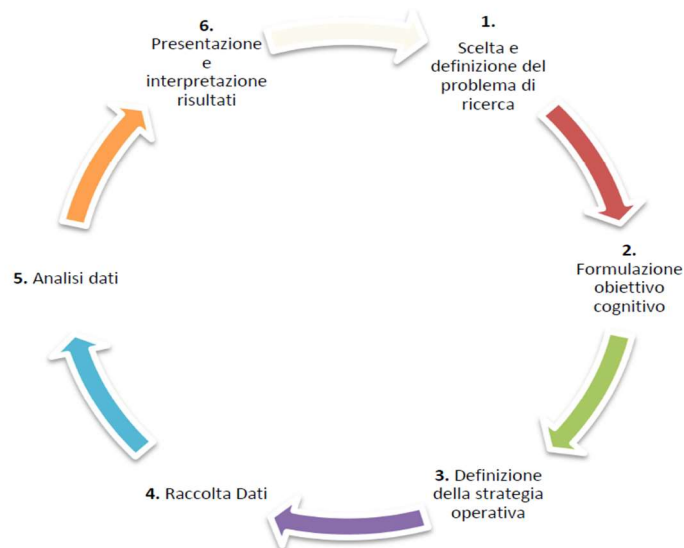
- 1) *Scelta e definizione del problema di ricerca*: consiste nella definizione dell'argomento da trattare o il punto teorico da cui si vuole partire per sviscerare alcune ipotesi;
- 2) *Formulazione dell'obiettivo cognitivo*: appena individuato l'ambito d'interesse su cui concentrare l'approfondimento si sceglie l'obiettivo e lo scopo finale, che rappresenta per il ricercatore il "*fil rouge*" di tutta l'attività di ricerca;
- 3) *Definizione della strategia operativa*: rappresenta il vero e proprio strumento d'indagine utilizzato per la raccolta dei dati. È rappresentato da diverse metodologie: focus group, questionari, interviste strutturate e non strutturate che possono essere usate a seconda delle esigenze e della struttura della ricerca;
- 4) *Raccolta dati*: rappresenta la fase operativa di reperimento delle informazioni attraverso la somministrazione dello strumento operativo scelto precedentemente, assumendo aspetti molto diversi se si tratta di una ricerca quantitativa o qualitativa;

⁶⁹ S.M. Dahlgaard-Park – *the sage encyclopedia of quality and the service economy*- (2015)

- 5) *Analisi dei dati*: consiste nell'organizzazione e rielaborazione dei dati raccolti, ed è il momento in cui le informazioni raccolte vengono trasformate in materiale analizzabile;
- 6) *Presentazione ed interpretazione dei risultati*: è questa una fase molto importante in quanto, non solo perché su di essa si fonda la credibilità dell'intera ricerca scientifica, ma anche perché è il momento di confronto per il ricercatore, tra le ipotesi fatte e quanto scaturito dalla ricerca.

Di seguito si riporta un grafico che rappresenta visivamente il concetto di circolarità dell'intero processo di ricerca, estratto dal lavoro di E. Foglia e A. Vanzago:

Figura 1



Fonte: rielaborata dagli autori E. Foglia, A. Vanzago - *metodologia e metodi della ricerca qualitativa*-CREMS LIUC (2010).

Una breve trattazione va fatta anche sulle tecniche, seppur non scendendo nel merito di tutte quelle utilizzabili, si analizza solo quella utilizzata nel presente lavoro, ovvero *l'intervista qualitativa*⁷⁰. L'intervista qualitativa è composta da una o più conversazioni in cui il ricercatore cerca di cogliere la prospettiva del soggetto intervistato, acquisendo informazioni il più possibili dettagliate ed approfondite, che chiariscono e spiegano i comportamenti attuati e i motivi delle scelte fatte e da fare. L'intervista a seconda del diverso grado di rigidità può essere distinta in: *strutturata, semi strutturata e non strutturata*; anche in questo caso, non sono da considerare i confini come netti, ma piuttosto come un *continuum*.⁷¹

Cercando di dare una breve definizione delle stesse si possono suddividere:

- *Intervista strutturata*: è la più rigida dei tre tipi e prevede un insieme preordinato di domande al quale l'intervistato può rispondere in modo libero. Tale metodica colloca la stessa in un contesto fluido, che miscela l'approccio quantitativo e quello qualitativo, intrecciando la standardizzazione delle domande (quantitativo) e la parte libera delle risposte (qualitativo);

⁷⁰ P. Corbetta – *metodologia e tecniche della ricerca sociale*- il Mulino (1999) È: “una conversazione provocata dall'intervistatore, rivolta a soggetti scelti sulla base di un piano di rilevazione e in numero consistente, avente finalità di tipo conoscitivo, guidata dall'intervistatore, sulla base di uno schema flessibile e non standardizzato di interrogazione”.

⁷¹ E. Foglia, A. Vanzago -*Metodologia e metodi della ricerca qualitativa*- CREMS LIUC (2010) op. cit. pp. 33

- *Intervista semi strutturata*: è composta da una traccia stabilita, rappresentata da una serie di domande o un elenco di argomenti da seguire, che indicano i confini dove si possono muovere gli interlocutori. Sebbene sia presente una traccia fissa e comune per tutti, non è da escludere che l'intervista possa variare a seconda delle risposte date dall'intervistato, trattando argomenti che a suo dire servono a chiarire meglio i temi trattati nelle domande.
- *L'intervista non strutturata*: detta anche libera è caratterizzata dalla semplice introduzione dell'argomento di carattere generale ad opera dell'intervistatore, illustrandone il tema dell'intervista, lasciando all'intervistato la possibilità di trattare in modo spontaneo tutti gli argomenti ad esso correlati. Compito dell'intervistatore è quello di affrontare temi interessanti alla ricerca, evitando soltanto di naufragare su temi non utili alla ricerca.

Tutte le interviste possono essere condotte in modo diretto con un'interazione *vis a vis* servendosi anche di video call, o telefonica tra intervistatore ed intervistato, oppure in modo indiretto attraverso interviste in forma scritta servendosi di questionari o di domande aperte. Resta chiaro che l'intervista diretta è quella che fornisce la maggiore quantità di dati e il numero maggiore di risposte, unico fattore da gestire in questa tipologia di approccio è la neutralità dell'intervistatore nei confronti di tutti gli intervistati.

L'intervistatore può usare sia lo strumento del questionario che delle domande aperte a seconda di quelle che sono le esigenze di ricerca, il numero degli intervistati e il tempo a disposizione. Tenendo in giusto conto le differenze che corrono tra i due strumenti: l'intervista rappresenta l'interazione comunicativa tra intervistatore ed intervistato al fine di ottenere informazioni su uno specifico argomento; il questionario è, invece, uno 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.⁷²

3.2.3 *Lo studio di caso*

Il *case study* (in italiano caso di studio o più semplicemente caso studio) permette di rispondere correttamente al “*come*” e “*perché*” specifici fenomeni si ritrovano in un determinato contesto⁷³. Più che essere visto come una scelta metodologica, il caso studio identifica l'oggetto stesso dello studio⁷⁴. La sua finalità non è quella di

⁷² E. Foglia, A. Vanzago -*Metodologia e metodi della ricerca qualitativa*- CREMS LIUC (2010) op. cit. p. 36

⁷³ Edmondson, A. C., & McManus, S. E. (2007). *Methodological fit in management field research*. *Academy of management review*, 32(4), 1246-1264.

⁷⁴ R. Stake, (1994), *Case Studies*, in *Handbook of Qualitative Research*, (a cura di) N. K. Denzin & Y. S. Lincoln, Sage, Thousand Oaks, Londra e New Delhi.

generalizzare il caso preso in esame, ma piuttosto di comprenderlo accuratamente nella sua peculiarità, unicità, complessità e nel suo contesto sociale ed economico specifico⁷⁵. È definito “*un’indagine empirica che studia un fenomeno contemporaneo entro il suo contesto di vita reale, particolarmente quando i confini fra fenomeno e contesti non sono chiaramente evidenti. (...)*”⁷⁶

Anche il caso studio, come qualsiasi altra ricerca empirica, deve soddisfare quattro importanti criteri che permettono di valutare la qualità della ricerca condotta, essi sono: la validità di formulazione, la validità interna, quella esterna e l’attendibilità.⁷⁷

Nello specifico di questa ricerca ci ispireremo anche alle fasi di processo per lo studio di caso, descritte da Maria Serena Chiucchi nel suo libro: “*Il metodo dello studio di caso nel management accounting*” rispettando i sei step previsti, che andremo ad analizzare nel dettaglio nel processo di sviluppo del caso studio. Consapevoli che un protocollo è importante per attribuire autorevolezza alla ricerca fatta, ma non ne può limitare la stessa, questo espone il ricercatore a eventuali

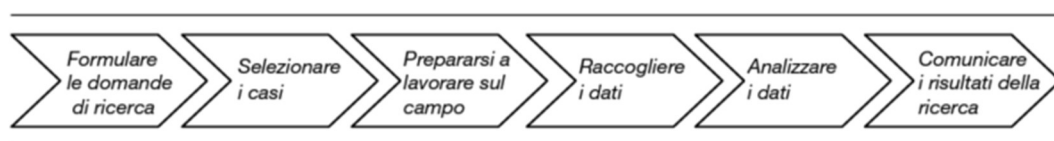
⁷⁵ R. Stake, (2005), *Qualitative Case Studies*, in *The Sage Handbook of Qualitative Research*, (a cura di) N. K. Denzin e Y. S. Lincoln, Sage, Thousand Oaks, Londra e New Delhi.

⁷⁶ R. K., Yin, & Pinnelli, S. (2005). *Lo studio di caso nella ricerca scientifica: progetto e metodi*. Armando, pp. 44-45.

⁷⁷ R. K., Yin, *Applications of Case Study Research* (2003) Op. cit. pp. 35-39

cambiamenti rispetto a quanto inizialmente progettato, per cui lo stesso va inteso come una guida e non come un limite.⁷⁸

Figura 2 Le fasi del processo dello studio di caso



Fonte: elaborazione M.S. Chiucchi.

3.3 Una scelta tra luci ed ombre: processo di sviluppo dello studio di caso

Nella parte iniziale di questo lavoro, si è fatta una rappresentazione di quello che è stato lo sviluppo sia storico che legislativo del *non profit*, con un occhio di particolare interesse a quelle che sono le Fondazioni ONLUS.

Evidenziando, da un lato come la riforma del Terzo Settore, sulla base di esigenze di unificazione e di ripensamento di un intero settore, abbia messo in atto un rinnovamento oltre che normativo anche culturale, *“Se il nuovo diritto del Terzo settore presenta in principio tutte le carte in regola per porsi come fattore di*

⁷⁸ Cfr. Huberman e Miles, 1998 p. 185. Osservano come i disegni di ricerca qualitativi possono essere più o meno rigidi. Distinguono infatti tra *“loose inductively oriented design”* e *“tight more deductively approached design”* attribuendo un valore ad entrambi. I primi sono utili soprattutto quando la ricerca è esplorativa o descrittiva; quindi, la conoscenza del fenomeno e del contesto è limitata; i secondi quando gli studi sono esplicativi e si ha una maggiore conoscenza dei concetti teorici di base, del contesto e del fenomeno.

trasformazione socioeconomica del Paese, non meno significativa è la svolta scientifico-culturale che esso è in grado di imprimere, la quale per certi versi è già attuale e persino sganciata dalla valutazione degli specifici contenuti della disciplina, essendo conseguenza della sua stessa vigenza. Si è giustamente parlato in dottrina di una “riforma culturale prima che giuridica”: si prospetta una diversa declinazione dell’agire degli enti non lucrativi, non più limitata all’accentuazione “in negativo” del divieto di distribuzioni degli utili, ma focalizzata sulla capacità di generare e distribuire benessere sociale.”⁷⁹. Dove con il Codice del Terzo Settore si costruiscono le basi di una legislazione organica ed evoluta avente ad oggetto una categoria di Enti fino ad ora meta di interventi episodici e settoriali.

Sul fronte opposto, si è evidenziato che la vasta riforma del *Terzo Settore*, deve ancora confrontarsi con alcuni aspetti rimasti da definire, ancora non è arrivata l’autorizzazione della Commissione Europea a cui è stata subordinata dal legislatore italiano l’efficacia di buona parte delle norme fiscali contenute nel CTS. In mancanza di tale autorizzazione, i benefici e le potenzialità che derivano dall’iscrizione al RUNTS restano limitati, perdendo d’efficacia una serie di misure promozionali e fiscali a favore del Terzo Settore, oltre che ad altri effetti di carattere generale, basti pensare che molti articoli del CTS (art. 102, comma 10; art. 77; art.

⁷⁹ A cura di Antonio Fici - Professore Associato di Diritto Privato presso l’Università degli Studi del Molise e direttore scientifico di Terzjus e Mario Renna Professore a contratto di Diritto Privato presso l’Università degli Studi di Siena e coordinatore editoriale di Terzjus.

79, comma 2-bis; art. 80; art. 86; sono soggetti all'autorizzazione della Commissione Europea come previsto dall'art. 108 parte 3 TFUE⁸⁰. A questo si somma che, come previsto dall'art.104 comma 2, CTS, le disposizioni del titolo X, dedicato al regime fiscale degli ETS (artt. 79-89 CTS), si applicano agli enti iscritti nel RUNTS solamente a decorrere dal periodo di imposta successivo alla predetta autorizzazione e, in ogni caso, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto registro.

Questo tema è particolarmente sentito dalle Fondazioni ONLUS, che non ritengono opportuno trasformarsi in organizzazioni di volontariato o in associazioni di promozione sociale, nonché in imprese sociali, in quanto, in mancanza dell'autorizzazione comunitaria, le stesse non si vedranno applicato il regime fiscale introdotto dal CTS, né tantomeno il precedente regime. Questa situazione ha determinato il mancato ingresso nel RUNTS da parte di molte Fondazioni ONLUS,

⁸⁰ Gazzetta ufficiale n. 115 del 09/05/2008 pag. 0092 – 0092 .Versione consolidata del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) - PARTE TERZA: POLITICHE DELL'UNIONE E AZIONI INTERNE - TITOLO VII: NORME COMUNI SULLA CONCORRENZA, SULLA FISCALITÀ E SUL RAVVICINAMENTO DELLE LEGISLAZIONI - Capo 1: Regole di concorrenza - Sezione 2: Aiuti concessi dagli stati - Articolo 108 (ex articolo 88 del TCE) parte 3, Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato interno a norma dell'articolo 107, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale.

almeno fino a quando sarà loro consentito (senza incorrere in penalità, come l'obbligo di devolvere il patrimonio accumulato durante l'iscrizione nell'anagrafe), nello specifico fino al 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui sarà rilasciata l'autorizzazione dalla Commissione Europea, continuando nel frattempo a godere del regime fiscale previsto dal decreto istitutivo.

3.3.1 Formulazione della domanda di ricerca

Come già premesso ad inizio del capitolo, l'attesa dell'autorizzazione della Commissione Europea e le premesse fatte pone molte Fondazioni ONLUS in uno stato di attesa e di sicuro a porsi delle domande.

- *Quali sono gli ostacoli ancora presenti all'interno del quadro normativo, che, ancora non facilitano una scelta?*
- *Quale sono i punti di forza e di debolezza, nell'applicazione della riforma del terzo settore, alle Fondazioni ONLUS?*
- *Quale è il percepito rispetto alla norma dei decision-makers?*

Sottofondendole al caso studio della Fondazione Filippo Turati ONLUS si cercherà di capire il punto di vista di chi in modo diretto è interessato a tale processo e se le osservazioni fino ad ora fatte sono percepite e condivise da tale organizzazione.

3.3.2 *La selezione del caso*

La scelta dello studio di caso è stata indirizzata sul *caso singolo*, in quanto lo scrivente lavora da oltre 20 anni all'interno di tale organizzazione, conoscendone tutte le strutture e riuscendo ad accedere con facilità a tutte le informazioni e a svolgere con tranquillità le interviste.

La Fondazione “*Filippo Turati*”⁸¹ opera, da circa 60 anni, nel campo dell'assistenza, della sanità, dell'educazione e della cultura. Costituita il 3 Aprile del 1965, è stata eretta in Ente Morale il 7 Ottobre del 1966 con Decreto del Presidente della Repubblica Saragat e dal 1998 ha acquisito la qualifica di ONLUS; il suo fondatore Antonio Cariglia⁸², esponente di primo piano del riformismo

⁸¹ www.Fondazioneturati.it

⁸² Antonio Cariglia: dalla lotta partigiana a Segretario del PSDI

– Nato il 28 marzo 1924 a Vieste (FG), risiedeva a Pistoia dal 1935, anno in cui la famiglia si era trasferita da Vieste avendo il padre, già funzionario del Ministero dell'Interno e Comandante della Tenenza di Pubblica Sicurezza di Verona, vinto il concorso indetto per scegliere il Comandante dei Vigili Urbani di Pistoia. – Qui aveva compiuto gli studi fino a laurearsi in Scienze Politiche e Sociali presso la Facoltà Cesare Alfieri dell'Università di Firenze. A Pistoia aveva cominciato ad interessarsi di politica svolgendo fin dai tempi del liceo attività antifascista e, dal 1943 al 1945 aveva comandato formazioni partigiane nella lotta di Liberazione. – Lunga e intensa la sua attività politica che lo aveva portato a ricoprire incarichi di vertice anche in campo sindacale: segretario nazionale della Unione Italiana del Lavoro a soli 27 anni, era poi entrato nella Direzione Nazionale del PSDI rappresentandolo per decenni a livello internazionale in qualità di membro permanente del Bureau dell'Internazionale Socialista. – Già vicesegretario nazionale del PSDI e, dal 1966 al 1969 del PSI-PSDI Unificati, aveva, infine, ricoperto l'incarico di segretario nazionale del PSDI dal 1988 al 1992.

italiano, volle intitolarla a Filippo Turati proprio per sottolineare il carattere solidaristico delle varie attività che sono rivolte a quanti, per le cause più varie, fisiche, psicologiche, economiche, anagrafiche, si trovano in una situazione di svantaggio. La sua sede centrale si trova a Pistoia, dove si trovano gli uffici amministrativi e un polo Socio-Sanitario a carattere ambulatoriale, oltre ad un Centro Diurno⁸³ per disabili. Sempre in provincia di Pistoia nel Comune di San Marcello Piteglio si trova un'altra struttura Socio-Sanitaria a carattere residenziale,

– Lunga e prestigiosa anche la carriera parlamentare: era stato eletto per la prima volta Deputato il 28 Aprile 1963 nella circoscrizione di Firenze-Pistoia e confermato nelle successive elezioni del 1968 e 1972, anni in cui ricoprì prima l'incarico di Presidente della Commissione Affari Esteri della Camera e poi quello di Presidente della Commissione Affari della Presidenza del Consiglio e Interni. – Fu anche Deputato Europeo nella prima legislatura 1979 e rieletto nel 1989; Senatore dal 1987 al 1992 e, poi, di nuovo deputato dal 1992 al 1994. – È stato membro del “Comitato Monnet” – Delegato del Governo italiano alla Assemblea delle Nazioni Unite; – Consigliere della Corte dei Conti; – Presidente della Fondazione “Filippo Turati” Ente Morale di cui è stato il fondatore nel 1965. – Nonostante i numerosi impegni di carattere nazionale e internazionale, Cariglia non aveva lesinato energie e attenzioni per i problemi e le realizzazioni concrete. A lui è legata indissolubilmente la Fondazione Turati che opera attraverso quattro prestigiosi ed efficienti centri Socio-Sanitari a Pistoia, Gavinana, Vieste e Zagarolo.

⁸³ Il Centro Diurno Disabili (CDD) è una struttura che accoglie, in regime diurno, persone disabili gravi di età superiore ai 18 anni.

con circa duecentoventi posti letto suddivisi tra RSA⁸⁴, RSD⁸⁵ e un Centro di Riabilitazione ex art.26⁸⁶. In provincia di Roma nel comune di Zagarolo si trova un'altra struttura RSA di cento posti letto a carattere residenziale con annessa una parte ambulatoriale che si occupa di Riabilitazione per adulti e bambini ex art. 26. In Puglia in provincia di Foggia si trova un'altra struttura con centoventi posti letto suddivisi tra RSA e Centro di Riabilitazione ex art. 26 con annessa parte ambulatoriale. Nel 2019 la Fondazione Filippo Turati ONLUS insieme ad una associazione di genitori con figli affetti da autismo, "Agrabah ONLUS" creano una altra Fondazione "Raggio Verde ETS"⁸⁷ che si occupa della gestione di due centri specializzati che si occupano della terapia, abilitazione, riabilitazione, studio e ricerca sui soggetti affetti da disturbi dello spettro autistico attivando un percorso atto anche ad ampliare i servizi e le dotazioni prestando particolare attenzione alle

⁸⁴ Le residenze sanitarie assistenziali, sigla RSA, introdotte in Italia a metà degli anni novanta, sono strutture non ospedaliere ma comunque a impronta sanitaria, che ospitano per un periodo variabile da poche settimane al tempo indeterminato persone non autosufficienti, che non possono essere assistite in casa e che necessitano di specifiche cure mediche di più specialisti e di un'articolata assistenza sanitaria.

⁸⁵ La residenza sanitaria disabili (RSD) è dedicata a persone disabili prive di una famiglia e il cui grado di compromissione è talmente elevato da non consentire più la permanenza in un contesto familiare.

⁸⁶ I centri residenziali ed ambulatoriali di riabilitazione ex art. 26 legge 833/78 erogano trattamenti volti a consentire il recupero e la rieducazione funzionale e/o il mantenimento delle abilità acquisite a persone con disabilità complessa fisica, psichica, sensoriale o mista, spesso multipla, con possibili esiti permanenti.

⁸⁷ www.Fondazioneraggioverde.it

politiche finalizzate al “*dopo di noi*”. La Fondazione Filippo Turati, tra dipendenti e collaboratori conta circa 350 addetti, con un fatturato di circa diciannove milioni di euro per il 2020⁸⁸.

Quasi tutte le attività della Fondazione Filippo Turati sono convenzionate con i vari Sistemi Sanitari Regionali (SSR).

3.3.3 Prepararsi a Lavorare sul campo

Lo strumento ritenuto valido per questo tipo di ricerca, come già specificato in precedenza è *l'intervista semi-strutturata*, grazie alla quale si potranno somministrare le domande stabilite a tutti gli intervistati, andando a indirizzare lo studio di caso sui punti prestabiliti, al fine di fornirne un'analisi chiara e precisa. Ma allo stesso tempo dare la possibilità agli intervistati di analizzare delle sfumature o dei caratteri peculiari, che meglio chiariscono l'intero contesto.

La scelta dei soggetti da intervistare, è stata fatta al fine di poter dare una visione completa dell'intera compagine organizzativa da due punti di vista diversi: quello interno e quello esterno. L'osservazione dal punto di vista interno è garantita dall'intervista fatta al Presidente della Fondazione e al Segretario Generale della stessa, mentre una visione esterna e più tecnica è stata garantita dall'intervista fatta

⁸⁸ <https://www.Fondazioneturati.it/la-Fondazione-turati/bilanci/>

a due consulenti esterni della Fondazione il Commercialista che ne segue la parte contabile e l'Avvocato che ne cura l'aspetto statutario. La scelta di tali soggetti è stata anche dettata dalla necessità di concentrare le risorse sulle tematiche del caso studio, coinvolgendo quelli che poi saranno gli attori principali "*decision-makers*" all'interno del consiglio d'amministrazione.

Agli intervistati sono state fatte recapitare in anticipo via mail le tre domande oggetto di studio, richiedendo loro di dare delle risposte scritte, oggetto di approfondimento durante il colloquio.

1. *Quali sono gli ostacoli ancora presenti all'interno del quadro normativo, che, ancora non facilitano una scelta?*
2. *Quale sono i punti di forza e di debolezza, nell'applicazione della riforma del terzo settore, alle Fondazioni ONLUS?*
3. *Quale è il percepito rispetto alla norma dei decision-makers?*

3.3.4 Raccogliere i dati

La raccolta dati che consiste nel reperire le informazioni attraverso lo strumento scelto, fase questa molto delicata, in cui il ricercatore deve dimostrare una marcata capacità di ascolto ed una rapida prontezza di interpretazione e reazione. Potrebbe succedere che gli elementi che escono da questa fase non siano conformi a quanto

stabilito nel progetto di ricerca, potrebbero presentarsi elementi nuovi e non previsti, oppure le informazioni potrebbero essere incomplete ed insoddisfacenti, è proprio in questa fase che bisogna essere pronti ad una nuova taratura e modifica di quello che è il costrutto del disegno di ricerca. *Non è indispensabile che i dati raccolti avvallino le ipotesi di partenza, perché una ricerca venga condotta con successo, essi possono infatti portare a una confutazione della teoria di base, senza che ciò pregiudichi il valore metodologico dello studio condotto.*⁸⁹ Questo concetto, deve far sì, che il ricercatore sia pronto ad ottenere dei risultati che possono confutare l'ipotesi di tesi di base, senza in alcun modo ipotizzare che la ricerca sia stata condotta modo sbagliato, o che i risultati non siano validi.

Importante in questa fase è anche stabilire il tempo che si intende dedicare alla raccolta dei dati. Nel caso della nostra ricerca, come detto in precedenza, avendo la possibilità di accedere a tutte le informazioni ed avendo un rapporto diretto con tutti gli intervistati, il tempo dedicato è stato di circa due mesi (novembre-dicembre 2022) dall'invio delle domande via mail, le varie interviste e la raccolta delle informazioni. Focalizzando l'impegno ad approfondire i concetti emersi nelle interviste, concludendo il tutto verso la prima decade del mese di gennaio 2023, dando luogo alla componente *retroattiva* delle fasi della ricerca.

⁸⁹ E. Foglia, A. Vanzago -*Metodologia e metodi della ricerca qualitativa*- CREMS LIUC (2010) op. cit. p. 15

3.3.5 Analizzare i dati

In questa fase tutti i dati raccolti vengono rielaborati e commentati al fine di dare un corpo alle informazioni rilevate, che ne permette una analisi dettagliata. Ed è proprio in questa fase che i dati devono essere sintetizzati. Infatti, l'aspetto caratteristico delle indagini qualitative è la raccolta di una grande quantità di informazioni, che al fine di giungere ad un utilizzo sistematico, devono essere sintetizzate.

3.3.6 Comunicare i risultati della ricerca

In questa ultima fase del progetto, il ricercatore deve applicare la massima attenzione, in primo luogo perché è su come viene redatto il testo conclusivo, che si stabilisce la valutazione scientifica della ricerca, ma soprattutto perché è in questa fase che il ricercatore fa suoi i dati raccolti e risponde agli asserti fatti all'inizio del lavoro, dando luogo a nuove idee, abbandonandone altre.

3.4 Presentazione dei risultati e discussione

L'insieme di *item* che scaturiscono dalle interviste permette di analizzare il contenuto delle domande, sostanzialmente, da due punti di vista: quello interno alla Fondazione elaborato sulle risposte fornite dal Presidente e dal Segretario Generale, e quello esterno, basato sulle considerazioni fatte dai due consulenti esterni, il Commercialista e l'Avvocato, che ne rappresentano una visione più tecnica con un approccio più globale. Si presenteranno nel proseguo le risposte date alle domande poste ai diversi interlocutori in ottica critica, evidenziando eventuali distinguo tra quanto percepito dall'interno e quanto dall'esterno, della Fondazione Filippo Turati.

Alla prima domanda: ***quali sono gli ostacoli ancora presenti all'interno del quadro normativo che ancora non facilitano una scelta?*** Le risposte quasi in modo unanime sono indirizzate in prima battuta alla mancanza del pare della Commissione Europea, anche se poi scendendo nel dettaglio, il problema assume connotazioni più complesse e di natura tecnica, dipanandosi intorno ad una serie di meccanismi e concetti, ancora poco chiari.

Il Presidente vede una parte degli ostacoli, svilupparsi nell'ambito del sistema fiscale e nello specifico nella poca chiarezza in merito alla distinzione tra le attività

commerciali e le non commerciali, degli ETS, che potrebbe creare anche alterazioni alla libera concorrenza: *“Una delle principali novità della riforma è infatti quella di un regime fiscale modulato sulla base delle finalità e della gestione delle varie attività di questa particolare tipologia di Enti. Il legislatore italiano ha infatti previsto, secondo noi giustamente, di mettere a punto, vista l’importanza sociale delle azioni svolte da questi Enti, un sistema fiscale dedicato che tenga conto della modalità di svolgimento delle varie attività dividendole sostanzialmente in due categorie, attività commerciali e non commerciali, e stabilendo un diverso regime fiscale in base alla prevalenza dell’una o dell’altra categoria. Questa particolare normativa però potrebbe alterare la concorrenza del mercato interno dell’Unione Europea ed è per questa ragione che il Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali ha dovuto chiedere il parere della Commissione che, in base all’art. 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea, è vincolante.”*

Il Segretario Generale e Direttore Amministrativo, si sofferma anche lui, sulla decisione della Commissione Europea, che ad oggi ancora non ha permesso alla Fondazione Filippo Turati di fare una scelta consapevole, scendendo nel dettaglio delle linee amministrative e contabili: *“La scelta definitiva non è stata ancora presa in quanto uno dei nodi fondamentali e cioè quello relativo all’aspetto fiscale non ha, al momento, passato il vaglio della Commissione Europea. A mio parere,*

quindi, gli ostacoli maggiori che ancora non consentono di effettuare la scelta sono:

- *Quadro normativo fiscale non ancora approvato dalla Commissione europea;*
- *Aspetto relativo alla disciplina IVA che, se confermato, creerebbe, per le Imprese sociali, disparità a livello concorrenziale;*
- *Elenco dei costi che dovranno comporre la differenza tra ricavi e costi che non dovrà superare la soglia del 6% per tre anni nel caso in cui un Ente volesse essere inserito nella categoria di Ente del terzo settore non Commerciale.”*

Allo stesso tempo sempre il Segretario Generale esclude la possibilità da parte della Fondazione F. Turati di diventare un ETS “commerciale” in quanto la stessa svolge la maggior parte delle sue attività Socio-Sanitarie in regime di convenzione con le ASL: “Sicuramente da scartare l’ipotesi di Ente del terzo Settore Commerciale in quanto non si confà con la natura specifica della Fondazione che svolge attività sociosanitaria quasi per intero in Convenzione con le ASL dei territori su cui insistono le proprie Strutture.” Sempre il Segretario Generale avanza l’ipotesi che la Fondazione Filippo Turati possa indirizzare la sua scelta solo su due opzioni: l’impresa sociale e l’ETS non commerciale, di seguito le sue parole: “*Rimangono, quindi, due opzioni: 1) ETS non commerciale; 2) Impresa sociale.*”

Il Commercialista condivide le perplessità esposte in precedenza dal Presidente e dal Segretario Generale, e sottolinea: *“In particolare le maggiori problematiche sono concentrate negli aspetti fiscali e nelle rilevanti implicazioni in termini di determinazione del reddito e di imposizione fiscale che la scelta del nuovo strumento può generare ad esempio tra le limitazioni dell’ETS non commerciale dall’ETS commerciale o dall’impresa sociale. Le problematiche non vi sono solo sotto il profilo delle imposte sui redditi ma anche sotto il profilo IVA.”* Scendendo nel dettaglio delle problematiche, che ancora limitano una scelta, lo stesso sostiene, come già accennato dal Presidente, la possibilità di una distorsione del principio della libera concorrenza: *“Il venir meno per la Fondazione della qualifica ONLUS comporta allo stato delle attuali interpretazioni, il venir meno del regime di esenzione, e problematiche di applicazione di iva ad aliquota ordinaria per le prestazioni di ricovero e cura, di cui all’art. 10, n 19 del DPR 633/72, quando rese da ETS commerciali e/o imprese sociali con evidente aggravio per l’utente finale e conseguente distorsione del principio della libera concorrenza tra soggetti che esercitano la stessa attività sotto forme giuridiche diverse ad esempio le cooperative sociali che applicano un ‘aliquota agevolata iva del 5%.”*

L’Avvocato, per alcuni versi, ne amplia la prospettiva e pone il problema oltre il parere della Commissione Europea, e ne fa un problema di struttura dell’impianto normativo, che a suo avviso, non ha di fatto creato un soggetto adeguato alle

caratteristiche delle Fondazioni ONLUS: *“Il principale ostacolo all’interno del quadro normativo non è soltanto il fatto che non sia stata data l’autorizzazione da parte dell’Unione Europea all’efficacia della disciplina fiscale, ma la struttura dell’impianto normativo prevede: soggetti qualificabili come imprese sociali D.lgs. 112/2017 che possono essere gli unici produttori di servizi, che hanno però un sistema di governance e un sistema di coinvolgimento sempre in tema di governance, dei lavoratori e degli stakeholder, che li rende sostanzialmente simili esclusivamente al modello cooperativistico; facendo sì, che, gli Enti così detti di scopo quali le associazioni e le Fondazioni, piuttosto che le congregazioni, abbiano obiettivamente, una grande difficoltà ad entrare in quel contesto. D’altra parte, il modello invece Enti del Terzo Settore, con le sei qualifiche del D.lgs. 117/2017 non prevede effettivamente la possibilità di inserire in nessuna di esse un Ente che eroghi prestazioni sociali o Socio-Sanitarie, perché, se uno usasse l’unica figura che potrebbe permettere di produrre beni e servizi, che poi è l’ETS semplice, dovrebbe sempre però trovarsi nella difficoltà di comprendere la propria natura fiscale commerciale o non commerciale, tanto perché i contributi pubblici, comunque, rientrano nel concetto di imponibile, anche ai fini della qualifica fiscale di Ente commerciale, quanto perché, pur con le ultime modifiche si prevede l’impossibilità di avere una marginalità superiore al 6%; che se uno pensa che, la marginalità è necessaria anche per costituire una fonte d’investimento successivo,*

a fronte dell'ammortamento dei beni e dei cespiti patrimoniali, è oggettivamente una situazione altamente problematica:”

Alla seconda domanda: ***quali sono i punti di forza e di debolezza nell'applicazione della riforma del terzo settore alle Fondazioni ONLUS?***

Il Presidente loda la riforma, elogiandone il merito, di aver riunito tutti gli Enti sotto un solo quadro normativo: *“Il grande merito della riforma del Terzo Settore è quello di avere creato un corpus legislativo omogeneo che innova profondamente tutto il settore riconoscendo il valore economico e l'importanza sociale di questa tipologia di Enti.”* Ma allo stesso tempo, ne sottolinea ulteriormente la poca chiarezza da un punto di vista fiscale: *“l'indeterminatezza che permane nella distinzione fra le attività commerciali e quelle non commerciali e soprattutto sui costi diretti e indiretti per le varie attività.”*

Il Segretario Generale si sofferma su quelli che sono i punti di forza e debolezza che riguarderebbero le eventuali scelte che la Fondazione F. Turati potrebbe fare: l'impresa sociale e l'ETS non commerciale. L'impresa sociale presenta il vantaggio di non dovere esercitare esclusivamente le attività di interesse generale: *“È sufficiente, infatti, che quest'ultima sia almeno principale rispetto ad eventuali altre attività, ciò che si realizza quando i relativi ricavi siano superiori al settanta*

per cento dei ricavi complessivi dell'impresa sociale, tenendo conto di criteri di calcolo da stabilirsi con un decreto interministeriale ancora da emanarsi.” Mentre tra i punti che sono sfavorevoli alla scelta di trasformarsi in una impresa sociale è di sicuro il dover essere assoggettata ad un regime di IMU ordinario al quale si somma quello di perdere l'esenzione IVA in merito alle imposte indirette: *“Questo, a mio avviso, è il vero svantaggio, soprattutto competitivo, che un Ente si troverà ad affrontare qualora decida di trasformarsi in Impresa sociale. L'assoggettamento ad IVA, perdipiù con aliquota ordinaria, mette, di fatto, in una posizione di svantaggio tali Enti nei confronti di altri soggetti che operano fornendo gli stessi servizi in esenzione da tale imposta.”* La presenza delle rappresentanze dei lavoratori sia negli organi di amministrazione che negli organi di controllo, all'interno dell'impresa sociale, viene valutata come driver negativo sulla governance: *“C'è il coinvolgimento dei lavoratori nella governance. A mio avviso aspetto negativo in quanto la gestione di un Ente non può vedere la figura di un dipendente all'interno del Consiglio di Amministrazione. Per queste tipologie di rapporti esistono le RSA e le RSU.”* L'ETS non commerciale, di sicuro gode di un regime di favore dal punto di vista fiscale, mentre presenta una maggiore rigidità nella gestione operativa impedendo in parte di avere avanzi di gestione; avanzi che, di fatto, hanno permesso lo sviluppo e la crescita di molte Fondazioni ONLUS operative, e che in caso di una loro mancanza rischiano di minarne la futura sopravvivenza: *“Divieto di effettuare avanzi di gestione con gap ricavi/costi*

superiore al 6% per oltre tre esercizi, cosa che comporterà una minore attenzione all'efficienza gestionale ed una minore possibilità di reinvestimento su attività sociali e sociosanitarie degli avanzi di gestione.”

Il Commercialista vede come punti di forza nella riforma del terzo settore, la capacità di riunire l'intero settore sotto un solo specifico quadro normativo: *“I punti di forza risiedono in una disciplina molto più specifica e dettagliata che consente una stabilizzazione e crescita generale degli Enti del Terzo Settore”* mentre giocano a suo svantaggio un aumento della burocrazia e degli adempimenti formali: *“..in un quadro però (elementi di debolezza) di maggiore burocratizzazione degli organi di gestione e controllo della Fondazione, con rilevanti limitazioni e possibilità di “contaminazioni esterne”, e numerosi e rilevanti adempimenti amministrativi (bilancio nuova modulistica e bilancio sociale).”*

L'avvocato in merito alla seconda domanda tende a sottolineare quelli che sono i punti sfavorevoli nei confronti delle Fondazioni ONLUS, che fino ad ora erogavano prestazioni a favore dei soggetti svantaggiati, godendo dei favori fiscali della normativa del 460/1997, che con la riforma del terzo settore tenderanno a svanire: *“Nello specifico di una Fondazione ONLUS, è chiaro che mentre oggi il concetto di destinazione dei beni prodotti, dei servizi prodotti, a favore di soggetti svantaggiati determina una neutralità fiscale assoluta, su quelle che sono le attività*

erogate, un domani questa situazione non si viene a creare, né nel concetto di impresa sociale, né nell'eventuale ETS. Tra l'altro, come dicevamo, la Fondazione ONLUS, in ogni caso si trova ad avere dei problemi di identificazione di governance, nella scelta di impresa sociale. Rispetto poi alla struttura ONLUS, tutto l'impianto normativo sia del D.lgs.112 che del D.lgs. 117 prevede degli oneri di pubblicità, e degli oneri quindi di dimensione, di struttura burocratica, estremamente più significativi di quello previsti dal D.lgs. 460/1997. Tra l'altro, il concetto poi fondamentale è che, se il costo della riforma del 112 e del 117 è "isomorfo" rispetto a quello che era il sistema di favor attuale, è chiaro che il favor attuale va dato nei confronti di soggetti ONLUS che potevano essere veramente con qualifica fondativa o associativa, e con servizi rivolti a svantaggiati, con l'attuale riforma le qualifiche soggettive sono le più diverse, comprese gli enti commerciali, e le attività esercitabili sono molto, molto più ampie. Quindi, è chiaro che alla fine vi deve essere un vulnus, che attualmente non c'è per questa tipologia di soggetti."

Le risposte date alla terza domanda: ***quale è il percepito rispetto alla norma dei decision-makers?*** non si presentano in modo unisono, ma assumono caratteri diversi a seconda degli intervistati, a seconda se interni o esterni all'organizzazione.

Il Presidente vede minare da parte degli Enti Locali, il principio fondamentale della riforma, ovvero il principio di sussidiarietà, che nello specifico si attua con la co-

programmazione e la co-progettazione da parte degli ETS: *“L'impressione che si ha di fronte a questa riforma di sistema è che la sua applicazione, nella realtà di tutti i giorni e non certo a parole, sia di fatto ostacolata dagli enti locali. La riforma parte, infatti, da un presupposto di fondo: riconoscere il ruolo delle realtà sociali e, proprio per questo, applicare il principio della sussidiarietà orizzontale in modo tale che il cittadino, sia come singolo sia nei corpi sociali nei quali opera, possa cooperare con le istituzioni nel definire interventi che incidano nelle realtà sociali più prossime. Per questo nella riforma si affermano i principi della co-progettazione e della co-programmazione come si stabilisce che gli enti locali possono concedere gratuitamente agli ETS immobili di proprietà che non vengono adeguatamente utilizzati. Ecco, questa “perdita di ruolo” non è bene accettata dai vari enti locali che non vogliono abdicare a quello che considerano un loro diritto: gestire il territorio di loro competenza e tutte le attività connesse. È una resistenza passiva non dichiarata che però impedisce di sviluppare pienamente le possibilità e le iniziative del Terzo Settore. Solo quando questo atteggiamento sarà superato il Terzo Settore potrà sviluppare tutte le sue grandissime potenzialità.”*

Una visione abbastanza simile a quella del Presidente è quella che ha il Segretario Generale che vede nella co-programmazione e la co-progettazione uno sviluppo futuro delle Fondazioni ONLUS: *“....quello che viene percepito, ad oggi, dai decision-makers è che la Riforma del Terzo Settore rappresenti una enorme*

opportunità di sviluppo per queste realtà, anche in un'ottica di sempre maggiore collaborazione tra pubblico e privato (si pensi ad esempio alla possibilità per Stato, Regioni, Province ed enti locali di concedere in comodato beni mobili o immobili di loro proprietà a tutti gli Enti del Terzo Settore, ad esclusione delle Imprese Sociali, per un periodo di tempo fino a 30 anni o alla co-programmazione e co-progettazione).” Mentre è stato destabilizzante il procedere della riforma a step sia per l'approvazione dei vari decreti, che per la parte fiscale che è ancora la vaglia della Commissione Europea, creando confusione all'interno delle organizzazioni, che ancora non riescono a capire cosa è quanto della riforma va applicato, e se di loro competenza: *“Un altro fattore di disorientamento è dovuto al fatto che c'è stato un doppio passaggio, infatti mentre tutto l'apparato fiscale è in attesa della pronuncia della Commissione europea, alcune norme contenute nel Codice del Terzo Settore sono già entrate in vigore, indipendentemente dalla scelta che un Ente dovrà fare, come, ad esempio, l'art.30 del Codice del Terzo Settore che prevede l'obbligo di nominare un Organo di Controllo che avrà funzioni molto più importanti ed assimilabili ad una impresa commerciale, rispetto a quanto faceva il Collegio dei revisori dei conti come regolamentato dal D. Lgs. 460/97 sulle ONLUS.”*

Un percepito diverso è quello dei consulenti esterni che ancora non vedono un quadro ben definito sulla riforma, come se la stessa ancora è in movimento.

Il Commercialista ne coglie alcuni aspetti positivi e si sofferma su quella che sarà la possibilità delle raccolte fondi o sulle possibilità di capitalizzazione, oltre che alla co-programmazione e co-progettazione: *“Gli Organi decisori percepiscono la complessità e l’importanza della scelta dello strumento di lavoro futuro nell’ambito del codice della riforma del Terzo Settore ma anche le opportunità legate agli strumenti di raccolta di fondi attraverso le erogazioni liberali detraibili/deducibili per i soggetti eroganti. Le possibilità di aprire le Fondazioni a nuove forme di partecipazione e “capitalizzazione” oltre che forme di interazione con il settore pubblico nell’ambito di un processo di coesione sociale e di innovazione.”*

L’Avvocato fa un distinguo tra quelli che sono i decision-makers interni alle Fondazioni, e quelli che poi saranno gli artefici delle prossime decisioni in seno alla riforma del Terzo Settore, ovvero la classe politica. Guardando dal punto di vista dei decision-makers interni, a pare dell’avvocato, l’interesse si sofferma su quelle che possono essere le strade da intraprendere tra i vari pro e i vari contro : *“Per un decision-makers interno alle Fondazioni ONLUS, in questo momento, la apparente scelta positiva, e ricordiamoci che tutto è soggetto all’autorizzazione comunitaria, potrebbe essere l’impresa sociale, che però da un lato crea dei problemi di governance, dall’altro crea una fiscalità agevolata sull’attività, ma al momento non vi è certezza che la crei sulla dimensione patrimoniale, e certamente dà invece una dimensione negativa sull’IMU: tradotto, non è chiaro se l’IRES sui redditi di*

natura fondiaria di capitali diversi, siano in regime di esenzione o meno. Certamente, si diventa assoggettati ad IMU per immobili di proprietà. E quindi non è così semplice dire: sì! ok vado sull'impresa sociale, laddove, l'unione europea desse il placet alla norma per come è strutturata adesso, e tra l'altro perdendone in termini di governance. Andando sugli ETS c'è il tema della certezza di permanere poi nella considerazione di Ente non commerciale, pur avendo qualche tranquillità in più in termini di IMU, l'IRES nulla di migliorativo rispetto ad adesso. Il tema vero dei decision-makers, oggi per un interno, finché resiste la norma ONLUS... tanto meglio!" Mentre se si volge lo sguardo oltre, e ci si addentra in quelle che potrebbero essere le nuove scelte che il nuovo Governo potrebbe fare, forse si potrebbe pensare che la riforma torni verso la centralità di alcuni soggetti che da sempre si sono occupati dei soggetti svantaggiati, in una dimensione solidaristica, ma queste cose faranno parte dell'agenda politica?: "Il tema dei decision-makers... è chi sono oggi i decision-makers? È evidente, che il nuovo governo potrebbe avere una visione meno rivolta alla tutela dei beni comuni, e quindi alla qualità della vita della collettività, che è poi il motivo fondamentale, probabilmente per cui si è sviluppato così tanto, una norma che favorisce il sistema cooperativistico e il sistema dell'associazione di promozione sociale, che erano quei due soggetti, che non avevano una fortissima norma di favor fiscale, nell'assetto, diciamo, del Terzo Settore precedente. Perché, l'assetto del terzo settore precedente, era probabilmente più simile a quello che potrebbe essere, la

visione di una nuova maggioranza parlamentare, ossia l'idea di un Terzo Settore, più rivolto ad un soggetto terzo, in dimensione solidaristica svantaggiato, rispetto invece, ad un soggetto collettivo che vive la sua quotidianità sociale, come tipico dei mondi di ARCI, ACLI di AUSER ma della stessa Alleanza Cooperative, producendo beni e servizi, più nel regime di mutualità e meno di un regime di solidarietà. Da questo punto di vista, nei prossimi mesi, sarà davvero da capire se il decision-makers farà, non marcia indietro, ma una impostazione più verso un modello solidaristico precedente, e meno verso una distribuzione di favor, che oggi vede classi sociali molto più ampie, come destinatarie della norma, ma certamente con una problematica dal punto di vista della difficoltà personale meno forte.”

CONCLUSIONI

La riforma del Terzo Settore, che nelle premesse doveva rappresentare un elemento di trasformazione socioeconomica e scientifico culturale del nostro paese, prima che una riforma giuridica, presenta dei punti di luce e di ombra, nella sua attivazione.

L'anno Duemila ventidue è concluso, quasi tutti i decreti sono stati emanati, ma il tutto sembra essere avvolto da una folta nebbia che ne impedisce la luminosità a causa dell'attesa della pronuncia della Commissione Europea, dalla quale dipende l'efficacia di una buona parte dei contenuti fiscali dell'intera riforma. Passaggio condiviso in modo unanime da tutti e quattro gli intervistati.

È evidente che la riforma ha dato all'intero settore una nuova luce legittimandolo agli occhi di tutti i portatori di interessi, sottraendolo da quella idea di subalternità ad altri settori, quello pubblico e quello privato. Di questo ne risulta molto convinto il Presidente, che loda il merito dei aver creato *un corpus* legislativo omogeneo, ma anche il commercialista è dello stesso parere e la vede come una disciplina molto più specifica e dettagliata che rende possibile una crescita generale degli ETS.

Gli ETS, grazie al nuovo Codice del Terzo Settore diventano una tipologia organizzativa tra le altre, in grado di superare il binomio Stato-mercato e la conseguente alternativa tra pensiero liberale e pensiero socialista, nonché di guardare alla società civile e alle sue strutture organizzative in maniera diversa,

ovvero in chiave propositiva piuttosto che residuale, aprendo le porte al principio costituzionale di sussidiarietà orizzontale, sviluppando la co-programmazione e la co-progettazione. Anche questo concetto è risultato molto sentito, ed è sottolineato dalle parole del Presidente e del Segretario Generale, che vedono uno sviluppo possibile di molte attività per gli ETS, nella concessione a titolo gratuito, di immobili di proprietà di Enti Locali, che ora risultano o mal gestiti o in stato di disuso.

Tutto questo fervore dettato dal cambiamento è stato oscurato da una serie di ombre calate sulla riforma durante il suo cammino, mossi i primi passi nel 2016, solo nel novembre 2021 si riesce ad attivare il RUNTS. Nel frattempo, in questi anni molti sono stati i rinvii e le attese per la stesura dei vari decreti, una lentezza forse dovuta ai cambiamenti politici e l'emergenza pandemica, ma che di fatto ha rallentato l'adesione di molti Enti, che ancora non comprendono a pieno tutti i risvolti della riforma, nonostante più volte vari organizzazioni si sono pronunciate per chiarirne alcuni punti e darne delle interpretazioni.

Sembra che l'anima di una normativa unica abbia ancora bisogno di più tempo e di alcune limature, ma soprattutto di ulteriori chiarimenti anche dopo il pronunciamento della Commissione Europea, di questo ne è convinto l'Avvocato che vede nell'attuale quadro normativo, come unici soggetti produttori di servizi le imprese sociali ai sensi del D.lgs. 112/2017, spingendo le Fondazioni ONLUS che si occupano di Socio-Sanitario in quella direzione.

Buona parte delle Fondazioni ONLUS, ad oggi sono ferme, cercando di capire come trovare una sintesi tra: i vantaggi fiscali, il loro scopo solidaristico e le attività che ne caratterizzano l'operato. Molte di queste Fondazioni, grazie ai benefici fiscali del D. Lgs 460/1997, di cui beneficiavano per la loro parte operativa, spesso dedicata alla fornitura di servizi Socio-Sanitari e assistenziali, sono riuscite a perseguire il concetto di economicità e di durata dell'Ente e a crescere reinvestendo gli eventuali surplus di gestione, possibilità che sembra svanire nelle maglie della nuova riforma. Le Fondazioni ONLUS, ancora non hanno chiaro tutto il quadro fiscale dell'intera riforma, fin quando è possibile godono dei benefici dell'abrogato D.lgs. 460/1997, sperando che la pronuncia della Commissione Europea sul contenuto fiscale della riforma, possa innescare un processo di chiarimento che dia luce a tutta la riforma dissipandone le ombre che ora ne avvolgono alcuni punti.

Un punto questo, che è trasversale al sentito di tutti e quattro gli intervistati che in modo tecnico, se a parlare sono il Commercialista, l'Avvocato ma anche il Segretario Generale, si parla di necessari chiarimenti in merito ad IVA e IRES, TARI o IMU, "pre" e "post" pronunciamento della Commissione Europea. Ma se a parlare è il Presidente il sentimento negativo si sposta alla completa abolizione di un regime di *favor* totalmente eliminato con l'abolizione del D. Lgs. 460/1997, nei confronti delle Fondazioni o di Enti che si occupavano di servizi Socio-Sanitari o Sociali, nell'interesse generale o di soggetti svantaggiati, punto questo condiviso in modo particolare anche dall'Avvocato.

Le stesse Fondazioni cercano qualche remota fonte di speranza, nelle future decisioni che potrebbe intraprendere il nuovo Governo, il quale in qualche modo potrebbe indirizzare il timone verso una visione storica di alcuni Enti del Terzo Settore, che si occupano dei servizi Socio-Sanitari e Sociali, cercando di dare loro uno strumento in cui identificarsi, che alla luce dei fatti non sembra essere presente nelle sezioni del RUNTS, e né tantomeno nelle “eventuali vesti” dell’impresa sociale. Questo è l’auspicio che l’Avvocato affida alle parole finali della sua intervista, in merito ai *decision makers* esterni alle Fondazioni e quindi a coloro che sono chiamati a portare a termine il processo di riforma del *Terzo Settore*.

BIBLIOGRAFIA

- Adriano Propersi *-gli enti non profit-* gruppo 24 ore 21° edizione luglio 2012.
- Carlo Borzaga e Alberto Ianes *-l'economia della solidarietà-* Donzelli Editore 2006.
- Marco Buti, Daniele Franco, Luciano R. Pench *-il welfare in Europa: la sfida della riforma-* il Mulino 1999.
- Giovanni Moro *-manuale di cittadinanza attiva-* Carrocci editore 1998.
- Francesco Biciato *-finanza etica e impresa sociale, i valori come fattori competitivi-* il Mulino 2000.
- Fondazione Lanza Padova *-il terzo settore tra economicità e valori-* gregoriana editrice 1997.
- Gian Paolo Barbeta, Francesco Maggio *-Nonprofit, il nuovo volto della società civile-* il Mulino 2002.
- Nuccio Iovene, Maura Viezzoli *-il libro del terzo settore-* adn kronos libri 1999.
- H. Hansmann *-the role of nonprofit Enterprise, in Yale Law Journal Company, Inc. -Vol. 89, No. 5 (Apr. 1980).*

- Amitai Etzioni -*The third sector and domestic mission, in public Administration-* Review, (1973).
- Lucia Montanini, Alessia D'Andrea -*La riforma del terzo settore-* Giappichelli (2020).
- Maria Serena Chiucchi -*il metodo del caso studio-* G. Giappichelli editore (2012)
- Nuccio Iovene, Maura Viezzoli -*il libro del terzo settore-* (1999) ADN KRONOS libri.
- Carlo Borzaga e Alberto Ianes, -*L'economia della solidarietà-* Donzelli Editori (2006).
- Alberto Cova- *La situazione italiana: una storia di non-profit-* (1997).
- Fulvio Conti, Gianni Silei -*Breve storia dello Stato sociale-* (2013) Carocci editore
- Vera Zamagni -*Povert  e innovazioni istituzionali in Italia. Dal Medioevo ad oggi-* il Mulino (2001).
- Gheza Fabbri Lia, -*le societ  di mutuo soccorso italiane nel contesto europeo-* (2000).
- Gian Paolo Barbetta -*le Fondazioni, il motore finanziario del terzo settore-* il mulino (2013).
- Patrizia Battilani -*i protagonisti dello Stato sociale italiano prima e dopo la legge Crispi-* Il Mulino (2000).

- Gazzetta ufficiale n. 115 del 09/05/2008
- Su Mi Dahlgaard-Park *-the sage encyclopedia of quality and the service economy-* (2015).
- Amy C. Edmondson, & Stacy McManus *-Methodological fit in management field research. Academy of management review, 32(4), 1246-1264-* (2007).
- Robert Stake *-case Studies, in Handbook of Qualitative Research, (a cura di) N. K. Denzin & Y. S. Lincoln, Sage, Thousand Oaks, Londra e New Delhi-* (2005),
- Valerio Melandri *-Accountability nelle aziende non profit-* (2005)
- Robert K. Yin, & Stefania Pinnelli *-lo studio di caso nella ricerca scientifica: progetto e metodi-* Armando Editore (2005).
- Piergiorgio Corbetta *-metodologia e tecniche della ricerca sociale-* il Mulino (1999).
- Circolare Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali n.20 del 27/12/2018
- Legge n. 328 del 08 novembre 2000, *-Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali-*.
- Circolare del 11/2017 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e gli Esperti Contabili *“Riforma del Terzo Settore: elementi professionali”*.

- Andrea Fusaro - *Dalle formazioni di volontariato alle associazioni di promozione sociale: un decennio di leggi speciali*- in Visintini (a cura di), *Gli enti non profit tra Codice civile e legislazione speciale*, Napoli, (2003).
- Lucia Bozzi, in *Contratto impresa* vol. 33 fasc. 4 -*Terzo settore: osservazioni a “prima lettura” su una riforma culturale prima che giuridica*- (2017).
- Francesco Logiudice -*sull’art. 118 della Costituzione: la vexata quaestio della sussidiarietà*- (2006) www.altalex.com.
- Antonio Fici -*Riforma in movimento*- 1° rapporto sullo stato e le prospettive della legislazione sul terzo settore in Italia- Terzjus report, (2021).
- Francesco Sanchini -*Profili costituzionali del Terzo settore*- Milano, Giuffrè editore (2021);
- Luca Gori -*Il sistema delle fonti del diritto nel Terzo settore*- in Osservatorio sulle fonti, (2018).
- Filippo Cicognani e Francesco Quarta -*Regolazione, attività e finanziamento delle imprese sociali*- Studi sulla riforma del Terzo settore in Italia, Giappichelli Editore, Torino (2018).
- Andrea Bassi -*L’impatto della riforma del Terzo settore sulla società*- in “Nonprofit Papers”, n. 3, 2017.
- Mario Cardano -*La ricerca qualitativa*- Il mulino (2011).

- Mario Cardano *-Il problema dell'invisibilità e l'eloquenza delle piccole cose: riflessioni sui punti di forza della ricerca qualitativa-* Editoriale, 2018.
- Emanuela Foglia, Anna Vanzago *-Metodologia e metodi della ricerca qualitativa-* CREMS LIUC (2010).
- Robert K. Yin *-Applications of Case Study Research-* (2003)

RINGRAZIAMENTI

A conclusione di questo lavoro vorrei ringraziare la mia relatrice Professoressa Alessia D'Andrea che mi ha supportato dalla scelta dell'argomento di tesi, a tutte le fasi del lavoro, con pazienza e grande disponibilità.

Un ringraziamento particolare va anche alla Fondazione Filippo Turati ONLUS, nelle persone del Presidente Dott. Giancarlo Magni, il Segretario Generale Dott. Giovanni Spiti e ai due consulenti esterni avvocato Dott. Luca Degani e il commercialista Dott. Alberto Busi, che hanno reso possibile questo lavoro.

Ringrazio chi, in questo periodo di studi ha dovuto subire la mia assenza, e chi mi ha aiutato e supportato.

Infine, voglio dedicare questa Tesi Magistrale ai miei genitori, che sicuramente dall'alto dei cieli, ne saranno orgogliosi.